

Urteil vom 31. Mai 2017, V R 31/16

Landwirtschaftliche Betriebshilfe - Umsatzsteuerfreiheit

ECLI:DE:BFH:2017:U.310517.VR31.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 27 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , KVLG 1989 § 9, UStAE Abschn 4.27.2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. November 2015, Az: 16 K 58/15

Leitsätze

NV: Betriebshelfer, die ihre Leistungen auf der Grundlage des KVLG in Verbindung mit den in den Streitjahren 2008 bis 2010 geltenden Landessatzungen (hier: Satzung der "Landwirtschaftlichen Krankenkasse Körperschaft des öffentlichen Rechts" Ausgabe 2008) erbringen, sind als Einrichtung mit sozialem Charakter i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL anerkannt und können sich für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen unmittelbar auf diese Richtlinienbestimmung berufen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. November 2015 16 K 58/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob sich der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hinsichtlich der Steuerbefreiung der von ihm in den Streitjahren (2008 bis 2010) an landwirtschaftliche Betriebe ausgeführten Leistungen als landwirtschaftlicher Betriebshelfer unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) berufen kann.
- 2 Ein landwirtschaftlicher Sozialversicherungsträger (LSV-Träger) schloss mit dem landwirtschaftlichen Maschinenring A (LMR) im September 2006 einen Vertrag, in dem sich der LMR verpflichtete, den LSV-Träger bei der Erbringung und Durchführung von Betriebs- und Haushaltshilfe durch Zurverfügungstellung geeigneter Ersatzkräfte zu unterstützen. Der LMR hatte vorrangig hauptberufliche Einsatzkräfte des LSV-Trägers einzusetzen. Nachrangig waren hauptberufliche Einsatzkräfte, nebenberufliche Einsatzkräfte und Zivildienstleistende des LMR einsetzbar. In diesem Fall sollte die Rechnungsstellung durch den LMR erfolgen. Nach § 7 der Vereinbarung vergütete der LSV-Träger die im Rahmen der Betriebs- oder Haushaltshilfe erbrachten Leistungen des LMR nach den in einer eigenen Vergütungsvereinbarung geregelten Vergütungssätzen. Weder der LMR noch die von ihm eingesetzten Ersatzkräfte konnten Forderungen gegenüber den Versicherten erheben.
- 3 Mit Beitrittserklärung vom Januar 2007 trat der Maschinenring rückwirkend zum 1. Oktober 2006 in alle Rechte und Pflichten des Vertrages zwischen dem LSV-Träger und dem LMR vom September 2006 ein. Nach dieser Beitrittserklärung war der Maschinenring berechtigt, für die von ihm betreuten Betriebshilfe-Einsätze direkt mit dem LSV-Träger abzurechnen.
- 4 Im Februar 2007 schlossen der Kläger und der Maschinenring eine als Bereitschaftserklärung bezeichnete Vereinbarung, in der sich der Kläger verpflichtete, ab dem 1. Februar 2007 für die Mitglieder des Maschinenrings die Tätigkeit eines nebenberuflichen Betriebshelfers zu übernehmen. Rechtsbeziehungen sollten nur zwischen dem

Kläger und dem auftraggebenden Betrieb entstehen. Die Vermittlung der Einsätze erfolgte ausschließlich durch den Maschinenring. Die Vergütung der Einsatzkosten erfolgte bargeldlos durch den Maschinenring.

- 5 Im Anschluss an eine beim Kläger durchgeführte Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass der Maschinenring im eigenen Namen und für eigene Rechnung die Gestellung von Betriebshelfern gegenüber dem LSV-Träger erbringe. Der Kläger erbringe keine Leistungen gegenüber dem LSV-Träger, weil zwischen beiden keine vertraglichen Beziehungen bestünden. Der Kläger habe nur Anspruch auf eine Vergütung durch den Maschinenring. An diesem Ergebnis ändere auch das Abrechnungsverfahren des Maschinenrings nichts, der im Namen und auf Rechnung des jeweiligen Helferbetriebs auftrete. Das FA unterwarf mit den Umsatzsteuerbescheiden 2008 bis 2010 vom Oktober 2012 die Umsätze des Klägers aus der Tätigkeit als Betriebshelfer dem Regelsteuersatz.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1651 veröffentlichten Urteil statt. Der Kläger habe als nebenberuflicher Betriebshelfer steuerfreie Umsätze ausgeführt. Es könne offenbleiben, ob der Kläger seine Leistungen gegenüber dem LSV-Träger oder gegenüber dem einzelnen notleidenden landwirtschaftlichen Betrieb erbracht habe. Denn im ersten Fall seien die Umsätze nach § 4 Nr. 27 Buchst. b 2. Alternative des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerbefreit, im zweiten Fall könne sich der Kläger unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen. Die Auslegung des zwischen dem Kläger und dem Maschinenring geschlossenen Vertrages ergebe, dass Leistungen des Klägers an den Maschinenring nicht erfolgt seien.
- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Nr. 27 Buchst. b UStG) rügt. Zwar seien gemäß § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG Umsätze eines selbständigen Betriebshelfers an den Sozialversicherungsträger steuerfrei. Das umfasse aber nicht die --vorliegend streitigen-- Betriebshilfeleistungen an den notleidenden landwirtschaftlichen Betrieb.
- 8 Insoweit komme auch keine Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL in Betracht. Denn aus Art. 133 MwStSystRL folge, dass die Mitgliedstaaten die Befreiung von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien, von der Erfüllung näher bezeichneter Bedingungen abhängig machen könnten. Hiervon habe der deutsche Gesetzgeber in § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG Gebrauch gemacht, ohne dass darin eine Ermessensüberschreitung zu erkennen sei. Aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. August 2015 V R 13/14 (BFHE 251, 282) folge nichts anderes.
- 9 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision des FA ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Leistungen des Klägers, soweit er sie an den LSV-Träger erbracht haben sollte, gemäß § 4 Nr. 27 Buchst. b 2. Alternative UStG von der Umsatzsteuer befreit sind (1.), und dass er sich, sofern die Leistungen an die landwirtschaftlichen Betriebe ausgeführt worden sein sollten, unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen kann (2.). Das FG hat zudem den zwischen dem Kläger und dem Maschinenring geschlossenen Vertrag für den Senat bindend dahingehend ausgelegt, dass Leistungen des Klägers an den Maschinenring nicht ausgeführt worden sind (3.).
- 13 1. Nach § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG ist u.a. die Gestellung von Betriebshelfern an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung steuerfrei. Leistungen, die der Kläger an den LSV-Träger ausgeführt hat, sind daher gemäß § 4 Nr. 27 Buchst. b 2. Alternative UStG umsatzsteuerfrei; das ist zwischen den Beteiligten auch nicht mehr streitig. Wie die mündliche Verhandlung ergeben hat, ist dies der Regelfall; denn der notleidende Landwirt wendet sich üblicherweise an den LSV-Träger, der dann seinerseits einen Betriebshelfer, zum Teil unter Einschaltung des Maschinenrings, stellt. Dieses Verfahren entspricht auch den gesetzlichen Grundlagen in § 9 des Zweiten Gesetzes über die Krankenversicherung der Landwirte vom 20. Dezember 1988 --KVLG 1989-- (BGBl I 1988, 2477, 2557)

i.V.m. § 35 der Satzung der Landwirtschaftlichen Krankenkasse in der in den Streitjahren geltenden Fassung. Danach stellt die Krankenkasse dem landwirtschaftlichen Unternehmer Ersatzkräfte als Betriebs- und Haushaltshilfe.

- 14** 2. Steuerfrei sind aber auch die Leistungen des Klägers, die er an die in Not geratenen landwirtschaftlichen Betriebe ausgeführt hat. Der Kläger kann sich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen.
- 15** a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden. Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ergibt sich, dass diese Bestimmung auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen anwendbar ist, die zum einen von "Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" erbracht werden, und die zum anderen "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" sind (BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 421, Rz 29; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Les Jardins de Jouvence SCRL vom 21. Januar 2016 C-335/14, EU:C:2016:36, Rz 29; Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 21; Kingscrest Associates und Montecello vom 26. Mai 2005 C-498/03, EU:C:2005:322, Rz 34).
- 16** aa) Die vom Kläger erbrachten Leistungen als Betriebshelfer sind eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden, weil sie nach § 9 KVLG 1989 i.V.m. §§ 28 ff. der Satzung der Landwirtschaftlichen Krankenkasse in der in den Streitjahren geltenden Fassung ausgeführt wurden.
- 17** bb) Da der Kläger keine Einrichtung des öffentlichen Rechts i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist, können seine Tätigkeiten nur dann von der Mehrwertsteuer befreit sein, wenn der Kläger von dem Begriff "andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" umfasst wird.
- 18** (1) Der Begriff der Einrichtung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist grundsätzlich weit genug, um auch natürliche Personen mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen (vgl. EuGH-Urteile Gregg vom 7. September 1999 C-216/97, EU:C:1999:390, Rz 17; Kingscrest Associates und Montecello, EU:C:2005:322, zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern; BFH-Urteil vom 8. November 2007 V R 2/06, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, Rz 33).
- 19** (2) Die MwStSystRL legt die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung nicht fest. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen (EuGH-Urteile Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 26; Kingscrest Associates und Montecello, EU:C:2005:322, Rz 49, 51). Dabei haben die nationalen Behörden im Einklang mit dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte die für die Anerkennung maßgeblichen Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Zu diesen gehören das Bestehen spezifischer Vorschriften --seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit--, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und dass die Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (BFH-Urteile in BFHE 253, 421, Rz 30; vom 5. Juni 2014 V R 19/13, BFHE 245, 433, Rz 24; vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 20; EuGH-Urteile Les Jardins de Jouvence SCRL, EU:C:2016:36, Rz 35; Go fair-Zeitarbeit vom 12. März 2015 C-594/13, EU:C:2015:164, Rz 20; Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 26). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, sondern es reicht aus, dass sie übernehmbar sind (z.B. BFH-Urteile in BFHE 253, 421, Rz 30; vom 8. August 2013 V R 8/12, BFHE 242, 548, Rz 40; vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, Rz 52). Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob der Steuerpflichtige als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt ist (BFH-Urteil vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, Rz 32; EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 32).
- 20** (3) Bei Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG die Anerkennung zu Recht bejaht. Für die Betriebshilfe bestehen in § 9 KVLG 1989 und in §§ 28 ff. der Satzung der Landwirtschaftlichen Krankenkasse, einer Körperschaft

des öffentlichen Rechts, regionale spezifische Vorschriften des Sozialrechts, in denen die Voraussetzungen und die Durchführung der Betriebshilfe als Krankenversicherungsleistung im Einzelnen geregelt sind. An der Tätigkeit von Betriebshelfern besteht auch ein hohes Gemeinwohlinteresse, denn deren Einsatz stellt eine Sonderform des Krankengeldes und damit eine soziale Leistung dar. Ferner beruhte der Einsatz der nebenberuflichen Einsatzkräfte --und damit auch des Klägers-- auf dem Vertrag zwischen dem Maschinenring und dem LSV-Träger. Dieser übernahm die Kosten für die Betriebshilfeleistungen des Klägers (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 251, 282, Rz 20).

- 21** Soweit sich aus Abschn. 4.27.2. des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses etwas anderes ergibt, folgt der Senat dem nicht.
- 22** 3. Ob Leistungen des Klägers auch dann als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen beurteilt werden könnten, wenn er sie an den Maschinenring ausgeführt haben sollte, braucht der Senat nicht zu entscheiden. Denn das FG hat den zwischen dem Kläger und dem Maschinenring geschlossenen Vertrag für den erkennenden Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) dahingehend ausgelegt, dass der Kläger jedenfalls keine Leistungen an den Maschinenring ausgeführt hat. Über diese Vertragsauslegung besteht zwischen den Beteiligten Einvernehmen.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de