

Unternehmenskooperationen steuerneutral gestalten

VON STEFAN SCHICK UND
MARKUS BECKERS



Prof. Dr. Stefan Schick (Foto oben), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, und Dr. Markus Beckers (Foto unten), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, kooperieren in der Kanzlei Schick und Schaudt Rechtsanwälte in Stuttgart, die sich unter anderem auf die Beratung von Kliniken, Sozialeinrichtungen und anderen Non-Profit-Organisationen insbesondere an den Schnittstellen von Organisations- und Steuerrechts mit der Betriebswirtschaft spezialisiert hat.
www.schick-schaudt.eu

Die Gründung eines Gemeinschaftsbetriebs von zwei oder mehreren Sozialunternehmen wird vielfach als praktikable Lösung der Probleme hinsichtlich einer unzulässigen Arbeitnehmerüberlassung gesehen. Doch lauern hier einige Fallstricke, was die Umsatzsteuer angeht.

Sozialunternehmen kooperieren miteinander – ein ganz selbstverständlicher Vorgang. Oft ist aber die Kooperation mit einem Leistungsaustausch verbunden, der umsatzsteuerliche Folgen haben kann. So werden häufig – bisher im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung – die Mitarbeitenden eines Partners beim anderen Partner eingesetzt.

Solche Arbeitnehmerüberlassungen sind künftig grundsätzlich unzulässig, so das Bundesarbeitsgericht. Die Arbeitsrechtler empfehlen die Einrichtung eines Gemeinschaftsbetriebs, und die Steuerrechtler warnen vor unerwünschten Nebenwirkungen.

In der Vergangenheit konnte vor allem von steuerbegünstigten Körperschaften für die Zulässigkeit einer Arbeitnehmerüberlassung damit argumentiert werden, es handele sich nicht um eine gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung, die nur unter engen Voraussetzungen zulässig ist.

Seit der zum 1. November 2012 erfolgten Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) bedarf jedoch auch eine nicht nur vorübergehende Arbeitnehmerüberlassung ohne Gewinnerzielungsabsicht der vorherigen Erlaubnis durch die Bundesagentur für Arbeit. Dazu hat das Bundesarbeitsgericht mit Beschluss vom 10. Juli 2013 (7 ABR 91/11) entschieden, die Regelung untersage die dauerhafte Arbeitnehmerüberlassung. Zwar sind derzeit Verstöße gegen dieses Verbot nicht strafbewehrt; es muss aber damit gerechnet werden,

dass der Gesetzgeber in absehbarer Zeit Sanktionen bei Verstößen schafft.

Empfehlung der Arbeitsrechtler: Gründung eines Gemeinschaftsbetriebs

Die Lösung der Problematik liegt nach Auffassung vieler Arbeitsrechtler in der Gründung eines sogenannten Gemeinschaftsbetriebs: Mehrere Unternehmen können arbeitsrechtlich einen gemeinsamen Betrieb bilden. Konkret bedeutet dies: Bei Kooperationen überlässt nicht mehr ein Partner dem anderen Mitarbeitende im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung, vielmehr bilden die beiden Kooperationspartner einen Betrieb im arbeitsrechtlichen Sinne.

Nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts liegt dann keine Arbeitnehmerüberlassung vor, wenn sich zwei Arbeitgeber zur gemeinsamen Führung eines einheitlichen Betriebs zusammenschließen und die Arbeitsverhältnisse der Mitarbeitenden der einzelnen Partner davon unberührt bleiben. Denn dann werden die Mitarbeitenden nicht in den Betrieb des Kooperationspartners eingegliedert.

Beispiel: Zwei Pflegedienste mit unterschiedlichen Leistungsschwerpunkten kooperieren, ohne ihre rechtliche Selbstständigkeit aufzugeben, indem sie ihre Verwaltungen an einem Standort konzentrieren und auch im Rahmen ihrer Schwerpunktbildung den Betrieb gemeinsam organisieren. Die Koordination

erfolgt durch Bildung einer Lenkungsgruppe, der die beiden Verwaltungsleiter und die Pflegedienstleitungen angehören. Die Abrechnung wie auch die Ergebnismittlung durch die beiden Pflegedienste erfolgen getrennt – entsprechend der sozialrechtlichen Vorgaben, da es sich um selbstständige wirtschaftende Einrichtungen handeln muss.

Gesellschafts- und steuerrechtliche Folgen

Gesellschaftsrechtlich führt die Bildung eines Gemeinschaftsbetriebs zum Entstehen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts i. S. d. § 705 BGB (GbR). Denn die Kooperationspartner schließen sich zu einem gemeinsamen Zweck zusammen.

In der Regel erfolgt die Gründung eines Gemeinschaftsbetriebs im Rahmen von Aktivitäten zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke, also im Zweckbetrieb, so dass sich die gemeinnützigkeitsrechtlichen Auswirkungen einer solchen Gestaltung selbst dann in Grenzen halten, wenn die Gesellschaft nach außen in Erscheinung tritt.

hen einer Außen-GbR, die entgeltliche Leistungen erbringt, unbedingt zu vermeiden.

Zweck der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist arbeitsrechtlich die Koordination des Gemeinschaftsbetriebs. Dies umfasst nicht notwendigerweise die entgeltliche Leistungserbringung. Vielmehr lässt sich der Gemeinschaftsbetrieb in der Regel so organisieren, dass die Kooperationspartner die Leistungen direkt an Dritte erbringen – im Beispiel die Pflegedienste an die Pflegebedürftigen – oder unter einander – Pflegeleistungen werden vom einen an den anderen Kooperationspartner erbracht. Dabei sind vielfach bei der Erbringung fachlicher sozialer Leistungen die Voraussetzungen einer Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 oder 16 UStG erfüllt.

Die Problematik der Umsatzsteuerpflicht, die im Hinblick auf die fehlende Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug zu zusätzlichen Kosten führt, besteht dann im wesentlichen nur bei Verwaltungsleistungen. Diese sollten daher so organisiert werden, dass die jeweiligen Verwaltungs-

jeweils Leistungserbringer. Die Gesellschaft selbst wird dann nicht zum Umsatzsteuersubjekt.

Durch die Gründung eines Gemeinschaftsbetriebs entsteht unter den dargestellten Prämissen eine Leistungserbringung der Partner untereinander, soweit Personal des einen Partners für die Leistungserbringung durch den anderen Partner eingesetzt wird. Unserer Meinung nach ist – auch wenn im Rahmen eines Gemeinschaftsbetriebs arbeitsrechtlich keine Arbeitnehmerüberlassung vorliegt – wirtschaftlich und daher auch umsatzsteuerlich von einer Personalgestellung auszugehen. Grundsätzlich erfüllen solche Personalgestellungen, auch wenn sie lediglich gegen Ersatz der entstandenen Aufwendungen erfolgen, die Voraussetzungen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs.

Dieser Leistungsaustausch kann jedoch umsatzsteuerlich unter eine Einzelbefreiung nach § 4 UStG fallen. Hier ist primär an die Befreiung von Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 b) UStG sowie an Leistungen zu denken, die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen nach § 4 Nr. 16 UStG oder mit dem Betrieb von Kliniken eng verbunden sind.

Die Voraussetzungen dafür sind – je nach Fallgruppe – unterschiedlich und müssen individuell geprüft werden. Eine solche Umsatzsteuerbefreiung aufgrund eines mit dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung verbundenen eng verbundenen Umsatzes kommt auch in den Fällen der Personalüberlassung von Fachpersonal in Betracht, sofern dieses nicht zusätzlich zu den eigenen Mitarbeitenden zum Zwecke der Personalgestellung eingestellt wird.

Fazit

Die Gründung eines Gemeinschaftsbetriebs kann im Rahmen von Kooperationen von Sozialunternehmen eine Alternative zur unzulässigen Arbeitnehmerüberlassung sein. Die Voraussetzungen und Folgen müssen aber sowohl in betriebswirtschaftlicher wie auch in arbeits- und steuerrechtlicher Hinsicht gut durchdacht werden. Dabei empfiehlt sich die Gründung einer reinen Innen-GbR – in der Regel aufgrund einer sogenannten Führungsvereinbarung –, in der die Betriebsorganisation einschließlich der Willensbildung geregelt wird. ■

»Der Leistungsaustausch zwischen Unternehmen eines Gemeinschaftsbetriebs kann wegen des Wegfalls des Vorsteuerabzugs zu zusätzlichen Kosten führen«

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ist jedoch dann Umsatzsteuersubjekt (und auch Gewerbesteuer-subjekt), wenn sie entgeltlich Leistungen an Dritte (Außen-GbR) erbringt. Dann besteht das Risiko, dass durch einen Leistungsaustausch zwischen ihr und ihren Gesellschaftern eine Umsatzsteuerbelastung entsteht mit der Folge, dass der Leistungsempfänger, in der Regel einer der Kooperationspartner, nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist und damit die Umsatzsteuer zu zusätzlichen Kosten führt. Gleiches gilt für die entgeltliche Erbringung von Leistungen der Kooperationspartner untereinander und an die gegebenenfalls entstehende Außen-GbR. Vor diesem Hintergrund ist das Entste-

mitarbeiter nur für ihren eigenen Arbeitgeber und nicht für einen anderen Kooperationspartner tätig werden. Wo dies nicht möglich ist, muss geprüft werden, ob Doppel- oder Mehrfacharbeitsverhältnisse begründet werden sollen.

Leistungen der Gesellschafter untereinander

Wird das Entstehen einer Außen-GbR vermieden und besorgt einer der Gesellschafter im eigenen Namen Geschäfte für die anderen, so führt er damit Leistungen an die anderen Gesellschafter aus. Dann bleiben Arbeitgeber wie Leistungserbringer die jeweiligen Kooperationspartner. Diese sind sozialrechtlich