

Kooperationen und Gemeinnützigkeit im Blickpunkt des BFH

Steuerliche Optimierung durch das „Mehrarbeitgebermodell“

In der Curacontact-Ausgabe 01/2011 wurde auf aktuelle steuerliche Fragen bei der Zusammenarbeit gemeinnütziger Körperschaften hingewiesen. Um gemeinnütziges Handeln nachhaltig gewährleisten zu können, werden auch in Zukunft Kooperationen unumgänglich sein. Der vorliegende Beitrag zeigt – nach einer kurzen Betrachtung der klassischen Personalgestaltung – einen alternativen Weg auf, wie eine arbeitsteilige Zusammenarbeit in Bezug auf die gemeinsame Nutzung von Personal unter gemeinnützigen Körperschaften steueroptimal durchgeführt werden kann.

PERSONALGESTELLUNG · GEMEINNÜTZIGE KÖRPERSCHAFTEN · MEHRARBEITGEBERMODELL

Personalgestaltung

Die Personalgestaltung ist derzeit die häufigste Form der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Körperschaften. Nachteilig ist dabei jedoch, dass eine steuerbegünstigte Einrichtung dadurch grundsätzlich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

Zwar bestimmt § 58 Nr. 3 AO, dass es dem Status der Gemeinnützigkeit nicht schadet, wenn eine gemeinnützige Körperschaft ihre Arbeitskräfte einer anderen Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt. Die Vorschrift ist jedoch lediglich eine Ausnahme von der gemeinnützigkeitsrechtlichen Erfordernis der unmittelbaren Zweckverfolgung. Die Einnahmen, die durch die Personalgestaltung an andere steuerbegünstigte Einrichtungen erzielt werden, fallen davon unbenommen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der gestellenden Einrichtung an.

Sofern für die Personalüberlassung an andere gemeinnützige Einrichtungen lediglich die angefallenen Kosten weiterverrechnet werden, sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen zu vernachlässigen. Die ertragsteuerliche Zuordnung führt jedoch dazu, dass die Personalgestaltung für umsatzsteuerliche Zwecke grundsätzlich dem Regelsteuersatz (19 %) unterliegt. Ausnahmsweise kann die Gestellung unter die Steuerbefreiungen des § 4 UStG gefasst werden, wenn die Gestellung zwischen Krankenhäusern und sonstigen Pflegeeinrichtungen nach § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG erfolgt. Dies gilt aber auch nur dann, wenn durch das gestellte Personal medizinische oder pflegerische Leistungen erbracht werden. In der Praxis werden Umsatzsteuerfragen häufig dadurch vermieden, dass das Personal im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organshaft anderen Organgesellschaften ohne Belastung mit Umsatzsteuer zur Verfügung gestellt wird.

Darüber hinaus ist die Novellierung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes zu beachten. Diesbezüglich wird auf die Curacontact-Ausgabe 01/2011 verwiesen.

Mehrarbeitgebermodell

Um die vorgenannten ertrag- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Personalgestaltung bzw. eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu vermeiden, kann sich insbesondere bei langfristigen Kooperationen eine besondere Vereinbarung zur Zusammenarbeit, nämlich das sogenannte „Mehrarbeitgebermodell“, anbieten. Ausgangspunkt ist dabei, dass mehrere Arbeitgeber die Arbeitskraft der betreffenden Mitarbeiter gemeinsam bzw. jeder zeitanteilig für sich nutzen können. Im Voraus ist insoweit ein Einvernehmen zwischen den Arbeitgebern darüber zu erzielen, welche Zeitvolumen der Regelarbeitszeit auf jeden Arbeitgeber entfallen sollen. Auf dieser Grundlage vereinbaren die betreffenden Mitarbeiter mit jedem der Arbeitgeber eigene Anstellungsverträge für im Voraus festzulegende (Teilzeit-)Stundenkontingente. Dabei spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob die betreffenden Arbeitgeber gesellschaftsrechtlich verbunden sind oder nicht.

„
Tue Gutes
und rede darüber.“

Georg-Volkmar Graf Zedtwitz-Arnim

Üblicherweise werden weitere Anstellungsverträge bei einem Mitarbeiter im Rahmen der Steuerklasse sechs besteuert, was zu erheblichen Liquiditätsnachteilen führt. Hier können die Vorteile zum Lohnsteuerabzug durch Dritte nach § 38 Abs. 3 a S. 2 ff. EStG (sogenanntes Mehrarbeitgebermodell) genutzt werden, indem alle beteiligten Arbeitgeber Folgendes schriftlich vereinbaren:

- Nur einer von ihnen (der sogenannte Stammarbeitgeber) erfüllt im eigenen Namen die Arbeitgeberpflichten der anderen
- und dieser Arbeitgeber zahlt den gesamten Arbeitslohn aus
- oder übernimmt für den gesamten Lohn die Abzugsverpflichtung

- oder übermittelt die Arbeitgeberpflichten für von ihm vermittelte Dritte
- und das Betriebsstättenfinanzamt stimmt dem schriftlichen Antrag des Stammarbeitgebers zur Übernahme der genannten Verpflichtungen im Einvernehmen mit den Betriebsstättenfinanzämtern der anderen Arbeitgeber zu.

Die übrigen Arbeitgeber sind insoweit von ihren Arbeitgeberpflichten befreit; der Stammarbeitgeber tritt hinsichtlich des Lohnsteuer-Verfahrens in die Pflichten aller Arbeitgeber ein. Insoweit hat der Stammarbeitgeber nach § 38 Abs. 3 a S. 7 EStG die Arbeitslöhne für die LSt-Ermittlung und die LSt-Bescheinigung zusammenzurechnen, die dem Mitarbeiter im selben Lohnzahlungszeitraum zufließen. Die Lohnsteuer (LSt) wird in diesen Fällen nach der Gehaltssumme und den Besteuerungsmerkmalen der Hauptsteuerklasse abgerechnet, so dass Liquiditätsnachteile vollständig vermieden werden. Das Modell kann grundsätzlich unabhängig von der Anzahl der beteiligten Arbeitgeber angewendet werden. Seine Vorteilhaftigkeit stößt aber an ihre Grenzen, wenn die tatsächliche Arbeitszeit von den vereinbarten Zeitkontingenten deutlich abweicht.

Es empfiehlt sich daher, Jahresarbeitszeitkonten zu führen, um eventuell anfallende Mehrstunden auch den Arbeitgebern zurechnen zu können und von diesen vergüten zu lassen. Soweit die geleistete Arbeitszeit bei einem der Arbeitgeber signifikant hinter der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit zurück bleibt und dieses darauf zurück geführt werden kann, dass dafür bei dem/den anderen Arbeitgeber/n, die der Mehrarbeitgebermodell-Vereinbarung angehören, entsprechende Mehrstunden geleistet werden, dafür gegebenenfalls sogar „Ausgleichszahlungen“ zwischen den Arbeitgebern vorgesehen sind, könnte die Finanzverwaltung dieses gegebenenfalls als „Personalüberlassung“ zwischen den Arbeitgebern werten und insoweit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit den oben aufgezeigten Folgen annehmen. Von daher empfiehlt es sich, bei jedem Arbeitgeber flexible Arbeitszeitkonten anzulegen und gegebenenfalls erbrachte Mehrarbeiten des Mitarbeiters über den Arbeitslohn zu vergüten. Daher ist für den erfolgreichen Einsatz dieses Modells einer im Voraus sorgfältig zu planende Verteilung der Arbeitszeiten hohe Bedeutung beizumessen. Auf der „Habenseite“ stehen dann aber bei der gemeinschaftlichen Personalnutzung sowohl die vollständige Vermeidung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als auch die Vermeidung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes.

Dieses Modell wird in der Praxis z. B. bei zusammengefassten Lohnabrechnungen von Mehrfacharbeitsverhältnissen im Konzernverbund, bei zentralen Abrechnungsstellen der Kirchen oder Arbeitnehmern von Wohnungseigentümergeinschaften angewendet. Das Verfahren ist seitens der Finanzverwaltung akzeptiert. Um dieses Modell steuerlich rechtssicher umzusetzen, empfiehlt es sich, das Vorhaben für Zwecke der Lohnsteuer im Rahmen einer sogenannten Anrufungsauskunft nach § 42e EStG mit den zuständigen Betriebsstättenfinanzämtern der beteiligten Arbeitgeber abzustimmen. Ebenso sollte das Modell im Hinblick auf Fragen zur Abführung der

Sozialversicherungsbeiträge im Vorfeld verbindlich geklärt werden. Für Unternehmen mit unterschiedlichen tariflichen Strukturen sind darüber hinaus gegebenenfalls versorgungs- und arbeitsrechtliche Besonderheiten zu prüfen.

FAZIT

Die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist in dem Bereich der arbeitsteiligen Zusammenarbeit von gemeinnützigen Einrichtungen in erhebliche Bewegung gekommen. Der Tenor des Urteils vom 17. Februar 2010 ist grundsätzlich zu begrüßen, da der notwendige Handlungsspielraum für ein sinnvolles Zusammenarbeiten gemeinnütziger Körperschaften im Steuerrecht geschaffen wird. Bedauerlich ist jedoch, dass hierfür lediglich die durchaus problematische Anwendung der allgemeinen Zweckbetriebsnorm des § 65 AO in Frage kommen soll, zu der sich das Finanzgericht Schleswig-Holstein noch äußern muss.

Einen ganz anderen Ansatz verfolgt dagegen das sogenannte Mehrarbeitgebermodell. In den Fällen, in denen Arbeitnehmer dauerhaft bei verschiedenen Unternehmen, die nicht zwingend Verbundunternehmen darstellen müssen, eingesetzt werden sollen, bietet hier die in § 38 Abs. 3 a S. 2 ff. EStG gesetzlich verankerte Regelung eine echte Alternative. So können steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vermieden werden. Zudem können mangels schuldrechtlichem Leistungsaustausch umsatzsteuerliche Folgen ausgeschlossen werden. Einer möglichen „Abweichung von der Sollarbeitszeit“ sind hierbei allerdings Grenzen gesetzt. Zudem sollte das Modell vor einer Umsetzung mit den zuständigen Finanzbehörden bzw. Sozialversicherungsträgern im Rahmen einer Anrufungsauskunft abgestimmt werden. Abschließend können bei Arbeitgebern mit unterschiedlichen tariflichen Strukturen auch versorgungs- und arbeitsrechtliche Besonderheiten zu prüfen sein.

Wie arbeitsteiliges Zusammenwirken steuerbegünstigter Körperschaften im Rahmen gesellschaftsrechtlicher Kooperationen unter steuerlichen Gesichtspunkten vorteilhaft gestaltet werden kann, wird Ihnen in der nächsten Curacontact-Ausgabe vorgestellt.

Alexander Wackerbeck

Steuerberater
CURACON GmbH
Tel. 02 51/9 22 08-125
alexander.wackerbeck@curacon.de

Julia Heilemann

Steuerberaterin
CURACON GmbH
Tel. 07 11/2 55 87-57
julia.heilemann@curacon.de