

Kooperationen und Gemeinnützigkeit im Blickpunkt des BFH

Steuerliche Optimierung durch gesellschaftsrechtliche Beziehungen

In den Curacontact-Ausgaben 01/2011 und 02/2011 wurde basierend auf der aktuellen BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Kooperation gemeinnütziger Körperschaften aufgezeigt, wie die Zusammenarbeit steueroptimal erfolgen kann. In der Curacontact-Ausgabe 02/2011 standen in diesem Zusammenhang schuldrechtliche Beziehungen auf dem Prüfstand. So kann die Steuerbelastung einer Personalgestellung beispielsweise durch das sogenannte Mehrarbeitgebermodell vermieden werden. Der vorliegende Beitrag soll nun aufzeigen, wie arbeitsteiliges Zusammenwirken gemeinnütziger Körperschaften auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage steueroptimal erfolgen kann und wo die Grenzen der praktischen Umsetzung liegen.

GBR-MODELL · GMBH · GESELLSCHAFTSRECHTLICHE KOOPERATIONEN · POOL-KONZEPT

Anwendungsfälle und rechtliche Ausprägungen

Labor-, Geräte- und Bietergemeinschaften oder Dienstleister für EDV und Verwaltung sind nur einige Beispiele für Kooperationen im Gesundheits- und Sozialsektor. Immer dann, wenn es sich nicht um kurzfristige projektbezogene Kooperationen handelt, kann es sinnvoll sein, die Zusammenarbeit auf langfristige gesellschaftsrechtliche Grundlagen zu stellen. In der Praxis bieten sich hierfür die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR, § 705 BGB) oder die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) an.

Rechtliche Grundlagen der gesellschaftsrechtlichen Kooperation

Die GbR stellt die Grundform aller Personengesellschaften dar, sie kann ohne einen schriftlichen (Gesellschafts-)Vertrag formfrei gegründet werden. Daher entstehen vielfach solche Gesellschaften, ohne dass sich die beteiligten Gesellschafter dessen überhaupt bewusst sind. Die Haftung der GbR ist nicht auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt, sondern alle Gesellschafter haften für die Erfüllung vertraglicher Verbindlichkeiten als „Gesamtschuldner“ mit dem gesamthänderisch gebundenen Vermögen und darüber hinaus mit ihrem sonstigen (Privat-)Vermögen. Die GmbH – als klassische Variante der juristischen Person – wird durch notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag und anschließende Eintragung in das Handelsregister gegründet. Sie ist vollumfänglich rechtsfähig. Die Haftung der GmbH ist – anders als bei der GbR – auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt.

Folgen der Besteuerung

Für die Besteuerung der laufenden Geschäfte der GbR ist zum einen der Bereich der Ertragsbesteuerung (Einkommen- bzw. Körperschaft- und Gewerbesteuer) und zum anderen der Bereich der Umsatzsteuer von Relevanz. Eine GbR ist selbstständig gewerbe- und umsatzsteuerpflichtig. Ein Wermutstropfen besteht für die GbR als Personengesellschaft: Für sie kommen die Steuervergünstigungen der Gemeinnützigkeit nicht in Frage.

Die Besteuerung der GbR findet hinsichtlich der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nicht auf Ebene der GbR statt, sondern etwaige Überschüsse oder Verluste der GbR werden per Feststellungsbescheid den Gesellschaftern zugerechnet (Durchgriffsprinzip). Ist der Gesellschafter eine steuerbegünstigte Körperschaft, so entscheidet sich bei diesem, ob die nach dem Gesellschaftsverhältnis aufzuteilenden Ergebnisse der GbR im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anfallen oder ob die GbR steuerbegünstigte oder vermögensverwaltende Zwecke verfolgt. Nur wenn die anteiligen Ergebnisse der GbR dem steuerbegünstigten Gesellschafter im Rahmen von Zweckbetrieben oder der Vermögensverwaltung zuzurechnen sind, bleiben sie insoweit ertragsteuerfrei. In der Praxis bereitet aber gerade diese Abgrenzungsfrage häufig Schwierigkeiten. Insbesondere problematisch für die Gemeinnützigkeit der Gesellschafter wird es dann, wenn die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist und durch die Beteiligungsgesellschaft Verluste zugerechnet werden. Ein Ausgleich von Verlusten in diesen Sphären mit Mitteln des ideellen Bereichs einer gemeinnützigen Körperschaft oder sogenannten freien Mitteln ist grundsätzlich nicht statthaft.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung der GbR ist entscheidend, ob die GbR als sogenannte Innengesellschaft ausschließlich darauf ausgerichtet ist, ihre Gesellschafter im Tausch gegen sogenannte Gesellschafterbeiträge mit Leistungen zu versorgen oder ob sie nach ihrem Gesellschaftszweck oder ihrem tatsächlichen Wirken im eigenen Namen und für eigene Rechnung wie ein Unternehmer selbstständig nach außen und damit als Außengesellschaft auftritt. Während bei der Innengesellschaft generell keine Umsatzsteuerpflicht besteht, begründet die auch als Außengesellschaft tätige GbR regelmäßig eine eigene Unternehmereigenschaft. Im letzteren Fall ist für ihre Leistungen eine Umsatzsteuerbefreiung oder -pflicht selbstständig zu prüfen.

Grundsätzlich sind Leistungen, die von Mitgliedern bzw. Gesellschaftern einer Arbeitsgemeinschaft, wie z. B. Laborkooperationen oder Bietergemeinschaften, gegen Entgelt an diese erbracht werden, der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die entgeltliche Überlassung von Personal und auch Sachmitteln an eine Arbeitsgemeinschaft unterliegt somit grundsätzlich der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz von zurzeit 19 %, soweit nicht besondere Befreiungsnormen greifen (z. B. bei der Vermietung von Grundstücken). Dies gilt allerdings nicht, wenn die von den Gesellschaftern geleisteten Beiträge auf gesellschaftsvertraglicher Basis erfolgen. Abgerechnet wird dann nicht durch individuelle Entgeltvereinbarungen, sondern durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der GbR. Wird folglich im Vorhinein eine Schlüsselgröße fixiert, anhand derer die Gesellschafter die Kostenteilung vereinbaren, stellen die Leistungen der Mitglieder nicht umsatzsteuerbare Gesellschafterleistungen dar (echte Gesellschafterbeiträge). Die Prüfung einer etwaigen Steuerbefreiung ist damit obsolet.

Der 5. Senat des BFH hat allerdings mit Urteil vom 15. April 2010 (Az. V R 10/08, BStBl. II S. 879) die Vereinbarung von Gesellschafterbeiträgen mit dem Ziel der Vermeidung von Umsatzsteuer bei Personalgestellungsleistungen eingeschränkt, indem er die Gestellungsleistungen als tauschähnlichen Umsatz der Umsatzsteuer unterwarf.

Exkurs

Eine Abwandlung zur Kostenteilungsgemeinschaft in Form des geschilderten GbR-Modells stellt das sogenannte Pool-Konzept dar. In diesem Fall bündeln Kooperationspartner ihre Ressourcen zur Dienstleistung im gemeinsamen Interesse gegenüber den Kostenträgern durch eine Pool-Vereinbarung. Die Erlöse werden sodann im Verhältnis der den jeweiligen Partnern originär entstehenden Aufwendungen verteilt. Die Leistungen gegenüber den Kostenträgern sind aber durch die Kooperationspartner weiterhin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu erbringen. Durch diese Pool-Vereinbarung entstehen nach herrschender Meinung keine Leistungsbeziehungen zwischen den beteiligten Kooperationspartnern (die Basis bildet das BMF-Schreiben zu Umlageverträgen zwischen (international) verbundenen Unternehmen vom 30.12.1999). Auf Grund einschlägiger Urteile des BFH kann für die Praxis davon ausgegangen werden, dass solche Gewinngemeinschaften keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen nach sich ziehen. Da es jedoch innerhalb der Finanzverwaltung zu unterschiedlichen Auffassungen kommen kann, empfiehlt sich vor Realisierung immer die verbindliche Auskunft. Ebenso erforderlich ist die Notwendigkeit, arbeitsrechtliche Konsequenzen zu prüfen, wenn Personalressourcen gemeinschaftlich genutzt werden (Stichwort: Gemeinschaftsbetrieb).

Der Gewinn einer GmbH wird in einem zweistufigen Verfahren besteuert (Trennungsprinzip). Auf Ebene der GmbH unterliegt der Gewinn der Körperschaft- und Gewerbesteuer (1. Stufe). Auf der 2. Stufe erfolgt die Besteuerung beim Gesellschafter. Im Rahmen der auf die Gewinnausschüttung der GmbH zu entrichtenden Kapitalertragsteuer ist für natürliche Personen als Gesellschafter die Steuer abgegolten

(Abgeltungsteuer). Hält eine steuerbegünstigte Körperschaft die Beteiligung im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder der Vermögensverwaltung, kann die Kapitalertragsteuer in der Jahressteuererklärung hingegen angerechnet werden. Die GmbH ist Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Ihre Leistungen sind im Hinblick auf eine etwaige Umsatzsteuerbefreiung zu prüfen. Gleiches gilt für den Leistungsaustausch zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern. Eine Analogie zur umsatzsteuerlichen Behandlung echter Gesellschafterbeiträge einer GbR besteht für die GmbH grundsätzlich nicht. Alternativ kann die GmbH für (jegliche) ihrer Leistungen an Verbundunternehmen eine Umsatzsteuerbefreiung erreichen, wenn sie mit diesen eine umsatzsteuerliche Organschaft begründet. Dafür sind allerdings die steuergesetzlichen Voraussetzungen zu erfüllen.

FAZIT

Kooperationen in der Rechtsform der GbR bieten grundsätzlich eine gute Grundlage für eine überbetriebliche Zusammenarbeit zwischen zwei oder mehreren Unternehmen. Allerdings kann eine Beteiligung steuerbegünstigter Unternehmen an einer GbR unter gemeinnützigkeitsrechtlichen und umsatzsteuerlichen Aspekten recht schwierige Abgrenzungsfragen und Risiken in der Praxis aufwerfen. Die hohen Anforderungen rechtlicher, steuerlicher und bilanzieller Aspekte führen in der Beratungspraxis regelmäßig dazu, dass das GbR-Modell kritisch gesehen wird, obgleich die Erfahrung zeigt, dass gut aufgestellte und mit der Finanzverwaltung im Vorfeld abgestimmte Modelle reibungsfrei funktionieren können. Unter Umständen kann das sogenannte Pool-Konzept Abhilfe leisten, solange diese Pool-Gemeinschaft nicht selbstständig am Markt auftritt. Wegen der Haftungsbeschränkung, aber auch wegen der höheren steuerlichen Sicherheit, wird für gesellschaftsrechtliche Kooperationen in der Praxis häufig auf die GmbH zurückgegriffen. Unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten bietet die GbR allerdings mehr Flexibilität; hier sind einer GmbH und der Gestaltung von umsatzsteuerfreien Leistungen – auch unter Einsatz der umsatzsteuerlichen Organschaft – engere Grenzen gesetzt.

Alexander Wackerbeck

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