

XI B 87/22 (AdV), XI S 9/22 (AdV)



BUNDESFINANZHOF

BESCHLUSS

In dem Rechtsstreit

hat der XI. Senat

am 18.10.2023 beschlossen:

Die Verfahren XI B 87/22 (AdV) und XI S 9/22 (AdV) werden zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.

Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.08.2022 - 10 V 10194/21 wird hinsichtlich Zinsen zur Körperschaftsteuer 2016 als unzulässig verworfen, im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.

Der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung wird abgelehnt.

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung wird abgelehnt.

Die Kosten beider Verfahren hat die Antragstellerin zu tragen.

G r ü n d e

I.

Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin), eine GmbH, begehrt im Beschwerdeverfahren XI B 87/22 (AdV) wegen Aussetzung der Vollziehung (AdV) der betreffenden Bescheide, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sowie des Gewinns aus Gewerbebetrieb die Abtretung ihrer Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen an zwei Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen (EWIV) gewinnmindernd berücksichtigt wird. Gleichzeitig begehrt sie im Verfahren XI S 9/22 (AdV), die betreffende Bescheide während des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzhof (BFH) von der Vollziehung auszusetzen.

Die Antragstellerin betrieb in den Streitjahren 2017 und 2018 ein unabhängiges Konzept- und Planungsbüro, gestaltete und vermietete unter anderem LED-Werbeanzeigen bei großen Sport- und Kulturevents und bot ihren Kunden damit verbundene Dienstleistungen an. Sie war Mitglied der beiden EWIV A (X-Stadt) und B (Y-Stadt). Geschäftsführer der EWIV A sowie aller ihrer Mitglieder

--nach Angaben der Antragstellerin fünf Mitglieder in der Bundesrepublik Deutschland und im Königreich Spanien-- war M; Gesellschafter der Mitglieder der EWIV A waren M und vereinzelt dessen Ehefrau, fremde Dritte waren mit Ausnahme von geringen Bruchteilen an einzelnen Mitgliedern nicht vertreten. Nach Angaben der Antragstellerin hatte die EWIV B etwa 230 Mitglieder. Beide EWIV übernahmen für die Antragstellerin das Mahn- und Inkassowesen.

Nach § 1 des Kooperationsvertrags zwischen der Antragstellerin und der EWIV A gehörten dazu die Rechnungsstellung, die Debitorenbuchhaltung und -verwaltung inklusive Bonitätsabfragen, das Zahlungsmanagement inklusive Überwachung der Zahlungen, Zahlungserinnerung sowie das Mahnwesen. Nach § 3 Abs. 1 des Vertrags trat die Antragstellerin im Voraus alle künftigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an die EWIV A zur Geltendmachung im Rechtsverkehr ab. Mit § 4 Abs. 1 des Vertrags verpflichtete sich die Antragstellerin, ihre künftig entstehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegen sämtliche Kunden fortlaufend der EWIV A als Gegenstand der Dienstleistungserbringung anzubieten, wobei nur solche Forderungen angeboten werden durften, auf die Lieferungen und Leistungen bereits vollständig erbracht waren. Die EWIV A war gemäß § 5 Abs. 1 des Vertrags berechtigt, für ihre erbrachten Leistungen 2,5 % der Rechnungssumme (netto, exklusive Umsatzsteuer) zur Deckung eigener Kosten einzubehalten. Eine Auskehrung des Rechnungsbetrags abzüglich des Einbehalts konnte nach § 5 Abs. 3 des Vertrags erst nach einer erfolgten Zahlung des jeweiligen Schuldners stattfinden; eine vorzeitige Auskehrung war nur nach einer Absprache mit EWIV A im Einzelfall möglich.

Nach § 2 der Vereinbarung zwischen der Antragstellerin und der EWIV B galten Leistungen der Antragstellerin, die durch die EWIV in Rechnung gestellt wurden, als an die EWIV abgetreten; gemäß § 3 dieser Vereinbarung hatte die Antragstellerin Anspruch auf Kostenerstattung, Gewinnausschüttungen und Kredite im Rahmen der Budget-Planung, die nicht im Zusammenhang mit den geschriebenen Rechnungen oder abgerechneten Leistungen stand und über die allein der Vorstand der EWIV entschied.

Nach Angaben der Antragstellerin arbeiteten die EWIV nicht gewinnorientiert, es sei lediglich die Vermeidung von Defiziten angestrebt worden. Die Finanzierung der EWIV sei durch die "im Wege der Leistungsabtretung der Mitglieder vereinnahmten Gelder", die bis auf durchschnittlich 2,5 bis 5 % Verwaltungskosten des Gesamtumsatzes wieder den Mitgliedern zur Verfügung gestellt worden seien, erfolgt. Dies sei im Wege von Kostenerstattungen (Betriebskostenerstattung, Darlehen sowie Ausschüttungen) geschehen.

Nach den Feststellungen im Rahmen einer Außenprüfung erfasste die Antragstellerin ihre Forderungen aus vollständig erbrachten Leistungen nicht erfolgswirksam; erfasst wurden vielmehr sogenannte Betriebskostenerstattungen, die ihr die jeweilige EWIV nach Forderungseinzug zahlte und die sich weder hinsichtlich der Bezeichnung noch der Höhe nach bestimmten Aufwendungen der Antragstellerin zuordnen ließen. Aus "Vereinfachungsgründen" verzichtete die Betriebsprüfung auf eine bilanzielle Erfassung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, da diese sich mit der Abtretung ausglich; sie saldierte den Anspruch der Antragstellerin auf Auszahlung der Rechnungssummen abzüglich einer Provision von 2,5 % mit den zuvor als Erlös erfassten sogenannten Betriebskostenerstattungen und erfasste die Differenz als Forderung gegen die EWIV erfolgswirksam.

Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) erließ am 05.08.2021 für die Streitjahre unter anderem entsprechende Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag. Über die dagegen eingelegten Einsprüche ist noch nicht entschieden.

Nachdem das FA die AdV der angefochtenen Bescheide abgelehnt hatte, hat auch das von der Antragstellerin angerufene Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) mit Beschluss vom 19.08.2022 - 10 V 10194/21 den Antrag auf AdV abgelehnt.

Das FG führte aus, der Antrag auf AdV der (Folge-)Bescheide über Gewerbesteuer, Zinsen und Solidaritätszuschlag sei unzulässig. An der Rechtmäßigkeit der Bescheide über Körperschaftsteuer bestünden keine ernstlichen Zweifel. Die Betriebseinnahmen und -ausgaben seien bei den Mitgliedern der EWIV

(hier: der Antragstellerin) zu besteuern, was auch das Transparenzprinzip des Art. 40 der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25.07.1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (Verordnung (EWG) Nr. 2137/85, ABIEG L 199, S. 1) erfordere, wonach das Ergebnis der Tätigkeit der Vereinigung nur bei ihren Mitgliedern besteuert wird. Die Umsatzerlöse der Antragstellerin seien in Höhe der bei ihr zu verzeichnenden Ausgangsrechnungen mit der Erbringung der jeweiligen Sach- oder Dienstleistungen realisiert und damit zu versteuern, als Betriebsausgaben seien die der EWIV für ihre Leistungen geschuldeten 2,5 % der Rechnungssumme zu berücksichtigen. Die Abtretung der Forderungen an die EWIV sei nicht Teil der Gewinnermittlung, sondern stelle eine für die Besteuerung unmaßgebliche Gewinnverwendung dar. Die von der Antragstellerin favorisierte Versteuerung der Gewinne bei Auskehrung durch die EWIV verletze unter anderem das Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB).

Hiergegen wendet sich die Antragstellerin mit der vom FG zugelassenen Beschwerde, mit der sie ihr erstinstanzliches Begehren weiter verfolgt. Sie bringt vor, bei der Beantragung von AdV wegen Gewerbesteuer habe es sich um ein Versehen gehandelt, da sie die genaue Steuerschuld habe beziffern sollen; das FG sei ohne weiteres in der Lage gewesen, im Wege der Auslegung die gewollte AdV der Gewerbesteuermessbescheide zu erkennen. In der Sache stehe eine Vorlage der Sache an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Raum zur Klärung der Frage, ob nationales Recht die Kooperations- und Gestaltungsmöglichkeiten der EWIV derart reduzieren könne, dass diese Form der wirtschaftlichen Zusammenarbeit im Ergebnis überflüssig wird.

Die Antragstellerin beantragt in Hinblick auf die erfolgswirksame Berücksichtigung der abgetretenen Forderungen, die Vorentscheidung des FG aufzuheben sowie die Vollziehung der Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2017 und 2018, über den Gewerbesteuermessbetrag 2017 und 2018 sowie über Zinsen zur Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 und zur Gewerbesteuer 2017 und 2018 entsprechend auszusetzen, ferner die angefochtenen Bescheide während des Beschwerdeverfahrens von

der Vollziehung auszusetzen,
hilfsweise den Erlass einer einstweiligen Anordnung.

Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Beschwerde der Antragstellerin ist unzulässig, soweit sie die AdV der Festsetzung von Zinsen zur Körperschaftsteuer 2016 betrifft. Die AdV dieser Festsetzung war nicht Gegenstand des angefochtenen Beschlusses des FG, weshalb es insoweit nicht zu einer Überprüfung der Vorentscheidung durch den BFH kommen kann und die Beschwerde wegen Zinsen zur Körperschaftsteuer 2016 als unzulässig zu verwerfen ist.

III.

Im Übrigen ist die --im Verfahren XI B 87/22 (AdV)-- erhobene Beschwerde der Antragstellerin unbegründet und durch Beschluss (§ 132 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zurückzuweisen. Der --im Verfahren XI S 9/22 (AdV)-- gestellte Antrag auf AdV der angefochtenen Bescheide für die Dauer des Beschwerdeverfahrens vor dem BFH wird abgelehnt.

1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsakts bestehen.

Ernstliche Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 11.07.2013 - XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647, Rz 16; vom 26.09.2014 - XI S 14/14, BFH/NV 2015, 158; vom 16.05.2019 - XI B 13/19, BFHE 264, 521, BStBl II 2021, 950, Rz 14). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag

der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12; vom 16.05.2019 - XI B 13/19, BFHE 264, 521, BStBl II 2021, 950, Rz 14, jeweils m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 12; vom 31.03.2016 - XI B 13/16, BFH/NV 2016, 1187, Rz 14).

2. Nach diesen Maßgaben bestehen im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide. Nach Aktenlage hat das FA das zu versteuernde Einkommen und den Gewerbeertrag der Antragstellerin im Ergebnis zutreffend ermittelt. Danach können weder die Beschwerde noch der Antrag auf AdV Erfolg haben.

a) Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden wie der Antragstellerin nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 8 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Danach hat der Kaufmann in seine Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahrs unter anderem seine Vermögensgegenstände und somit auch seine Forderungen vollständig aufzunehmen (§ 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB). Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Ein aufgrund einer entsprechenden Aktivierung erhöhter Gewinn ist auch als Gewerbeertrag zu erfassen (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--). Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

b) Ansprüche aus einem sogenannten schwebenden Geschäft, das heißt einem gegenseitigen Vertrag, der von der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Partei noch nicht voll erfüllt ist, dürfen grundsätzlich nicht ausgewiesen

werden; denn während des Schwebezustands besteht die (widerlegbare) Vermutung, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. Eine Forderung ist jedoch in der Bilanz auszuweisen, wenn der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung "wirtschaftlich erfüllt" hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung --von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen-- so gut wie sicher ist; ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung ist, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.04.2022 - IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832, Rz 26 f., 28, m.w.N.).

c) Danach waren die betreffenden Forderungen in der Bilanz der Antragstellerin zu aktivieren. Denn nach Aktenlage hatte sie die Leistungen, zu denen sie sich gegenüber ihren Kunden verpflichtet hatte und die den betreffenden Forderungen zugrunde lagen, bereits erbracht. Dem entspricht es, dass sich die Antragstellerin den EWIV gegenüber verpflichtet hatte, diesen zur Erfüllung ihrer Dienstleistung nur solche Forderungen anzubieten, denen bereits vollständig erbrachte Lieferungen und Leistungen zugrunde lagen.

d) Es bestehen nach Aktenlage ferner keine ernstlichen Zweifel daran, dass die Antragstellerin die betreffenden Forderungen dem Grunde nach auch weiterhin zu aktivieren hatte.

aa) Beim Factoring überträgt der Factoringkunde (hier: die Antragstellerin) ihm zustehende Forderungen an den Factor (hier: die EWIV). In Abhängigkeit von der vertraglichen Ausgestaltung kann der Factor sowohl eine Finanzierungsfunktion (Bevorschussung der übertragenen Forderungen) als auch eine Dienstleistungsfunktion (zum Beispiel Debitorenbuchhaltung, Mahnwesen, Einziehung der Forderungen) übernehmen. Während beim sogenannten echten Factoring der Factor das Ausfallrisiko der übertragenen Forderungen vollumfänglich trägt, verbleiben diese Risiken beim sogenannten unechten Factoring weiterhin beim Factoringkunden. Beim echten Factoring sind die abgetretenen Forderungen unter Berücksichtigung der übrigen vertraglichen Nebenabreden auszubuchen, beim unechten Factoring hat der Factoringkunde die abgetrete-

nen Forderungen bis zu ihrem Ausgleich weiterhin zu bilanzieren und in Höhe der erhaltenen liquiden Mittel eine Verbindlichkeit gegenüber dem Factor zu passivieren (Justenhoven/Meyer in Beck Bil-Komm., 13. Aufl., § 246 HGB Rz 46).

bb) Dementsprechend ist nach Aktenlage von einem unechten Factoring und einer Bilanzierung der Forderungen bei der Antragstellerin auszugehen. Zwar bringt die Antragstellerin in ihrer Beschwerdebegründung unter II.6. zum Ausdruck, ein Forderungsausfall auf Ebene der EWIV werde aus Mitteln der EWIV ausgeglichen, so dass das Mitglied, das heißt die Antragstellerin, nicht mehr das Risiko verspäteter Zahlungen oder des gesamten Forderungsausfalls trage. Aus den Verträgen der Antragstellerin mit den EWIV ergibt sich solches allerdings nicht.

Denn nach § 5 Abs. 3 des Kooperationsvertrags mit der EWIV A kann eine Auskehrung des Rechnungsbetrags erst nach erfolgter Zahlung des jeweiligen Schuldners stattfinden; eine vorzeitige Auskehrung ist nur nach Absprache mit der EWIV im Einzelfall möglich.

Gemäß § 3 der Vereinbarung mit der EWIV B hat die Antragstellerin lediglich im Rahmen der Budget-Planung, die nicht im Zusammenhang mit den geschriebenen Rechnungen oder abgerechneten Leistungen steht und über die allein der Vorstand der EWIV entscheidet, Anspruch auf "Kostenerstattung", Gewinnausschüttungen und Kredite; aus der sogenannten Solidaritätsklausel des § 4 ergibt sich ebenso wenig eine Übernahme des Ausfallrisikos für abgetretene Forderungen, sondern nur eine allgemein gehaltene "Vorgabe, dass starke Mitglieder die schwachen Mitglieder unterstützen und deren Verluste auffangen".

e) Aber auch für den nach Aktenlage nicht gegebenen Fall, dass die betreffenden Forderungen auszubuchen wären, würde sich dies nicht im selben Maße auf das zu versteuernde Einkommen und den Gewerbeertrag auswirken. Die Ausbuchung hätte nämlich unter Berücksichtigung der übrigen vertraglichen Nebenabreden zu erfolgen (oben III.2.d aa). Danach ist zu berücksichtigen, dass die Forderungsabtretungen ihren ausschließlichen Grund im Gel-

tendmachen der Forderungen durch die EWIV haben. Diese hatten für ihre Dienstleistungen, der Übernahme des Mahn- und Inkassowesens, nach dem Vortrag der Antragstellerin durchschnittlich 2,5 bis 5 % Verwaltungskosten zu beanspruchen. Es ist weder schlüssig vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass die Forderungen für den Fall des echten Factorings erfolgswirksam auszubuchen wären, ohne dass die Antragstellerin einen entsprechenden Aktivposten in Höhe der Differenz zwischen Forderung und Inkassoentgelt in ihre Bilanz einzustellen hätte.

f) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Festsetzungen ergeben sich schließlich auch nicht daraus, dass eine Anrufung des EuGH --wie die Antragstellerin meint-- als geboten erscheinen könnte zur Klärung der Frage, ob nationales Recht die Kooperations- und Gestaltungsmöglichkeiten der EWIV derart reduzieren kann, dass diese Form der wirtschaftlichen Zusammenarbeit im Ergebnis überflüssig wird.

Solche unionsrechtlichen Zweifel bestehen vorliegend nicht. Aus dem vierzehnten Erwägungsgrund der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 ergibt sich, dass das Ergebnis der Tätigkeit der Vereinigung nur bei den Mitgliedern zu besteuern und im Übrigen das einzelstaatliche Steuerrecht anzuwenden ist.

3. Es kann danach dahinstehen, ob --was das FG verneint hat-- die Antragstellerin ein Rechtsschutzbedürfnis an einem Antrag auf AdV eines Bescheids über den Solidaritätszuschlag als Annexsteuer (vgl. § 1 Abs. 5 des Solidaritätszuschlaggesetzes) oder auf AdV eines Zinsbescheids als Folgebescheid (vgl. § 233a Abs. 5 Satz 1 der Abgabenordnung) haben kann und das FG den Antrag der Antragstellerin auf AdV der Gewerbesteuerbescheide als Antrag auf AdV der Gewerbesteuermessbescheide hätte auslegen müssen.

IV.

Der hilfsweise gestellte Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung ist unzulässig. Nach § 114 Abs. 5 FGO gelten die Vorschriften des § 114 Abs. 1 bis 3 FGO nicht für die Fälle des § 69 FGO. Liegt --wie jeweils im Streitfall-- ein vollziehbarer Verwaltungsakt vor, so ist vorläufiger Rechtsschutz gegen die aus dem Verwaltungsakt resultierenden Rechtsfolgen ausschließlich im Wege der

AdV nach § 69 Abs. 2 und 3 FGO zu erreichen (vgl. BFH-Beschluss vom 17.12.2002 - X S 10/02, BFH/NV 2003, 296, unter II.2.).

V.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.