

Nur vom Adressaten zu öffnen

SD ADMIN EWIV
Herr Wolfgang Lange
Herr Christian Vorwallner
Europaplatz 2
10557 Berlin

2. Dezember 2016

Ertragsteuerliche Würdigung der Leistungsabtretung der Mitglieder an die SD ADMIN EWIV

Sehr geehrter Herr Lange,
sehr geehrter Herr Vorwallner,

wie besprochen, nehmen wir zur Leistungsabtretung der Mitglieder an die SD ADMIN EWIV wie folgt Stellung:

I. Sachverhalt

Die SD ADMIN EWIV (nachfolgend SD) für regionale und kommunale Wirtschaftsentwicklung ist eine Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung gem. Verordnung EWG Nr. 2137/85 des Rates der Europäischen Gemeinschaft vom 25. Juli 1985 (nachfolgend EWG Nr. 2137/85), vertritt derzeit ca. 230 Mitglieder und ist unter der Handelsregisternummer HRA 48106 B im Amtsgericht Charlottenburg eingetragen.

Gegenstand der SD ist unter anderem die Abrechnung der Leistungen ihrer Mitglieder (sogenannte Leistungsabtretung). Die Rechnungsstellung erfolgt direkt durch die SD im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Die Mitglieder treten gemäß § 2 der Mitgliedschaftsvereinbarung das Recht zur Leistungsabrechnung ab.

Als Gegenleistung zur Abtretung der Leistung erhält das Mitglied für die Erbringung der Leistungen einen Anspruch auf Kostenübernahme durch die SD. Die Kostenübernahme erfolgt unterjährig zunächst pauschal auf Basis einer vorher aufgestellten Budgetplanung. Anschließend kann das Mitglied im Rahmen der Jahresabrechnung die vereinbarte Kostenerstattung verlangen bzw. die entstandenen Kosten gegenüber der SD geltend machen. Die SD behält zwischen 1% und 8% der Umsatzerlöse zur Deckung ihrer Kosten ein.

Ein Ziel der EWIV ist ausdrücklich die Bildung einer Solidargemeinschaft zwischen den Mitgliedern der SD. Ergibt sich auf Ebene der SD ein Verlust aus der Leistungsabtretung eines Mitglieds, so wird dieser durch die Überschüsse aus anderen Leistungsbeziehungen ausgeglichen. Übersteigende Beträge aus der Tätigkeit der SD fließen in die Rücklage für laufende Verwaltung sowie für noch nicht abgeschlossene oder beabsichtigte Projekte (vgl. § 17.2. Neue Statuten der SD ADMIN EWIV). Ferner erhalten die Mitglieder über die Mitgliedschaft Zugang zu weiteren Leistungen, z.B. Buchhaltung, Steuer- und Rechtsberatung, die durch andere Mitglieder erbracht werden.

Eine Erzielung von wirtschaftlichen Gewinnen ist ausdrücklich nicht Geschäftszweck der SD. Es wird lediglich die Vermeidung von Defiziten angestrebt (§ 8.2. Neue Statuten der SD ADMIN EWIV). Sofern die SD einen Gewinn erzielen würde, wäre sie verpflichtet diesen auf die Mitglieder aufzuteilen (Vgl. Art. 3 Abs. 1 EWG Nr. 2137/85). Seit Gründung der SD ist es jedoch noch zu keiner Gewinnausschüttung gekommen.

Im Gegensatz zu einer Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen ist eine mögliche Gewinnausschüttung auch nicht der Grund für eine Mitgliedschaft bei der SD. Vielmehr stellt sie eine Solidar- und Kostengemeinschaft dar, die den Mitgliedern eine wirtschaftliche Absicherung bieten soll. Durch das von der SD ausgezahlte Budget erhält das Mitglied Planbarkeit und Sicherheit bzgl. der Deckung seiner Kosten. Das Mitglied trägt nicht mehr das Risiko verspäteter Zahlungen bzw. eines kompletten Forderungsausfalls. Darüber hinaus wird den Mitgliedern der Aufwand aus der Abrechnung inkl. den umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten abgenommen und die europäische Zusammenarbeit gestärkt.

II. Fragestellung

Wir sind gefragt worden, wie die rechtlichen Beziehungen zwischen der EWIV und ihren Mitglieder für ertragsteuerliche Zwecke zu würdigen sind. Hierbei ist zunächst zu klären, wem eine von der SD abgerechnete Forderung wirtschaftliche zuzurechnen ist. Hieraus ergibt sich, auf welcher Ebene die Gewinnrealisierung mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen zu erfolgen hat.

Insgesamt wird somit die Frage beantwortet werden, wie das steuerliche Ergebnis aus der Mitgliedschaft bei der SD zu behandeln ist und wer die Gewinne aus den von der SD übernommenen Hilfstätigkeiten (Abrechnung der Leistungen) versteuern muss.

III. Ertragsteuerliche Würdigung

a) Zurechnung der Forderungen und Gewinnrealisierung auf Ebene der SD

Die SD ist durch ihre Mitglieder dazu befugt die Leistung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abzurechnen. Aufgrund dieses Rechts zur Leistungsabrechnung ist die SD unzweifelhaft rechtlicher Eigentümer der durch die Rechnungsstellung entstandenen Forderung. Ihr ist insofern das Wirtschaftsgut (die Forderung) gemäß § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen.

Die Forderung und somit die Gewinnrealisierung wäre von diesem Grundsatz abweichend nur dann bei dem leistenden Mitglied auszuweisen, sofern dem Mitglied die Forderung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO wirtschaftlich zuzurechnen wäre.

Ein abweichender wirtschaftlicher Eigentümer bestimmt sich durch die Erfüllung der nachfolgend aufgeführten Voraussetzungen (vgl. Koenig in Koenig 2014 zu § 39 AO, Rn. 17). Der wirtschaftliche Eigentümer

- ▶ kann frei über das Wirtschaftsgut verfügen (vgl. BFH IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832; BFH I R 157/84, BStBl. II 1989, 21),
- ▶ trägt das Bonitätsrisiko (vgl. BFH I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; BFH I R 29/97, BStBl. II 2000, 527),
- ▶ trägt die Lasten der Sache und erhält die Erträge (vgl. BFH IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314; BFH IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382).

Die SD rechnet die Leistungen direkt mit dem Leistungsempfänger ab und kann über die erhaltenen Zahlungen, die auf ihr Bankkonto erfolgen, frei verfügen bzw. diese satzungsgemäß verwenden. Ein Durchgriffsrecht der Mitglieder auf das von der SD vereinnahmte Geld besteht nicht. Die SD trägt das vollständige Bonitätsrisiko. Sie ist unabhängig von der Werthaltigkeit einer Forderung bzw. eines tatsächlichen Geldeingangs vom Rechnungsschuldner dem Mitglied zur vollen Kostenerstattung verpflichtet. Durch die Abtretung der Leistung an die SD erklärt sich das Mitglied damit einverstanden, dass auch die Erträge aus der Leistung auf Ebene der SD vereinnahmt werden. Dem Mitglied steht lediglich die Kostenerstattung zu.

Die Leistungsabtretung an die SD ist ein laufender Hilfsprozess der Finanzierung. Hierbei werden, ähnlich zur Forderungsabtretung beim Factoring, laufend Leistungen an die SD abgetreten. Im Unterschied hierzu werden jedoch nicht die entstandenen Forderungen selbst abzüglich eines Abschlags gegen Entgelt, sondern Leistungen bzw. das Recht zur Leistungsabrechnung gegen Kostenübernahme abgetreten.

Vergleichbar zum echten Factoring liegt das Bonitätsrisiko durch die Leistungsabtretung auf Ebene der SD, da sie unabhängig von der Zahlung des

Abnehmers zur vollen Kostenübernahme gegenüber dem Mitglied verpflichtet ist. An dieser Übernahme des Bonitätsrisikos mangelt es beim unechten Factoring, weshalb dieses grundsätzlich zu einer anderen steuerlichen Beurteilung führen würde, hier jedoch gerade deshalb kein Vergleichsmaßstab sein kann.

Im Gegensatz zum Forfaitier oder Factor ist das Ziel der SD nicht die Erzielung eines Gewinns. Vielmehr erfolgt durch die Leistungsabtretung eine Übernahme von Hilfstätigkeiten und somit eine Unterstützung der Mitglieder. Daher ist die Leistungsabtretung auch für kleinere- und mittlere Unternehmen zugänglich, denen das Factoring oder die Forfaitierung aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht möglich ist.

Im Ergebnis ist das wirtschaftliche Eigentum bei der Leistungsabtretung am ehesten mit dem echten Factoring vergleichbar. Insbesondere aufgrund der Übernahme des Bonitätsrisikos ist die Forderung auch wirtschaftlich der SD zuzurechnen (vgl. Ratschow in Klein 2014 zu § 39 AO, Rn. 46). Der Gewinn aus der abgetretenen Leistung realisiert sich somit auf der Ebene der SD und nicht beim Mitglied.

b) Steuerliche Behandlung auf Ebene des Mitgliedes

Die Mitglieder erhalten aus der Leistungsabtretung Zahlungen von der SD insbesondere zur Deckung der Kosten, wobei auf Grundlage der vereinbarten Budgets und nicht nach Nachweis konkreter Kosten abgerechnet wird. Diese Zahlungen stellen erfolgswirksame Einnahmen dar. Der Mitgliedsbeitrag an die SD stellt wirtschaftlich eine Gebühr für die Übernahme der Hilfstätigkeit Leistungsabrechnung, des Bonitätsrisikos sowie weiterer Tätigkeiten der SD und Vorteile aus der Mitgliedschaft dar. Eine solche Gebühr wäre auch bei einer klassischen Abrechnung der Leistungen steuerlich absetzbar.

Der auf Ebene der SD nach Erstattung der Kosten der Mitglieder und Deckung der eigenen Verwaltungskosten verbleibende Betrag wird in die Rücklage eingestellt. Somit kommt es im Ergebnis dazu, dass auf Ebene der SD ein unversteuerter Gewinn in die Rücklage eingestellt wird. Dies ist jedoch ausdrücklich so durch die EWG Nr. 2137/85 gewollt, da auf Ebene der EWIV keine Steuer entstehen kann (vgl. Art. 40 EWG Nr. 2137/85).

Sofern es auf Ebene der SD zu einer Gewinnausschüttung kommt, sei es durch Auflösung der Rücklage oder durch Erzielen eines Gewinns ohne dass eine Rücklage gebildet wird, wäre dieser Gewinn an die Mitglieder auszukehren und dann auf Ebene der Mitglieder zu versteuern.

c) Steuerliche Behandlung auf Ebene der SD ADMIN EWIV

Eine Besteuerung auf Ebene der SD scheidet aufgrund Art. 40 EWG Nr. 2137/85 aus. Ferner sind gemäß § 1 des Gesetzes zur Ausführung der EWG Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung in Deutschland ergänzend die Vorschriften für eine offene Handelsgesellschaft (OHG) entsprechend anzuwenden.

Bei einer EWIV kann es sich steuerlich grundsätzlich um eine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 S. 1 Nr. 2 EStG handeln. *„Sie hat aber im Regelfall nicht den Zweck, Gewinne für sich selbst zu erzielen, und unterhält mE deshalb regelmäßig keine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG. Sie ist mit Kostengemeinschaften [...] zu vergleichen und keine Mitunternehmerschaft ...“* (Güroff in Glanegger/Güroff 2014 zu § 2 GewStG, Rn. 406; vgl. auch FG München Urt. v. 30.4.2013 - 13 K 1953/10).

Während das Factoring eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, übernimmt die SD durch die Leistungsabtretung lediglich eine Hilfsfunktion für die erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten ihrer Mitglieder. Insofern mangelt es der SD an der Gewinnerzielungsabsicht des § 15 Abs. 2 EStG und sie stellt keine Mitunternehmerschaft dar.

Ebenso ist die SD nicht gewerbsteuerpflichtig. Aufgrund der mangelnden Gewinnerzielungsabsicht unterhält die SD keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und ist nicht als gewerbliches Unternehmen zu verstehen (vgl. Selder in Glanegger/Güroff 2014 zu § 5 GewStG, Rn. 13).

IV. Fazit

Im Ergebnis erfolgt die Gewinnrealisierung aus den Leistungen der Mitglieder auf Ebene der SD. Aufgrund des ausdrücklichen Willens der EWG Nr. 2137/85, ist dieser Gewinn nicht zu versteuern, sofern er in die Rücklage eingestellt wird. Eine Besteuerung erfolgt erst dann - und zwar auf Ebene der Mitglieder - sobald tatsächlich ein Gewinn auf Ebene der SD erzielt wird. Ansonsten ist lediglich dann ein Gewinn im Rahmen der Unternehmen der Mitglieder zu versteuern, soweit die Marge des Mitglieds den vereinbarten prozentualen Einbehalt der SD übersteigt.

Aufgrund der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ist die SD nicht als Mitunternehmerschaft anzusehen und auch nicht gewerbsteuerpflichtig.

Hinweise zu dieser Stellungnahme

Diese Stellungnahme beruht auf den uns überlassenen Unterlagen und mündlich erteilten Auskünften. Für den Fall, dass der dieser Stellungnahme zu Grunde liegende Sachverhalt oder die getroffenen Annahmen unzutreffend sind oder sich ändern, kann sich dies auf die Gültigkeit der Aussagen dieser Stellungnahme auswirken.

Diese Stellungnahme beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums dieser Stellungnahme und gibt unsere Interpretation der relevanten gesetzlichen Bestimmungen und die hierzu ergangene Rechtsprechung wieder.

Im Zeitablauf treten Änderungen bei Gesetzen, der Interpretation von Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können eine Fortschreibung dieser Stellungnahme erforderlich machen.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass wir ohne gesonderten Auftrag nicht verpflichtet sind, diese Stellungnahme auf Grund einer Änderung der zu Grunde liegenden Fakten bzw. Annahmen oder Änderungen in der Gesetzgebung oder Rechtsprechung zu überprüfen und gegebenenfalls fortzuschreiben.

Diese Stellungnahme wurde ausschließlich für unseren Mandanten im Rahmen der mit unserem Mandanten geschlossenen Mandatsvereinbarung erstellt. Sie ist nicht dazu bestimmt, Dritten als Entscheidungsgrundlage zu dienen. Dritten gegenüber übernehmen wir keinerlei Verpflichtungen, Verantwortung oder Sorgfaltspflichten (keine Dritthaftung), es sei denn, wir haben einem Dritten gegenüber im Vorhinein schriftlich etwas Abweichendes bestätigt.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Dr. Henrik Ahlers
Partner
Steuerberater



ppa. Felix Willenborg
Manager
Steuerberater