



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 **Köln**

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41
10707 **Berlin**

Fon 030/40 50 29 50
Fax 030/40 50 29 599
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 **Düsseldorf**

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
duesseldorf@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Steuerregeln bei geschlossenen Fonds

Teil 2: Regeln bei den einzelnen Fondsarten

Stand: 10.05.2010

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	2
2. Steuerregelungen für Auslandsfonds	2
3. Aufwand in der Platzierungsphase	4
4. Immobilienfonds	5
5. Gewerblicher Grundstückshandel beim Immobilienfonds	9
6. Alternativenergie	11
7. Schiffsfonds	13
8. Private Equity Fonds	15
9. Leasingfonds	15
10. Medienfonds	16



Steuerregeln bei geschlossenen Fonds

Teil 2: Regeln bei den einzelnen Fondsarten

1. Einführung

Bei geschlossenen Fonds handelt sich um Personengesellschaften, an denen eine begrenzte Zahl von Anlegern beteiligt ist. Anders als bei Aktien- und Rentenfonds ist das zur Verfügung stehende Eigenkapital der Höhe nach begrenzt. Sie verwenden das eingesammelte Vermögen – im Gegensatz zu offenen Investmentfonds – gezielt für ein oder einige wenige Investitionshaben und erzielen die Erträge nur aus diesen Vorhaben. Die Investition läuft entweder komplett aus den Einlagen der Gesellschafter (Außenfinanzierung) oder teilweise auch über Kredite (Innenfinanzierung). Dabei steht es den Zeichnern frei, ihre Anteile wiederum persönlich über ein Darlehen zu finanzieren. Die Kredithöhe hängt im Wesentlichen von der steuerlichen Einkunftsart ab. Sofern Schuldzinsen nicht als Betriebsausgaben (z.B. Schiffe) oder Werbungskosten (z.B. Private Equity) absetzbar sind, erfolgt eine reine Außenfinanzierung mit den Mitteln der beteiligten Gesellschafter.

Nach Ablauf der Zeichnungsfrist und Platzierung der Anteile sind – im Gegensatz zu offenen Fonds – keine weiteren Kapitalzuführungen möglich. Ist das für das Planvorhaben erforderliche Kapital aufgebracht und alle Anteile verkauft, nimmt die Fondsgesellschaft keine Einlage mehr an, der Fonds ist geschlossen.

Geschlossene Fonds sind unternehmerische Beteiligungen mit entsprechenden Chancen, aber auch hohen Risiken, die bis zum Totalverlust der Einlage führen können.

Der Beitrag stellt aktuelle Urteile und Verwaltungserlasse in Kurzform vor, unterteilt in die einzelnen Fondsarten und in zivilrechtliche Aspekte. Im ersten Teil ging es um die aktuellen Tendenzen sowie grundlegende Steuerregeln. Der nachfolgende zweite Teil behandelt steuerliche Aspekte zu den einzelnen Fondsarten.

2. Steuerregelungen für Auslandsfonds

- Grundsätzlich unterliegen die Einkünfte aus ausländischen Personengesellschaften, an denen mehrere Inländer beteiligt sind, der deutschen Besteuerung, es sei denn, es besteht ein DBA. Gestattet dieses Abkommen die Anwendung des Progressionsvorbehalts, müssen die Einkünfte einer ausländischen Personengesellschaft, Bauherren- oder Grundstücksgemeinschaft mit inländischer Beteiligung **gesondert und einheitlich festgestellt** werden. (Bayerisches LfSt 26.3.2010, S 0361.2.1-3/5 St42).
- Die Erträge aus einem geschlossenen Auslandsfonds müssen generell in der heimischen **Steuererklärung** angegeben werden. Das gilt das aber nur, wenn die steuerfreien Einkünfte über den Progressionsvorbehalt den Steuersatz des Sparers für sein übriges Einkommen erhöhen (OFD Frankfurt 14.11.2008, S 2241 A - 107 - St 213, StEK EStG § 15/420). Weil der Progressionsvorbehalt aber rückwirkend ab 2008 gestrichen wurde, entfällt die Deklarationspflicht beim heimischen Fiskus für ausländische Personengesellschaften. Da die Gesellschaften keine Erklärungen mehr erstellen müssen, entfällt eine Kostenentlastung zu-



gunsten der Rendite.

Bei Fonds aus den USA, Asien und anderen Drittstaaten bleiben hingegen der Progressionsvorbehalt und damit auch die alljährliche Pflicht zur Abgaben einer Steuererklärung. Hierbei werden die Einkünfte nach § 180 AO gesondert und einheitlich festgestellt, weil sie grundsätzlich der deutschen Besteuerung unterliegen. Das ist aber nur der Fall, wenn das DBA die Anwendung des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG gestattet und dieser auch noch angewendet wird. Dann sind nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO die ausländischen Einkünfte zu diesem Zweck gesondert und einheitlich festzustellen.

- Durch die gesetzliche Neuregelung des § 2 a Abs. 1 und 2 EStG über das JStG 2009 ist die bisherige Fassung in allen offenen Fällen auf negative Einkünfte (Verluste) mit Bezug auf die Mitgliedstaaten der EU oder des EWR nicht weiter anzuwenden. Das betrifft die Anwendung des negativen **Progressionsvorbehalts** (§ 32 b EStG), Auswirkung auf die neuen EU-Mitgliedstaaten, die Behandlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie verfahrensrechtliche Fragen (OFD Koblenz 16.6.2009, S 2118 A - St 33 3, StEK EStG § 2 a/37).
- Treten Anleger einem geschlossenen Auslandsfonds bei, müssen sie dies ihrem Wohnsitzfinanzamt gem. § 138 Abs. 2 Nr. 2 AO binnen Monatsfrist anzeigen. Es bestehen keine Bedenken, wenn ein Stpfl. davon abweichend einmal monatlich alle meldepflichtigen Ereignisse eines Kalendermonats gesammelt anzeigt (BMF 15.4.2010, IV B 5 - S 1300/07/10087). Die Angaben des hierzu benötigten Vordrucks BZSt-2 (Meldung über die Beteiligung an ausländische Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen) werten die Veranlagungsstellen aus und leiten sie an das BZSt weiter. Der Vordruck die Erläuterungen hierzu werden nicht mehr in Papierform aufgelegt, da sie auf dem Vordruckserver der Finanzämter zum Download bereitgestellt worden sind. Die Wohnsitzfinanzämter der jeweiligen Fondsanleger haben bei Verstößen gegen die **Anzeigepflicht** die zuständige Bußgeld- und Strafsachenstelle einzuschalten (Bayerisches LfSt 21.10.2009, S 0301.1.1-3/1 St41, DStR 2009, 2319).
- Bei der **Anwendung der DBA** auf Fondsgesellschaften und ihre Beteiligten wird die Einordnung der Einkunftsart nach dem EStG vorgenommen. Entsprechend richtet sich nach deutschem Steuerrecht, ob ein Auslandsfonds als Personen- oder Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Daher ist die Einordnung nach dem Zivil- oder Steuerrecht des jeweiligen Sitzstaates nicht maßgebend (BMF 16.4.2010, IV B 2 - S 1300/09/10003).
- Wollen geschlossene Fondsgesellschaften eine **Betriebsstätte** im Ausland gründen, um dort die hohen Freibeträge und günstigen Steuertarife für ihre Anleger nutzen zu können, müssen sie jenseits der Grenze aktiv tätig werden (FG Köln 13.08.2009, 15 K 2900/05 und Düsseldorf 28.4.2009, 17 K 1070/07 F, Revision unter I R 49/09). Es reicht nicht aus, wenn am vermögensverwaltenden Fonds nur Kapitalgesellschaften als Vollhafter beteiligt sind. Damit werden sie zwar in Deutschland gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerblich geprägt behandelt. Diese nationale Regelung reicht aber nicht aus, um eine solche Gesellschaft als Unternehmen im Sinne eines DBA einzustufen. Die Finanzverwaltung sieht abkommensrechtlich jede gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 EStG als Betrieb eines Unternehmens an. Diese gilt selbst dann, wenn sie nicht originär gewerblich, sondern etwa vermögensverwaltend tätig sei, jedoch nach der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG



gewerblich geprägt als Gewerbebetrieb gilt.

Allein die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft nach deutschem Recht wandelt ein Unternehmen nicht im Sinne des DBA um. Vielmehr kommt es für die Annahme eines Unternehmens entscheidend auf die tatsächliche Betätigung der Personengesellschaft an, also die aktive Tätigkeit am Markt. Die reine Verwaltung eigenen Vermögens einer KG stellt keinen Geschäftsbetrieb dar, es fehlt insoweit am Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Dies hat zur Folge, dass nach einem DBA Einkünfte nicht nach deutschem Steuerrecht in andere abkommensrechtliche Einkunftsarten umqualifiziert werden dürfen. Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist als eine im Zusammenhang mit der deutschen Gewerbesteuer zu sehende Missbrauchsvermeidungsvorschrift, etwa um die Flucht aus der zwingend der Gewerbesteuerpflicht unterfallenden Kapital- in die Personengesellschaft zu vermeiden.

- Am 1.1.2009 war das **DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten** ausgelaufen. Entgegen bisheriger Aussagen ist derzeit nicht damit zu rechnen, dass in Kürze ein neues DBA unterzeichnet wird (Bayerische LfSt 28.9.2009, S 1301.2.174-2/5 St32/St33, DStR 2009, 2151). Somit ist ein abkommensloser Zustand eingetreten. Das hat zur Folge, dass bei unbeschränkter Steuerpflicht die Einkünfte aus den Vereinigten Arabischen Emiraten im Rahmen des Welteinkommensprinzips grundsätzlich der Besteuerung in Deutschland unterliegen. Somit sind die Einnahmen aus geschlossenen Dubai-Fonds ab 2009 dem heimischen Finanzamt zu melden. Dadurch können Anleger jetzt nicht mehr mit steuerfreien Erträgen kalkulieren. Da solche Beteiligungen in der Regel auf zehn Jahre oder länger ausgelegt sind, sinkt die Nettorendite für den verbleibenden Zeitraum. Damit die Besteuerung klappt, wurde mit den Emiraten aber ein Abkommen zum Auskunftsverkehr in Steuersachen vereinbart, sodass es zu einem weit reichenden Informationsaustausch kommen kann. Dieser Schritt erfolgt im Kampf gegen Steuerhinterziehung und unfairen Steuerwettbewerb.

3. Aufwand in der Platzierungsphase

- Zahlt eine Fondsgesellschaft **Eigenkapitalvermittlungsprovisionen** an Banken, handelt es sich um sofort abziehbare Betriebsausgaben. Derartige Honorare sind laut keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten und müssen daher entgegen der Auffassung der Verwaltung nicht langfristig abgeschrieben werden (FG Münster 13.3.2009, 14 K 3638/05 F, EFG 2009, 1109, Revision unter IV R 15/09). Denn der geschlossene Fonds zahlt die Provisionen an ein Kreditinstitut und nicht zum Erwerb von Vermögensgegenständen. Mit den gleichen Argumenten stuft das FG Aufwendungen für die Platzierungsgarantie sowie die Prospekterarbeitung und -herstellung als steuerlich sofort abzugsfähig ein. Denn auch hierbei handelt es sich um Kosten des Fonds zur Finanzierung der Geschäftstätigkeit und sind nicht als verdeckte Anschaffungskosten.
- Hierbei geht das FG Münster davon aus, dass die für die sog. Bauherrenmodelle und (gewerbliche) Immobilienfonds entwickelte Rechtsprechung des BFH zur Behandlung von nicht auf eine Fondsgesellschaft in der Rechtsform einer gewerblich tätigen GmbH & Co. KG übertragbar ist; daher sei auch nicht aus dem - auf § 42 AO gestützten - Gedanken der einheitlichen Betrachtung des Vertragswerks von Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen. Diese Auffassung steht im Widerspruch zum BMF-Schreiben vom 20.10.2003 (IV



C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl 2003 I, 546). An der **Verwaltungsauffassung** ist weiterhin festzuhalten (OFD Münster 28.9.2009, DB 2009, 2239).

- Das FG Hamburg hat in zwei Urteilen (15.10.2008, 2 K 210/06, EFG 2008, 1864 und 23.5.2008, 2 K 236/06) entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung im Fondserlass (BMF 20.10.2003, IV C-3 S 2253a 48/03, BStBl 2003 I, 546) entschieden, dass ein geschlossener Fonds besondere Dienstleistungsvergütungen etwa für die Vermittlung von Kredit und Eigenkapital sowie für die Platzierungsgarantie sofort als Betriebsausgaben absetzen kann und nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktivieren muss. Nach Ansicht des FG wendet die Verwaltung die BFH-Rechtsprechung (28.06.2001, IV R 40/97, BStBl 2001 II, 717) falsch aus, nach der es lediglich bei geschlossenen Immobilienfonds zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten kommt. Die übrigen Fondsgesellschaften erwerben jedoch anstatt Grundstücke andere Wirtschaftsgüter. Die Verwaltung hat gegen die beiden Urteile des FG Hamburg unter IV R 50/08 und IV R 36/08 Revision eingelegt.
- Einschränkend stellt das FG Münster (18.12.2009, 10 K 3719/05 F, Revision unter IV R 8/10) zur Beteiligung an einem Schiffsfonds jedoch fest, dass die **Aufwendungen** für die wirtschaftliche und steuerliche **Konzeption**, die Platzierung des Eigenkapitals, das Geschäftsbesorgungshonorar, die Prospektkosten, die Finanzierungsvermittlungsgebühren Endfinanzierung (Fremdkapital) sowie die Gebühren für die Mittelverwendungskontrolle nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern als abzuschreibende Anschaffungskosten zu behandeln sind. Lediglich die Aufwendungen für die Gründung einer Schiffsfonds-Gesellschaft sind als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Ansatz einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren für einen bei Erwerb knapp zwei Jahre alten modernen Doppelhüllentanker ist nicht zu beanstanden.
- Der Ausgang dieser Verfahren vor dem BFH hat enorme Auswirkung auf die Fondsbranche. Für Fondssparer wirkt sich der Tenor allerdings nur noch zeitlich versetzt positiv aus. Sofern sich durch den Sofortabzug des Aufwands ein höherer Anfangsverlust ergibt, mindert dieser über § 15b EStG lediglich die späteren Gewinne aus dem gleichen Fonds schneller. Durch den sofortigen Betriebsausgabenabzug kann sogar der negative Effekt entstehen, dass es erst hierdurch überhaupt zu einem schädlichen Steuerstundungsmodell kommt.

4. **Immobilienfonds**

- Die Vermutung der **Einnahmen-Überschusserzielungsabsicht** nach § 21 Abs. 1 EStG ist grundsätzlich auch bei einer Investition in einem geschlossenen Immobilienfonds zugrunde zu legen. Allein aus dem Umstand, dass in dem Anlageprospekt eine Ertragsplanung nur für 20 Jahre mit einer anschließenden Liquidationsphase vorgenommen wurde, kann nicht gefolgert werden, dass eine von vornherein zeitlich begrenzte Beteiligung beabsichtigt war und deshalb auch nur dieser Zeitpunkt einer Prognoserechnung zugrunde zu legen ist (FG Hamburg 15.12.2009, 2 K 247/08).
- Baut ein geschlossener Immobilienfonds seine **Gebäude auf fremdem Grund und Boden**, muss er das Objekt nicht anders als den eigenen Grundbesitz behandeln. Denn nach dem Urteil des BFH ist die Immobilie wie ein materielles Wirtschaftsgut zu behandeln und die selbst getragenen Herstellungskosten sind nach den für Gebäude geltenden Regeln des § 7



ESTG abzuschreiben (25.2.2010, IV R 2/07). Für diese Behandlung ist unerheblich, ob die Nutzung auf einem unentgeltlichen oder entgeltlichen Verhältnis beruht, dem Nutzenden zivilrechtliche Ersatzansprüche gegen den Eigentümer des Grundstücks zustehen oder ob die Übernahme der Herstellungskosten eine unentgeltliche Zuwendung an den Eigentümer des Grundstücks oder Entgelt für die Nutzungsüberlassung darstellt. Daher spielt für die Berechnung der AfA keine Rolle, wie lange der Miet- oder Pachtvertrag abgeschlossen wurde. Die Immobilie wird in der Regel über die Dauer von 50 Jahren mit jährlich zwei Prozent abgeschrieben. Dieser Tenor hat den Nachteil, dass der Fonds das Gebäude nicht schneller unter dem Posten Werbungskosten abschreiben kann, wenn der Vertrag mit dem Grundstückseigentümer deutlich kürzer läuft.

- Gibt ein Immobilienfonds sein gerade erst erworbenes Objekt wieder an den Verkäufer zurück, fällt noch einmal **Grunderwerbsteuer** an. Zwar gibt es eine gesetzliche Regelung, wonach die Rückabwicklung innerhalb von zwei Jahren zum Erlass der ehemaligen Abgabe führt. Dies kann aber nicht genutzt werden, wenn die Immobilie zum aktuellen Marktpreis wieder an den Ex-Besitzer zurückgeht (FG Münster 22.1.2009, 8 K 5035/06, Revision unter II R 24/09). Denn die Steuerfreiheit setzt voraus, dass der ehemalige Kaufpreis abzüglich einer Entschädigung zurückbezahlt wird. Nicht erlaubt ist hingegen, als Bemessungsgrundlage den Verkehrswert anzusetzen. Dann liegen nach Ansicht der Richter keine begünstigte Rückabwicklung, sondern zwei getrennt voneinander zu beurteilende steuerpflichtige Geschäfte vor. Die Abgabe an den Fiskus gehen dann zu Lasten der Fondsrendite. Gegen das Urteil wurde Revision unter II R 24/09 eingelegt. Hierbei geht es um die Frage, ob die Berücksichtigung von wertmindernden Faktoren wie ein zwischenzeitlich festgestellter Wertverlust der Immobilie im Rahmen eines Rückerwerbs der Anwendung des § 16 GrESTG entgegensteht.
- Finanziert ein Anleger seine Einlage an einem geschlossenen Fonds zum Großteil über **Bankdarlehen**, gefährdet dies den Abzug der Verluste bei der Steuer. Denn es muss sich über die gesamte Fondslaufzeit zumindest ein kleiner Überschuss ergeben, damit die negativen Einkünfte in der Anfangsphase abzugsfähig sind (FG Düsseldorf, 25.11.2008, 17 K 846/06 F, Revision unter IX R 28/09). Nicht einbezogen wird dabei der spätere Verkaufsgewinn der Immobilie nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist. Bei einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft muss die Absicht, positive Einkünfte zu erzielen, sowohl auf Gesellschaftsebene als auch auf Ebene der einzelnen Gesellschafter gegeben sein. Zwar ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen. Etwas anderes gilt nur, wenn besondere Umstände oder Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht sprechen (z.B. bei einer befristeten Vermietung oder anfallenden Schuldzinsen). Gegen eine Absicht, einen positiven Ertrag aus der wirtschaftlichen Betätigung zu erzielen, spricht es auf Ebene der Fondsgesellschaft auch, wenn der Fonds einem Dritten ein Ankaufsrecht einräumt und bis zum Zeitpunkt einer möglichen Ausübung ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet werden. Somit kann es also dazu kommen, dass Anleger mit überwiegender Finanzierung aus Eigenmitteln ihre Anfangsverluste vom Finanzamt anerkannt bekommen und die Investition bei Sparern mit hohen Krediten aufgrund hoher Sonderwerbungskosten eine Einkünfteerzielungsabsicht abgelehnt wird.



- Stößt ein geschlossener Immobilienfonds sein Objekt ab, bleibt der Verkauf selbst dann ohne Umsatzsteuer, wenn das Gebäude zu einem Großteil leer steht. Denn es liegt eine steuerfreie **Geschäftsveräußerung im Ganzen** nach § 1 Abs. 1a UStG vor (BFH 30.4.2009, V R 4/07). Ausreichend hierfür ist bereits, wenn der neue Besitzer die Mietverträge übernimmt und die derzeit ungenutzten genutzten Flächen vermieten möchte. Damit können Fondsgesellschaften bei der geplanten Liquidation mit Nettoverkaufspreisen kalkulieren, auch wenn sie den Vermietungsstand zu Renditezwecken gezielt gering halten oder keine Mieter in Sicht sind. Dieser Aspekt spielt für die Umsatzsteuer keine Rolle, selbst wenn das angebotene Gebäude wie im Urteilsfall zu zwei Dritteln leer steht. § 1 Abs. 1a UStG erfasst die Übertragung von Geschäftsbetrieben und von selbständigen Unternehmensteilen, die als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der Erwerber muss dabei beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben. Nicht begünstigt ist daher die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist es für die Geschäftsveräußerung entscheidend, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht, und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln.
- Kauft ein geschlossener Immobilienfonds ein **sanierungsreifes Grundstück**, kann er einen Großteil der nachfolgenden Renovierungsaufwendungen als Werbungskosten absetzen. Es ist nicht zulässig, Erwerbsnebenkosten des Bauträgers der Altbausubstanz und dem Grund und Boden zuzuschlagen. Denn die von den am Erwerbsvorgang beteiligten Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises für ein Grundstück ist für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage maßgeblich, solange dagegen keine nennenswerten Bedenken bestehen. Eine schätzungsweise Aufteilung ist nur beim Bestehen von Zweifeln an der wirtschaftlichen Haltbarkeit der vertraglichen Kaufpreisaufteilung zulässig (Sächsisches FG 10.12.2008, 8 K 327/07). Die wirtschaftliche der im Kaufvertrag vorgenommenen Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die anteilige Altbausubstanz und die anteiligen Sanierungsaufwendungen hat eine deutlich höhere Aussagekraft, als die vom Finanzamt überschlägig vorgenommene Wertermittlung anhand des Bodenrichtwertes, der Gebäudenormalherstellungskosten und des Baupreisindex. Es ist nicht statthaft, die Erwerbsnebenkosten dem Verkehrswert der Altbausubstanz und des Grund und Bodens zuzuschlagen. Das würde im Ergebnis bedeuten, dass der Verkehrswert einer Immobilie allein dadurch steigt, dass sie mehrfach zwischenveräußert wird.
- Ein geschlossener Immobilienfonds kann die **Vorsteuer** aus den Herstellungskosten günstiger verteilen und sich damit mehr Geld vom Finanzamt zurückholen, wenn die Gesellschaft ihre Objekte an verschiedene Nutzer vermietet. Denn der ab 2004 geltende **Umsatzschlüssel** des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG verstößt gegen EU-Recht, sodass sich hiervon Betroffene unmittelbar auf die günstigere Regelung im europäischen Gemeinschaftsrecht berufen können. Mehrere FG sehen das so:

FG Münster 8.12.2009, 15 K 5079/05 U; 15 K 1271/06 U,

FG Düsseldorf 11.9.2009, 1 K 996/07 U, Revision unter XI R 31/09 und



FG Niedersachsen 23.4.2009, 16 K 271/06, Revision unter V R 19/09.

Das betrifft Fonds, die beispielsweise ein Gebäude an Gewerbetreibende und Privatpersonen oder Behörden gleichzeitig vermieten. Hier ließ sich die Umsatzsteuer aus den Baukosten bislang nur nach der Fläche aufteilen und die gibt es nur für den unternehmerischen Teil erstattet. Das EU-Recht lässt jedoch den Umsatzschlüssel zu. Da die Mieten für den geschäftlichen Bereich meist deutlich über den Erträgen für Wohnungen oder Amtsstuben liegen, kann jetzt ein deutlich größerer Anteil der bezahlten Umsatzsteuer vom Fiskus zurückgefordert werden. Das reduziert die Kosten zugunsten der Rendite für die Anleger.

- Ein geschlossener Immobilienfonds kann keine Gebäude-AfA wegen **außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung** geltend machen, wenn die Mieterträge signifikant einbrechen. Ein solcher Steuerabzugsposten kommt nicht in Betracht, solange die Grundstücke trotz der Einnahmeverluste in ihrer Nutzung voll funktionsfähig und objektiv zur Erzielung (positiver) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geeignet bleiben (FG Schleswig-Holstein 4.6.2009, 1 K 61/08). Auch wenn der Mietertrag massiv einbricht, ergibt sich hieraus keine Beeinträchtigung der Nutzungsfähigkeit. Die verminderten Einnahmen reduzieren zwar den Preis eines Grundstücks. Die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte berechnet sich aber unabhängig davon, wie der Markt diese Nutzungsmöglichkeit bewertet. Die Nutzungsfähigkeit eines Mietgrundstücks ist erst dann beeinträchtigt, wenn sich bei Beendigung eines Mietverhältnisses herausstellt, dass das Objekt nur noch eingeschränkt oder gar nicht mehr weiter zu vermieten ist.
- Betreibt ein geschlossener Immobilienfonds auf dem Dach oder den Außenanlagen des vermieteten Objekts eine **Solaranlage**, kann dies insgesamt zu gewerblichen Einkünften führen. Dann die Lieferung des Stroms ans öffentliche Netz infiziert die vermögensverwaltende Vermietung und führt dann insgesamt zu einer gewerblich geprägten Fondsgesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (OFD Frankfurt 4.9.2008, S 2241 A - 110 - St 213). Diese Umwidmung erfolgt immer dann, wenn der Erlös aus der Photovoltaikanlage im Verhältnis zum Gesamtumsatz nicht nur geringfügig ist. Diese Auffassung der Finanzverwaltung hat enormen Einfluss auf die Rendite der hiervon betroffenen Fonds. Dann fällt Gewerbesteuer an und der Immobilienverkauf nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist bleibt nicht steuerfrei.
- Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dies gilt auch für Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. **Prozessgebühren** teilen als Folgekosten die einkommensteuerliche Qualifikation derjenigen Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren. Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei Rechtsanwaltsgebühren um Werbungskosten, wenn der Immobilienfonds oder ein daran Beteiligter wegen **überhöhter Darlehenszinsen** klagt (BFH 25.6.2009, IX R 47/08). Dies gilt immer dann, wenn es um den Kredit für ein Mietobjekt geht, für den eine günstigere Gestaltung des Finanzierungskonzepts angestrebt werden soll und unabhängig davon, ob es dem Darlehensnehmer darum ging, die ursprünglichen Kreditverträge mit besseren Konditionen abzuschließen, oder einen günstigen Vergleich mit der Bank zu erreichen. Dabei bezieht sich der BFH auf ein Urteil zu Kapitallebensversicherungen, die der Rückzahlung von Darlehen dienen, die zum Erwerb von Mietgrundstücken aufgenommen worden sind. Auch hier sind die Zinsen für ein zur Finanzierung der Versiche-



rungsbeiträge aufgenommenes Darlehen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar (25.2.2009, IX R 62/07, BStBl 2009 II, 459).

- Bei vermieteten **Denkmalgebäuden** lassen sich Renovierungskosten und der Hauspreis innerhalb kurzer Zeit fast vollständig von der Steuer absetzen. Die erhöhte AfA von 8 x 9 und 4 x 7 Prozent führt dazu, dass ein Denkmal über zwölf Jahre komplett abgeschrieben werden kann. Ein umfangreicher Erlass des FinMin Mecklenburg-Vorpommern (26.5.2009, IV 301 - S 2198a - 1/07-001) zeigt hierbei den Weg für geschlossene Fondsgesellschaften auf. Dabei geht es um Baumaßnahmen bei größeren Altobjekten, die häufig im Rahmen von Erwerbermodellen durchgezogen werden. Dabei wird ein renovierungsbedürftiges Objekt vom Bauträger aufgekauft und in der Regel ein vorformuliertes Vertragswerk abgeschlossen, das den Kaufvertrag und die Durchführung der Bauarbeiten gegen Festpreis beinhaltet. Die Besitzübergabe an den Erwerber erfolgt regelmäßig erst nach Beendigung der Baumaßnahmen. Das Betriebsstättenfinanzamt prüft, ob und in welcher Höhe die besondere Abschreibung angesetzt werden darf. Damit soll eine Mehrfachbelastung durch gleichgerichtete Sachverhaltsermittlungen bei den verschiedenen Wohnsitz-Finanzämtern der Fondssparer vermieden werden.

5. Gewerblicher Grundstückshandel beim Immobilienfonds

- Zu einem gewerblichen Grundstückshandel kommt es, wenn ein geschlossener Immobilienfonds binnen kurzer Zeit mehr als drei Objekte verkauft. Dabei reicht sogar schon eine Veräußerung für die gewerbliche Einstufung aus. Das ist immer dann der Fall, wenn im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung eines gerade erworbenen Grundstücks schon das spätere Verkaufsgeschäft geregelt wird oder das Gebäude von vornherein nach den Wünschen des späteren Erwerbers bebaut wird. Dann verhält sich der Immobilienfonds nicht wie ein vermögensverwaltender Hausbesitzer mit langfristigen Vermietungsabsichten, sondern handelt wie ein Bauunternehmer. Für schnelle Verkaufsabsichten spricht insbesondere eine kurzfristige Finanzierung des Vorhabens (BFH 17.12.2008, IV R 77/06, BStBl 2009 II, 791).
- Verkauft ein geschlossener Immobilienfonds ein Objekt, wird er dadurch nicht automatisch zu einem gewerblichen Grundstückshändler, nur weil eine Schwestergesellschaft ebenfalls einzelne Grundstücke veräußert und im Falle einer Zusammenschau die Drei-Objekt-Grenze überschritten wird. Das gilt nach dem rechtskräftigen Urteil des FG Berlin-Brandenburg (10.09.2009, 1 K 3292/02 B) selbst dann, wenn es sich um vermögensverwaltende Fonds mit den gleichen Beteiligungsverhältnissen handelt. Jede Gesellschaft muss für sich gesehen werden und innerhalb von kurzer Zeit mehr als drei Immobilien abstoßen, um als gewerblich eingestuft zu werden. Auch der BFH (17.12.2008, IV R 72/07, BStBl 2009 II S. 529) hatte zuvor eine Zusammenrechnung mit Verkäufen von Schwesterpersonengesellschaften explizit abgelehnt.
- Muss ein notleidender geschlossener Immobilienfonds auf Druck der finanzierenden Bank seine vermieteten Objekte veräußern, kann das zum gewerblichen Grundstückshandel führen. Denn nach dem Urteil des BFH sind die persönlichen oder finanziellen Beweggründe für die Zuordnung zum gewerblichen Grundstückshandel oder zur Vermögensverwaltung unerheblich, sodass auch für einen wirtschaftlichen Zwangsverkauf zu einer bedingten Veräußerungsabsicht führen kann (17.12.2009, III R 101/06). Dieser Annahme steht grundsätzlich



nicht entgegen, dass die ursprüngliche Vermietungsabsicht aufgegeben und das Objekt aufgrund wichtiger und ungewollter Gründe verkauft wird. Denn die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf wie etwa Finanzierungsschwierigkeiten oder ein unerwartet hohes Kaufangebot sagen im Allgemeinen nichts darüber aus, ob der Immobilienbesitzer nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hatte. Das gilt auch für von der Bank ausgeübten Druck, Wohnungen zu veräußern, um die Zwangsversteigerung zu vermeiden.

- Ein geschlossener Immobilienfonds unternimmt nicht allein dadurch gewerbliche Tätigkeiten, weil einige der Beteiligten selbst als Unternehmer Grundstücksaktivitäten entwickeln oder in einem anderen gewerblichen Immobilienfonds investieren. Denn der Fonds wird nur dann gewerblich tätig, wenn er innerhalb kurzer Zeit selbst mehr als drei Objekte an- und verkauft (BFH 17.12.2008, IV R 72/07, BStBl 2009 II, 529). Zur Prüfung dieser Grenze sind die Immobilienverkäufe außerhalb der eigenen Gesellschaft unerheblich. Die private Vermögensverwaltung wird noch nicht verlassen, wenn Anleger selbst zu Grundstückshändlern werden, den Beruf des Häusermaklers ausüben oder der Baubranche angehören. Ein zeitlicher Zusammenhang von mehr als zwei Jahren zwischen Erwerb oder Bebauung und Veräußerung eines Grundstücks gestattet für sich genommen nicht den Schluss, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn alsbald zu verkaufen.
- Ein geschlossener Immobilienfonds betreibt keinen gewerblichen Grundstückshandel nach § 15 EStG, nur weil ein hieran beteiligter Anleger selbst aktiv Immobilien an- und verkauft (BFH 17.12.2008, IV R 85/06, BStBl 2009 II, 795). Seine regen Aktivitäten infizieren nicht die vermögensverwaltende Tätigkeit des Fonds. Nur der umgekehrte Fall kann schädlich sein. Verkauft der Fonds innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Immobilien, ergibt das zum gewerblichen Grundstückshändler. Das kann dann dazu führen, dass der private Hausverkauf des Anlegers ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegt.
- Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an mehr als drei am Grundstücksmarkt tätigen Gesellschaften ist auch dann der Veräußerung der zu den jeweiligen Gesamthandsvermögen gehörenden Grundstücke gleichzustellen, wenn es sich bei den Gesellschaften um gewerblich geprägte Personengesellschaften handelt. Die Gewinne aus den Anteilsveräußerungen sind daher als laufende Gewinne aus gewerblichem Grundstückshandel im Rahmen der Gewinnfeststellung und der Gewerbesteuerveranlagung des Gesellschafters zu erfassen (BFH 5.6.2008, IV R 81/06).
- Im Fall eines nicht erkannten gewerblichen Grundstückshandels, für den erst in einem späteren Wirtschaftsjahr nach der Betriebseröffnung mit der Bilanzierung begonnen wird, sind bei erstmaliger Bilanzaufstellung die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs unbeachtlich. Der erste Bilanzansatz einer zuvor nicht bilanzierten Immobilie bemisst sich nach dem Wert, mit dem sie bei von Beginn an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde. Die Einbuchung in die Anfangsbilanz erfolgt gewinnneutral (BFH 26.11.2008, X R 23/05, BStBl 2009 II, 407).
- Ein gewerblicher Grundstückshandel stellt grundsätzlich ein Handelsgewerbe dar und führt daher nach handelsrechtlichen Vorschriften verpflichtend zur Erstellung einer Bilanz. Darüber hinaus kommt es dann rückwirkend zur Buchführungspflicht, was zusätzlichen Aufwand



bedeutet. Das ist besonders für die Fondsanleger ärgerlich, die mit ihren privat gehaltenen Immobilien jahrelang von privaten Einnahmen ausgegangen sind und plötzlich für die Vergangenheit alles nachbuchen sollen. Allerdings kann hier die vereinfachte Einnahmen-Überschuss-Rechnung verwendet werden, wenn bestimmte Grenzen eingehalten werden (BFH 19.3.2009, IV R 57/07, BStBl 2009 II, 659).

6. Alternativenergie

- Ein geschlossener Fonds darf die amtlichen BMF-**Abschreibungstabellen** anwenden, auch wenn er die Nutzungsdauer für seine Wind- oder Solaranlagen nach dem Betriebskonzept deutlich länger einkalkuliert OFD Münster 18.12.2009, Kurzinformation Einkommensteuer 027/2009). Nach der amtlichen AfA-Tabelle ist die von einer Verlustzuweisungsgesellschaft (§ 2b EStG) in einem Betriebskonzept für ein Wirtschaftsgut zugrunde gelegte Nutzungsdauer auch im Besteuerungsverfahren zu berücksichtigen, wenn diese erheblich länger ist als die in der amtlichen AfA-Tabelle angegebene. Dem entgegen hatten die FG Münster (13.3.2009, 14 K 3638/05 F), Köln (27.11.2007, 8 K 3037/06) und Niedersachsen (29.1.2009, 10 K 333/07) entschieden, dass dies nicht geeignet ist, die Vermutung der Richtigkeit der in den amtlichen AfA-Tabellen niedergelegten Nutzungsdauer zu widerlegen oder gar die zutreffende Nutzungsdauer zu bestimmen.

Nach den Erörterungen auf Bund-Länder-Ebene finden die Grundsätze der FG-Urteile in allen offenen Fällen mit der Maßgabe Anwendung, dass als Verlustzuweisungsgesellschaften ausschließlich solche Gesellschaften anzusehen sind, bei denen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2b EStG vorliegen. Hier bleibt die Herleitung der Nutzungsdauer aus einem Betriebskonzept grundsätzlich geeignet, die Vermutung der Richtigkeit der AfA-Tabellen zu widerlegen. In anderen Sachverhalten ist zu prüfen, ob der Ansatz einer von den AfA-Tabellen abweichenden - und am Betriebskonzept des jeweiligen Windkraftfonds orientierten - Nutzungsdauer unter diesem Aspekt gerechtfertigt ist, dass hierfür Gründe sprechen. Anhaltspunkte können sich beispielsweise aus den Produktinformationen des Herstellers oder Vertreibers der Windkraftanlage ergeben. Denkbar ist außerdem, dass Gutachten über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bestimmter Windkraftanlagen eingeholt wurden. Die in den AfA-Tabellen angegebene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Windkraftanlagen von 16 Jahren ist aber nicht generell in Frage zu stellen.

- Die **Verkabelung und Zuwegung eines Windparks** sind selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter. Daher müssen die Kosten nicht zusammen mit den Kraftanlagen aktiviert werden. Sie dürfen vielmehr in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlage über 16 Jahre hinweg voll abgeschrieben werden (FG Schleswig-Holstein 30.9.2009, 2 K 134/08). Sollte nach Ablauf der Nutzungsdauer der Windkraftanlage ein neuer Park errichtet werden, wären im Rahmen des so genannten repowering keinesfalls dieselben Kabel oder Zuwegungen weiter nutzbar. Denn unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten würde dann neue leistungsstärkere Anlage installiert, bei der die technische Fortentwicklung einfließt.

Hinweis: Gegen das Urteil wurde unter IV R 46/09 Revision eingelegt. Der BFH hat also nunmehr zu klären, ob es sich bei Verkabelung und Zuwegung um eigenständige Wirtschaftsgüter handelt und ob sich die Nutzungsdauer an der betriebsgewöhnlichen Nut-



zungsdauer der Windkraftanlage oder ist die typisierte Nutzungsdauer laut amtlicher AfA-Tabelle orientiert.

- Für Windkraftanlagen lässt sich die degressive Abschreibung und auch die Sonder-AfA gem. § 7g EStG in Anspruch nehmen. Denn es handelt es sich um **bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** (FG Niedersachsen 16.9.2009, 2 K 495/05, 2 K 496/05). Die Aufwendungen für die notwendigen Genehmigungen des Windparks gehören ebenfalls unabhängig davon zu den Herstellungskosten der Anlage, ob der Fonds die erforderlichen Genehmigungen selbst eingeholt hat, oder das fertige Projekt mit den bereits eingeholten Genehmigungen erworben hat. Es liegen insoweit weder sofort abzugsfähige Betriebsausgaben noch ein eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut Standortvorteil vor. Der Wegebau ist als eigenständiges Wirtschaftsgut zu aktivieren. Die Aufwendungen für externen Kabelbau, Netzanschluss sowie die Übergabestation bilden ebenfalls eigenständige Wirtschaftsgüter. Zwar dienen sie dem Betrieb der Windkraftanlagen, besitzen aber ihrer Eigenständigkeit dergestalt durch selbständige Nutzung. Aufwendungen für die Erarbeitung eines finanziellen, betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Konzepts für ein Vorhaben können als Betriebsausgaben sofort abziehbar oder als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts zu aktivieren sein. Die konkrete Einordnung richtet sich danach, ob bloße Beratungsleistungen zu rechtlichen oder steuerlichen Teilbereichen des beabsichtigten Vorhabens erbracht werden (dann Betriebsausgaben) oder ob von einem Dritten ein fertiges und selbständig handelbares Anlagekonzept erworben wird.

Hinweis: Gegen die Urteile wurden von der Verwaltung Revision unter IV R 52/09 und IV R 53/09 eingelegt. Der BFH hat also nunmehr zu klären, ob der Standortvorteil bei einem Windpark ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut ist und sich dessen Nutzungsdauer ebenso wie für Netzanschluss und Kabelbau nach der Pachtdauer für den Standort oder nach der typisierten Nutzungsdauer der Windkraftanlage laut amtlicher AfA-Tabelle richtet.

- Ein geschlossener Fonds kann eine **Windkraftanlage** nicht ohne Belastung mit Gewerbesteuer verkaufen, wenn er weiterhin andere Windräder betreibt. Dabei handelt es sich nicht um die **begünstigte Aufgabe eines Teilbetriebs** BFH 25.11.2009, X R 23/09). Erzeugt die Fondsgesellschaft mit seinen nebeneinander gelegenen Windkraftanlagen jeweils Strom aus Windenergie und erbringt er diese gleichartigen Leistungen gegenüber einem einzigen, nämlich dem örtlichen Energieversorgungsunternehmen, liegt bei Veräußerung von einer der Anlagen keine begünstigte Teilbetriebsveräußerung vor. Die für das Vorliegen eines Teilbetriebs notwendigen Kriterien sind nicht erfüllt. Der Fonds hat nicht für jede Windkraftanlage eine eigene Buchführung angelegt, beschäftigt in seinen Windkraftanlagen kein Personal, es existiert keine eigene Verwaltung oder eine eigenständige Organisation.

Dass für jede Windkraftanlage ein eigener Wartungsvertrag abgeschlossen worden ist, sie getrennt versichert und über verschiedene Banken finanziert waren, kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu. Für zu unterschiedlichen Zeitpunkten angeschaffte Maschinen, die eindeutig Betriebsmittel sind, werden in der Praxis regelmäßig gesonderte Wartungsverträge geschlossen, sie werden getrennt versichert und können auch von unterschiedlichen Kreditinstituten finanziert sein. Selbst wenn die Windgutachten trotz der räumlichen Nähe unterschiedliche Standortfaktoren belegen sollten, unterscheiden sie sich insoweit nicht von speziell für die Bedürfnisse eines Unternehmens hergestellten Maschinen.



Auch der Umstand, dass die Leistungen gesondert abgerechnet und getrennte Rechnungen erstellt hat, führt nicht dazu, dass eine eigenständige Organisation der Anlagen bejaht werden kann. Nach der neueren BFH-Rechtsprechung kann eine Teilbetriebsaufgabe nur angenommen werden, wenn der Verkäufer seine gewerbliche Tätigkeit im Bereich des veräußerten Teilbetriebs aufgibt. Im Urteilsfall hebt sich der Unternehmensbereich der veräußerten Windkraftanlage jedoch nicht deutlich vom Betätigungsbereich des übrigen Betriebs der verbliebenen Anlagen ab.

7. Schiffsfonds

- Eine Fondsgesellschaft hat den **Antrag auf Anwendung der Tonnagesteuer** gem. § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG in dem Wirtschaftsjahr zu stellen, in dem das Schiff gekauft oder gebaut worden ist. Dann wird der bis dahin erwirtschaftete Gewinn nicht besteuert. Der Antrag kommt allerdings zu spät, wenn er erst für ein Wirtschaftsjahr gestellt wird, indem die Indienststellung von Tanker oder Containerschiff bereits erfolgt ist (FG Hamburg 2.2.2010, 2 K 147/08). Dann ist die Frist für eine Option zur Tonnagesteuer verstrichen und kann erst wieder nach zehn Jahren genutzt werden. Unabhängig vom Zeitfaktor kann eine Fondsgesellschaft aber generell nicht zur Tonnagesteuer optieren, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung feststeht, dass sie das im Bau befindliche Handelsschiff nicht im internationalen Verkehr betreiben wird.

Ein Veräußerungsgewinn auf Grund einer Betriebsaufgabe liegt bei einer sogenannten Ein-Schiffsgesellschaft dann nicht vor, wenn die Veräußerung des Schiffes noch vor Kiellegung nicht als die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage zu würdigen ist, weil neben dem Betrieb des Handelsschiffes auch der Verkauf von Anfang an eine Option für das Unternehmen darstellte und die Geschäftstätigkeit nach dem Verkauf nicht eingestellt, sondern durch die Übernahme der Baubetreuung fortgesetzt wird.

- Bei der Beteiligung an einem Schiffsfonds sind **Aufwendungen** für die wirtschaftliche und steuerliche **Konzeption**, die Platzierung des Eigenkapitals, das Geschäftsbesorgungshonorar, die Prospektkosten, die Finanzierungsvermittlungsgebühren Endfinanzierung (Fremdkapital) sowie die Gebühren für die Mittelverwendungskontrolle nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern als abzuschreibende Anschaffungskosten zu behandeln. Aufwendungen für die Gründung einer Schiffsfonds-Gesellschaft sind hingegen als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Ansatz einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren für einen bei Erwerb knapp zwei Jahre alten modernen Doppelhüllentanker ist nicht zu beanstanden (FG Münster 18.12.2009, 10 K 3719/05 F, Revision unter IV R 8/10).

Hinweis: Das FG Hamburg (15.10.2008, 2 K 210/06, EFG 2008, 1864) ist anderer Auffassung. Hiergegen wurde ebenfalls Revision eingelegt (IV R 36/08).

- Geschlossene Schiffsfonds können ihre Leistungen seit dem 1.8.2009 viel öfters ohne **Umsatzsteuer** anbieten, da sich der Umfang der Steuerbefreiung sowohl für Schiffseigner als auch für die Nutzer aus einer neuen Auslegung des Abschn. 145 Abs. 1 UStR ergibt, sofern die Leistungen unmittelbar dem Erwerb durch die Seeschifffahrt dienen (BMF 24.7.2009, IV B 9 - S 7155/07/10001, BStBl 2009 I, 822). Generell privilegiert sind die Leistungen, die un-



mittelbar der Seeschifffahrt dienen, wobei die Eigentumsverhältnisse unerheblich sind. Auch Chartervergütungen von Linienreedereien bleiben steuerfrei. Eine Zwischenlagerung von Lieferungsgegenständen im Sinne des § 8 Abs. 1 UStG ist ebenfalls unschädlich. Dabei sind Chartervergütungen, die von Linienreedereien geleistet werden, die wiederum Bereederungsverträge mit Reedereien abschließen, als Gegenleistung für steuerbefreite Umsätze für die Seeschifffahrt anzusehen. Diese Förderung ergibt sich unmittelbar aus dem gemeinschaftsrechtlichen Umfang der Befreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt. Eine Ausnahme besteht lediglich für Umsätze, die von beauftragten Agenten oder Schiffsmakler ausgeführt werden. Hier wird Umsatzsteuer fällig, weil die auf einer vorausgehenden Handelsstufe aktiv werden, die noch nicht zur Seeschifffahrt gehört. Von Seiten des BMF wird - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers - nicht beanstandet, wenn in Rechnungen über vor August 2009 ausgeführten Leistungen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist, weil der Begriff Betreiber eines Seeschiffes anders ausgelegt wurde.

- Anleger können ehemalige **Verluste** aus einem Schiffsfonds **vor der Gewinnumstellung** nicht mit späteren positiven Einkünften verrechnen, die von der Fondsgesellschaft erst im Rahmen der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG erzielt werden (FG Schleswig-Holstein 25.2.2009, 5 K 242/05, Revision unter IV R 14/09). Denn das Minus aus der Investitionsphase ist von den tatsächlichen Bilanzgewinnen der Gesellschaft abzuziehen. Das Plus laut Buchführung spielt für die jährliche Veranlagung beim Finanzamt aber keine Rolle, da die Tonnagesteuer pauschal und unabhängig vom tatsächlichen Jahresergebnis berechnet wird. Somit verpufft das Anfangsminus ohne jegliche Auswirkung. Das Urteil bezieht sich auf die ehemaligen Kombimodelle, die ihren Anlegern zu Beginn noch Verluste zuweisen konnten. Beim Übergang auf die Tonnage mussten die Fonds für die vorhandenen stillen Reserven des Schiffs eine Rücklage bilden, die dann später beim Verkauf des Schiffs oder der Anteile steuerpflichtig aufgelöst wird. Diesen realisierten Buchgewinn müssen Fondssparer dann versteuern, während sich der Anfangsverlust bis dahin in Luft aufgelöst hat. Die verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG werden nach dem Urteilstenor zunächst mit den im Wege einer Schattenrechnung nach Maßgabe des § 5 EStG ermittelten Steuerbilanzgewinnen verrechnet. Es erfolgt lediglich subsidiär eine Saldierung mit einem im Jahr dem Tonnagegewinn hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag im Sinne des § 5a Abs. 4 S. 3 EStG.
- Finanziert ein geschlossener Schiffsfonds den Kauf eines Tankers in Yen, kann er keine Steuerminderung geltend machen, wenn die japanische Währung im Verhältnis zum Euro deutlich ansteigt und der Fonds daher mehr für die Tilgung des Kredits aufbringen muss (BFH 23.4.2009, IV R 62/06, BStBl II 2009, 778). Dabei spielt keine Rolle, dass die Gesellschaft mit der plötzlichen Rückzahlung des Schiffshypothekendarlehens rechnen muss, weil es zu einem Totalverlust aus dem Betrieb des Schiffs kommt. Dies sei zumindest vor der Finanzkrise noch die große Ausnahme gewesen, so der BFH. Daher musste ein ordentlicher Kaufmann nicht mit der jederzeitigen Kreditfälligkeit rechnen. Bei solch lang laufenden Schulden ist eher davon auszugehen, dass sich die **Devisenschwankungen** während der Laufzeit in der Regel wieder ausgleichen und der vorübergehende Kursanstieg des Yen steuerlich nicht zu berücksichtigen ist. Das Urteil ist noch zu Schiffsfonds mit allgemeiner Gewinnermittlung ergangen. Im Rahmen der Tonnagebesteuerung spielen Wechselkursveränderungen auf der Einnahme- und Ausgabeseite hingegen keine Rolle.



- Anleger können die **Gewerbsteuer** gem. § 35 EStG auf ihre Einkommensteuerschuld anrechnen, wenn sie Anteile an einem Schiffsfonds verkaufen oder die Gesellschaft ihren Bestand abstößt (OFD Münster 16.12.2008, S 2133 a - 186 - St 12 - 33, DB 2009, 256). Hierbei geht es um bis Ende 2005 aufgelegte Kombi-Modelle, die von vielen Sparern noch gehalten werden. Die Fonds wiesen ihren Beteiligten in der Investitionsphase Verluste zu und stiegen bei Erreichen der Gewinnschwelle auf die Tonnagesteuer um. Beim Übergang mussten die Fonds für die vorhandenen stillen Reserven des Schiffs gem. § 5a Abs. 4 EStG eine Rücklage bilden, die dann später beim Verkauf des Schiffs oder der Anteile steuerpflichtig aufgelöst wird. Für diese Steuerpflicht spielt es keine Rolle, welcher tatsächliche Veräußerungsgewinn später erzielt wird. Daher kann es vorkommen, dass aufgrund mäßiger Preisentwicklung nur ein geringes Plus erzielt wird, zum Zeitpunkt des Wechsels in die Tonnagesteuer aber hohe steuerpflichtige stille Reserven vorliegen. Dann versteuern Anleger einen fiktiven Gewinn, der überhaupt nicht entstanden ist. Bei der Auflösung dieses Unterschiedsbetrags sind die Steuerermäßigung nach §§ 32c, 35 EStG anzuwenden, da die durch die Auflösung anzusetzenden Beträge laufenden Gewinn darstellen und der Gewerbesteuer unterliegen. Dies gilt auch für die nach § 5a Abs. 4a EStG hinzuzurechnenden Vergütungen (BFH 6.7.2005, VIII R 74/02, BStBl II 2008, 180).
- Die **Verteilung des Unterschiedsbetrags** nach § 5a Abs. 4 EStG ist gesetzlich nicht geregelt. Die Gewinnverteilungsvorschrift betrifft nur den nach der Tonnage ermittelten Gewinn nach Absatz 1, während der Unterschiedsbetrag die bis zum Übergang zur Tonnagebesteuerung entstandenen stillen Reserven erfasst. Für die Verteilung des Unterschiedsbetrags sind daher die handels- bzw. gesellschaftsvertraglichen Regelungen über die Gewinnverteilung maßgeblich. Damit kann der Unterschiedsbetrag bei zu unterschiedlichen Zeitpunkten beigetretenen Gesellschafter nach dem Verhältnis der gesellschaftlichen Beteiligung erfolgen (FG Hamburg 27.8.2009, 2 K 185/07, rkr.).

8. Private Equity Fonds

Die OFD Frankfurt (5.3.2008, S 2241 A - 67 - St 210, StEK EStG § 15/410) hat ein Schreiben zur ertragsteuerlichen Beurteilung der Einkünfte von Venture Capital und Private Equity Fonds herausgegeben. Dabei geht es um die Einkünfte der Gesellschaft, die gesonderte und einheitliche Feststellung, die rechtliche Einordnung der vom Fonds aufgewendeten Kosten sowie um die ertragsteuerliche Auswirkungen für die einzelnen Gesellschafter.

9. Leasingfonds

- Nach Ansicht des BFH (26.6.2007, IV R 49/04, BStBl II 2009, 289) liegt insgesamt eine **gewerbliche Tätigkeit** vor, wenn laut Geschäftsmodell Wirtschaftsgüter für eine deutlich unter deren Nutzungsdauer zurückbleibende Zeit verleast und anschließend veräußert werden. In solchen Fällen ist die Vermietungstätigkeit mit dem An- und Verkauf der Flugzeuge auf Grund eines einheitlichen Geschäftskonzepts verbunden und führt zu der Konsequenz, dass die gesamte Tätigkeit gewerblichen Charakter hat. Zwar geht das Vermieten einzelner Gegenstände in der Regel nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinaus. Das gilt aber nicht mehr, wenn besondere Umstände die gesamte Tätigkeit als gewerblich prägt. Das ist anzunehmen, wenn sich eine Gesellschaft wie ein Händler verhält, indem sie



planmäßig Güterumschlag ausgerichtet ist. Selbst wenn über das Leasen hinaus keine weiteren Sonderleistungen bzw. Pflichten übernommen werden, bleibt es bei gewerblichen Gewinnen. Das gilt immer dann, wenn Flugzeuge, Lokomotiven oder Container laut der Planung für Zeiträume unterhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern vermietet werden und es laut Konzept erst durch den Veräußerungserlös zum angestrebten Totalgewinn kommt. Dann besteht die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit nicht mehr alleine aus der Vermietung, sondern aus dem Ankauf, der Vermietung und dem Verkauf des einzelnen Wirtschaftsguts (BMF 1.4.2009, IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl I 2009, 515).

- Ein geschlossener Fonds erzielt aus der Vermietung von Containern **sonstige Einkünfte** i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG und keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn die Mietzeit kürzer als die Nutzungsdauer ist und der Leasingnehmer weder ein Ankaufsrecht noch sonst die Möglichkeit der Nutzung der Wertsteigerung hat. Denn damit überlässt der Fonds das Eigentum an den Containern nicht dauerhaft (FG Baden-Württemberg 23.11.2009, 10 K 206/07). Damit unterliegen die Leasingraten nicht der pauschalen Abgeltungsteuer, sondern der individuellen Progression der Anleger. Das hat den Vorteil, dass die Gesellschaft Werbungskosten absetzen und der Verkauf der Behälter nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei erfolgen kann. Der Verkauf ohne Beteiligung des Fiskus gelingt bei nach 2008 gekauften Containern aber kaum noch, da die Spekulationsfrist auf zehn Jahre verlängert worden ist. So lange können die Fonds ihren Bestand nicht verleasen und veräußern ihn deutlich vor Ablauf des Zeitraums. Im Urteilsfall betrug die Mietzeit mit sechs Jahren 60 Prozent der zehnjährigen Nutzungsdauer für (See-)Container (BMF 15.12.2000, IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl 2000 I, S. 1532, Tz. 3.6).
- Ist es das Ziel des geschlossenen **Leasingfonds**, ein Flugzeug zu kaufen, zu verleasen und wieder zu verkaufen, um das Vermögen der Anleger zu steigern, so ist wesentliche Bedingung für die Erzielung der versprochenen Rendite die Veräußerung des Flugzeugs. Damit ist das beschriebene Unternehmensziel schon aufgrund der Konzeption untrennbar mit der Veräußerung verbundenen, sodass der Gewinn wirtschaftlich der laufenden Tätigkeit zuzuordnen ist (Hessisches FG 21.1.2010, 5 V 2478/09). Denn nach § 16 EStG sind Gewinne aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter im Zuge einer Betriebsaufgabe nur dann steuerlich i. S. des § 34 EStG privilegiert, wenn sie im Rahmen der Aufgabe des Betriebs anfallen. Damit soll nicht jede zusammengeballte Gewinnrealisierung begünstigt werden, sondern nur eine solche, die sich in den sachlich abgrenzbaren Formen einer Betriebsaufgabe vollzieht. Das EStG sondert damit die Erträge aus, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortsetzung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhen. Insbesondere kommt es nicht darauf an, ob die Veräußerung eines Wirtschaftsguts im zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe steht und die gewerbliche Tätigkeit abschließt (BFH 5.7.2005, VIII R 65/02, BStBl 2006 II S.160). Die Veräußerung des Flugzeugs stellt sich als Fortsetzung der ursprünglichen Unternehmenstätigkeit dar.

10. Medienfonds

Fernsehsender erwerben gegen ein einmaliges festes Entgelt ein ausschließliches Nutzungsrecht (Ausstrahlungsrecht), einen Film oder eine Serie in einem bestimmten Zeitraum ausstrahlen, wobei auch die Anzahl der Ausstrahlungen (Runs) bestimmt wird. Das Entgelt ist er-



lösunabhängig (sog. Flat-Fee-Vereinbarungen). Wird einem Fernsehsender ein Nutzungsrecht für ein Filmwerk eingeräumt, welches zeitlich begrenzt ist und in dem eine beschränkte Anzahl an Ausstrahlungsterminen vereinbart wird, ist von der Entstehung eines immateriellen Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht“ auszugehen. Folglich ist ein solches Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und grundsätzlich linear abzuschreiben. Die Vorschriften über die Teilwertabschreibungen und -zuschreibungen sind, beispielsweise zur Berücksichtigung des ausstrahlungsbedingten Wertverzehr, anzuwenden, wenn die Wertveränderung nachgewiesen wird (OFD Frankfurt 15.4.2010, S 2241 A - 64 - St 213).

Davon abzugrenzen sind sog. Total-Buy-Outs, bei denen es zu einer Übertragung des gesamten Leistungsschutzrechts auf den Fernsehsender kommt, sowie erlösabhängige Vereinbarungen, bei denen das Entgelt für das Recht, einen Film oder eine Serie auszustrahlen, abhängig von den damit erzielten Erlösen vereinbart wird.

Ihr Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

Rechtsanwalt, Steuerberater
Dr. Stephan Bellin M.I.C.L. (Univ. of Calif.)
Fon 0221/47 43 0
Fax 0221/47 43 499
bellin@axis.de

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.