

# Newsletter

26. März 2008



---

## Inhalte des Newsletters

- **Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG unterliegt der Gewerbesteuer (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007)**
- **Keine Vererbung von Verlustvorträgen nach § 10d EStG möglich (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2007)**
- **Umsatzsteuerpflicht von Marketing- und Werbeleistungen im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Fondsanteilen (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007)**
- **Untervermittlungen von Fondsanteilen können umsatzsteuerfrei sein (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2007)**
- **Keine umsatzsteuerliche Begünstigung einer mittelbaren Leistung im Zusammenhang mit der Seeschifffahrt oder Luftfahrt nach § 8 UStG (Umsatzsteuerrichtlinien 2008)**

---

### Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG unterliegt der Gewerbesteuer (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007)

Hat eine Schiffsgesellschaft nicht bereits zu Beginn, sondern erst während ihrer Laufzeit zur Tonnagesteuer nach § 5a EStG optiert (sog. „Kombimodelle“), so ist gem. § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG zum Schluss des Übergangsjahres der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert des Schiffes gesondert festzustellen. Der Unterschiedsbetrag ist nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG bei der Veräußerung des Schiffes dem einkommensteuerlichen Gewinn hinzuzurechnen. Umstritten war lange Zeit, ob der Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrages auch der Gewerbesteuer unterliegt, wenn die Gesellschaft mit dem Verkauf des Schiffes ihren Geschäftsbetrieb aufgibt.

Im BMF-Schreiben vom 12. Juni 2002 zur Anwendung von § 5a EStG (BStBl. I 2002, S. 614, Tz. 37) vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Auflösung eines nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG festgestellten Unterschiedsbetrags immer der Gewerbesteuer unterliegt. In dem vorausgegangenen Anwendungsschreiben vom 24. Juni 1999 (BStBl. I 1999, S. 699, Tz. 33) hatte die Finanzverwaltung noch die gegenteilige Auffassung vertreten. Das Finanzgericht Hamburg entschied mit Urteil vom 28. November 2005 (VII 150/05), dass der aufzulösende Unterschiedsbetrag nicht gewerbesteuerpflichtig sei, da im betreffenden Fall die Veräußerung des Schiffes wirtschaftlich zur Beendigung des

Betriebs geführt habe und Aufgabegewinne gewerbesteuerfrei seien. Aus dem Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer folge nach Auffassung des Finanzgerichtes dass nur die laufende Tätigkeit eines lebenden Betriebes besteuert werde, nicht jedoch ein Aufgabegewinn.

In dem nun im März veröffentlichten BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007 hatte die Revision des Finanzamtes gegen das genannte Urteil des Finanzgerichtes Hamburg Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichtes wurde aufgehoben. Der BFH entschied, dass der Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrages nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG auch dann gewerbesteuerpflichtig ist, wenn die Gesellschaft im Zusammenhang mit der Veräußerung des Schiffes ihren Betrieb aufgibt. Im betreffenden Fall ging es um eine Einschiffs-Personengesellschaft, die ihr einziges Handelsschiff veräußert hatte und im zeitlichen Zusammenhang damit auch die Auflösung der Gesellschaft beschlossen hatte.

Der BFH betont in seinem Urteil den fiktiven Charakter des unter Anwendung der Tonnagebesteuerung ermittelten Gewerbeertrags. Nach § 7 Satz 3 GewStG wird der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn als Gewerbeertrag fingiert. Daher unterliege der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn insgesamt – einschließlich der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrages nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG - der Gewerbesteuer. Daneben wird aufgeführt, dass der pauschale Tonnagegewinn gem. § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne im Sinne des § 16 EStG

umfasst. Nach Auffassung des BFH besteht nach dem Wortlaut und dem Zweck der Vorschriften kein Grund zur Ausnahme des Unterschiedsbetrags von der Gewerbesteuer. Die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrages stehe zudem in sachlichem Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart und nicht mit der Betriebsaufgabe, sodass der Gewinn aus der Hinzurechnung nicht im Rahmen der Aufgabe des Betriebs anfalle.

Das Urteil hat Auswirkungen auf alle Schiffsfonds, die nicht von Beginn an den steuerlichen Gewinn nach der Tonnage ermittelt haben, sondern erst später dazu optiert haben. Bei diesen Kombimodellen ist der im Übergangsjahr festgestellte Unterschiedsbetrag bei der Veräußerung des Schiffes der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Dies kann zu erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen führen.

#### **Keine Vererbung von Verlustvorträgen nach § 10d EStG möglich (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2007)**

Mit Urteil vom 17. Dezember 2007 (GrS 2/04) hat der Große Senat des BFH entschieden, dass ein vom Erblasser nicht ausgenutzter Verlustvortrag nach § 10d EStG nicht auf den Erben übergeht und daher nicht von diesem bei der Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht werden kann. Damit weicht der Große Senat von der bisherigen ständigen BFH-Rechtsprechung ab. Begründet wird die Nichtabziehbarkeit von nicht verbrauchten Verlustvorträgen durch den Erben mit dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und dem daraus resultierenden Grundsatz, dass ein Steuerpflichtiger Aufwendungen eines Dritten nicht abziehen kann. Die vom Erblasser nicht verbrauchten Verlustvorträge gehen somit künftig beim Tod unter. Aufgrund der bisherigen gegenteiligen Rechtsprechung ist aus Gründen des Vertrauensschutzes ein Abzug des Verlustvortrags beim Erben in allen Erbfällen vor Veröffentlichung des Urteils (12. März 2008) weiterhin möglich.

Auswirkungen kann die geänderte BFH-Rechtsprechung insbesondere auf Anleger von Fonds haben, die nach ihrem Betriebskonzept in der Anfangsphase Verluste erwirtschaften. Verstirbt ein Anleger, bevor die ihm zuzurechnenden Verlustvorträge nach § 10d EStG aufgebraucht sind, gehen diese nicht auf die Erben über. Auf Schiffsfonds, die von Beginn an zur Tonnagesteuer optiert haben, hat die geänderte Rechtsprechung keine Auswirkungen, da aufgrund der pauschalen Besteuerung keine Verlustvorträge entstehen können.

Das Urteil des BFH bezieht sich grundsätzlich nur auf Verlustvorträge nach § 10d EStG. Da in der Urteilsbegründung aber nicht allein auf die Interpretation des § 10d EStG,

sondern vielmehr auf die grundlegenden Prinzipien des Einkommensteuerrechts zurückgegriffen wird, ist davon auszugehen, dass die Grundsätze des Urteils auch auf andere Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zur intertemporären Verlustverrechnung übertragen werden. Daher ist u.E. damit zu rechnen, dass nunmehr z.B. auch Verlustvorträge nach § 15a EStG oder aus Steuerstundungsmodellen nach § 15b EStG nicht mehr auf den Erben übergehen können.

#### **Umsatzsteuerpflicht von Marketing- und Werbeleistungen im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Fondsanteilen (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007)**

Mit dem im Februar veröffentlichten BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 (V R 66/05) hat der BFH klargestellt, dass Marketing- und Werbeaktivitäten im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Fondsanteilen, die darin bestehen, dass sich ein Vertriebsunternehmen nur in allgemeiner Form an die Öffentlichkeit wendet (z.B. durch die Erstellung von Emissionsprospekten), keine steuerfreien Vermittlungsleistungen gem. § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG sind. Damit sind die Umsätze daraus grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig.

Nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG sind die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften von der Umsatzsteuer befreit. Der BFH hat in dem Urteil bekräftigt, dass eine Vermittlung nur beim Handeln gegenüber individuellen Vertragsinteressenten vorliegt. Der Vermittler muss das Erforderliche tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt umfassten die Marketing- und Werbeleistungen die Gestaltung der Emissionsprospekte, die Imagewerbung und die Kontaktpflege zu Journalisten und Verlagen sowie die Information und Schulung von Anlageberatern. Der BFH sah in diesen Leistungen keine steuerfreie Vermittlung, da der Begriff der Vermittlung eine zielgerichtete Tätigkeit im Hinblick auf bestimmte Vertragsinteressenten voraussetzt. Marketing- und Werbeleistungen, die sich nur in allgemeiner Form an die Öffentlichkeit richten, damit die Empfänger von Werbebotschaften unmittelbar Produkte erwerben, sind keine Vermittlung. Es fehlt das Handeln gegenüber individuellen Vertragsinteressenten. Vielmehr wird Sacharbeit aus dem Aufgabenbereich des Verkäufers übernommen (vgl. EuGH-Urteil Ludwig vom 21. Juni 2007, C-453/05, in BFH/NV, Beilage 2007, S. 398).

Die Marketing- und Werbeleistungen wurden im vorliegenden Fall vom BFH auch nicht zusammen mit den tatsächlichen Vermittlungsleistungen als einheitliche Leistung angesehen, da ihnen insbesondere dadurch eigenständiger Charakter zukommt, dass die Tätigkeit durch die Gestaltung

der Emissionsprospekte der allgemeinen Produktinformation dient, die dem Produktverkäufer obliegt. Die Gestaltung eines Emissionsprospektes muss auch dann erfolgen, wenn bei einem Eigenvertrieb keine Vermittler eingeschaltet werden.

Leistungen für Marketing und Prospekterstellung, die im Rahmen der Emission eines Fonds erbracht werden, müssen daher grundsätzlich als umsatzsteuerpflichtig behandelt werden.

#### **Umsatzsteuerfreiheit bei Untervermittlungen von Fondsanteilen (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2007)**

Der BFH hat mit dem im Februar veröffentlichten Urteil vom 20. Dezember 2007 (V R 62/06) seine bisherige Rechtsprechung zur Umsatzsteuerpflicht bei der Untervermittlung von Krediten, die auch für die Untervermittlung von Fondsanteilen galt, aufgegeben. Nunmehr geht der BFH davon aus, dass auch Untervermittler nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen können. Die Steuerfreiheit erfordert keine unmittelbare Beauftragung durch eine der Parteien des vermittelten Vertrages. Der BFH folgt in dem Urteil der Rechtsprechung des EuGH, wonach auch Untervermittler, die bei der Vermittlung von Krediten tätig werden, steuerfreie Leistungen erbringen können, ohne von einer der beiden Parteien des Kreditvertrags beauftragt worden zu sein (EuGH-Urteil Ludwig vom 21. Juni 2007, a.a.O.).

In der Sache hatte die Klage aber keinen Erfolg. Auch bei Untervermittlern erfordert die Umsatzsteuerbefreiung, dass eine Vermittlungstätigkeit ausgeübt wird. Im dem Streitfall bezogen sich die Leistungen des Klägers auf den Aufbau, die Führung und die Leitung des Fondsvertriebs. Hierin lag nach Auffassung des BFH keine Vermittlungstätigkeit, da der direkte Bezug zu einzelnen Geschäftsabschlüssen fehlte.

#### **Keine umsatzsteuerliche Begünstigung einer mittelbaren Leistung im Zusammenhang mit der Seeschifffahrt oder Luftfahrt nach § 8 UStG (Umsatzsteuerrichtlinien 2008)**

Umsätze für die Seeschifffahrt und Luftfahrt können gem. § 4 Nr. 2 UStG unter den Bedingungen des § 8 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein. Nach § 8 UStG sind insbesondere die Lieferungen und Arbeiten an bestimmten See- oder Luftschiffen sowie an zugehörigen Ausrüstungsgegenständen sowie alle anderen sonstigen Leistungen, die dem unmittelbaren Bedarf begünstigter See- oder Luftschiffe oder ihrer Ausrüstungsgegenstände dienen, steuerbegünstigt.

Fraglich ist dabei, ob sich die Steuerbefreiung nur auf die unmittelbar mit der See- oder Luftschifffahrt zusammenhängenden Lieferungen und Leistungen (z.B. Lieferung eines Schiffes an Betreiber) erstreckt oder ob auch die Leistungen auf den Vorstufen (z.B. Lieferung eines Schiffes an Zwischenhändler) der Befreiung unterliegen.

Die Finanzverwaltung hat bisher in den Umsatzsteuerrichtlinien 2005 die Auffassung vertreten, dass sich die Befreiung auch auf Umsätze auf den Vorstufen erstrecken kann. Voraussetzung dafür war jedoch, dass die für die Befreiung notwendige Zweckbestimmung zum Zeitpunkt der Lieferung eindeutig feststeht. Nach dem EuGH-Urteil vom 14. September 2006 (C-181-183/04, in UR 2007, S. 268) war diese Auffassung nicht mehr haltbar. In dem Urteil hat der EuGH entschieden, dass bei ausgeführten Dienstleistungen im Zusammenhang mit Seeschiffen die Steuerbefreiung nur dann in Betracht kommen kann, wenn die Leistung direkt an den Reeder ausgeführt wird.

Die Finanzverwaltung hat nun die Konsequenz aus dem EuGH-Urteil gezogen und in Abschn. 145 Abs. 1 UStR 2008 festgestellt, dass grundsätzlich alle in § 8 Abs. 1 UStG aufgeführten Leistungen nur dann umsatzsteuerbefreit sind, wenn sie unmittelbar an den Betreiber eines Seeschiffes ausgeführt werden. Mittelbare Lieferungen und Leistungen an Zwischenhändler unterliegen nicht mehr der Steuerbefreiung.

Der Begriff „unmittelbar“ ist u.E. in diesem Zusammenhang nicht so auszulegen, dass die Ware von dem Lieferanten direkt auf das Seeschiff geliefert werden muss. Aus dem zugrunde liegenden EuGH-Urteil vom 14. September 2006 (a.a.O., Tz. 24) lässt sich ableiten, dass unmittelbare Leistungserbringung bedeutet, dass die Leistung nicht auf einer vorausgehenden Handelsstufe erbracht wird. Eine Lieferung an den Betreiber eines Seeschiffes, die zum Transport an eine Spedition übergeben wird, stellt daher eine unmittelbare Lieferung des Zulieferers an den Betreiber dar und ist damit umsatzsteuerbefreit. Der Transport durch eine Spedition ist keine eigene Handelsstufe. Auch wenn die Ware vom Zulieferer nicht direkt auf das Schiff, sondern in ein Hafenergeliefert wird, ist die Lieferung umsatzsteuerbefreit, da durch die Zwischenlagerung keine neue Handelsstufe entsteht. Entscheidend ist, dass der Empfänger der Ware Betreiber eines Seeschiffes ist und die Ware zur Ausrüstung oder Versorgung eines Seeschiffes bestimmt ist.

Entgegen der EuGH-Rechtsprechung beanstandet es die Finanzverwaltung bis auf weiteres nicht, wenn Unternehmer die Lieferungen von Wasser- und Luftfahrzeugen im Sinne der §§ 8 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 1 UStG steuerfrei

behandeln, wenn die Zweckbestimmung des Wasser- oder Luftfahrzeugs im Zeitpunkt der Lieferung feststeht und von dem liefernden Unternehmer nachgewiesen wird (BMF-Schreiben vom 24.01.2008, IV A 6 – S 7155-a/07/0002). Damit kann vorläufig die Lieferung von Schiffen auch auf den Vorstufen weiterhin steuerfrei behandelt werden.

Da eine steuerfreie Behandlung der Umsätze nicht der EuGH-Rechtsprechung entspricht, kann es sich aus Gründen der Rechtssicherheit aber empfehlen, die Lieferungen auf den Vorstufen als steuerpflichtig zu behandeln. Aus der

steuerpflichtigen Behandlung mittelbarer Leistungen ergeben sich i.d.R. außer einer kurzfristigen Liquiditätsbelastung durch die auf den Vorstufen anfallende Umsatzsteuer keine Nachteile, da der die steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 UStG ausführende Unternehmer gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG zum vollen Vorsteuerabzug aus seinen Leistungsbezügen berechtigt ist. Von Vorteil ist bei einer steuerpflichtigen Behandlung der Lieferung auf den Vorstufen der Wegfall der in der Praxis oft schwierig zu erbringenden Nachweisverpflichtung, dass die Lieferung auf der letzten Stufe zu den begünstigten Umsätzen verwendet wird.

---

**Ausgewertete Quellen:**

**Veröffentlichung des BMF ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de))**  
**Rechtsprechung des BFH ([www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de))**  
**Rechtsprechung des BGH ([www.bundesgerichtshof.de](http://www.bundesgerichtshof.de))**  
**Aktuelle Rechtsprechung des EuGH ([www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int))**

**Verantwortlich für den Inhalt:**

**TPW Todt & Partner KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
**Welckerstraße 8, 20354 Hamburg**  
**Postfach 30 54 30, 20317 Hamburg**  
**Telefon: 040/22819-0**

**Christian Hensell, RA / StB, Durchwahl -364**  
**Dr. Christian Reibis, StB, Durchwahl -122**

|  |
|--|
| <p>Die Inhalte des Newsletters werden mit größtmöglicher Sorgfalt recherchiert. Gleichwohl übernehmen wir keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der bereit gestellten Informationen. Insbesondere sind die Informationen allgemeiner Art und stellen keine Steuerberatung dar. Der Newsletter erhebt außerdem keinen Anspruch auf Vollständigkeit zu recherchierender steuerlicher Informationsquellen im Internet. Die Auswahl der Informationsquellen, auf die verwiesen wird, unterliegt unserer subjektiven Wertung.</p> |
|--|