

Newsletter



17. Juli 2009

Inhalt des Newsletters

- **BFH-Urteil vom 23. April 2009: Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von ca. 10 Jahren dürfen aufgrund von Kursanstiegen der Fremdwährung grundsätzlich keine Teilwertzuschreibungen vorgenommen werden – Auswirkungen auf nach § 5a Abs. 4 EStG festgestellte Unterschiedsbeträge?**
 - **Urteil des FG Münster vom 13. März 2009: Platzierungskosten eines Windfonds als sofort abziehbare Betriebsausgabe – keine Anwendung des 5. Bauherrenerrlasses**
 - **Urteil des FG Münster vom 13. März 2009: Nutzungsdauer von Windkraftanlagen richtet sich grundsätzlich nach den AfA-Tabellen**
 - **BMF-Schreiben vom 23. Juni 2009: Umsatzsteuerliche Behandlung von Vermittlungsleistungen nach § 4 Nr. 8 und § 4 Nr. 11 UStG – Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 30. Oktober 2008**
-

BFH-Urteil vom 23. April 2009: Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von ca. 10 Jahren dürfen aufgrund von Kursanstiegen der Fremdwährung grundsätzlich keine Teilwertzuschreibungen vorgenommen werden – Auswirkungen auf nach § 5a Abs. 4 EStG festgestellte Unterschiedsbeträge?

Der BFH hat sich im Urteil vom 23. April 2009 (IV R 62/06) mit der Frage auseinander gesetzt, ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Währungskurses zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauerhafte Teilwert-erhöhung darstellt mit der Folge einer aufwandswirksamen Zuschreibung der Fremdwährungsverbindlichkeit. Im Streitfall hatte eine Schifffahrtsgesellschaft die Verbindlichkeit aus dem in JPY valuierten Schiffshypothekendarlehen aufgrund eines Kursanstiegs des JPY in der Steuerbilanz mit dem erhöhten Teilwert bewertet. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG kann bei Verbindlichkeiten der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertänderung höher ist als der Rückzahlungsbetrag. Bislang war es umstritten, ob Wechselkursänderungen bei Fremdwährungsverbindlichkeiten zu einer voraussichtlich dauernden Teilwertänderung führen können.

Der BFH hat nun entschieden, dass das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Teilwertänderungen bei Wechselkursänderungen maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit abhängt. Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten

mit einer Restlaufzeit von ca. 10 Jahren begründe ein Kursanstieg der Fremdwährung grundsätzlich keine voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung. Der BFH begründet dies damit, dass bei einer Restlaufzeit von ca. 10 Jahren davon auszugehen sei, dass sich Währungsschwankungen grundsätzlich ausgleichen. Demnach sei nicht jede Kursveränderung als dauerhaft anzusehen. Für börsennotierte Aktien hatte der BFH zwar entschieden, dass bei einem gesunkenen Börsenkurs zum Bilanzstichtag eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden dürfe, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für ein alsbaldiges Ansteigen vorliegen (BFH-Urteil vom 26. September 2007, I R 58/06). Diese Rechtsprechung ist jedoch nach dem neuen BFH-Urteil vom 23. April 2009 nicht auf Verbindlichkeiten übertragbar, da diese im Gegensatz zu Aktien feste Laufzeiten haben, die bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit der Teilwertänderung zu berücksichtigen seien. Eine tatsächlich dauerhafte Veränderung des Wechselkurses könnte durch fundamentale Veränderungen der wirtschaftlichen oder finanzpolitischen Daten der betroffenen Länder begründet sein. Dafür gab es im Streitfall jedoch keine Anhaltspunkte. Die Schifffahrtsgesellschaft durfte daher die Fremdwährungsverbindlichkeit nicht mit dem höheren Teilwert bewerten.

Aus dem Urteil ergibt sich die Frage, ob sich hieraus Auswirkungen auf nach § 5a Abs. 4 EStG festgestellte Unterschiedsbeträge ergeben. Nach § 5a Abs. 4 EStG müssen Schifffahrtsgesellschaften beim Wechsel zur Besteuerung nach der Tonnage für jedes Wirtschaftsgut, das dem Betrieb

von Handelsschiffen dient, den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert ermitteln. Daher wurden in der Vergangenheit i.d.R. auch auf Fremdwährungsverbindlichkeiten, deren Teilwert durch Kursanstiege über den Buchwert gestiegen war, Unterschiedsbeträge festgestellt. Der aus den Fremdwährungsverbindlichkeiten resultierende Unterschiedsbetrag ist in den Folgejahren nach der Feststellung rätierlich entsprechend dem Tilgungsverlauf aufzulösen und zu versteuern. Da seit der durch das HBegIG 2004 eingeführten neuen Fassung des § 5a Abs. 3 EStG der Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage nur noch im Wirtschaftsjahr der Indienststellung des Schiffes gestellt werden kann und diese Antragstellung gem. § 5a Abs. 3 Satz 7 EStG Rückwirkung entfaltet, können nunmehr regelmäßig keine Unterschiedsbeträge mehr entstehen. Die Problematik betrifft aber die in der Vergangenheit festgestellten Unterschiedsbeträge, insbesondere bei sogenannten „Kombi-Modellen“.

Die Auswirkungen des Urteils auf die Bildung von Unterschiedsbeträgen sind unklar. Einiges spricht dafür, dass die in der Vergangenheit vorgenommene Bildung von Unterschiedsbeträgen auf Fremdwährungsdarlehen weiterhin zulässig bleibt. § 5a Abs. 4 EStG stellt auf die Differenz zwischen Buchwert und Teilwert ab. An der Definition des Teilwerts ändert sich durch das Urteil nichts. Der Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Dies ist bei Fremdwährungsdarlehen i.d.R. der mit dem aktuellen Stichtagskurs bewertete Rückzahlungsbetrag. Für eine Teilwertabschreibung muss gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG hinzukommen, dass der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung geringer ist. Das Kriterium der dauernden Wertminderung ist ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal, das sich zwar in § 6 Abs. 1 EStG, nicht aber in § 5a EStG findet. Das Urteil sagt letztlich nur etwas zu diesem Tatbestandsmerkmal in § 6 Abs. 1 EStG und damit zur Ermittlung des Buchwerts einer Verbindlichkeit. Da der BFH hierzu die Auffassung vertritt, dass bei Wechselkursänderungen der Buchwert nur im Ausnahmefall einer voraussichtlich dauernden Wertminderung dem Teilwert entspricht, lässt sich zudem argumentieren, dass hierdurch gerade die Basis für eine Differenz zwischen Buch- und Teilwert und damit für die Bildung von Unterschiedsbeträgen geschaffen wird. Es ist jedoch offen, ob die Rechtsprechung die gleiche Auffassung vertritt.

Urteil des FG Münster vom 13. März 2009: Platzierungskosten eines Windfonds als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe – keine Anwendung des 5. Bauherrenenerlasses

Im Urteil vom 13. März 2009 (14 K 3638/05 F) beschäftigte sich das FG Münster mit der Frage, ob bestimmte Kosten im Zusammenhang mit der Platzierung eines Windfonds gem. dem 5. Bauherrenenerlass (BMF-Schreiben vom 20.10.2003) als Anschaffungskosten aktiviert werden müssen. Im Streitfall waren einem Windfonds im Zusammenhang mit der Platzierung Aufwendungen für Eigenkapitalvermittlung, Platzierungsgarantie, Prospekterstellung und Prospektprüfung entstanden. Die Finanzverwaltung behandelte die Eigenkapitalvermittlungsprovision nur in Höhe von 6% als Betriebsausgabe. Der darüber hinaus gehende Betrag zähle als nicht angemessener Aufwand zu den Anschaffungsnebenkosten. Die Aufwendungen für Platzierungsgarantie, Prospekterstellung und Prospektprüfung wurden im Feststellungsbescheid in voller Höhe als Anschaffungsnebenkosten behandelt. Die Auffassung der Finanzverwaltung orientiert sich dabei am 5. Bauherrenenerlass, wonach grundsätzlich alle Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Abwicklung des Projektes in der Investitionsphase anfallen, zu aktivieren sind.

Das FG Münster hat im Streitfall eine Anwendung des 5. Bauherrenenerlasses verneint. Die Aufwendungen für die Eigenkapitalvermittlung sowie für Platzierungsgarantie, Prospekterstellung und –prüfung sind nach Ansicht des FG in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig. Abzugsfähig seien nach § 4 Abs. 4 EStG grundsätzlich alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, unabhängig davon, ob sie notwendig, angemessen, üblich oder zweckmäßig sind. Die Platzierungskosten waren nach Ansicht des FG durch den Betrieb des Windfonds veranlasst und dienen der Finanzierung der Geschäftstätigkeit. Eine Aktivierung der Platzierungskosten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten scheidet aus, da sie weder aufgewendet wurden, um die Windkraftanlagen zu erwerben, noch um sie zu errichten. Dies folge schon daraus, dass die Platzierungskosten nicht an die Gesellschaft gezahlt wurden, von der die Windkraftanlagen errichtet wurden. Auch eine Aktivierung als Anschaffungsnebenkosten komme nicht in Betracht, da die Empfänger der Zahlungen für die Platzierungsaufwendungen keine Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. Herstellung der Windkraftanlagen erbracht haben und auch keine Verbindung zwischen ihnen und den an der Herstellung beteiligten Gesellschaften besteht.

Das FG Münster bekräftigte, dass die vom BFH für sog. Bauherrenmodelle und Immobilienfonds entwickelte Recht-

sprechung, die dem 5. Bauherrenerlass zugrunde liegt, auf den Streitfall nicht übertragbar sei. Nach Auffassung des FG ist diese Rechtsprechung auf geschlossene Immobilienfonds beschränkt. Voraussetzung für eine Übertragung der Rechtsprechung des BFH sei das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO. Hierfür lagen im Streitfall keine Anhaltspunkte vor. Es sei nicht erkennbar, dass die Beteiligten das Ziel verfolgt haben, Aufwendungen der Erwerber, die im „Normalfall“ Anschaffungskosten der Windkraftanlage darstellten, auf die Ebene der Gesellschaft zu verlagern und so zu einer anderen steuerlichen Beurteilung zu gelangen.

Im vergangenen Jahr hatte bereits das FG Hamburg mit Urteil vom 23. Mai 2008 (2 K 236/06) entschieden, dass bestimmte Kosten der Investitionsphase eines Schiffsfonds unter bestimmten Voraussetzungen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind (siehe dazu TPW-Newsletter vom 14. August 2008). Eine Anwendung des 5. Bauherrenerlasses wurde auch hier verneint. In diesem Fall waren jedoch einige Besonderheiten zu berücksichtigen (z.B. doppelstöckige Personengesellschaft), sodass keine generellen Schlussfolgerungen für alle Fonds gezogen werden können.

Die betroffenen Finanzämter haben gegen beide Urteile Revision beim BFH eingelegt. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH die Übertragbarkeit seiner Rechtsprechung zu geschlossenen Immobilienfonds auf originär gewerblich tätige Fonds und damit die Frage der Abzugsfähigkeit von Platzierungskosten beurteilen wird. Nach unserer Einschätzung ist die Argumentation der Finanzgerichte schlüssig. Es sind jedoch immer die Besonderheiten des Einzelfalles zu beachten. Vergleichbare strittige Fälle sollten in jedem Fall weiter offen gehalten werden.

Sollte sich der BFH der Auffassung der Finanzgerichte anschließen, so wäre eine generelle Anwendung des 5. Bauherrenerlasses bei geschlossenen Fonds nur noch schwer möglich. Für noch offene Fälle ist aber § 15a Abs. III EStG zu beachten und für zukünftige Gestaltungen § 15b EStG.

Urteil des FG Münster vom 13. März 2009: Nutzungsdauer von Windkraftanlagen richtet sich grundsätzlich nach den AfA-Tabellen

Neben der Frage der Abzugsfähigkeit der Platzierungskosten ging es in dem gleichen Streitfall vor dem FG Münster auch um die Frage, welche Nutzungsdauer der Windkraftanlagen bei der Berechnung der steuerlichen Abschreibung zugrunde zu legen ist. Die Klägerin hatte eine Nutzungsdauer von 12 Jahren zugrunde gelegt, was den im Streitjahr 2000 anwendbaren AfA-Tabellen des Bundesfinanzministeriums entsprach. Die Finanzverwaltung sah dagegen eine

Nutzungsdauer von 20 Jahren als angemessen an, weil im Prospekt des Fonds ein Betriebskonzept von 20 Jahren zugrunde gelegt worden war. Das FG Münster entschied, dass die Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 12 Jahren richtig sei, da dies den im Streitjahr gültigen AfA-Tabellen entspricht. Derjenige, der sich auf eine von den amtlichen AfA-Tabellen abweichende Nutzungsdauer beruft, müsse nach Auffassung des FG hierfür wichtige Gründe vorbringen. Im Streitfall lagen keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür vor, dass der in den amtlichen AfA-Tabellen aufgeführte Zeitraum von 12 Jahren unzutreffend war.

Das FG Köln war bereits im Urteil vom 27. November 2007 (Az.: 8 K 3037/06, rkr.) zu dem gleichen Ergebnis gekommen und hatte entschieden, dass die Nutzungsdauer einer Windkraftanlage grundsätzlich den amtlichen AfA-Tabellen des Bundesfinanzministeriums zu entnehmen sei und Abweichungen substantiiert begründet werden müssen.

BMF-Schreiben vom 23. Juni 2009: Umsatzsteuerliche Behandlung von Vermittlungsleistungen nach § 4 Nr. 8 und § 4 Nr. 11 UStG – Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 30. Oktober 2008

Der BFH hatte im Urteil vom 30. Oktober 2008 (V R 44/07) entschieden, dass die Tätigkeit eines Vermittlers von Fondsanteilen nicht nach § 4 Nr. 8f UStG von der Umsatzsteuer befreit ist, wenn sich die Tätigkeit auf die Betreuung, Schulung und Überwachung von nachgeordneten Vermittlern bezieht. Der Kläger war als Handelsvertreter für eine Gesellschaft tätig, der er Kapitalgeber für Fondsanteile vermittelte. Dafür bediente er sich zahlreicher Untervermittler. Wesentliches und prägendes Element seiner Tätigkeit war die Anwerbung, Schulung und Fortbildung sowie die Betreuung, Unterstützung, Überwachung, Koordination und Organisation der Untervermittler, nicht aber die Teilnahme bei Kundenveranstaltungen und an Verkaufsgesprächen mit Kunden. Daher sah der BFH in der Tätigkeit des Klägers keine Vermittlungstätigkeit. Die steuerfreie Vermittlung müsse sich immer auf einzelne Geschäftsabschlüsse beziehen, d.h. der Vermittler muss das Erforderliche tun, damit zwei Parteien einen Vertrag abschließen. Die Vermittlung kann nach Ansicht des BFH z.B. darin bestehen, dem Verkäufer der Kapitalanlagen Gelegenheiten für einen Vertragsabschluss nachzuweisen. Darüber hinaus wird vom BFH die Kontaktaufnahme mit der anderen Partei sowie Verhandlungen über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen als kennzeichnende Tätigkeiten einer Vermittlung angesehen. Diese Tätigkeiten wurden im Streitfall von den Untervermittlern ausgeführt.

Das BMF schließt sich in seinem Schreiben vom 23. Juni

2009 zur umsatzsteuerliche Behandlung von Vermittlungsleistungen nach § 4 Nr. 8 und § 4 Nr. 11 UStG (IV B9 – S 7160-f/08/10004) der Auffassung des BFH an. In dem Schreiben wird betont, dass der Zweck einer Vermittlungsleistung nach § 4 Nr. 8 und Nr. 11 UStG darin bestehe, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag abschließen, an dessen Inhalt der Vermittler kein Eigeninteresse hat. Wie auch der BFH ist das BMF der Auffassung, dass eine Vermittlertätigkeit darin bestehen kann, die Gelegenheit zum Vertragsabschluss nachzuweisen, Kontakt zur anderen Partei aufzunehmen oder über die einzelnen Leistungen zu verhandeln. Bloße Beratungsleistungen erfüllen danach den Begriff der Vermittlung nicht. In dem BMF-Schreiben wird darüber hinaus ausgeführt, dass auch die Betreuung, Überwachung oder Schulung von nachgeordneten Vermittlern steuerfreie Tätigkeiten nach § 4 Nr. 8 oder Nr. 11 UStG sein können. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der Unternehmer, der diese Leistungen erbringt, durch Prüfung eines jeden Vertragsangebots mittelbar auf eine der Parteien einwirken kann. Dabei ist auf die Möglichkeit abzustellen, eine solche Prüfung im Einzelfall durchzuführen (so

auch der BFH im Urteil vom 30. Oktober 2008).

Im BMF-Schreiben vom 9. Oktober 2008 zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen von Versicherungsvertretern (IV B9 – S 7167/08/10001) hatte das BMF noch die Auffassung vertreten, dass es bei der Verwendung von Standardverträgen und standardisierten Vorgängen für die Umsatzsteuerbefreiung genüge, dass der Unternehmer durch die einmalige Prüfung und Genehmigung der Standardverträge und standardisierten Vorgänge mittelbar auf eine der Vertragsparteien einwirken kann. Von dieser Auffassung rückt das BMF nun aufgrund des BFH-Urteils vom 30. Oktober 2008 explizit ab. Aus Gründen des Vertrauensschutzes bleibt diese Regelung jedoch für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2009 bewirkt werden, bestehen.

Ausgewertete Quellen:

Veröffentlichung des BMF (www.bundesfinanzministerium.de)
Rechtsprechung des BFH (www.bundesfinanzhof.de)
Rechtsprechung des BGH (www.bundesgerichtshof.de)
Aktuelle Rechtsprechung des EuGH (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, WP / StB, Durchwahl -122

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.
