



Sachstand

Ertragsteuerliche Behandlung von Filmfonds

Ertragsteuerliche Behandlung von Filmfonds

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 082/19

Abschluss der Arbeit: 19. Juli 2019

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	(Steuer)rechtliche Konzeption der Filmfonds	4
3.	Der Medienerlass des BMF und die geänderte Verwaltungsauffassung	5
4.	Auswirkungen der steuerrechtlichen Behandlung von Filmfonds	7

1. Fragestellung

Die Auftraggeber erkundigen sich nach der ertragsteuerlichen Behandlung von Filmfonds in Folge des sogenannten Medienerlasses des Bundesministeriums der Finanzen (BMF). Ferner sollen die Auswirkungen auf die Finanzierung der Filmbranche skizziert und die ertragsteuerlichen Auswirkungen dargestellt werden.

2. (Steuer)rechtliche Konzeption der Filmfonds

Geschlossene Personengesellschaftsfonds (z. B. Schiffsfonds, Filmfonds, Windkraftfonds) waren in der Vergangenheit meist so konzipiert, dass sich in der Anfangsphase aus einer Vielzahl von Verträgen Kosten ergaben, die den Anlegern regelmäßig hohe Verluste vermittelten. Dabei konnte es sich zum Beispiel um Provisionen für die Eigenkapitalvermittlung, um Kosten für die Fonds-konzeption oder um Prospektkosten handeln.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte derartige Kosten bislang unter Hinweis auf § 42 Abgabenordnung (AO), der den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten die steuerrechtliche Anerkennung verwehrt, als Anschaffungskosten der vom Fonds beschafften Anlagegüter angesehen, die nur im Wege der Absetzung für Abnutzung verteilt über die Nutzungsdauer abgezogen werden konnten.

Der § 2b EStG aF war dagegen auf Grund der darin enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe kein wirksames Abwehrinstrument gegen Verlustzuweisungsmodelle. Der Gesetzeswortlaut des § 2b EStG aF lautete: „Negative Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht.“ Mit dieser Regelung waren „Steuergestaltungen möglich, die bei Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter und bei Vermeidung der unbestimmten Rechtsbegriffe des § 2b EStG den Steuer-pflichtigen erhebliche Verlustzuweisungen in den Erstjahren verschafften.“¹

Der Gesetzgeber hat jedoch in 2005 mit der Einführung von § 15b Einkommensteuergesetz (EStG) die rechtliche Situation insoweit geändert, als Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen im Jahr ihrer Entstehung nun nicht mehr mit anderen Einkünften aus gleichen Einkunftsquellen (vgl. § 2b EStG aF) ausgeglichen werden dürfen, sondern nur mit Einkünften, die der Anleger in den Folgejahren aus dem Steuerstundungsmodell erzielt.

Der Gesetzgeber erkennt damit Steuerstundungsmodelle an, die dem Anleger aufgrund eines vor gefertigten Konzepts die Möglichkeit bieten, in der Anfangsphase der Investition seine Steuerlast zu senken. Vor diesem Hintergrund beurteilt der BFH² nun derartige Vorteile auch bei modellhafter Gestaltung nicht mehr als gestaltungsmisbräuchlich im Sinne von § 42 AO. Es kommt auch

1 Kohlhaas, Karl- Friedrich: „Aberkennung steuerlicher Verluste bei Filmfonds?“ in: Finanz-Rundschau 2010, S. 693-701 (S. 693)

2 BFH, Urteil vom 26.4.2018, Az: IV R 33/15

nicht darauf an, ob im Einzelfall die Voraussetzungen des § 15b EStG tatsächlich vorliegen. Etablierungskosten eines gewerblichen Fonds sind daher sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, die allerdings einer Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegen, wenn Verluste bei Anwendung von § 15b Abs. 3 EStG die dort aufgeführten Grenzen überschreiten.

In der Vergangenheit betrachtete die Finanzverwaltung Filmfonds so, dass „der Fonds als Filmhersteller angesehen [wurde], der ein Recht am Negativ hat, sodass die Filmproduktionskosten als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt wurden. Gemäß § 5 Abs. 2 EStG dürfen sie als selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut nicht aktiviert werden. „Diesen Betriebsausgaben stehen in späteren Jahren Verwertungserlöse des Films gegenüber. Da der Filmfonds einen Totalgewinn erzielen musste, konnten die steuerlichen Anfangsverluste den Anlegern nur zugewiesen werden, wenn diese ihrerseits Gewinnerzielungsabsicht hatten. Die zu erbringende Einlage wurde unterteilt in einen durch Eigenkapital erbrachten und einen fremdfinanzierten Teil. Dies ermöglichte es, bei einer Aufteilung von Eigen- und Fremdkapital in Höhe von rund 50 % das Eigengeld in der Verlustphase vollständig durch Steuererstattungen zurückzuerhalten. Der fremdfinanzierte Teil wurde durch zukünftige Gewinne des Fonds zurückgezahlt.“³

„Die Auswertung des Films wurde einem Lizenznehmer für eine bestimmte Zeit in vollem Umfang übertragen. Dieser hatte feste Lizenzzahlungen und eine Lizenzabschlusszahlung zu leisten. [...] Die vom Lizenznehmer zu erbringende Lizenzzahlungen, die der Fonds zur Rückführung des fremdfinanzierten Teils der Einlage benötigte, wurden bei den leasingähnlichen Garantiefonds durch Banken im Wege einer Schuldübernahme gesichert. Der Lizenznehmer zahlte der Bank den abgezinsten Barwert aller zukünftigen Lizenzzahlungen. Dieser Schuldübernahmevertrag (gegen Zahlung eines Übernahmeentgeltes an den Vermittler) zwischen dem Lizenznehmer und der Bank erfolgte unter Zustimmung der Fondsgesellschaft und häufig in der Weise, dass die Bank nun anstelle des Lizenznehmers die sich ergebenden Verpflichtungen aus dem Lizenzvertrag erfüllte (Medienfonds mit sogenannter Defeasance-Struktur).“⁴

3. Der Medienerlass des BMF und die geänderte Verwaltungsauffassung

Grundlage der Beurteilung der steuerrechtlichen Konzeption von Filmfonds war der Medienerlass vom 23.2.2001⁵. „Mit diesem sollte gerade auch für Fondsinitiatoren eine Richtschnur vorliegen, bei deren Beachtung die regelmäßig seitens der Fonds beim Betriebsstättenfinanzamt durchgeführten Voranfragen beurteilt werden konnten. Nach dem Medienerlass beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Films bzw. Filmrechts 50 Jahre. Grundlage ist die Dauer des Leistungsschutzrechts gem. § 94 Abs. 2 UrhG. In Tz. 16 des Medienerlasses ist die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Film geregelt. Grundsätzlich gilt § 39 AO, wobei bei Vereinbarungen über feste Laufzeiten und zusätzliche Verwertungsabreden (z.B. An- und Verkaufsoption o.Ä.) die für Leasingverträge geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden sind.

3 Kohlhaas, Karl- Friedrich: „Aberkennung steuerlicher Verluste bei Filmfonds?“ in: Finanz-Rundschau 2010, S. 693-701 (S. 694)

4 ebenda

5 BMF vom 23.2.2001 – IV A 6 – S 2241 – 8/01, BStBl. I 2001, 175, geändert durch BMF vom 5.8.2003 – IV A 6 – S 2241 – 81/03, BStBl. I 2003, 406

Gemäß Tz. 20 des Medienerlasses ist das Recht gemäß § 94 UrhG ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das grundsätzlich dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt ist, „insbesondere dann, wenn Filme zur lizenzmäßig zeitlichen und örtlichen begrenzten Überlassung bestimmt sind.“ Dabei ging es im Wesentlichen um die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Herstellereigenschaft, die Produzentenstellung des Fonds und die Mitunternehmerschaft des Anlegers vorlagen und ob das wirtschaftliche Eigentum des Fonds am Film gegeben war. Zur Beantwortung dieser Fragen wurde auf die Leasingerlasse Bezug genommen, allerdings keine Aussage getroffen, welcher Leasingerlass Anwendung finden sollte. Die Fonds und die Finanzverwaltung gingen – auch bei der Beantwortung der Voranfragen – von der Anwendung der Leasingerlasse für bewegliche Wirtschaftsgüter aus.“⁶

Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung änderte sich jedoch im weiteren Verlauf, wobei eine diesbezügliche Anpassung der bundesweiten Steuererlasse nicht erfolgte:

„Bis heute existiert nur das (interne) Musterinformationsschreiben des BMF.⁷ Daneben gibt es ein mehrseitiges Schreiben des Bayrischen Staatsministeriums⁸ an einen Anleger eines Filmfonds aus 2009, in dem die neue Rechtsauffassung der Finanzverwaltung umfassend dargelegt wird. [...] Die Finanzverwaltung geht jetzt davon aus, dass für Lizenzverträge nur die BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern in Betracht kommen. Diese Abkehr von der bisherigen Anwendung der Leasingerlasse für bewegliche Wirtschaftsgüter führt dazu, dass bei einer Überlassung des Films, die kürzer als 40 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist, also weniger als 20 Jahre beträgt, das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Allerdings räumt die Finanzverwaltung eine Vertrauensschutzregelung auf Grundlage der Ausführungen im Medienerlass insoweit ein, als bei Vollamortisationsverträgen Lizenzvertragslaufzeiten von weniger als 20 Jahren nicht beanstandet werden (keine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums), wenn der Steuerpflichtige dem Medienfonds bis zwei Monate nach Veröffentlichung des Medienerlasses im Bundessteuerblatt beigegetreten ist oder der Außenvertrieb der Anteile an dem Medienfonds vor diesem Zeitpunkt begonnen hat.“⁹

„Nach Auffassung des BMF muss bei Medienfonds mit leasingähnlicher Garantiestruktur die Lizenzabschlusszahlung nicht erst mit Fälligkeit am Ende der Laufzeit, sondern über die Lizenzzeit verteilt gewinnerhöhend erfasst werden. Dies gilt allerdings nur für den Fall, dass keine verdeckte Kaufpreisforderung in Ansatz zu bringen ist. Bei einer befreienden Schuldübernahme durch die Bank geht das BMF hiervon aus. Ein verdeckter Kauf soll aber dann vorliegen, wenn die schuldübernehmende Bank ein abstraktes Schuldversprechen ausgesprochen hat.“¹⁰

⁶ Kohlhaas, Karl-Friedrich: „Aberkennung steuerlicher Verluste bei Filmfonds?“ in: Finanz-Rundschau 2010, S. 693-701 (S. 695)

⁷ Veröffentlicht in: Anlegerschutzbrief 2/2009, Aktionsbund Aktiver Anlegerschutz e.V., S. 25

⁸ Anlegerschutzbrief 2/2009, Aktionsbund Aktiver Anlegerschutz e.V., S. 21

⁹ Kohlhaas, Karl-Friedrich: „Aberkennung steuerlicher Verluste bei Filmfonds?“ in: Finanz-Rundschau 2010, S. 693-701 (S. 695)

¹⁰ ebenda

„Sind Schuldübernahmeverträge zwischen Filmproduktionsgesellschaft, Lizenznehmer und Kreditinstitut vorhanden, die eine Zahlungsverpflichtung der Bank auch dann vorsehen, wenn der Lizenznehmer keine Zahlungsverpflichtungen mehr aus dem Lizenzvertrag gegenüber dem Lizenzgeber hat, sei ein selbständiges Schuldversprechen gem. § 780 BGB oder ein konstitutives Schuldanerkenntnis gem. § 781 BGB anzunehmen. Da diese einseitig verpflichtenden abstrakten Schuldverträge die so übernommene Verpflichtung von ihrem wirtschaftlichen und rechtlichen Zusammenhang loslösen, beruhen sie nach Auffassung der Finanzverwaltung allein auf dem durch den abstrakten Schuldvertrag zum Ausdruck gebrachten Leistungswillen des Schuldners. Wegen der Übernahme aller Lizenzzahlungen durch die Bank liege das Wertminderungsrisiko nicht mehr beim Lizenzgeber, sondern gehe auf den Lizenznehmer über. Diese könne – unabhängig von der Erfüllung der Lizenzverpflichtungen durch die Bank – den Film während der Lizenzdauer auswerten, so dass sowohl die Wertsteigerungschance als auch das Risiko der Filmauswertung beim Lizenznehmer liege. Da bei langen Lizenzlaufzeiten die wirtschaftliche Verwertungsmöglichkeit des Films nach Ablauf der Lizenzzeit zu vernachlässigen sei, weil der Film gerade in den ersten Jahren die Einnahmen einspielt, ergäbe sich nach Ablauf der Lizenzdauer kein wesentlicher wirtschaftlicher Wert aus dem Filmrecht für den Lizenzgeber. Es liege deshalb eine Verschiebung der Risikoverteilung zwischen dem Filmfonds und dem Lizenznehmer vor, so dass die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei letzterem erfolgen müsse. Dieser müsse sich die mit der schuldübernehmenden Bank getroffenen Vereinbarungen so zurechnen lassen, als ob sie schon im Lizenzvertrag mit dem Lizenzgeber unmittelbar vereinbart worden wären. Die steuerrechtliche Behandlung der Schuldübernahmeverträge sei in den ersten Jahren nicht thematisiert worden, so dass ein Regelungsdefizit im Medienerlass nicht erkennbar gewesen sei. Eine Vertrauensschutzregelung, wie bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums sei hier nicht geboten.“¹¹

4. Auswirkungen der steuerrechtlichen Behandlung von Filmfonds

Die Auswirkungen der Abschaffung der steuerlichen Verlustverrechnung von Filmfondsinvestitionen beschrieb ein Beitrag im Deutschen Ärzteblatt bereits im Jahr 2010 folgendermaßen:

„Seit 2005, als die Verrechnung von steuerlichen Verlusten gestrichen wurde, werden keine neuen Filmfonds mehr aufgelegt (weil sie sich ohne die Steuervorteile nicht verkaufen lassen). Die zuvor aufgelegten Film- oder auch Medienfonds beschäftigen jedoch die Finanzverwaltung, die Gerichte, die Öffentlichkeit und nicht zuletzt die betroffenen Anleger intensiver als je zuvor. Denn die Finanzverwaltung, die die steuerlichen Verluste zunächst nicht beanstandete, hat inzwischen ihre Meinung radikal geändert. Selbst die sogenannten leasingähnlichen Medienfonds, deren Steuerkonzept gesichert erschien, mussten ihren Anlegern in den letzten Monaten mitteilen, dass ihnen erhebliche Steuernachzahlungen drohten, weil der Fiskus die anfänglichen Verlustzuweisungen rigoros zusammenstreichen wolle.“¹²

11 Kohlhaas, Karl-Friedrich: „Aberkennung steuerlicher Verluste bei Filmfonds?“ in: Finanz-Rundschau 2010, S. 693-701 (S. 695)

12 Löwe, Armin: „Filmfonds: Ein Ende mit Schrecken“ in: Deutsches Ärzteblatt 2010, Heft 8, Seite 22; abrufbar unter <https://www.aerzteblatt.de/archiv/67912/Filmfonds-Ein-Ende-mit-Schrecken> [zuletzt am 2. Juli 2019]

Zu den Entwicklungen der Steuereinnahmen liegen laut BMF keine spezifischen Daten für die Filmfonds vor. Auch die Landesfinanzbehörden würden diese Angaben nicht gesondert statistisch erheben.
