

Schriftliche Anfrage

der Abgeordneten **Tanja Schweiger FW**
vom 18.08.2009

Nachträgliche Beurteilung und steuerliche Behandlung von leasingähnlichen Medienfonds

Ich frage die Staatsregierung:

1. Ist es richtig, dass die bayerische Finanzverwaltung nun davon ausgeht, dass sämtliche Schuldübernahmeverträge leasingähnlicher Medienfonds, bei denen die Zahlungsverpflichtungen aus dem Lizenzvertrag (laufende Lizenzraten und Schlusszahlung) durch eine Bank schuldbefreiend übernommen wurden, als sogenannte „abstrakte Schuldversprechen“ zu werten seien?
2. Wenn ja, wie kommt das Finanzministerium zu einer nachträglich veränderten Beurteilung?
3. Wenn ja, wie beurteilt das Finanzministerium diese Vorgehensweise hinsichtlich Rechts- und Planungssicherheit für die Investoren, v. a. wenn es sich um Gesellschaften handelt, deren Betriebsprüfung bereits stattgefunden hatte, d. h. wenn rückwirkend Bescheide geändert werden müssen?
4. Wenn ja, wie hoch schätzt die Staatsregierung die daraus resultierenden Rückforderungen in Bayern?

Antwort

des **Staatsministeriums der Finanzen**
vom 09.10.2009

Zu 1. und 2.:

Vorbemerkung:

Zum besseren Verständnis werden die Fragen 1 und 2 zusammen beantwortet. Für eine zutreffende Einordnung der Problematik sind grundsätzliche Erläuterungen zur steuerrechtlichen Situation bei Medienfonds sowie zur chronologischen Entwicklung der Meinungsbildung in der Steuerverwaltung von Bund und Ländern erforderlich. Im Ergebnis ist für jeden Medienfonds eine Einzelfallbetrachtung geboten.

I. Sachverhalt

In den vergangenen Jahren, vor allem ab dem Jahr 1998, wurde eine Vielzahl von Medienfonds aufgelegt, deren Anlegergelder in Filmproduktionen investiert wurden. Sie sind bei allen Unterschieden im Detail durchwegs nach demselben Konzept initiiert und stellen ein komplexes Geflecht dar, in das Initiatoren, Anleger, Banken und Studios eingewoben sind. Diese Fonds werden in der Regel als Medienfonds mit sog. Defeasance-Struktur bzw. als leasingähnliche Fonds bezeichnet.

Es handelt sich hierbei um Medienfonds in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft, die ihren Kapitalanlegern in der Mehrzahl der Fälle einen Rückfluss ihrer Einlage i. H. v. 100 % und mehr garantieren. Um dies zu können, verpflichtet sich der Lizenznehmer im Lizenzvertrag gegenüber dem Fonds, der sich umgekehrt zur Lieferung eines Films gegenüber dem Lizenznehmer verpflichtet, am Ende des Lizenzvertrages eine (Mindest-)Schlusszahlung in entsprechender Höhe der Herstellungskosten der Filme zu leisten. Die aus dem Lizenzvertrag vom Lizenznehmer geschuldeten festen Zahlungsverpflichtungen – neben der (Mindest-)Schlusszahlung werden auch fixe laufende Lizenzzahlungen geleistet – übernimmt insgesamt eine schuldübernehmende Bank; dieser Teilaspekt stellt die sog. Defeasance dar.

Die **Anlage** enthält das vereinfachte Schaubild eines Medienfonds mit Defeasance-Struktur.

Der voranstehend beschriebene Sachverhalt findet sich auch in Gestalt von sog. Private Placements wieder. Darunter werden Investments verstanden, die sich von vorneherein nur an einen begrenzten Anlegerkreis wenden und deshalb regelmäßig nur wenige Anleger

umfassen, während für Fonds typischerweise die Publikums-KG kennzeichnend ist, die sich an einen unbestimmten Adressatenkreis wendet und bis zu mehrere Tausend Anleger umfassen kann.

II. Stellungnahme

1. Bilanzsteuerrechtliches Grundproblem

In den vergangenen Jahren sind verschiedene Zweifelsfragen der ertragsteuerlichen Behandlung dieser Fonds aufgetreten. Dabei ging es im Wesentlichen um die Bilanzierung der festen Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers, speziell um die Bilanzierung der (Mindest-) Schlusszahlung, nämlich ob diese

- sofort im Jahr des Abschlusses des Lizenzvertrages (also am Anfang der Fondslaufzeit),
- pro rata temporis über die Laufzeit des Lizenzvertrages verteilt (mit einer entsprechenden Erhöhung des Gewinns in den einzelnen Jahren der Fondslaufzeit) oder
- erst am Ende der Laufzeit des Lizenzvertrages im Fälligkeitszeitpunkt der (Mindest-)Schlusszahlung (also am Ende der Fondslaufzeit – so die Fondsgesellschaften und deren steuerliche Vertreter)

gewinnwirksam zu verbuchen ist.

Die dargestellten Alternativen unterscheiden sich in ihren wirtschaftlichen Folgen erheblich: Sofern die ersten beiden Alternativen zutreffen, würde der Steuer stundende Effekt durch die Zuweisung von Verlusten, die aus sofort aufwandswirksamen Herstellungskosten der Filmproduktion im Erstjahr des Fonds entstehen, entweder bereits am Anfang der Laufzeit des Lizenzvertrages weitgehend (Alternative 1) oder über die Laufzeit des Lizenzvertrages sukzessive verteilt (Alternative 2) entfallen. Damit würden auch die von den Fondsgesellschaften gegenüber ihren Anlegern in Aussicht gestellten vorteilhaften steuerlichen Folgen eines Beteiligungsengagements entsprechend entfallen.

2. Auffassung der Steuerverwaltung

2.1 „Medienerlass“ vom 23.02.2001

Nach über zweijährigen Vorarbeiten wurde ein zwischen Bund und Ländern abgestimmtes BMF-Schreiben vom 23. Februar 2001 *über die Ertragsteuerliche Behandlung von Film- und Fernsehfonds* veröffentlicht. Für das oben unter 1 skizzierte bilanzsteuerrechtliche Grundproblem stellt dieser „Medienerlass“ jedoch keine ausreichende Beurteilungsgrundlage dar. Da dieses Problem in den ersten Jahren bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Medienfonds in Vorprüfungsverfahren, Veranlagungstätigkeit und Betriebsprüfungen der Finanzämter nicht thematisiert wurde, war ein entsprechendes Regelungsdefizit im „Medienerlass“ auch nicht erkennbar.

2.2 Klärung auf Bund-Länder-Ebene

Seit Herbst 2005 gaben strafrechtlich relevante Verdachtsmomente bei einzelnen Fonds Anlass, die gesam-

te „Medien-Fondslandschaft“ einer genauen Überprüfung zu unterziehen. Der bedeutsamste Fall mündete in ein Strafverfahren, das auch in der Medienberichterstattung erhebliche Aufmerksamkeit gefunden hatte.

Im Zusammenhang mit dieser Entwicklung wurden von Betriebsprüfung und Steuerfahndung – auch unabhängig von der Suche nach Indizien für strafrechtlich relevante Verhaltensweisen – bilanzsteuerrechtliche Fragen aufgeworfen, die noch nicht im Mittelpunkt der bisherigen steuerrechtlichen Bewertung standen. Die einschlägigen Ermittlungen haben vertiefte Einblicke in die wirtschaftlichen Zusammenhänge von Medienfonds mit Defeasance-Struktur eröffnet, die vorher nicht bestanden, und die Aufmerksamkeit auf bestimmte Klauseln gelenkt, deren Gehalt zuvor nicht problematisiert wurde.

Eine Entscheidung über die steuerrechtlichen Zweifelsfragen hätte – gemessen an ihren Auswirkungen sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht – den Rahmen von Einzelfällen überschritten, über die in eigener Zuständigkeit der bayerischen Steuerverwaltung befunden werden kann. Um einen bundesweit einheitlichen Verwaltungsvollzug sicherzustellen, bestand die Notwendigkeit einer Abstimmung auf Bund-Länder-Ebene. Das Staatsministerium der Finanzen hat im Juni 2007 das Bundesfinanzministerium und die anderen Länder gebeten, die Angelegenheit auf der Einkommensteuer-Referatsleitersitzung vom 19. bis 21. September 2007 zu erörtern und abschließend darüber zu entscheiden. Im hier interessierenden Zusammenhang ist insbesondere auf folgende Ergebnisse der bundesweiten Abstimmung hinzuweisen:

- Die (Mindest-)Schlusszahlung ist – wenn keine sonstigen „schädlichen“ Umstände vorliegen (siehe dazu unten!) – pro rata temporis über die Laufzeit des Lizenzvertrages (mit einer entsprechenden Erhöhung des Gewinns in den einzelnen Jahren) verteilt gewinnwirksam zu verbuchen.
- Wie oben unter I. ausgeführt, übernimmt eine schuldübernehmende Bank die aus dem Lizenzvertrag vom Lizenznehmer geschuldeten festen Zahlungsverpflichtungen (sog. Defeasance). Für die steuerrechtliche Behandlung ist dabei von entscheidender Bedeutung, ob der jeweilige Schuldübernahmevertrag (mit Filmproduktionsgesellschaft, Lizenznehmer und Kreditinstitut als Vertragspartnern) „nur“ als befreiende Schuldübernahme oder als abstrakter Schuldvertrag zu werten ist.

Sofern ein abstrakter Schuldvertrag vorliegt, ist bei der Filmproduktionsgesellschaft bereits im Jahr des Abschlusses von Lizenz- und Schuldübernahmevertrag eine „Kaufpreis“-forderung in Höhe des bei der Defeasance-Bank vom Lizenznehmer hinterlegten Kapitals gewinnwirksam zu aktivieren. In diesem Fall entfällt der Steuer stundende Effekt für die Anleger weitgehend, der durch die Zuweisung von Verlusten erzielt werden soll, die aus sofort auf-

wandswirksamen Herstellungskosten der Filmproduktion im Erstjahr des Fonds entstehen.

Die bayerische Steuerverwaltung kann von dieser bundeseinheitlichen Auffassung der Steuerverwaltung nicht abweichen. Die mit Medienfonds befassten Finanzämter wurden vom Staatsministerium der Finanzen deshalb unverzüglich über das Ergebnis informiert, um die Bearbeitung der zurückgestellten Fälle nach Maßgabe der Beschlussfassung wieder aufzunehmen.

3. Weitere Entwicklung

Im Mai 2008 erörterte das Staatsministerium der Finanzen mit Vertretern der nachgeordneten Behörden verschiedene Fragen, die sich bei der abschließenden Bearbeitung der noch laufenden Betriebsprüfungen bzw. Veranlagungsverfahren bei Medienfonds mit Defeasance-Struktur ergeben hatten. Im Wesentlichen ging es um die zivilrechtliche Bewertung von Klauseln in Schuldübernahmeverträgen und ihre Qualifizierung

- entweder als abstrakte Schuldverträge
- oder „nur“ befreiende Schuldübernahmen.

Ziel war, die noch offenen Betriebsprüfungen – wenn möglich – bis Ende Juni 2008 abzuschließen und danach die Betriebsprüfungsberichte unverzüglich von den Veranlagungsstellen auswerten zu lassen. Diese Terminplanung ließ sich nicht realisieren, weil nachträglich im Rahmen von strafrechtlichen Ermittlungen gefundener Schriftverkehr zur Verfügung gestellt wurde, in dem Branchenberater zu erkennen geben, selbst von der für sie ungünstigeren Variante (nämlich abstraktes Schuldanerkenntnis) auszugehen.

Vor diesem Hintergrund wurden vom Staatsministerium der Finanzen und den nachgeordneten Behörden folgende weiteren Prüfungsschritte für notwendig erachtet:

- Die Betriebsprüfung fordert jeden Fondsiniciator auf, eine beglaubigte oder von einem öffentlich bestellten oder vereidigten Dolmetscher oder Übersetzer angefertigte Übersetzung des vom jeweiligen Fondsiniciator hauptsächlich verwendeten Vertragsmusters eines Schuldübernahmevertrags vorzulegen.
- Die beglaubigten Übersetzungen werden zusammen mit den bereits im Rahmen der laufenden Betriebsprüfungen eingeholten Stellungnahmen der jeweiligen Fondsiniciatoren zu den Schuldübernahmeverträgen dem Staatsministerium der Finanzen auf dem Dienstweg vorgelegt.
- Die Rechtslage wird vom Staatsministerium der Finanzen anhand der vorgelegten Unterlagen auch zivilrechtlich nochmals umfassend geprüft.

4. Abschließende materiell-rechtliche Wertung

Ende Oktober 2008 erhielt das Staatsministerium der Finanzen Unterlagen, die einen repräsentativen Querschnitt von in Schuldübernahmeverträgen verwendeten Klauseln enthalten. Ergebnis der rechtlichen Über-

prüfung war, dass die stärkeren Argumente für abstrakte Schuldverträge sprechen.

Anfang März 2009 wurden die nachgeordneten Behörden deshalb davon in Kenntnis gesetzt, dass für die abschließende steuerbilanzielle Behandlung vom Vorliegen abstrakter Schuldverträge auszugehen ist, soweit es sich um mit den übersandten Unterlagen gleichgelagerte Fälle handelt. Dies muss in den Betriebsprüfungen für die jeweiligen Medienfonds im Einzelfall geprüft werden. Nach dem derzeitigen Erkenntnisstand liegen bei der ganz überwiegenden Zahl von Medienfonds/Private Placements mit Defeasance-Struktur abstrakte Schuldverträge vor.

Zu 3.:

Der in der Frage angesprochene Aspekt wird auch von Anlegern und Initiatoren thematisiert. Aus der Tatsache, dass die Steuerverwaltung bestimmte Umstände der Fondsgestaltungen in der Vergangenheit nicht aufgegriffen hat, wird Bestandsschutz für die Laufzeit schon platzierter Projekte gefordert. Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Ein Vertrauenstatbestand, der eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung eines Sachverhalts für dessen gesamte Dauer für den Steuerpflichtigen durchsetzbar macht, kann grundsätzlich nur im Rahmen des Instituts der verbindlichen Auskunft entstehen. Der jeweilige Medienfonds müsste also im Besitz einer verbindlichen Auskunft sein, die die bilanzsteuerliche Behandlung der (Mindest-)Schlusszahlung im von den Initiatoren vertretenen Sinne „garantiert“. Es ist festzuhalten, dass selbst eine verbindliche Auskunft keinen umfassenden Vertrauensschutz für das gesamte zugrunde liegende Vertragspaket erzeugt, sondern nur für diejenigen Teile, die ausdrücklich Gegenstand der Anfrage waren.

Soweit **unverbindliche** Rechtsauskünfte vorliegen, kann Vertrauensschutz ebenfalls nicht anerkannt werden. **Unverbindliche** Rechtsauskünfte erzeugen keinen Vertrauenstatbestand. Sie würden als Äußerungsmöglichkeit der Steuerverwaltung entwertet, wenn sie zum selben Ergebnis wie eine verbindliche Auskunft führen könnten. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzministerkonferenz am 11. April 2002 endgültig entschieden hat, dass es sich bei Medienfonds um Steuersparmodelle handelt – mit der Folge, dass verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden dürfen.

Hinsichtlich des Aspekts Vertrauensschutz muss es deshalb bei dem in ständiger Rechtsprechung gefestigten Beurteilungsmaßstab des Bundesfinanzhofs bleiben. Diesbezüglich kann auf das **Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. April 2008 (VI-II R 75/05)** verwiesen werden, das im Bundessteuerblatt 2008 – Teil II, S. 817 (820) als für die Steuerverwaltung verbindlich veröffentlicht ist¹:

„Nach ständiger Rechtsprechung kann das gesetzte Recht durch den Grundsatz von Treu und Glauben nur in besonders gelagerten Fällen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so ho-

¹Zur besseren Lesbarkeit wurden weiterführende Belegstellen im Urteil weggelassen.

hen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müsste, verdrängt werden ...

Dies kommt nur dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat.

Ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Bescheid vermag insoweit einen Vertrauenstatbestand grundsätzlich nicht zu schaffen, weil es sich insoweit lediglich um eine vorläufige Beurteilung der Finanzverwaltung handelt, die einer späteren abweichenden Behandlung nicht entgegensteht.

Im Übrigen ist die Verwaltung nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG) an die Sach- und Rechtsbehandlung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden, sofern nicht auch insoweit der zuständige Amtsträger eine bestimmte Behandlung zugesagt oder die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat ...

Fehlt es daran, so gebieten es die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes – GG –, § 85 AO) und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass die Finanzbehörde eine als falsch erkannte Auffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgibt, selbst wenn der Steuerpflichtige auf sie vertraut haben sollte.

Diese Verpflichtung besteht selbst dann, wenn die Finanzbehörde die fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung über eine längere Zeitspanne vertreten und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte ...“

Vor dem Hintergrund dieser Erwägungen kann Vertrauensschutz im vorliegenden Zusammenhang nicht gewährt werden.

Zu 4.:

Die Feststellung der steuerlich relevanten Verhältnisse wird für jeden Fonds auf der Ebene der jeweiligen Personengesellschaft vorgenommen. Die Umsetzung in Bezug auf die einzelnen Anleger erfolgt durch Mitteilungen an die jeweils zuständigen Wohnsitzfinanzämter. Eine exakte Ermittlung der auf Anleger in Bayern entfallenden steuerlichen Rückforderungen hätte in jedem Einzelfall die Feststellung der tatsächlichen steuerlichen Verhältnisse beim jeweiligen Wohnsitzfinanzamt erforderlich gemacht. Dies hätte einen nicht vertretbaren Ermittlungs- und Berechnungsaufwand ausgelöst.

Die steuerlichen Auswirkungen bei in Bayern ansässigen Anlegern von Medienfonds und Private Placements wurden deshalb im Wege der Schätzung ermittelt. Sie betragen rd. 1,1 Mrd. €. In diesem Zusammenhang ist klarzustellen, dass es zu tatsächlichen Steuerzahlungen in den Jahren 2009 oder 2010 nur kommen wird, wenn seitens der Fonds in den anstehenden Rechtsbehelfsverfahren keine Aussetzung der Vollziehung des jeweiligen Feststellungsbescheides beantragt wird.

