

# Urteil vom 06. Februar 2014, IV R 59/10

## Ein Steuerstundungsmodell setzt Feststellungen zum Werben mit Steuervorteilen durch Erzielung negativer Einkünfte voraus - Verfassungsmäßigkeit von § 15b EStG

BFH IV. Senat

EStG § 15b Abs 1, EStG § 15b Abs 2, EStG § 15b Abs 4, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2006, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, EStG § 7g, EStG § 7h, EStG § 7i

vorgehend FG Münster, 07. November 2010, Az: 5 K 4566/08 F

### Leitsätze

1. § 15b EStG ist bezogen auf das Tatbestandsmerkmal einer "modellhaften Gestaltung" hinreichend bestimmt .
2. Sieht nach den Feststellungen des FG das vertriebene Konzept keine steuerlichen Verluste vor und sollte es danach ausschließlich wegen der erzielbaren Erlöse als Geldanlage attraktiv sein, so verletzt der Schluss des FG, in der Sache liege kein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b Abs. 2 EStG vor, weil nicht die Möglichkeit zur Erzielung von Steuervorteilen in Form negativer Einkünfte geboten worden sei, weder Denkgesetze noch Erfahrungssätze .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die mit Gesellschaftsvertrag (GV) vom 13. November 2006 gegründet wurde. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist nach § 2 Abs. 1 GV der Handel, die Vermietung und das Leasing von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Einziger Kommanditist der Klägerin ist nach § 3 Abs. 2 GV seit der Gründung der Beigeladene mit einem Kommanditanteil in Höhe von 135.000 €. Die ursprüngliche Komplementärin, die X- Geschäftsführungs-GmbH (GmbH), war demgegenüber gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 GV nicht am Kapital der Klägerin beteiligt. Ihr oblag aber nach § 4 Abs. 1 Satz 1 GV die Geschäftsführung der Klägerin. Der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedurften nach § 4 Abs. 2 Satz 1 GV nur Rechtshandlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, darunter Investitionen, die den Betrag von 25.000 € pro Wirtschaftsgut übersteigen (§ 4 Abs. 2 Satz 2 Buchst. g GV). Die GmbH erhielt nach § 9 Abs. 2 GV für Vorlaufkosten gemäß Investitionsplan eine einmalige Zahlung in Höhe von 15.000 €, eine jährliche Haftungsvergütung von 4.000 € sowie Ersatz ihrer Aufwendungen; darüber hinaus war sie am Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt. Nach § 15 Abs. 1 GV war die GmbH zuständig für die Aufnahme neuer Gesellschafter.
- 2 Der Gesellschaftsgründung lag ein "Konzeptionspapier zur Gründung einer Leasinggesellschaft" zugrunde, das seitens der Initiatoren der Komplementärin für A-Leasinggesellschaften herausgegeben worden war. Auf Grund dieses Konzeptpapiers wurden weitere Kommanditgesellschaften gegründet. Die dem Konzeptpapier zugrunde liegende Grundkonzeption des Modells "A-Leasinggesellschaften" entspricht teilweise derjenigen der "B-Leasingfondsgesellschaften", die von der GmbH zuvor mit einer Vielzahl von Anlegern begründet worden waren. Das Konzeptpapier für die im Streitfall betroffene "A-Leasinggesellschaft" enthält --wie auch der frühere Prospekt der B-Leasingfondsgesellschaften-- Investitions- und Finanzierungsplanungen sowie eine Ertragsplanung. Allerdings wird abweichend vom früheren Prospekt ein Investitionsjahr 0 nicht dargestellt und die Ertragsplanung enthält keine Nachsteuerbetrachtung für den Kommanditisten bzw. keine Erläuterungen zu etwaigen Steuerersparnissen. Der in der Ertragsplanung ausgewiesene Gesamtüberschuss sollte sich aus dem Stehenlassen jährlicher Überschüsse ergeben.
- 3 Am 24. August 2007 reichte die Klägerin eine Feststellungserklärung für das Streitjahr (2006) und am 6. September 2007 eine berichtigte Feststellungserklärung ein. In der berichtigten Erklärung gab sie einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 115.284,25 € an, wobei ein Gewinnanteil in Höhe von 20.000 € auf die GmbH und ein

Verlustanteil in Höhe von 135.284,25 € auf den Beigeladenen entfallen sollte. In ihrer Gewinnermittlung hatte die Klägerin eine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 114.000 € gebildet.

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ für das Streitjahr am 3. April 2008 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, den er mit einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15b Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2006 verband. Unter Versagung der Anerkennung der Ansparrücklage stellte das FA die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mit ./ 1.284,25 € fest. Die Einkünfte wurden in Höhe von 20.000 € der GmbH und in Höhe von ./ 21.284,25 € dem Beigeladenen zugerechnet. In gleicher Höhe wurde ein verrechenbarer Verlust nach § 15b EStG festgestellt, da es sich nach Auffassung des FA bei der Klägerin um ein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG handelte.
- 5 Gegen beide Bescheide legte die Klägerin Einsprüche ein. Im Hinblick auf die Feststellung nach § 15b Abs. 4 EStG machte sie insoweit geltend, sie betreibe kein Steuerstundungsmodell, da der Beigeladene die Geschäftsführung maßgeblich beeinflusse, während die Funktion der GmbH im Wesentlichen auf die formelle Verwaltung begrenzt sei. Eine modellhafte Gestaltung liege nicht vor, weil keine Zusatz- und Nebenleistungen angeboten würden, die zu sofort abziehbarem Aufwand führten. Die Erzielung steuerlicher Vorteile in Form von negativen Einkünften sei nicht Gegenstand des Konzepts. Überdies sei die Vorschrift des § 15b EStG offenkundig verfassungswidrig, da sie gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und gegen das Bestimmtheitsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG) verstoße.
- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom 10. November 2008 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Da es sich bei den von der Klägerin geplanten Geschäften um die Anschaffung von mobilen Leasinggegenständen gehandelt habe, die jeweils die Investitionssumme von 25.000 € nicht überschritten hätten, sei eine Einflussnahme des Kommanditisten auf die Geschäftsführung faktisch nicht gegeben gewesen. Vielmehr hätten Steuervorteile in Form von negativen Einkünften durch Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g EStG erzielt werden sollen. Dies müsse sich nicht unmittelbar aus dem Konzeptionspapier ergeben; die Ertragsplanung sei unvollständig, weil das Investitionsjahr offensichtlich deshalb nicht ausgewiesen worden sei, um nicht auf den ersten Blick deutlich werden zu lassen, dass Steuervorteile durch eine Ansparrücklage erzielt werden sollten.
- 7 Dagegen erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG), wobei sie diese später insoweit zurücknahm, als sie sich gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für 2006 gerichtet hatte. Während des FG-Verfahrens wurden der Austritt der GmbH aus der Klägerin und der Eintritt der Y-Geschäftsführungs-GmbH als neue Komplementärin in das Handelsregister eingetragen.
- 8 Mit dem angefochtenen und in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 438 veröffentlichten Urteil gab das FG der Klage statt und hob den Bescheid vom 3. April 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15b Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. November 2008 auf. Das FA habe den auf den Beigeladenen entfallenden Verlust zu Unrecht als nur verrechenbaren Verlust festgestellt, weil bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15b Abs. 2 EStG nicht vorlägen.
- 9 Dagegen richtet sich die Revision des FA, welche dieses auf die Verletzung des § 15b EStG sowie des § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) stützt.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 8. November 2010 5 K 4566/08 F aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden und nicht mit zulässigen Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG wurde beim Vertrieb des streitbefangenen Konzepts nicht mit steuerlichen Vorteilen in Form negativer Einkünfte geworben. Deshalb durfte das FG im Rahmen seiner --mangels Verstoßes gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze nicht

revisiblen-- Tatsachen- und Beweiswürdigung davon ausgehen, dass im Streitfall kein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b Abs. 2 EStG vorlag.

- 13** 1. Nach § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG dürfen Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch nach § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt. Der nach § 15b Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähige Verlust ist jährlich gesondert festzustellen (§ 15b Abs. 4 Satz 1 EStG). Die Feststellung ist, wenn es sich bei dem Steuerstundungsmodell um eine Gesellschaft oder Gemeinschaft i.S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung handelt, von dem Finanzamt zu treffen, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte aus dem Steuerstundungsmodell zuständig ist (§ 15b Abs. 4 Satz 4 EStG); die gesonderte Feststellung nach § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG kann dabei mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der entsprechenden Einkünfte aus dem Steuerstundungsmodell verbunden werden (§ 15b Abs. 4 Satz 5 EStG).
- 14** a) § 15b EStG ist durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. Dezember 2005 (BGBl I 2005, 3683, BStBl I 2006, 80) in das Gesetz gelangt und sollte die Attraktivität sog. Steuerstundungsmodelle durch eine Verlustverrechnungsbeschränkung einschränken, indem die entsprechenden Verluste nur noch mit späteren positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden dürfen (vgl. Gesetzesbegründung, Allgemeiner Teil, BTDrucks 16/107, S. 4). Bei den angesprochenen Steuerstundungsmodellen handelt es sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers um geschlossene Fonds in Form von Personengesellschaften, die ihren Anlegern in der Anfangsphase hohe Verluste zuweisen. Dabei gehe es vielfach um betriebswirtschaftlich wenig sinnvolle Investitionen, die ohne die damit verbundenen steuerlichen Vorteile nicht getätigt würden. In vielen Fällen würden die von den Anbietern vorhergesagten Gewinne, die zur Begründung der notwendigen Einkunftserzielungsabsicht erforderlich seien, nicht annähernd erreicht, so dass die Investition bei Außerachtlassung steuerlicher Effekte nur zu Verlusten führe. Ein Lösungsansatz gegen derartige Gestaltungen sei deshalb die Einführung einer Verlustverrechnungsbeschränkung (vgl. Gesetzesbegründung, Besonderer Teil, BTDrucks 16/107, S. 6). Die angesprochene Zielsetzung verfolgte zwar bereits die Vorgängervorschrift des § 2b EStG a.F., sie brachte aber nicht den erhofften Erfolg, weil die Steuerstundungsmodelle den dortigen gesetzlichen Vorgaben angepasst worden waren (vgl. Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15b EStG Rz 5).
- 15** b) Was unter einem Steuerstundungsmodell zu verstehen ist, hat der Gesetzgeber in § 15b Abs. 2 EStG geregelt. Ein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b Abs. 1 EStG liegt danach vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen (§ 15b Abs. 2 Satz 1 EStG). Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen (§ 15b Abs. 2 Satz 2 EStG). Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen (§ 15b Abs. 2 Satz 3 EStG). Ob in der Sache ein Steuerstundungsmodell gegeben ist, ist im Wege einer wertenden Gesamtbetrachtung der entsprechenden Einzelfallumstände zu ermitteln (vgl. etwa Urteil des Hessischen FG vom 15. November 2012 11 K 3175/09, EFG 2013, 503; HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 32).
- 16** aa) Für die Annahme einer modellhaften Gestaltung i.S. des § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG ist nach dessen Satz 2 zunächst ein "vorgefertigtes Konzept" erforderlich. Da weder das Gesetz noch seine Begründung diesen Passus definieren, ist sein Bedeutungsgehalt durch Auslegung zu ermitteln.
- 17** (1) Ein "Konzept" bezeichnet nach dem allgemeinen Sprachgebrauch einen Plan für ein bestimmtes Vorhaben als Ergebnis eines Prozesses des Erkennens und Entwickelns von Zielen und daraus abgeleiteten Strategien und Maßnahmen zur Umsetzung eines größeren strategisch zu planenden Vorhabens (Urteil des Hessischen FG vom 17. Oktober 2012 1 K 2343/08, EFG 2013, 510). Entsprechend kann als Konzept nicht jegliche Investitionsplanung, sondern nur die Erstellung einer umfassenden und regelmäßig an mehrere Interessenten gerichteten Investitionskonzeption angesehen werden. Dies folgt auch daraus, dass nur in solchen Fällen eine modellhafte Gestaltung im Sinne eines "Investitionsmusters" angenommen werden kann.
- 18** (2) Da das Konzept "vorgefertigt" sein muss, muss es bezogen auf den Geschäftsgegenstand der Gesellschaft als auch auf ihre Konstruktion bereits vor der eigentlichen Investitionsentscheidung durch den oder die Initiatoren festgelegt worden sein (Reiß in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 15b Rz 38; HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 30). Ein Konzept ist danach vorgefertigt, wenn der Anwender es vorfindet und zumindest die wesentlichen Grundlagen für

ein geplantes Vorhaben einsetzen kann und nicht erst selbst die Strategien und Maßnahmen zur Umsetzung seines Vorhabens entwickeln muss (Urteil des Hessischen FG in EFG 2013, 510).

- 19** (3) Ein vorgefertigtes Konzept wird dabei typischerweise, wenn auch nicht zwingend, mittels eines Anlegerprospekts oder aber in ähnlicher Form (etwa durch Katalog, sonstige Verkaufsunterlagen oder Beratungsbögen etc.) vertrieben (Gesetzesbegründung, Besonderer Teil, BTDrucks 16/107, S. 6 f.). Es wendet sich an nicht näher bestimmte Interessenten oder ist zumindest zur wiederholten Verwendung bestimmt (offengelassen im Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Dabei ist das Bewerben und Vermarkten eines derartigen Konzepts allerdings kein ausschlaggebendes Kriterium. Deshalb kann dem Anbieten gegenüber einem größeren Verkehrskreis mittels unterschiedlicher Medien allenfalls indizielle Bedeutung zukommen (Urteil des Hessischen FG in EFG 2013, 510).
- 20** (4) Das Konzept muss von einer vom Steuerpflichtigen verschiedenen Person erstellt worden sein, denn nur dann kann ihm dem Wortlaut des § 15b Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechend die Möglichkeit "geboten" werden, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen (HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 30; ebenso Urteil des Hessischen FG in EFG 2013, 510). Charakteristisch ist insoweit die Passivität des Investors bei der Entwicklung der Geschäftsidee und der Vertragsgestaltung (Urteil des Hessischen FG in EFG 2013, 503; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 30. Januar 2013 3 K 1185/12, EFG 2013, 849; Schmidt/ Seeger, EStG, 32. Aufl., § 15b Rz 8; Blümich/Heuermann, § 15b EStG Rz 13). Gibt hingegen der Anleger die einzelnen Leistungen und Zusatzleistungen sowie deren Ausgestaltung --sei es von Anfang an oder in Abwandlung des zunächst vorgefertigten Konzepts-- selbst vor und bestimmt er damit das Konzept nicht nur unwesentlich mit, so handelt es sich nicht (mehr) um ein vorgefertigtes Konzept (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. Juli 2007 IV B 2 -S 2241- b/07/0001, 2007/0299270, BStBl I 2007, 542 Tz 10).
- 21** (5) Bei Beteiligung an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft kann es als Indiz für das Vorliegen eines Steuerstundungsmodells gesehen werden, dass der Anleger vorrangig eine kapitalmäßige Beteiligung ohne Interesse an einem Einfluss auf die Geschäftsführung anstrebt (vgl. Gesetzesbegründung, Besonderer Teil, BTDrucks 16/107, S. 7). Das heißt allerdings nicht, dass bei geschlossenen Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft, die ihren Anlegern in der Anfangsphase steuerliche Verluste zuweisen, regelmäßig ein Steuerstundungsmodell anzunehmen wäre, auch wenn die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit die Möglichkeit haben, auf die Vertragsgestaltung Einfluss zu nehmen (so aber BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 542, Tz. 7; ähnlich für Blindpools in Tz. 10). Fällt allerdings der Einfluss des Gesellschafters auf die Vertragsgestaltung und Geschäftsführung nicht ins Gewicht oder ist er nur rein formal, so liegt regelmäßig ein Steuerstundungsmodell vor (vgl. Schmidt/Seeger, a.a.O., § 15b Rz 10; Kaeser, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15b Rz B 29).
- 22** (6) Anders als § 2b EStG a.F. verlangt § 15b Abs. 2 Satz 2 EStG --offenbar um entsprechende Streitigkeiten zu vermeiden (vgl. HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 32)-- nicht, dass das Konzept auf gleichgerichtete Leistungsbeziehungen ausgerichtet sein muss, die im Wesentlichen identisch sind (so aber BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 542, Tz. 8). Allerdings ist eine Bündelung von Verträgen und/oder Leistungen (Haupt-, Zusatz- und Nebenleistungen) durch den Anbieter charakteristisch für den modellhaften Charakter einer Gestaltung (Gesetzesbegründung, Besonderer Teil, BTDrucks 16/107, S. 7) und indiziert das Vorliegen eines solchen (vgl. HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 32). Gleichgerichtete Leistungsbeziehungen liegen dabei vor, wenn gleichartige Verträge --oftmals im Sinne eines vorformulierten Vertragswerks-- mit mehreren identischen Vertragsparteien abgeschlossen werden. Zusatz- und Nebenleistungen führen dabei dann zur Annahme der Modellhaftigkeit des Vertragswerks, wenn sie es nach dem zugrunde liegenden Konzept ermöglichen, den sofort abziehbaren Aufwand zu erhöhen (so BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 542, Tz. 8; HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 32). Dies gilt auch dann, wenn die Zusatz- und Nebenleistungen, die den Steuerstundungseffekt ermöglichen sollen, unmittelbar vom Modellinitiator angeboten werden (BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 542, Tz. 11).
- 23** bb) Nach dem Wortlaut des § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG ist es zur Annahme eines Steuerstundungsmodells weiterhin erforderlich, dass auf Grund der modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Ausweislich des Satzes 2 der Vorschrift ist das der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund des vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen (ungenau insoweit BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 542, Tz. 12).
- 24** (1) Nach dem Wortlaut des § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG reicht es insoweit nicht, wenn die modellhafte Gestaltung auf irgendwie geartete steuerliche Vorteile ausgerichtet ist, vielmehr muss sie darauf gerichtet sein, die Erzielung

negativer Einkünfte zu ermöglichen, ohne dass dies im Vordergrund stehen müsste. Dazu zählen die negativen Einkünfte des Einkommensteuerrechts ebenso wie sonstige negative Ergebnisse, die in die Gewinnermittlung einfließen (vgl. HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 35). Maßgeblich sind insoweit --wie sich aus dem Passus "erzielt werden sollen" ergibt-- nicht die tatsächlich erzielten, sondern die sich aus dem Konzept ergebenden negativen Einkünfte (Blümich/Heuermann, § 15b EStG Rz 15).

- 25** (2) § 15b Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG setzen nicht voraus, dass der Steuerpflichtige das vorgefertigte Konzept selbst kennt oder dieses überhaupt Auslöser seiner Investitionsentscheidung gewesen ist. Maßgeblich ist nach dem Wortlaut des § 15b Abs. 2 Satz 2 EStG vielmehr die Perspektive des Anbieters, wonach es darauf ankommt, ob dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Verlustverrechnung "geboten" werden soll (ebenso Kaeser, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 15b Rz B 40; ähnlich HHR/ Hallerbach, § 15b EStG Rz 35). Dazu muss der Initiator das vorgefertigte Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte ausrichten, so dass der wirtschaftliche Erfolg des Konzepts auf entsprechenden Steuervorteilen aufbaut. Nicht erforderlich ist es allerdings, dass der Anbieter im Rahmen des Konzeptvertriebs mit den entsprechenden Steuervorteilen positiv wirbt.
- 26** (3) Die "Anfangsphase" i.S. des § 15b Abs. 2 Satz 2 EStG ist der Zeitraum, in dem nach dem zugrunde liegenden Konzept nicht nachhaltig positive Einkünfte erzielt werden (vgl. Gesetzesbegründung, Besonderer Teil, BTDrucks 16/107, S. 6). Sie ist damit im Regelfall identisch mit der Verlustphase, während der Abschluss der Investitionsphase zur Bestimmung der Anfangsphase ohne Bedeutung ist. Die Anfangsphase endet, wenn nach der Prognoserechnung des Konzepts ab einem bestimmten Veranlagungszeitraum dauerhaft und nachhaltig positive Einkünfte erzielt werden (BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 542, Tz. 15).
- 27** cc) Der Senat geht angesichts der vorstehenden Ausführungen davon aus, dass § 15b EStG bezogen auf das Tatbestandsmerkmal einer "modellhaften Gestaltung" hinreichend bestimmt ist. Abgesehen davon, dass dieser Begriff in § 15b Abs. 2 EStG legal definiert wird, sind die dort verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe klarer formuliert als diejenigen des § 2b EStG a.F. Vor allem aber sind sie einer Auslegung zugänglich (ebenso Urteil des FG Baden-Württemberg vom 7. Juli 2011 3 K 4368/09, EFG 2011, 1897; Urteil des Hessischen FG in EFG 2013, 510; Urteil des FG Münster vom 10. Januar 2013 5 K 4513/09 E, EFG 2013, 1014; Blümich/Heuermann, § 15b EStG Rz 1; HHR/Hallerbach, § 15b EStG Rz 10; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15b Rz 17; Kaeser, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 15b Rz A 58 ff.; anderer Ansicht etwa Schmidt/ Seeger, a.a.O., § 15b Rz 3 f., m.w.N.; offengelassen im BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 1437).
- 28** 2. Das Urteil des FG stimmt --jedenfalls im Ergebnis-- mit den vorstehenden Rechtsgrundsätzen überein. Anders als das FA meint, hat das FG im Rahmen seiner Tatsachen- und Beweiswürdigung auch weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze verstoßen.
- 29** a) Nach den Feststellungen des FG sah das streitbefangene Konzept keine steuerlichen Verluste vor und sollte ausschließlich wegen der erzielbaren Erlöse als Geldanlage attraktiv sein. Insoweit sah die Ertragsplanung einen Gesamtüberschuss vor; in keinem Jahr sollten Verluste entstehen. Steuervorteile wurden im Konzeptpapier nicht berücksichtigt. Das FG hat auch keine Feststellungen dazu getroffen, dass den (potentiellen) Kunden beim Konzeptvertrieb mündlich oder anhand anderer Unterlagen gleichwohl Steuervorteile in Form steuerlicher Verluste in Aussicht gestellt worden wären. Auf der Grundlage seiner Feststellungen durfte danach das FG davon ausgehen, dass in der Sache kein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b Abs. 2 EStG vorlag.
- 30** b) Das vorgenannte Ergebnis beruht nicht auf einem Verstoß des FG gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, weshalb der erkennende Senat an die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG gebunden ist.
- 31** aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Die Vorschrift verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 14. November 2001 II B 29/00, BFH/NV 2002, 512; vom 24. Juli 2007 X B 6/07, BFH/NV 2007, 1921). Seine Sachentscheidung hat es dabei unter Einbeziehung und Gewichtung aller festgestellten tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu treffen. Die Beweiswürdigung des FG ist grundsätzlich nicht angreifbar und für das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend und nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (BFH-Urteile vom 19. März 1982 VI R 25/80, BFHE 135, 479, BStBl II 1982, 442; vom 17. Mai 2005 VII R 76/04, BFHE 210, 70).
- 32** bb) Derartige Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze liegen bezogen auf die vom FG im Streitfall vorgenommene Tatsachen- und Beweiswürdigung nicht vor.

- 33** (1) Es gibt einerseits keinen Erfahrungssatz, wonach ein früher unter ausdrücklicher Bezugnahme auf Steuervorteile aufgelegtes Fondsmodell auch nach seiner Überarbeitung im Hinblick auf verschärfte steuerliche Abzugsbeschränkungen weiterhin der Steuerersparnis dienen soll.
- 34** (2) Bezogen auf die Verhältnisse des Streitfalls spricht andererseits auch kein Anscheinsbeweis dafür, dass der frühere Prospekt lediglich von den Hinweisen auf Steuervorteile befreit und ansonsten beibehalten worden wäre. Davon könnte nur dann ausgegangen werden, wenn die in beiden Konzepten verwendeten Zahlenbeispiele vollständig identisch wären. Wie sich aus dem zu den Gerichtsakten gelangten und vom FG ausdrücklich in Bezug genommenen Altkonzept ergibt, wick das Zahlenmaterial --insbesondere bezogen auf den zu erzielenden Gesamterlös-- von dem neuen Prospekt ab.
- 35** 3. An die Tatsachenfeststellungen des FG ist das Revisionsgericht gebunden. Das FA hat diesbezüglich keine zulässige Verfahrensrüge erhoben.
- 36** a) Das FA rügt ausdrücklich nur, das FG habe mit seinem Urteil gegen die Grundsätze der Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen. Aus den Ausführungen unter II.2.b aa folgt aber bereits, dass die Beweiswürdigung jenseits der Verletzung von Denkgesetzen und Erfahrungssätzen nicht der revisionsgerichtlichen Kontrolle unterliegt.
- 37** b) Soweit das FA meinen sollte, das FG habe weitere Tatsachen feststellen müssen, wäre diese Rüge nicht ordnungsgemäß erhoben worden. Hierfür wäre es erforderlich gewesen, die aufzuklärenden Tatsachen und Beweismittel genau zu bezeichnen. Dazu gehört die Benennung des Beweismittels und die Darlegung, dass das angefochtene Urteil auf dem Unterbleiben der Beweisaufnahme beruhe (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 1973 V R 130/69, BFHE 110, 493, BStBl II 1974, 219; vom 14. Januar 1981 I R 133/79, BFHE 132, 508, BStBl II 1981, 443; vom 26. Januar 1995 IV R 54/93, BFHE 177, 18, BStBl II 1995, 473). Soweit geltend gemacht werden soll, das FG habe den Sachverhalt von Amts wegen weiter aufklären müssen, wären Ausführungen dazu erforderlich, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben bzw. welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (BFH-Beschlüsse vom 18. Mai 2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838; vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015). Diesen Anforderungen genügt die (allenfalls konkludent erhobene) Rüge des FA nicht. Außerdem hat es, was ebenfalls erforderlich gewesen wäre (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 8. Oktober 2003 VII B 51/03, BFH/NV 2004, 217), auch keine Ausführungen dazu gemacht, weshalb es sein auf die Verletzung der Sachaufklärungspflicht des FG gerichtetes Rügerecht nicht durch sein rügeloses Verhandeln in der mündlichen Verhandlung vor dem FG verloren haben sollte. Dies ist umso weniger verständlich, als der Berichterstatter im FG-Verfahren das FA ausdrücklich auf Zweifel an der Anwendbarkeit des § 15b EStG hingewiesen hat. Vor diesem Hintergrund hätte es spätestens nach diesem Hinweis nahegelegen, weitere Sachverhaltsaufklärung durch das FG anzuregen bzw. die dem FA bzw. der zuständigen Oberfinanzdirektion vorliegenden umfangreichen Strafakten in das FG-Verfahren einzuführen.
- 38** 4. Da nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG und dessen nicht revisibler Tatsachen- und Beweiswürdigung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15b Abs. 2 EStG nicht vorliegen, war die Feststellung verrechenbarer Verluste nach § 15b Abs. 4 EStG rechtswidrig. Sie ist deshalb vom FG zu Recht aufgehoben worden. Der Senat braucht nicht dazu Stellung zu nehmen, ob die in § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG angeordnete Rechtsfolge mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar ist bzw. dem objektiven Nettoprinzip oder dem Folgerichtigkeitsgebot entspricht; auch darauf, ob die Norm das Übermaßverbot verletzt oder in unauflösbarem Gegensatz zu §§ 7g, 7h und 7i EStG steht, braucht er nicht einzugehen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)