

Urteil vom 06. Juni 2019, IV R 7/16

Klagebefugnis bei Verlustfeststellungsbescheid nach § 15b Abs. 4 EStG; Voraussetzungen eines Steuerstundungsmodells i.S. von § 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.060619.IVR7.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 15b, EStG § 52 Abs 33a S 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 60 Abs 3, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 15b Abs 4 S 5, AO § 118 S 1, EStG § 15b Abs 1, EStG § 15b Abs 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 23. November 2015, Az: 12 K 3933/12 F

Leitsätze

1. Der Verlustfeststellungsbescheid nach § 15b Abs. 4 EStG und die gesonderte und einheitliche Feststellung i.S. der §§ 179 Abs. 1 und Abs. 2, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind zwei eigenständige Verwaltungsakte, die nach § 15b Abs. 4 Satz 5 EStG verbunden werden können .
2. Hinsichtlich des an eine Personengesellschaft gerichteten, mit dem Gewinnfeststellungsbescheid verbundenen Verlustfeststellungsbescheids nach § 15b Abs. 4 EStG sind neben der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch deren Gesellschafter, für die nicht ausgleichsfähige Verluste festgestellt worden sind, nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt. Klagt nur die Personengesellschaft gegen den Verlustfeststellungsbescheid, sind die betroffenen Gesellschafter nach § 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO notwendig beizuladen .
3. Die Anwendungsregelung zu § 15b EStG (im Streitfall § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG) und die Frage, ob im konkreten Fall die Einkunftsquelle als Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG einzuordnen ist, sind anleger- bzw. gesellschafterbezogen zu prüfen .
4. Ein Steuerstundungsmodell i.S. von § 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG kann auch vorliegen, wenn die prognostizierten Verluste auf gesetzlichen Abschreibungsmethoden (degressive AfA, Sonderabschreibungen) beruhen. Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15b EStG steht nicht im Widerspruch zu vom Gesetzgeber geschaffenen Lenkungsmaßnahmen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.11.2015 - 12 K 3933/12 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde am 28. Oktober 2005 unter der Firma T-GmbH & Co. KG mit Sitz in O in das Handelsregister eingetragen. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war die Errichtung und der Betrieb von Biogasanlagen an verschiedenen langfristig gepachteten Standorten in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Geschäftsführende Kommanditistin war zunächst die A-AG (A), Komplementärin der Klägerin die T-GmbH ebenfalls mit Sitz in O.

- 2 Um weitere Kommanditisten zu werben, legte die Klägerin einen 142-seitigen Emissionsprospekt auf. Die potentiellen Anleger sollten sich als Kommanditisten an einem "geschlossenen Bioenergiefonds" beteiligen. Bei einem --so der Prospekt-- "überschaubaren" Anlagebetrag ab 5.000 € konnte die Beteiligung sowohl unmittelbar als auch mittelbar über einen Treuhänder erfolgen. Den Anlegern wurde die Möglichkeit einer ordentlichen Kündigung nach Ablauf von zehn Jahren eingeräumt. Die Gesellschaft sollte bis zum 31. Dezember 2026 laufen. Eine Verlängerung war nicht vorgesehen.
- 3 Nach Insolvenz der T-Firmengruppe im Jahr 2009 erfolgte eine Umfirmierung der Klägerin in G-GmbH & Co. KG unter Sitzverlegung nach P. Geschäftsführende Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung ist seither die G-Verwaltungs-GmbH.
- 4 In den Jahren 2005 und 2006 beteiligten sich mehr als 350 Kommanditisten an der Gesellschaft. Bis zur Schließung des Fonds am 30. April 2006 betrug das gezeichnete Eigenkapital ... €.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte zunächst die erwirtschafteten Verluste der Streitjahre (2005 bis 2007) in Feststellungsbescheiden für diese Jahre gesondert und einheitlich fest.
- 6 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA in Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (EStG) für 2005 bis 2007 vom 13. bzw. 23. Februar 2012 die Auffassung, dass es sich bei den der Höhe nach unstreitigen Verlusten von 36.647,71 € (2005), 462.559,04 € (2006) und --so die Feststellung des Finanzgerichts (FG)-- 219.237,69 € (2007) um Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b EStG handele, die nur mit zukünftigen Einkünften verrechnet werden könnten.
- 7 Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 17. Oktober 2012). Im Laufe des nachfolgenden Klageverfahrens, in dem sich die Klägerin gegen die Verlustfeststellung nach § 15b Abs. 4 EStG für die Streitjahre gewandt hat, ist über das Vermögen der Klägerin mit Beschluss des Amtsgerichts ... vom ... 2013 das Insolvenzverfahren eröffnet worden.
- 8 Mit Urteil vom 24. November 2015 - 12 K 3933/12 F hat das FG Münster die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 vom 13. und 23. Februar 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahin geändert, dass die Feststellung des nicht ausgleichsfähigen Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG aufgehoben wird. Ein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b EStG liege im Streitfall nicht vor. Der Verkaufsprospekt der A sei auf die Werbung von (Klein-)Anlegern ausgerichtet, die beabsichtigten, nachhaltig, zukunftsorientiert und lukrativ in die Erzeugung von Bioenergie zu investieren. Vorgesehen sei die Errichtung von zunächst neun Biogasanlagen im norddeutschen Raum gewesen. Dieses Konzept stelle bereits dem Grunde nach eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Investition dar, die in Deutschland durch entsprechende Förderung auf der Einnahmenseite seit Jahren politisch unterstützt und gefördert werde. Eine modellhafte Gestaltung, die auf die Erzielung steuerlicher Vorteile vornehmlich durch negative Einkünfte der Anleger in der Anfangsphase des Konzepts gerichtet sei, lasse sich aus dem Verkaufsprospekt nicht herleiten. Dieser stelle auf nur sieben Seiten die steuerliche Rechtslage dar und weise lediglich in der Ergebnisprognose für das Jahr der Erstinbetriebnahme der Biogasanlagen ein negatives steuerliches Ergebnis von rund 1,4 Mio. € aus. Dieses Ergebnis sei im Wesentlichen bestimmt durch die Inanspruchnahme degressiver Absetzungen für Abnutzung (AfA) und von Sonderabschreibungen. Dies führe im Streitfall zu typischen Anlaufverlusten, die gerade nicht in den Anwendungsbereich des § 15b EStG fallen sollten.
- 9 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision und rügt die Verletzung von § 15b EStG.
- 10 Es trägt u.a. vor, dass entgegen der Ansicht des FG --bei zwischen den Beteiligten unstreitiger Gewinnerzielungsabsicht-- ein Steuerstundungsmodell vorliege. Eine modellhafte Gestaltung liege vor, weil nach dem von der A vorgelegten Verkaufsprospekt ein vorgefertigtes Konzept angeboten worden sei. Die Anleger hätten vorrangig eine kapitalmäßige Beteiligung angestrebt und kein Interesse an einem Einfluss auf die Geschäftsführung gehabt. Auch habe das Konzept potentiellen Anlegern die Möglichkeit einer vergleichsweise hohen Steuerstundung geboten, die zwar nicht im Vordergrund der Anlagestrategie gestanden habe, aber auch nicht von nur untergeordneter Bedeutung gewesen sei.
- 11 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 24. November 2015 - 12 K 3933/12 F aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Sie hält die in den Jahren 2005 bis 2007 erzielten Verluste für sofort ausgleichsfähig. Durch § 15b EStG sollten nur Steuerstundungen ausgeschlossen werden, die --anders als bei Biogasanlagen-- zu betriebswirtschaftlich wenig sinnvollen Investitionen führten. Es liege keine modellhafte Gestaltung vor, die auf die Erzielung steuerlicher Verluste ausgerichtet sei. Damit sei auch nicht geworben worden, denn der Prospekt stelle lediglich die geltende steuerliche Rechtslage dar.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils sowie zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist ausgehend von dem eindeutigen Klageantrag --wie zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist-- allein die Feststellung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15b Abs. 4 EStG für die Streitjahre. Zwar durfte das FA die angegriffenen Verlustfeststellungsbescheide nach § 15b Abs. 4 EStG jeweils mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. der §§ 179 Abs. 1 und Abs. 2, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) für die Streitjahre verbinden (§ 15b Abs. 4 Satz 5 EStG). Gleichwohl handelt es sich jeweils um zwei eigenständige Verwaltungsakte mit selbständigem Regelungsgehalt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Januar 2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 102, m.w.N.), die auch selbständig angefochten werden und in Bestandskraft erwachsen können; insoweit gilt nichts anderes als für die Gewinnfeststellung und die Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG, die nach Satz 5 jener Vorschrift ebenfalls miteinander verbunden werden können (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. November 2014 - IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 20 ff.).
- 16** 2. Zwar ist das FG zutreffend von einer Klagebefugnis der Klägerin ausgegangen. Auch ist es zutreffend davon ausgegangen, dass die ehemalige Komplementär-GmbH der Klägerin nicht nach § 60 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO beizuladen war. Es hat es jedoch versäumt, die in den Streitjahren an der Klägerin beteiligten Kommanditisten (die jetzige Komplementär-GmbH ist erst seit dem Jahr 2009 an der Klägerin beteiligt) zum Klageverfahren nach § 60 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO notwendig beizuladen.
- 17** a) Die Klägerin war in Bezug auf die streitige Feststellung des verrechenbaren Verlustes für die Streitjahre gemäß § 15b Abs. 4 EStG i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt, denn die Feststellung des verrechenbaren Verlustes war im Streitfall mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Gewinns der Gesellschaft verbunden (BFH-Urteil vom 17. Januar 2017 - VIII R 7/13, BFHE 256, 492, BStBl II 2017, 700, Rz 21). Danach erfolgte auch die Verlustfeststellung gesondert und einheitlich (§ 15b Abs. 4 Satz 5 Halbsatz 2 EStG), so dass § 48 FGO eingreift. Insoweit gilt nichts anderes als für die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 1. Juni 1989 - IV R 19/88, BFHE 157, 181, BStBl II 1989, 1018; vom 30. März 1993 - VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706; vom 7. April 2005 - IV R 24/03, BFHE 209, 353, BStBl II 2005, 598, unter I.), denn § 15b Abs. 4 EStG entspricht mit seinen verfahrensrechtlichen Regelungen den in § 15a Abs. 4 EStG getroffenen Regelungen weitgehend (Reiß in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 15b Rz 60). Dass die Klägerin sich mit der Klage allein gegen die Feststellung des verrechenbaren Verlustes wendet, lässt ihre Klagebefugnis als Prozessstandschafterin gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht entfallen (BFH-Urteil in BFHE 256, 492, BStBl II 2017, 700, Rz 21); ebenso nicht der Umstand, dass es im vorliegenden Rechtsstreit allein um Fragen geht, die die Kommanditisten der Klägerin i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angehen (dazu nachfolgend unter II.2.c; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 24, m.w.N.). Darüber hinaus besteht die Klagebefugnis der Klägerin, da die Verlustfeststellung nach § 15b Abs. 4 EStG wie die Gewinnfeststellung zu den insolvenzfremden Angelegenheiten gehört, auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fort (vgl. für die Gewinnfeststellung BFH-Urteil vom 3. September 2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.I.2.a, m.w.N.). Zwar verliert der Insolvenzschuldner durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen seine materiellen Befugnisse (§ 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung), womit grundsätzlich die Prozessführungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter übergeht. Dies gilt aber --wovon zutreffend auch das FG ausgegangen ist-- nicht, soweit sich der Prozess gegen einen Feststellungsbescheid richtet, der

ausschließlich den Gesellschafter und nicht die Personengesellschaft selbst betrifft, denn insoweit kann das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen nicht berührt werden (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 2012 - IV R 44/10, Rz 19).

- 18** b) Zutreffend ist das FG auch davon ausgegangen, dass die in den Streitjahren als Komplementärin an der Klägerin beteiligte GmbH nicht als ausgeschiedene Gesellschafterin i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO beizuladen war. Denn nach den Feststellungen des FG war diese an Gewinn und Verlust nicht beteiligt. Demnach kommt für sie keine Feststellung eines Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG in Betracht.
- 19** c) Ebenso wie die Verlustverwertungsbeschränkung des § 15a Abs. 1 EStG im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 15a Abs. 4 Sätze 1 und 5 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 209, 353, BStBl II 2005, 598, unter I.; in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 24, m.w.N.) ist jedoch auch die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15b Abs. 1 EStG im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 15b Abs. 4 Sätze 1 und 5 EStG eine Frage, die i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO die Gesellschafter der betreffenden Personengesellschaft persönlich angeht. Obwohl auch das FG davon ausgegangen ist, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide ausschließlich die an den streitbefangenen Verlusten beteiligten Gesellschafter der Klägerin betreffen, hat das FG es versäumt, die in den Streitjahren an der Klägerin beteiligten Kommanditisten --soweit für diese nicht ausgleichsfähige Verluste festgestellt worden sind-- zur Klage der Gesellschaft notwendig beizuladen. Die Beiladung von nicht klagenden Gesellschaftern, für die nicht ausgleichsfähige Verluste festgestellt worden sind, wäre nur dann entbehrlich, wenn nur einer oder einzelne Gesellschafter gegen einen Verlustfeststellungsbescheid nach § 15b Abs. 4 EStG --neben der Gesellschaft oder unter deren notwendiger Beiladung-- klagten; denn dann wären die übrigen Gesellschafter von den für die klagenden Gesellschafter festgestellten Verlusten nicht i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO betroffen. Hier ist die Klage jedoch von der Klägerin in Bezug auf alle an den Verlusten beteiligten Gesellschafter erhoben worden, so dass diese sämtlich beizuladen waren. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar. Die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung, die vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist (z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 - IV R 27/13, Rz 17, m.w.N.).
- 20** 3. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet zwar dem BFH die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 4. September 2014 - IV R 44/13, Rz 14, m.w.N.). Der Senat übt dieses Ermessen dahingehend aus, die unterbliebene Beiladung nicht nachzuholen und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Dies ist im Streitfall zweckmäßig und ermessensgerecht. Die betroffenen Gesellschafter der Klägerin hatten bisher weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren die Möglichkeit, sich zu den angegriffenen Feststellungsbescheiden in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu äußern (vgl. auch z.B. BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 - IV R 5/16, Rz 16 f.). Hinzu kommt, dass es dem Senat mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht möglich ist, zu überprüfen, inwieweit § 15b EStG nach Maßgabe der Anwendungsregelung des § 52 Abs. 33a EStG (heute § 52 Abs. 25 EStG) --anleger- bzw. gesellschafterbezogen-- im Streitfall (zeitlich) überhaupt anwendbar ist. Nur soweit § 15b EStG im Streitfall anwendbar ist, kommt es auf die zwischen den Beteiligten erörterten Rechtsfragen an.
- 21** a) Nach § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG ist § 15b EStG nur auf Verluste der dort bezeichneten Steuerstundungsmodelle anzuwenden, denen der Steuerpflichtige nach dem 10. November 2005 beigetreten ist oder für die nach dem 10. November 2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde. Der Außenvertrieb beginnt in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für die Veräußerung der konkret bestimmaren Fondsanteile erfüllt sind und die Gesellschaft selbst oder über ein Vertriebsunternehmen mit Außenwirkung an den Markt herangetreten ist (§ 52 Abs. 33a Satz 2 EStG). Dem Beginn des Außenvertriebs stehen der Beschluss von Kapitalerhöhungen und die Reinvestition von Erlösen in neue Projekte gleich (§ 52 Abs. 33a Satz 3 EStG). Besteht das Steuerstundungsmodell nicht im Erwerb eines Anteils an einem geschlossenen Fonds, ist § 15b EStG anzuwenden, wenn die Investition nach dem 10. November 2005 rechtsverbindlich getätigt wurde (§ 52 Abs. 33a Satz 4 EStG).
- 22** b) Die bisherigen Feststellungen des FG tragen zwar dessen --allerdings mit der ohne weitere Prüfung verwendeten bloßen Bezeichnung der Klägerin als "geschlossener Anlagefonds" nur sinngemäße-- Würdigung, dass es sich bei der Klägerin um einen geschlossenen Fonds i.S. des § 52 Abs. 33a Satz 4 i.V.m. Satz 1 EStG gehandelt habe. Denn nach den vom FG getroffenen Feststellungen wurde der "Fonds" am 30. April 2006 geschlossen. Dies kann nur bedeuten, dass im Streitfall nach einer Zeichnungsphase keine neuen Anleger mehr aufgenommen wurden (näher zum Begriff des geschlossenen Fonds i.S. des § 52 Abs. 33a Satz 4 i.V.m. Satz 1 EStG s. BFH-Urteil vom 1. September 2016 - IV R 17/13, BFHE 254, 443, BStBl II 2016, 1003, Rz 14 ff.). Ist die Klägerin als geschlossener Fonds i.S. von § 52 Abs. 33a Satz 4 i.V.m. Satz 1 EStG anzusehen, so ist für die Anwendung des § 15b EStG gemäß § 52 Abs. 33a

Satz 1 EStG der Zeitpunkt des Beitritts der Gesellschafter maßgeblich; auf den Zeitpunkt der Investition nach § 52 Abs. 33a Satz 4 EStG kommt es nicht an. Alternativ ist nach § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG der Zeitpunkt maßgebend, in dem mit dem Außenvertrieb i.S. von § 52 Abs. 33a Sätze 2 und 3 EStG begonnen wurde. Den bisherigen Feststellungen des FG lässt sich jedoch lediglich entnehmen, dass sich "in den Jahren 2005 und 2006" mehr als 350 Kommanditisten an der Klägerin beteiligt haben. Inwieweit ein Beitritt der einzelnen Gesellschafter --§ 52 Abs. 33a Satz 1 EStG ist insoweit anlegerbezogen formuliert ("der Steuerpflichtige")-- bereits vor dem 11. November 2005 erfolgt ist oder zu welchem Zeitpunkt im Streitfall mit dem Außenvertrieb begonnen wurde, hat das FG nicht festgestellt. Auch der Formulierung im Tatbestand des angefochtenen FG-Urteils, die Klägerin sei ein geschlossener Anlagefonds, der am 28. Oktober 2005 von der A aufgelegt worden sei, lässt sich solches nicht entnehmen. Ausweislich des Außenprüfungsberichts vom 3. Januar 2012 handelt es sich bei dem 28. Oktober 2005 um den Zeitpunkt der Eintragung der Klägerin in das Handelsregister.

- 23** 4. Soweit aufgrund der noch zu treffenden Feststellungen § 15b EStG nach Maßgabe des § 52 Abs. 33a EStG im Streitfall zur Anwendung gelangt, weist der Senat für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:
- 24** a) Nachdem die Anwendungsregelung zu § 15b EStG anleger- bzw. gesellschaftsbezogen zu prüfen ist, ist für jeden der noch beizuladenden Kommanditisten der Klägerin zu entscheiden, ob die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15b Abs. 1 EStG in seiner Person (zeitlich) Anwendung findet. Die anlegerbezogene Betrachtung ist bei einer Personengesellschaft als sog. Fondskonstruktion aber auch auf die Frage bezogen, ob im konkreten Fall die Einkunftsquelle als Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG einzuordnen ist. Da auch der Sonderbetriebsvermögensbereich des jeweiligen Gesellschafters in die Würdigung einzubeziehen ist (näher dazu Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15b Rz 48; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. Juli 2007 - IV B 2-S 2241-b/07/0001, BStBl I 2007, 542, Rz 18), kann das Vorliegen eines Steuerstundungsmodells nur in Bezug auf den einzelnen Anleger (Gesellschafter) und dessen Anteil an den gemeinsam erzielten Einkünften entschieden und folglich nicht für alle Anleger einheitlich beantwortet werden.
- 25** b) Ist die Anwendbarkeit des § 15b EStG für einen (einzelnen) Gesellschafter einer Personengesellschaft als sog. Fondskonstruktion zum Zeitpunkt des Beitritts zu bejahen, so gilt dies nicht nur im ersten Jahr der Beteiligung, sondern auch für ihm in der Folgezeit aus seiner Beteiligung zugerechnete Verluste. Gleiches gilt aber grundsätzlich --d.h. ohne nachträgliche Änderung des Modellkonzepts (dazu z.B. Schmidt/Seeger, EStG, 38. Aufl., § 15b Rz 19)-- auch für die Voraussetzungen eines Steuerstundungsmodells. Zwar handelt es sich bei den von der jährlichen gesonderten Feststellung nach § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG umfassten Einzelelementen, darunter auch die Einordnung der Einkunftsquelle als Steuerstundungsmodell, nicht um jeweils verfahrensrechtlich abgrenzbare eigenständige Feststellungen wie bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen gemäß §§ 179 ff. AO, die in einem Bescheid verbunden werden können (BFH-Urteil vom 11. November 2015 - VIII R 74/13, BFHE 252, 364, BStBl II 2016, 388, Rz 20). Diese können folglich auch nicht selbständig in Bestandskraft erwachsen. Liegen indes im ersten Jahr der Beteiligung die Voraussetzungen eines Steuerstundungsmodells i.S. des § 15b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG vor, so gilt dies denklösig grundsätzlich auch für die Folgezeit der Beteiligung des einzelnen Anlegers. Die gesetzliche Definition des Begriffs des Steuerstundungsmodells (§ 15b Abs. 2 EStG) schließt es aus, ohne nachträgliche Änderung des Modellkonzepts für die Dauer der Beteiligung an einer sog. Fondskonstruktion für einzelne Jahre zu unterschiedlichen Ergebnissen zu gelangen.
- 26** c) 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 (BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 - IV R 59/10, BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 15, m.w.N.).
- 27** 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 (ausführlich dazu BFH-Urteil in BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 16 ff.). Dieses muss bezogen auf den Geschäftsgegenstand der Gesellschaft als auch auf ihre Konstruktion bereits vor der eigentlichen Investitionsentscheidung durch den oder die Initiatoren festgelegt worden sein. Es wird typischerweise, wenn auch nicht zwingend, mittels eines Anlegerprospekts oder aber in ähnlicher Form vertrieben. Dass es sich im Streitfall insbesondere nach Maßgabe des einer Beteiligung an der Klägerin zugrunde liegenden

Prospekts um ein vorgefertigtes Konzept gehandelt hat, ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Dass sich das FG dem angeschlossen hat, begegnet keinen rechtlichen Zweifeln.

- 28** bb) Nach dem Wortlaut des § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG ist es zur Annahme eines Steuerstundungsmodells außerdem 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 (ausführlich dazu BFH-Urteil in BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 23 ff.). Dazu muss der Initiator das vorgefertigte Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte ausrichten, so dass der wirtschaftliche Erfolg des Konzepts auf entsprechenden Steuervorteilen aufbaut; im Vordergrund stehen muss die Erzielung negativer Einkünfte allerdings nicht. Nicht erforderlich ist es auch, dass der Anbieter im Rahmen des Konzeptvertriebs mit den entsprechenden Steuervorteilen positiv wirbt (BFH-Urteil in BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 25). Insoweit kommt es --anders als das FG wohl meint-- auch nicht darauf an, in welchem seitenmäßigen Verhältnis steuerliche Erläuterungen eines Prospekts zu dessen Gesamtumfang stehen. Die Entscheidung des FG wird auch nicht von der Erwägung getragen, dass die im Prospekt ausgewiesene Ergebnisprognose im Wesentlichen durch die Inanspruchnahme degressiver AfA und von Sonderabschreibungen bestimmt sei. Zum einen ist es nach dem eindeutigen Wortlaut des § 15b Abs. 2 Satz 3 EStG --anders als das FG meint-- ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass der Inanspruchnahme degressiver AfA und von Sonderabschreibungen die Ausübung von Wahlrechten zugrunde liegt. Soweit durch die --ggf. sogar ausdrücklich den potentiellen Anlegern angekündigte-- Ausübung steuerlicher Wahlrechte Verluste generiert werden, kann dies ein Indiz dafür sein, dass das vorgefertigte Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte ausgerichtet ist. Deshalb schließt sich der Senat nicht der (auch) im Schrifttum (Schmidt/Seeger, a.a.O., §15b Rz 17; wohl anderer Ansicht Blümich/Heuermann, § 15b EStG Rz 16) vertretenen Auffassung an, dass prognostizierte Verluste, die auf gesetzlichen Abschreibungsmethoden beruhen, nicht zur Anwendung des § 15b EStG führen. Weiterhin ist für die Anwendung des § 15b EStG --anders als das FG wohl meint-- nicht Voraussetzung, dass es sich um eine betriebswirtschaftlich nicht oder wenig sinnvolle Investition handelt. Unabhängig von der Frage, wie eine solche Sinnhaftigkeit zu bemessen wäre, lässt sich eine solche Voraussetzung --wie auch das FA in seiner Revisionsbegründung ausgeführt hat-- weder dem Gesetzeswortlaut noch dem Gesetzeszweck entnehmen. Selbst soweit in den Gesetzesmaterialien ausgeführt wird, bei den vom Gesetzgeber mit § 15b EStG in den Blick genommenen Fällen handele es sich vielfach um betriebswirtschaftlich wenig sinnvolle Investitionen, die ohne die damit verbundenen steuerlichen Vorteile nicht getätigt würden (BTDrucks 16/107, S. 6; dazu auch BFH-Urteil in BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 14), bringt dies keinen Lenkungszweck der Vorschrift zum Ausdruck; vielmehr enthält dieser vom Gesetzgeber behauptete Erfahrungssatz nur eine zusätzliche Rechtfertigung einer Verlustausgleichsbeschränkung zur Begrenzung der Attraktivität sog. Steuerstundungsmodelle. Als Tatbestandsmerkmal hat er indes keinen Eingang in das Gesetz gefunden. Deshalb sind auch an anderer Stelle staatlich geförderte Investitionen wie z.B. in erneuerbare Energien --selbst wenn sich deren betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit erst aus einer solchen Förderung ergibt-- nicht von vorneherein von der Anwendung des § 15b EStG ausgeschlossen. Denn dem Gesetzgeber steht es zum einen grundsätzlich frei, die Reichweite staatlicher Förderung von Investitionen zu bestimmen. Zum anderen setzt sich der Gesetzgeber mit § 15b EStG nicht in Widerspruch zu eventuell von ihm geschaffenen Lenkungsmaßnahmen, wenn man davon ausgeht, dass die Vorschrift nicht verhindern will, dass solche Lenkungsvorschriften von Einzelinvestoren genutzt werden, sie aber verhindern will, dass die Nutzung dieser Fördermöglichkeiten konzeptionell aufgearbeitet und einer Vielzahl von Steuerpflichtigen angeboten wird (Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15b EStG Rz 40). Deshalb ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15b EStG --über die im Streitfall überschrittene Nichtaufgriffsgrenze des § 15b Abs. 3 EStG hinaus-- keine Ausnahmen hinsichtlich bestimmter Investitionen zugelassen hat.
- 29** d) Auf dieser Grundlage wird das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob Anlegern die Möglichkeit der Verlustverrechnung "geboten" werden sollte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, Rz 15).
- 30** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de