

Steuerstundungsmodell nur bei Werben mit negativen Einkünften

BFH: Tatbestandsmerkmal „modellhafte Gestaltung“ in § 15b EStG ist hinreichend bestimmt

Von Johannes R. Jeep

Während die Vorgängervorschrift § 2b EStG viele unbestimmte Rechtsbegriffe enthielt, ist der seit der bloßen Regierungsankündigung am 10.11.2005 anwendbare § 15b EStG für Verlustausgleiche aus derselben Einkunftsquelle (nicht: Einkunftsart) hinreichend genau gefasst. Die neue Vorschrift legt ein Ausgleichsverbot fest, wenn in der Anfangsphase die Verluste 10% des Kapitals übersteigen. Eine allein steuerbedingt relevante Renditeerhöhung ist dann nicht zu befürchten. Sind im Vertriebskonzept keine steuerlichen Verluste genannt und wird allein wegen der erzielbaren Erlöse für eine Anlage geworben, liegt kein Steuerstundungsmodell gemäß § 15b EStG vor (BFH, Urteil vom 06.02.2014 – Az. IV R 59/10).

Sachverhalt

Im Konzeptpapier einer klagenden Mobilienleasing-KG war die Ertragsplanung ohne Nachsteuerbetrachtung und ohne Erläuterungen zu Steuerersparnissen angegeben worden. Das Investitionsjahr 0 wurde nicht dargestellt. Die Ertragsplanung ergab sich aus auflaufenden jährlichen Überschüssen. In ihrer Steuererklärung 2006 gab die Klägerin einen Verlust an, der durch die Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG in Höhe von 114.000 Euro entstand. Das Finanzamt versagte deren Anerkennung. Der Gesellschaft sei es um die Anschaffung mobiler Leasinggegenstände gegangen, bei denen eine Einflussnahme des Kommanditisten nicht gege- ▶



ben gewesen sei. Die Beteiligten hätten es vielmehr auf die Steuervorteile durch negative Einkünfte infolge der gebildeten Ansparrücklage abgesehen gehabt. Eine fehlende Erwähnung im Konzeptionspapier sei unerheblich. Die fehlende Erwähnung des Investitionsjahrs offenbare, dass das Erzielen von Steuervorteilen nicht auf den ersten Blick habe erkennbar gemacht werden sollen.

Entscheidung des Gerichts

Ziel der gesetzlichen Neuregelung war, die Attraktivität von Steuerstundungsmodellen durch Verlustverrechnungsbeschränkungen einzuschränken. Die oftmals betriebswirtschaftlich wenig sinnvollen Investitionen, die nur wegen steuerlicher Vorteile getätigt wurden, sollten nach den Vorstellungen des Gesetzgebers unterbunden werden. Neben diesem Lenkungszweck waren auch der Einnahmeverlust (Fiskalzweck) und die Vermeidung von Missbräuchen Ziele. Hierzu erfordert die modellhafte Gestaltung im Sinne des § 15b EStG die Erstellung eines umfassenden Investitionskonzepts. Dafür ist ein vorgefertigtes Muster mit den wesentlichen Grundlagen für das geplante Vorhaben und mit den vorgegebenen Strategien und Maßnahmen zu erstellen. Dieses wird typischerweise durch einen Prospekt vertrieben und wendet sich an eine Vielzahl von Interessenten, die ihrerseits bei der Entwicklung der Geschäftsidee und Vertragsgestaltung passiv bleiben. Bei einer nicht nur geringen Mitbestimmung des Anlegers handelt es sich nicht mehr um ein vorgefertigtes Konzept. Maßgeblich ist auch, dass das zugrundeliegende Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte und der damit verbundenen Steuervorteile ausgerichtet ist. Dabei ist die Perspektive des Anbieters maßgeblich, nicht jedoch eine Kenntnis des Steuerpflich-

tigen. Der Senat hält die Norm vor diesem Hintergrund für klarer formuliert als die Vorgängervorschrift, zudem für auslegungsfähig und mithin für hinreichend bestimmt.

Das Gericht stellt im vorliegenden Fall fest, dass steuerliche Verluste und darauf aufbauende Erlöse in dem Konzept des Unternehmens nicht enthalten waren. Auch für eine Bewerbung solcher Vorteile im Rahmen des Konzeptvertriebs – mündlich oder anhand anderer Unterlagen – lagen keine Anhaltspunkte vor. Der schon durch das Finanzgericht erkannten Ablehnung eines Steuerstundungsmodells schloss das Gericht sich daher an.

„Bemerkenswert ist zunächst die – auch durch die Bindung an den vom Finanzgericht festgestellten Sachverhalt erklärliche – simple Feststellung, dass nur, wenn mit Steuervorteilen geworben wird, auch Steuerstundung modellhaft stattfindet.“

Der Senat stellte zur Vorentscheidung auch fest, dass es keinen Erfahrungssatz gebe, ein überarbeitetes, früher auf Steuervorteile ausgerichtetes Fondsmodell verfolge dieses Ziel auch nach seiner Überarbeitung im Hinblick auf verschärfte steuerliche Abzugsbeschränkungen weiterhin. Auch bestehe kein Anschein für eine bloße redaktionelle Änderung des Prospekts (Entfernung von anpreisenden Steuerhinweisen bei Beibehaltung der Zahlenbeispiele) ohne eine inhaltliche Neufassung.

Praxishinweis

Bemerkenswert ist zunächst die – auch durch die Bindung an den vom Finanzgericht festgestellten Sachverhalt erklärliche – simple Feststellung, dass nur, wenn mit Steuervorteilen geworben wird, auch Steuerstundung modellhaft stattfindet. Hervorzuheben sind weiter die Entwicklung und Prüfung der Tatbestandsmerkmale im Urteil sowie, dass ein Steuerstundungsmodell nicht vorliegt, wenn Personengeschafter mitgestaltenden Einfluss auf die Konzepterstellung haben. In aktiven Familiengesellschaften oder bei der von Gesellschaftern getragenen Finanzierung dürfte daher § 15b EStG regelmäßig nicht anwendbar sein.

Das Gericht meint, die Perspektive des Initiators, nicht die des steuerpflichtigen Anlegers solle maßgeblich sein. Diese Sichtweise ist bedenklich, weil eine Erkennbarkeit den rechtsstaatlichen Schutz vor Eingriffsnormen gewährleistet. Die Anknüpfung an die mitunternehmerischen Handlungsqualitäten legt es nahe, dass der Träger von Verantwortung und Risiko die Folgen seines Handelns erkennen können muss. ◀



Johannes R. Jeep,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,
FPS Rechtsanwälte & Notare, Berlin

jeep@fps-law.de