
Datum: 22.11.2013
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3828/10 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2013:1122.5K3828.10F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG auf den 31.12.2006 vom 17.03.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.10.2010 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist die Frage, ob Verluste der Klägerin (Klin.) dem Verlustausgleichsverbot nach § 15b Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) unterliegen. 2

Die Klin., eine GmbH & Co.KG i.L., wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13.12.2006 / 15.12.2006 / 18.12.2006 gegründet. Gegenstand des Unternehmens war ausweislich des Gesellschaftsvertrags der Handel, die Vermietung und das Leasing von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Gründungskommanditisten waren Herr S T und Herr K T mit einem Kommanditanteil von jeweils 80.000,00 EUR. Komplementärin war die J Geschäftsführungs GmbH (Komplementär-GmbH), die am Kapital nicht beteiligt war. Der 3

Komplementär-GmbH oblag die Geschäftsführung der Klin. Der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedurfte es nach § 4 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages nur für Rechtshandlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen. Die GmbH erhielt für Vorlaufkosten gemäß Investitionsplan eine einmalige Zahlung in Höhe von 15.000,00 EUR und eine jährliche Tätigkeitsvergütung in Höhe von 4.000,00 EUR (§ 9 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages). Darüber hinaus war sie am Gewinn und Verlust der Klin. nicht beteiligt. Gemäß § 11 des Gesellschaftsvertrages sollte die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters zu dessen Ausscheiden führen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag Bezug genommen. Der Unternehmenssitz war zunächst in I . Am 29.12.2006 erfolgte die Eintragung in das Handelsregister.

Der Gesellschaftsgründung liegt ein „Konzeptionspapier zur Gründung einer Leasinggesellschaft“ zugrunde, das seitens der Initiatoren der Komplementär-GmbH für J Rendite Leasinggesellschaften (ab 2006 gegründete KG´s) herausgegeben worden war. Investiert werden sollte in die schrittweise Anschaffung beweglicher, unbeweglicher und immaterieller Leasinggüter. Den Schwerpunkt der Investitionsobjekte sollten Baktinettenständer, Plasma-Bildschirme und Bäckereieinrichtungen bilden. Im Konzeptionspapier wurde unter „Risiken – Investition“ ausdrücklich darauf hingewiesen, dass von einer Leasingstrategie ausgegangen werde, der ein sog. Blind-Pool-Konzept zugrunde liege. Dies bedeute, dass für nach Art, Anzahl und Kosten noch nicht bestimmte Leasinggegenstände Planungen gemacht würden. Für die Leasinggegenstände würden weder Angebote, Verträge noch potentielle Leasingnehmer vorliegen. Das Konzeptionspapier enthielt Investitions- und Finanzierungsplanungen sowie eine Ertrags- und eine Liquiditätsplanung. Eine Investition in Höhe von 320.000,00 EUR sollte in einem Zeitraum von acht Jahren (Jahre 1 bis 8 bzw. 2007 bis 2014) zu einem Gesamtüberschuss in Höhe von 71.038,00 EUR führen. Bereits ab dem Investitionsjahr (Jahr 1) sollten danach positive Jahresergebnisse erzielt werden. Die Berechnung enthielt die Ergebnisse vor Steuern. Ein anderes Konzeptionspapier für J Leasingfonds (bis einschließlich 2005 gegründete KG´s), das eine Ertragsplanung für neun Jahre (Jahre 0 bis 8 bzw. 2003 bis 2011) enthielt, berücksichtigte dagegen die Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g EStG a.F. im Investitionsjahr (Jahr 0), was für dieses Jahr zu einem Verlust in Höhe von 135.000,00 EUR führte. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die beiden in den Steuerakten befindlichen Konzeptionspapiere Bezug genommen.

Laut Jahresabschluss zum 31.12.2006 hatten die Kommanditisten auf ihre Kommanditeinlagen je 10.000,00 EUR eingezahlt. Erlöse waren nicht erzielt worden. In der Bilanz war ein Passivposten „Sonderposten mit Rücklageanteil“ gemäß § 7g Abs. 3 EStG (Ansparabschreibung) in Höhe von 90.000,00 EUR (63.000,00 EUR für Informationssysteme und 27.000,00 EUR für Baktinettenständer) gebildet worden.

Die Klin. reichte für das Streitjahr 2006 am 06.09.2007 eine Feststellungserklärung, am 12.10.2007 eine berichtigte Feststellungserklärung und am 22.11.2007 eine weitere berichtigte Feststellungserklärung ein. In der letzten Erklärung erklärte sie einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 91.114,00 EUR. Zur Ansparabschreibung war erläutert, dass die Anschaffung von Informationssystemen (voraussichtliche Anschaffungskosten: 157.500,00 EUR) und Baktinettenständern (voraussichtliche Anschaffungskosten: 67.500,00 EUR) für 2007 geplant war. Nach Zurechnung eines Gewinns in Höhe von 15.000,00 EUR für die GmbH entfielen danach auf die Kommanditisten Verlustanteile in Höhe von 53.109,38 EUR (S T) bzw. 53.108,22 EUR (K T).

4

5

6

7

Anfang August 2007 schloss die Klin. mit der Q GmbH (Q-GmbH) 2 Vertragskonglomerate (Nr. 174R-001 und Nr. 174R-002), bestehend aus Lieferantenkreditvertrag, Rückkaufvereinbarung und Leasingvertrag. Vertragsgegenstand dieser beiden Sale-and-lease-back-Vorgänge waren jeweils vier elektronische Informationssysteme. Dabei wurde je Informationssystem ein Kaufpreis von netto 8.000,00 EUR zugrunde gelegt. Für die vier Informationssysteme zusammen war jeweils eine monatliche Leasingrate von netto 783,40 EUR vereinbart.

Nachdem der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH im Mai 2008 in Untersuchungshaft genommen worden war, kündigten S T und K T als Notgeschäftsführer der Klin. die mit der Q-GmbH geschlossenen Verträge mit Schreiben vom 17.07.2008. 8

Mit Gesellschafterbeschluss vom 01.08.2008 wurde die Komplementär-GmbH mit sofortiger Wirkung von der Geschäftsführung abberufen und der Kommanditist K T zum neuen Geschäftsführer mit Alleinvertretungsbefugnis bestellt. 9

Über das Vermögen der Komplementär-GmbH wurde mit Beschluss des Amtsgerichts C vom 01.12.2008 das Insolvenzverfahren eröffnet. Entsprechend § 11 des Gesellschaftsvertrags schied die Komplementär-GmbH dadurch aus der Gesellschaft aus. 10

Der Beklagte (Bekl.) erließ am 17.03.2009 einen Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, den er mit einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG auf den 31.12.2006 verband. Die Einkünfte der Klin. aus Gewerbebetrieb stellte er hierin mit ./ 1.217,59 EUR fest. Dabei versagte er die Anerkennung der von der Klin. gebildeten Ansparrücklage, da die Leasinggüter dem Leasingnehmer und nicht der Klin. zuzurechnen seien. Außerdem sei zum 31.12.2006 noch keine verbindliche Bestellung der Leasinggegenstände erfolgt, so dass die Investitionsentscheidung hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht ausreichend konkretisiert gewesen sei. Die Einkünfte wurden in Höhe von 15.000,00 EUR der GmbH, in Höhe von ./ 8.109,38 EUR S T und in Höhe von ./ 8.108,22 EUR K T zugerechnet. In gleicher Höhe wurden für S T und K T verrechenbare Verluste nach § 15b EStG festgestellt, da aufgrund einer modellhaften Gestaltung ein Steuerstundungsmodell i. S. v. § 15 b Abs. 2 Satz 1 EStG vorliege. 11

Die Klin. legte am 09.04.2009 Einspruch ein. Die Ansparrabschreibung nach § 7g EStG sei zu Recht erfolgt. Die Leasinggüter seien hier dem Leasinggeber zuzurechnen. Eine Konkretisierung der Investitionsentscheidung sei dadurch erfolgt, dass in 2007 ein Teil der geplanten Investitionen durch die Gesellschaft getätigt worden sei. Weitere Investitionen seien wegen der Gesamtumstände auf „Eis gelegt“ worden. 12

Die Vorschrift des § 15 b EStG sei nicht verfassungsgemäß. Zudem liege kein Steuerstundungsmodell vor. Die Gesellschaft sei nicht aus steuerlichen Gründen, sondern aus wirtschaftlichen Erwägungen gegründet worden. Es habe kein vorgefertigtes Konzept existiert. Außerdem hätten allein die Kommanditisten über die Investitionen entschieden und für die Finanzierung gesorgt. Die Möglichkeit zur Bildung einer Ansparrücklage sei auch ohne Hinweis des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH bekannt gewesen und die Entscheidung hierfür auch autark von den Kommanditisten getroffen worden. Dass hierbei Steuerstundungseffekte erzielt werden sollten, läge in der Natur der Sache. 13

Mit Gesellschafterbeschluss vom 21.07.2009 wurde die Auflösung der Klin. beschlossen und K T zum Liquidator bestellt. Der Sitz der Gesellschaft wurde nach E verlegt. 14

Mit der für die „J GmbH & Co. KG i.L.“ ergangenen Einspruchsentscheidung vom 01.10.2010 wies der Bekl. die Einsprüche der Klin. als unbegründet zurück und führte zur Begründung aus:

Die Voraussetzungen für die Bildung einer gewinnmindernden Ansparrücklage seien nicht gegeben. 16

Die Klin. sei aufgrund einer modellhaften Gestaltung i.S.d. § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG errichtet worden. Es bestehe kein Zweifel, dass die Errichtung der KG objektiv auf der Basis eines von den Initiatoren vorgefertigten Konzepts erfolgt sei. Hierfür spreche die große Zahl der nach derselben oder ähnlichen Grundkonzeption aufgelegten Kommanditgesellschaften, die Ausgabe von Verkaufsprospekten und die Vermarktung im Internet sowie durch Vertriebsbeauftragte. Den Kommanditisten sollten hiernach vielfältige Leistungen zur Verfügung gestellt werden. Bei den jeweiligen Kommanditisten habe es sich ganz überwiegend um branchenfremde natürliche Personen gehandelt. Der Vortrag der Klin., dass kein vorgefertigtes Konzept vorgelegt worden sei, widerspreche der gleichzeitigen Aussage, dass zwei der drei von den Initiatoren vorgelegten Investitionsmöglichkeiten in der Anfangsphase ausgewählt worden seien. Dass den Kommanditisten die Planung und die Umsetzung der Investitionen einschließlich der Finanzierung obliegen habe, stimme nicht mit den Regelungen im Gesellschaftsvertrag über ein. Zudem hätten auch Blindpools typischerweise ein vorgefertigtes Konzept. 17

Für die ab 2006 angebotenen und entsprechend begründeten Gesellschaftsverhältnisse unter der Firma „J GmbH & Co. Zahl Rendite Leasing KG“ (Rendite Leasing KG) hätten Modifikationen in den Verkaufsprospekten im Vergleich zu den bis 2005 angebotenen und entsprechend begründeten Beteiligungen an KG's unter der Firma „J GmbH & Co. Zahl Leasingfonds KG“ (Leasingfonds KG) stattgefunden. Seitens der Initiatoren hätten diese Modifikationen offensichtlich dem Zweck gedient, die Anwendung des seit dem 11.11.2005 geltenden § 15 b EStG zu umgehen und den beabsichtigten Steuerstundungseffekt für die Beteiligung an den Rendite Leasing KG's zu verschleiern. Hierfür spreche zum einen die Tatsache, dass die Kommanditisten in Gesellschafterversammlungen die Investitionsentscheidungen hätten treffen wollen, obwohl dies nach den jeweiligen Gesellschaftsverträgen bei Investitionen bis zu 25.000,00 EUR gar nicht erforderlich gewesen sei. Außerdem sei in nahezu allen dem Bekl. bekannten Fällen der J KG's jeweils im Gründungsjahr eine Ansparabschreibung gebildet worden. Dabei sei jeweils so verfahren worden, dass in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages der erste Jahresabschluss erstellt worden sei. In aller Regel seien die Kommanditisten zum Jahresende beigetreten, so dass die Rücklage in der Bilanz auf den 31. Dezember des jeweiligen Jahres ausgewiesen worden sei. Es dränge sich der Eindruck auf, dass die Modifikationen in den Verkaufsprospekten nur erfolgt seien, um gegenüber dem Fiskus belegen zu können, dass eine vorrangig kapitalmäßige Beteiligung und damit ein Steuerstundungsmodell gerade nicht vorliege. Tatsächliche Veränderungen in der Abwicklung seien aber nicht erfolgt. 18

Auf der Basis der vorliegenden modellhaften Gestaltung hätten auch steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen, da innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und auch aufzubringenden Kapitals 10 % übersteige. Maßgeblich seien die prognostizierten, nicht die tatsächlich erzielten Verluste. Sei die Prognose der Einkünfte jedoch (offensichtlich) unrichtig, könne diese nicht zu Grunde gelegt werden. Im Gegensatz zu der im Prospekt der Leasingfonds KG's enthaltenen Ertragsplanung werde bei allen Rendite Leasing KG's das 19

Investitionsjahr 0 (und damit eine evtl. Ansparabschreibung) nicht ausgewiesen. Es sei offensichtlich, dass dieser Ausweis nur deshalb nicht mehr aufgenommen worden sei, um die Anwendung des §§ 15 b EStG zu umgehen, ohne das tatsächliche Änderungen in Bezug auf die Absicht, Verluste durch die Bildung von § 7g EStG-Rücklagen zu erzielen, eingetreten wären. Die Ansparabschreibungen müssten deshalb bei der Prognose berücksichtigt werden. Dabei sei unbeachtlich, ob die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Bildung der Ansparabschreibung letztlich erfüllt seien.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 01.10.2010 Bezug genommen. 20

Die Klin. hat hiergegen Klage erhoben. Die Klage wegen einheitlicher und gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 hat sie mit Schriftsatz vom 28.10.2010 zurückgenommen. Insoweit wurde das Verfahren unter dem Aktenzeichen 5 K 4069/10 F eingestellt. 21

Zur Begründung der Klage wegen Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15 b Abs. 4 EStG führt die Klin. wie folgt aus: 22

Es handele sich vorliegend nicht um ein Steuerstundungsmodell im Sinne von § 15b Abs. 2 EStG. Der Bekl., bei dem insoweit die Beweislast liege, habe die Modellhaftigkeit nicht nachgewiesen. Die Beteiligung sei allein aus wirtschaftlichen, nicht aus steuerlichen Gründen eingegangen worden. Die Investition in digitale Werbung sei ihr, der Klin., als äußerst lukrativ erschienen. Soweit der Bekl. aus der von K T verfassten E-Mail vom 02.11.2007 den Schluss ziehe, dass das Erlangen von Steuervorteilen von vornherein geplant gewesen sei, sei zu berücksichtigen, dass die E-Mail rund ein Jahr nach Gründung der Gesellschaft von K T verfasst worden sei. Die Kommanditisten hätten die Geschäftsführung per Gesellschafterbeschluss Wochen/Monate zuvor aufgefordert, eine Rücklage gemäß § 7 g EStG zu bilden. Es habe kein vorgefertigtes Konzept gegeben, im Rahmen dessen mit einer Verlustzuweisung geworben worden sei. Die von J angebotenen verschiedenen Investitionsmöglichkeiten würden sich ausschließlich auf betriebswirtschaftliche Eckdaten beschränken und keine Hinweise auf die Bildung einer Ansparrücklage enthalten. Eine steuerliche Würdigung sei nicht vorgenommen worden. Dass ein anderes, offenbar älteres Konzeptpapier derselben Initiatoren für J Leasingfonds Hinweise auf die Bildung einer Ansparrücklage enthalte, lasse nicht den zweifelsfreien Schluss zu, dass diese Hinweise auf das im Streitfall gewählte Anlagemodell übertragbar seien. Dass J vertragliche Gestaltungen an ein verändertes Steuerrecht angepasst hätten, könne nicht negativ ausgelegt werden. Das Anpassen von Verträgen an eine geänderte Gesetzgebung oder Rechtsprechung durch Änderung der Fonds (bis 2005 Leasingfonds KG und ab 2006 Rendite Leasing KG's) sei legitim. Entgegen der Ansicht des Bekl. sei es nicht schädlich, dass die Initiatoren als Reaktion auf die Einführung der gesetzlichen Regelung ein Konzept entwickelt hätten, das die Voraussetzungen für ein Steuerstundungsmodell im Sinne von § 15 b Abs. 2 EStG gerade nicht erfülle. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH sei es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt, seine rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe steuerliche Belastung ergebe (z.B. BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 25/08, BStBl II 2010, 633, Beschluss vom 29. November 1982 GrS 1/81, BStBl II 1983, 272). Da allein die Kommanditisten über die Art und Höhe der Investitionen und über die Bildung der Ansparrücklage entschieden hätten, sei die Rücklage nicht in die Beurteilung des Steuerstundungsmodells einzubeziehen. Es sei zudem maßlos, § 15b EStG anzuwenden, wenn gleichzeitig die Bildung der Rücklage versagt werde. Wenn die Ansparabschreibung in die Prognoserechnung mit einbezogen werde, könne die 23

Berücksichtigung der Ansparabschreibung nicht verwehrt werden. Es könne dem Steuerbürger auch nicht zur Last gelegt werden, dass § 7 g EStG und § 15 b EStG im Ergebnis widersprüchlich seien. Die vom Bekl. festgestellten Verluste würden allein aus der Geschäftsführervergütung der GmbH resultieren. Für derartige Verluste sei § 15b EStG nicht geschaffen worden.

Außerdem sei insbesondere der Kommanditist K T nicht nur passiv, sondern unternehmerisch tätig gewesen. So habe sich dieser Kopien der Steuererklärung für 2006 aushändigen lassen und zu den Eintragungen hierin im November 2007 E-Mail-Verkehr mit der GmbH geführt. Außerdem habe er sich laufend über den Kontostand der Klin., insbesondere über die Verwendung von Geldern und über die Bonität usw. der Q-GmbH informiert. Auf den von der Klin. hierzu vorgelegten E-Mail-Verkehr aus den Monaten September bis November 2007 wird Bezug genommen (Gerichtsakte Blatt 17-19, 22). 24

Überdies bestünden erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 15b EStG, da die im Gesetz enthaltenen Begriffe „Einkunftsquelle“, „Steuerstundungsmodell“, „modellhafte Gestaltung“ und „vorgefertigtes Konzept“ aus der Umgangssprache stammen würden und sich nicht hinreichend genau definieren ließen. 25

Die Klin. beantragt, 26

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG auf den 31.12.2006 vom 17.03.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.10.2010 aufzuheben, 27

hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 28

Der Bekl. beantragt, 29

die Klage abzuweisen, 30

hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 31

Ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung führt der Bekl. wie folgt aus: 32

Ob die Erzielung von steuerlichen Vorteilen durch negative Einkünfte Gegenstand des vorgefertigten Konzepts sei, könne nicht allein nach dem Inhalt des Konzeptpapiers bzw. Prospekts beurteilt werden; maßgeblich sei vielmehr, ob nach den Gesamtumständen des Falles angenommen werden könne, dass dem Anleger durch die Beteiligung letztlich (auch) steuerliche Verluste vermittelt werden sollten. Ob dies der Fall sei, sei vorrangig eine Frage der Beweiswürdigung. Hierbei sei zunächst zu berücksichtigen, dass die Grundkonzeption des Modells der „Rendite Leasinggesellschaften“ im Wesentlichen derjenigen der früheren „J Leasingfondsgesellschaften“ entspreche. Eine Gesamtschau aller Umstände zeige, dass eine Ansparrücklage, wie sie in dem unmittelbar vorangehenden Konzeptpapier derselben Initiatoren ausgewiesen sei, auch Bestandteil des im Streitfall vorliegenden Modells gewesen sei. Die Initiatoren hätten nach Einführung des § 15 b EStG alles aus ihrer Sicht Mögliche getan, um ihr Geschäftsmodell zu retten und den Anlegern die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Ansparrücklage des § 7 g EStG zu erhalten. Auch ziele die Gründung einer Vielzahl von Gesellschaften mit derselben Komplementärin und nur einem oder wenigen Kommanditisten offensichtlich auf die Regelung des § 7 g Abs. 2 Nr. 1a EStG a.F. (Betriebsgrößenmerkmal) sowie die des § 7 g Abs. 3 S. 4 EStG a.F. (Höchstbetrag der Ansparrücklage) ab. Andere, wirtschaftliche Motive für die Gründung einer Vielzahl von 33

Gesellschaften mit nur einem oder wenigen Kommanditisten statt der Gründung nur einer Gesellschaft einer Vielzahl von Kommanditisten seien vorliegend nicht erkennbar. Dies gelte umso mehr, als die einzelnen Kommanditgesellschaften im „Normalfall“ in ein Konkurrenzverhältnis zueinander treten würden. Die Gesamtwürdigung der Umstände ergebe, dass lediglich das Konzeptpapier, nicht aber das tatsächliche Konzept geändert worden sei. Bis auf den der neuen steuerlichen Rechtslage angepassten Prospekt habe sich in tatsächlicher Hinsicht keine Änderung ergeben, angefangen von der Investitionsstrategie über die Vermarktung und das faktische Agieren der Beteiligten bis zur tatsächlichen Geltendmachung der Ansparrücklage im Feststellungsverfahren und in der Folge im Veranlagungs- und Vorauszahlungsverfahren. Insoweit könne nicht entscheidend sein, dass das Konzeptpapier für die J -Rendite-Leasinggesellschaften in der Ertragsberechnung keine Hinweise auf die Bildung einer Ansparrücklage enthalte. Auch würden die prognostizierten Ertrags- und Liquiditätsplanungen des „alten“ als auch des „neuen“ Konzepts einen identischen (kumulierten) Jahresüberschuss bzw. eine identische (kumulierte) Liquidität ausweisen, obwohl es sich um unterschiedliche Konzepte handeln solle. Allein das „Weglassen“ der steuerlichen Hinweise (z.B. Ertragsplanung mit Nachsteuerbetrachtung) könne hier nicht die Annahme rechtfertigen, dass die Rücklagenbildung nach § 7 g EStG in der Konzeption keine Rolle mehr spiele. Vor diesem Hintergrund erschließe sich insbesondere nicht, dass das Finanzgericht in dem vorgehenden AdV-Verfahren unter dem Aktenzeichen 5 V 1142/10 F aus dem Umstand, dass nach dem (neuen) Prospekt ab dem Investitionsjahr positive Einkünfte erzielt werden sollten, herleite, dass steuerliche Vorteile nicht in Aussicht gestellt worden seien. Dies gelte umso mehr, als der Ertrags- und Liquiditätsplanung zu Grunde liegende Parameter der beiden Konzepte voneinander abweichen würde. Daraus lasse sich nur folgern, dass nicht die wirtschaftliche Rentabilität der Investitionen im Vordergrund gestanden habe, sondern vielmehr die Herbeiführung von Steuervorteilen im Sinne des §§ 15 b Abs. 2 EStG.

Daraus, dass sich in dem Prospekt für die Rendite Leasing KG´s im Gegensatz zu dem vorherigen Prospekt für die Leasingfonds KG´s Ausführungen zur Unternehmerstellung des Kommanditisten befinden, könne nicht hergeleitet werden, dass der Kommanditist nicht lediglich eine kapitalmäßige Beteiligung anstrebe, sondern er die Geschäftsführung der Gesellschaft maßgeblich beeinflusst habe. Auch sei ohne Bedeutung, dass der Kommanditist selbst die absolute Höhe der Investitionen habe festlegen können. Gegen die Annahme einer Einflussnahme des Kommanditisten auf die Geschäftsführung spreche die Regelung in § 15 des Gesellschaftsvertrags, wonach die Komplementär-GmbH für die Aufnahme neuer Gesellschafter zuständig sei. Diese Regelung mache deutlich, dass es dem Kommanditisten auf die vorbeschriebenen Rechte, welche die Unternehmerstellung ausmachen würden, letztlich nicht ankomme, da es die Komplementär-GmbH in der Hand habe, eine größere Anzahl weiterer Kommanditisten aufzunehmen. Die Rechte und Gestaltungsspielräume des einzelnen Kommanditisten könnten dadurch letztlich so weit eingeschränkt werden, dass sich seine Stellung de facto von derjenigen eines „Kapitalgebers“ nicht mehr wesentlich unterscheidet. Dass es tatsächlich nicht zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters gekommen sei, stehe dem nicht entgegen. Denn ein Gesellschafter, der ernsthaft an der „Leitung der Gesellschaft“ interessiert gewesen sei, hätte einer solchen Regelung nicht zugestimmt.

34

Nach der Gesetzesbegründung müsse das vorgefertigte Konzept zudem lediglich auf die Erzielung der steuerlichen Vorteile ausgerichtet sein, also nur die Möglichkeit zur Erzielung von negativen Einkünften bieten. Es könne also nicht darauf ankommen, ob mit Steuervorteilen in Form von negativen Einkünften geworben werde, denn die Rechtsfolge des § 15 b EStG trete auch dann ein, wenn der Steuerpflichtige selbst das Konzept nicht gekannt

35

habe oder nicht allein mit dem Ziel der Steuerersparnis einem Fonds beigetreten sei. Das vorgefertigte Konzept müsse mithin nicht Auslöser für die Investition des Steuerpflichtigen gewesen sein. Der Anwendungsbereich des § 15 b EStG könne nicht auf diejenigen Fälle beschränkt sein, in denen die zu erzielende Steuerersparnis in den Verkaufsunterlagen ausgewiesen sei.

Die Regelung in § 9 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages, nach der die GmbH eine Vergütung für die Erstellung eines Investitionsplans enthält, spreche ebenfalls für das Vorliegen eines Modells. Hieraus sei ersichtlich, dass sowohl ein Investitionsplan der Klin. als auch ein vorgefertigtes Konzept existiert habe, für das die Klin. – und damit wirtschaftlich die Kommanditisten – bereit gewesen seien, Vorlaufkosten i.H.v. 15.000 € zu zahlen. Dass die einzelnen Kommanditisten über die Höhe ihrer Investitionen hätten frei entscheiden können, sei unerheblich. Weitere Entscheidungen über die Investitionen hätten die Kommanditisten nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages nicht treffen können. Mit der modellhaften Gestaltung sollten steuerliche Vorteile in Form von negativen Einkünften erzielt werden. Maßgeblich seien die prognostizierten, nicht die tatsächlich erzielten Verluste. Die Bildung der Ansparabschreibung sei unabhängig davon in die Prognose einzubeziehen, dass diese im Konzeptpapier nicht genannt sei. Anders als beim Konzeptpapier der Leasingfonds KG´s sei bei den Rendite Leasing KG´s das Investitionsjahr 0 bei der Ertragsplanung weggelassen worden. Dies sei allein deshalb erfolgt, um eine Anwendung des § 15b EStG zu umgehen. Tatsächlich sei in allen dem Bekl. bekannten Fällen eine Ansparabschreibung im Investitionsjahr gebildet worden. Auch aus dem von der Klin. vorgelegten E-Mail-Verkehr, speziell die E-Mail des K T vom 02.11.2007, gehe hervor, dass das Erlangen von Steuervorteilen von vornherein geplant gewesen sei.

Die Vorschrift des § 15 b EStG sei auch nicht verfassungswidrig, insbesondere verstoße sie nicht gegen den Bestimmtheitsgrundsatz. Die Tatbestandsmerkmale seien klar formuliert und der Auslegung zugänglich.

Die Sache wurde am 22.11.2013 vor dem Senat mündlich verhandelt. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und auf die vom Bekl. vorgelegten Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.

Es wurde die Gerichtsakte 5 V 1142/10 F beigezogen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet.

Der Senat entscheidet in der Sache ohne Beiladung der ausgeschiedenen Komplementär-GmbH. Insoweit liegen die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung nach § 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht vor. Die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG betrifft nicht die GmbH. Ihr standen laut § 9 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages der Klin. lediglich für Vorlaufkosten eine einmalige Zahlung von 15.000,00 EUR und für ihre Haftung und ihre Tätigkeit eine jährliche Vergütung in Höhe von 4.000,00 EUR (ab 2007) zu. Darüber hinaus war sie an Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt, so dass für sie die Feststellung eines Verlustes nicht in Betracht kommt.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG auf den 31.12.2006 vom 17.03.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.10.2010 ist rechtswidrig und verletzt die Gesellschafter der Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Bekl. hat die auf K T und S T entfallenden Verluste zu Unrecht als nicht ausgleichsfähigen Verlust im Sinne des § 15b EStG festgestellt. Der angefochtene Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung war daher aufzuheben.

Für die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG auf den 31.12.2006 kommt es nicht darauf an, ob die Einkünfte der Höhe nach zutreffend erfasst wurden, insbesondere ob die von der Klin. ursprünglich gebildete § 7 g EStG-Rücklage hätte anerkannt werden müssen. Denn dem Senat ist insoweit eine eigene Prüfung verwehrt. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 ist durch Rücknahme der diesbezüglichen Klage bereits bestandskräftig geworden und nicht Gegenstand dieses Klageverfahrens. Weil der Gewinnfeststellungsbescheid als Grundlagenbescheid Bindungswirkung für das Verfahren zur Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs. 4 EStG entfaltet (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 1999 VIII R 29/98, BFHE 188, 146, BStBl II 1999, 592 zu § 15a EStG; vgl. auch Heuermann in Blümich, EStG, 116. Auflage, § 15b Rdnr. 38), ist von den festgestellten Einkünften auszugehen (Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 30. Januar 2013 3 K 1185/12, EFG 2013, 849).

45

Gemäß § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach Abs. 1 dieser Vorschrift nicht ausgleichsfähige Verlust jährlich gesondert festzustellen. Diese Feststellung ist einheitlich durchzuführen, wenn es sich bei dem Steuerstundungsmodell um eine Gesellschaft i. S. v. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO handelt und die Feststellung mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte verbunden wird (§ 15b Abs. 4 Satz 5, 2. Halbsatz EStG). 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. Ein Steuerstundungsmodell in diesem Sinne liegt gemäß § 15b Abs. 2 EStG vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. 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. Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen. Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell dürfen nur dann nicht ausgeglichen oder abgezogen werden, wenn innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals oder bei Einzelinvestitionen des eingesetzten Eigenkapitals 10 % übersteigt (§ 15b Abs. 3 EStG). Die Vorschrift des § 15b EStG, die durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22.12.2005 (BGBl I 2005, 3683, BStBl I 2006, 80) eingeführt worden ist, findet auf Anlaufverluste von Existenz- und Firmengründern zwar grundsätzlich keine Anwendung (Begründung des Gesetzesentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD, BT-Drucksache 16/107 vom 29.11.2005 S. 6; BMF-Schreiben vom 17.7.2007, BStBl I 2007, 542 Tz. 1; Seeger in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 15b Rn. 2). Der Gesetzgeber wollte aber Steuerstundungsmodellen die Anerkennung versagen, die ein extrem hohes Verlustverrechnungspotential in der Anfangsphase einer Investition generieren (so auch Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 17.10.2012 1 K 2343/08, EFG 2013, 510).

46

47

Im Streitfall sprechen zwar erhebliche Anhaltspunkte dafür, dass das Konzeptpapier zu J Rendite Leasinggesellschaften ein vorgefertigtes Konzept und damit eine modellhafte Gestaltung darstellt, denn nach diesem Konzeptpapier wurden von denselben Initiatoren zahlreiche gleichartige Gesellschaften gegründet und betrieben. Letztlich kann diese Frage aber offen bleiben, da nicht zur Überzeugung des Senats feststeht, dass durch dieses Konzept die Möglichkeit geboten werden sollte, negative Einkünfte zu erzielen.

Da typische Anlaufverluste in der Existenzgründungsphase nicht unter § 15b EStG fallen, führen die gemäß § 9 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags vereinbarten Zahlungen an die Komplementär-GmbH in Form einer einmaligen Zahlung in Höhe von 15.000,00 EUR, einer jährlichen Vergütung in Höhe von 4.000,00 EUR und Auslagenersatz sowie die sonstigen, mit der Gründung der Klin. im Streitjahr im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht zur Erzielung steuerlicher Vorteile i. S. v. § 15b Abs. 2 EStG. Hinzu kommt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei näherer Prüfung ggf. abweichend, nämlich tatsächlich höher hätten festgestellt werden müssen, der Verlust mithin geringer hätte festgestellt werden müssen. Denn die Konzeptionsgebühr, für die die Klin. an die Komplementär-GmbH eine einmalige Zahlung in Höhe von 15.000,00 EUR zu leisten hatte, sollten Kosten wie z. B. Leasing- und Investitionsplanung, Leasinggut-Akquisition sowie Beschaffung der Eigenkapitalausstattung abdecken (so das Konzeptpapier für J Rendite Leasingfonds, Seite 11 Punkt 2). Sie betraf damit offenbar Kosten zur Herstellung einer Investitionsstruktur für noch abzuschließende Sale-and-lease-back-Geschäfte. Von dieser Investitionsstruktur hätte die Klin. über einen vorgesehenen Zeitraum von acht Jahren profitiert. Die Klin. sollte gemäß § 14 ihres Gesellschaftsvertrags nach Ablauf des 31.12.2013 aufgelöst werden. Bis dahin sollten die Sale-and-lease-back-Geschäfte abgewickelt sein. Daher wäre der Aufwand der Klin. in Höhe von 15.000,00 EUR bei näherer Prüfung ggf. als ein über die vorgesehene Laufzeit der KG abzuschreibendes immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren gewesen.

48

Die von der Klin. ursprünglich beantragte Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG führt ebenfalls nicht dazu, dass steuerliche Vorteile in Aussicht gestellt wurden. Das Konzeptpapier für J Rendite Leasinggesellschaften, das der Gründung der Klin. zugrunde lag, enthält in der Ertragsberechnung keine Hinweise auf die Bildung einer Ansparrücklage. Im Konzeptpapier werden steuerliche Aspekte gar nicht angesprochen. Vielmehr sollten danach ab dem Investitionsjahr positive Einkünfte erzielt werden. Dass ein anderes – offenbar älteres - Konzeptpapier derselben Initiatoren für J Leasingfondsgesellschaften Hinweise auf die Bildung einer Ansparrücklage enthält, lässt nicht ohne weitere Anhaltspunkte den Schluss zu, dass diese Hinweise auf das im Streitfall gewählte Anlagemodell übertragbar sind. Entgegen der Ansicht des Bekl. ist es nicht schädlich, dass die Initiatoren als Reaktion auf die Einführung der gesetzlichen Regelung ein Konzept entwickelt haben, das die Voraussetzungen für ein Steuerstundungsmodell i. S. v. § 15b Abs. 2 EStG gerade nicht erfüllt (so auch FG Münster, Urteil vom 8. November 2010 5 K 4566/08 F, EFG 2011, 438; Beschluss vom 5. August 2010 5 V 1142/10 F, EFG 2010, 1878). Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt, seine rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe steuerliche Belastung ergibt (z. B. BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 25/08, BFHE 228, 509, BStBl II 2010, 622; BFH-Beschluss v. 29. November 1982 GrS 1/81, BFHE 137, 433, BStBl II 1983, 272, unter C. III. der Gründe). Im Übrigen sind auf die hier ursprünglich von der Klin. gebildete Ansparrücklage hin tatsächlich in 2007 Leasinggüter für insgesamt 64.000,00 EUR angeschafft worden.

49

Weitere Anhaltspunkte dafür, dass durch das Konzept der J Rendite Leasinggesellschaften die Möglichkeit geboten werden sollte, negative Einkünfte zu erzielen, sind nicht ersichtlich.

50

Insbesondere ist nicht erklärlich, wie für ein Konzept, das mit Steuervorteilen in Form von negativen Einkünften wirbt, Anleger gefunden werden sollen, wenn im Vermarktungsprospekt steuerliche Folgen gerade nicht angesprochen werden. Hierzu hätte es weiterer Vermarktungsinstrumente bedurft, die im Streitfall nicht erkennbar sind.

Es besteht auch kein Anscheinsbeweis dahingehend, dass bei der Gründung einer Vielzahl gleichartiger Gesellschaften mit nur einem oder wenigen Kommanditisten nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass die Investition zur Erlangung steuerlicher Vorteile getätigt worden ist. Vielmehr ist nach den allgemeinen Regeln über die Darlegungs- und Feststellungslast zu entscheiden. Da es sich bei § 15b EStG um eine Verlustausgleichsbeschränkung und damit um eine steuererhöhende Vorschrift handelt, trägt das Finanzamt die Darlegungs- und Feststellungslast. 51

Da bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15b Abs. 2 EStG nicht vorliegen, muss der Senat nicht auf die von der Klin. angesprochene Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift eingehen (so auch BFH-Beschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). 52

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO). 53

Die Revision wird wegen besonderer Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da das streitige Modell eine Vielzahl von Fällen betrifft und zur Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15b EStG – insbesondere zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Anscheinsbeweis vorliegt - eine höchstrichterliche Klärung geboten ist. Im Übrigen erfolgt die Revisionszulassung im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren mit dem Aktenzeichen IV R 59/10. 54