Urteil vom 01. September 2016, IV R 17/13

Inkrafttreten des § 15b EStG bei geschlossenen Fonds

ECLI:DE:BFH:2016:U.010916.IVR17.13.0

BFH IV. Senat

EStG § 15b, EStG § 52 Abs 33a, EStG VZ 2005

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 11. Februar 2013, Az: 10 K 2171/07

Leitsätze

1. Der zeitliche Anwendungsbereich des § 15b EStG ergibt sich für geschlossene Fonds aus § 52 Abs. 33a Sätze 1 bis 3 EStG 2005.

2. Als geschlossener Fonds in diesem Sinn ist ein Fonds anzusehen, der mit einem festen Anlegerkreis begründet wird. Ein Außenvertrieb ist nicht notwendiger Bestandteil geschlossener Fonds.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 12. Februar 2013 10 K 2171/07 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war im Streitjahr (2005) eine am 8. November 2005 von den Beigeladenen zu 1. bis 7. und A sowie einer GmbH gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Zweck der Gesellschaft ist der Aufbau, die Verwaltung, die Nutzung und die regelmäßige Umschichtung eines Wertpapierportfolios. Die Geschäfte der Klägerin werden ausschließlich von der GmbH geführt, die zur Erbringung von Bareinlagen nicht verpflichtet und am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligt ist. Sie ist allerdings verpflichtet, die vertragliche Haftung der übrigen Gesellschafter individuell auf das Gesellschaftsvermögen zu begrenzen. Eine ordentliche Kündigung des Gesellschaftsvertrags ist ausgeschlossen. Für das Portfolio dürfen nur Wertpapiere verwendet werden, deren Restlaufzeiten zum Zeitpunkt des Erwerbs weniger als vier Jahre betragen; sie sind grundsätzlich innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb zu veräußern.

2 Am ... Dezember 2005 erwarb die Klägerin Bonuszertifikate der X-Bank AG zu einem Bruttopreis von ... €, die sie in ihrer Einnahmen-Überschussrechnung für das Rumpfwirtschaftsjahr 2005 dem Umlaufvermögen zuordnete.

3 Zur Darlegung der Voraussetzungen eines geschlossenen Fonds im Rahmen eines Lohnsteuerermäßigungsverfahrens teilte die Klägerin mit Schreiben vom ... Juni 2006 u.a. mit, der Beigeladene zu 1. habe als Initiator die übrigen Gesellschafter der GbR angesprochen und ihnen die Beteiligung an dem von ihm vorgegebenen Investitionskonzept angeboten. Bei dem Konzept handele es sich um eine Personengesellschaft mit befristeter Laufzeit. Die Anleger seien Mitgesellschafter der GbR und Miteigentümer des Gesellschaftsvermögens. Die GbR ermögliche keine Aufnahme weiterer Gesellschafter und keine ordentliche Kündigung. Zu dem von dem Beigeladenen zu 1. vorgefertigten Angebot zählten ein --abgesehen von den Namen der Gesellschafter und der Höhe ihrer Beteiligungen-- festgelegter Gesellschaftsvertrag, ein von ihm ausgesuchter Vermögensverwalter, die Aushandlung des Vermögensverwaltungsvertrags sowie die Auswahl der bevollmächtigten Rechtsanwalts- und Steuerberatungs-Kanzlei als steuerlicher Berater für das Konzept. Der Kontakt im Zusammenhang mit der

steuerlichen Betreuung der GbR finde typischerweise ausschließlich mit dem Beigeladenen zu 1. statt. Die übrigen Beteiligten hätten die GbR bzw. das dahinter stehende Konzept weder entwickelt noch ausgestaltet. Sie seien lediglich zu den von dem Beigeladenen zu 1. im Voraus festgelegten Konditionen der Gemeinschaftskonstruktion beigetreten.

4 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr erklärte die Klägerin einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... €.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte den Verlust in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom ... Oktober 2006, traf dort aber zugleich die Feststellung, dass es sich bei der Klägerin um ein Modell i.S. des § 15b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) handele.

6 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Es entschied, dass in dem angefochtenen Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung die Feststellung, es handele sich um ein Modell i.S. des § 15b EStG, gestrichen werde. Das FA habe den Verlust zu Unrecht als nur verrechenbaren Verlust festgestellt, weil im Streitfall nach § 52 Abs. 33a Sätze 1 und 4 EStG der zeitliche Anwendungsbereich des § 15b EStG nicht eröffnet sei.

7 Mit seiner Revision macht das FA eine Verletzung der §§ 15b, 52 Abs. 33a EStG geltend.

8 Es beantragt, das Urteil des Hessischen FG vom 12. Februar 2013 10 K 2171/07 aufzuheben und das Verfahren zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Feststellung verrechenbarer Verluste i.S. des § 15b EStG zutreffend für rechtswidrig gehalten.

11 1. Die Feststellung verrechenbarer Verluste nach § 15b EStG ist schon deshalb rechtswidrig, weil § 15b EStG im Streitfall noch nicht anwendbar war.

12 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 bestimmbaren 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).

13 b) Im Streitfall ist die Klägerin als geschlossener Fonds anzusehen, für den nach § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG der Zeitpunkt des Beitritts der Gesellschafter maßgeblich ist; auf den Zeitpunkt der Investition nach § 52 Abs. 33a Satz 4 EStG kommt es nicht an.

14 aa) Der Begriff des geschlossenen Fonds in § 52 Abs. 33a Satz 4 i.V.m. Satz 1 EStG umfasst nur solche Fonds, die mit einem festen Anlegerkreis begründet werden.

15 (1) Ein solches Normverständnis ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Norm. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ist ein Fonds nur dann als "geschlossen" anzusehen, wenn nach der Zeichnungsphase keine neuen Anleger mehr aufgenommen werden können. Demgemäß werden geschlossene Fonds zivilrechtlich als Kapitalanlagegesellschaften verstanden, deren Geschäftszweck auf die Errichtung, den Erwerb und die Verwaltung eines oder mehrerer (Immobilien-)Objekte mit einem im Voraus feststehenden Investitionsvolumen ausgerichtet ist, und die, sobald das Eigenkapital platziert ist, mit einem festen Kreis von Anlegern geschlossen werden (vgl. Urteil

des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 21. Januar 2002 II ZR 2/00, BGHZ 150, 1; vgl. auch Kurth/Grass, Der geschlossene Immobilienfonds, 2. Aufl., S. 19 f.; Bartlsperger/Boutonnet/Loipfinger/Nickl/Nickl/ Richter, Geschlossene Immobilienfonds, 5. Aufl., S. 56 f.). Anteile an einem geschlossenen Fonds sind praktisch nicht verkäuflich, jedenfalls nicht zu für den Anleger angemessenen Konditionen (vgl. BGH-Urteile vom 18. Januar 2007 III ZR 44/06; vom 19. November 2009 III ZR 169/08), denn es gibt in der Regel keinen relevanten Zweitmarkt, auf dem Beteiligungen an geschlossenen Fonds gehandelt werden (Urteil des Oberlandesgerichts Karlsruhe vom 30. Januar 2014 9 U 159/11).

16 (2) Für das vorgenannte Begriffsverständnis spricht auch der mit § 52 Abs. 33a EStG verfolgte Gesetzeszweck. Der Gesetzgeber wollte durch die Ausgestaltung der Anwendungsregelungen zu § 15b EStG zwar die Attraktivität der dort beschriebenen Steuerstundungsmodelle mit Wirkung ab dem 11. November 2005 wirkungsvoll einschränken und dabei die Verrechnung der Verluste u.a. aus Medienfonds, Schiffsbeteiligungen, New Energy Fonds, Leasingfonds, Wertpapierhandelsfonds und Videogamesfonds nur noch mit positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle zulassen (BTDrucks 16/107, S. 7). Indessen hat er durch die Ausgestaltung der Anwendungsregelung deutlich gemacht, dass er insoweit zwischen Steuerstundungsmodellen unterscheidet, die in einer Beteiligung an einem geschlossenen Fonds (§ 52 Abs. 33a Sätze 1 bis 3 EStG) und die nicht im Erwerb eines Anteils an einem geschlossenen Fonds bestehen (§ 52 Abs. 33a Satz 4 EStG). Er hat sich insoweit an der Erfahrung ausgerichtet, dass am Markt Steuerstundungsmodelle "vorrangig" als geschlossene Fonds angeboten werden, während daneben aber auch andere Investitionsformen vorkommen (vgl. BTDrucks 16/107, S. 6).

17 Es ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber die Durchführung eines Außenvertriebs als unverzichtbares Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines geschlossenen Fonds angesehen hätte. Dagegen spricht bereits der Umstand, dass § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG zwischen Beitritts- und Außenvertriebsfällen differenziert und gerade nicht kumulativ, sondern nur alternativ den Beitritt zum Steuerstundungsmodell oder den Beginn des entsprechenden Außenvertriebs voraussetzt. Schon daraus folgt, dass es --aus der Sicht des Gesetzgebers-- § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG unterfallende geschlossene Fonds ohne Außenvertrieb geben muss. Das wird dadurch bestätigt, dass der Gesetzgeber die Fälle fehlenden Außenvertriebs gesehen hat, denn in der Gesetzesbegründung zu § 15b EStG heißt es, dass die betroffenen vorgefertigten Konzepte "typischerweise, wenn auch nicht zwingend, ... mittels eines Anlegerprospekts oder in vergleichbarer Form (z.B. Katalog, Verkaufsunterlagen, Beratungsbögen usw.) vermarktet" werden (BTDrucks 16/107, S. 6 f.).

18 bb) Greift danach die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 33a Satz 1 EStG für einen geschlossenen Fonds ein, ist damit zugleich die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 33a Satz 4 EStG ausgeschlossen.

19 Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des § 52 Abs. 33a Satz 4 EStG, wonach nur Steuerstundungsmodelle erfasst werden, die "nicht im Erwerb eines Anteils an einem geschlossenen Fonds" bestehen. Auch den Gesetzesmaterialien ist nichts dafür zu entnehmen, dass der Gesetzgeber § 52 Abs. 33a Satz 4 EStG gegenüber der Regelung des Satzes 1 als eine Art "Auffangklausel" verstanden wissen wollte. Zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen in Bezug auf geschlossene Fonds sollte vielmehr § 52 Abs. 33a Satz 3 EStG dienen, wonach der Beschluss über eine Kapitalerhöhung und die Reinvestition von Erlösen dem Beginn des Außenvertriebs gleichgestellt werden (BTDrucks 16/107, S. 8).

20 c) Die Gesellschafter sind der Klägerin nicht nach dem 10. November 2005 beigetreten. Beitritt ist --auch wenn der Wortlaut eine andere Auslegung zulassen würde-- nicht bereits die Investitionsentscheidung bzw. entsprechende einseitige Willenserklärung des Steuerpflichtigen, sondern der rechtsverbindliche Abschluss des der Beteiligung an dem Steuerstundungsmodell zugrunde liegenden Vertragswerks durch Annahme des Beitrittsangebots (Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15b EStG Rz 17; Kaeser, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15b Rz C 64; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15b Rz 49). Dies entspricht den Vorstellungen des Gesetzgebers, der nur solche Investitionsentscheidungen aus der zeitlichen Anwendung des § 15b EStG ausnehmen will, die vor den im Gesetz geregelten Stichtagen bereits "verbindlich und unwiderruflich" getroffen wurden (BTDrucks 16/107, S. 8). Dass nach dem Willen des Gesetzgebers erst die rechtsverbindliche Investition maßgebend sein soll, zeigt im Übrigen auch § 52 Abs. 33a Satz 4 EStG.

21 Danach ist für den Zeitpunkt des Beitritts auf den Tag der rechtsverbindlichen Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags abzustellen. Nach den Feststellungen des FG wurde der Gesellschaftsvertrag der Klägerin am 8. November 2005 und damit vor dem Stichtag für die Anwendung des § 15b EStG abgeschlossen.

22 2. Bei dieser Sachlage kommt es auf die von den Beteiligten erörterten Rechtsfragen nach der Zulässigkeit der rückwirkenden Inkraftsetzung des § 15b EStG, der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15b EStG sowie

dessen Verfassungsmäßigkeit nicht an. Der Senat hat auch keine Veranlassung, der Frage nachzugehen, ob der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Feststellungen zu § 15b EStG formellen Einwänden ausgesetzt sein könnte (zur Bezugnahme auf Anlagen vgl. etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. August 2015 IV R 41/12) und welche Feststellungen im Zusammenhang mit § 15b EStG bei einem Steuerstundungsmodell in Gestalt einer Personengesellschaft zu treffen sind (zu einer Einzelinvestition vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2015 VIII R 74/13, BFHE 252, 364, BStBl II 2016, 388). Über die Frage, ob die Klägerin im Streitjahr überhaupt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und in welcher Höhe ein Verlust entstanden ist, war in diesem Verfahren nicht zu entscheiden, weil die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bestandskräftig geworden ist.

23 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de