

Steuerberaterkammer Köln

Kammertag 2018

§ 42 AO
Gesamtplan
Verklammerung

Verklammerung

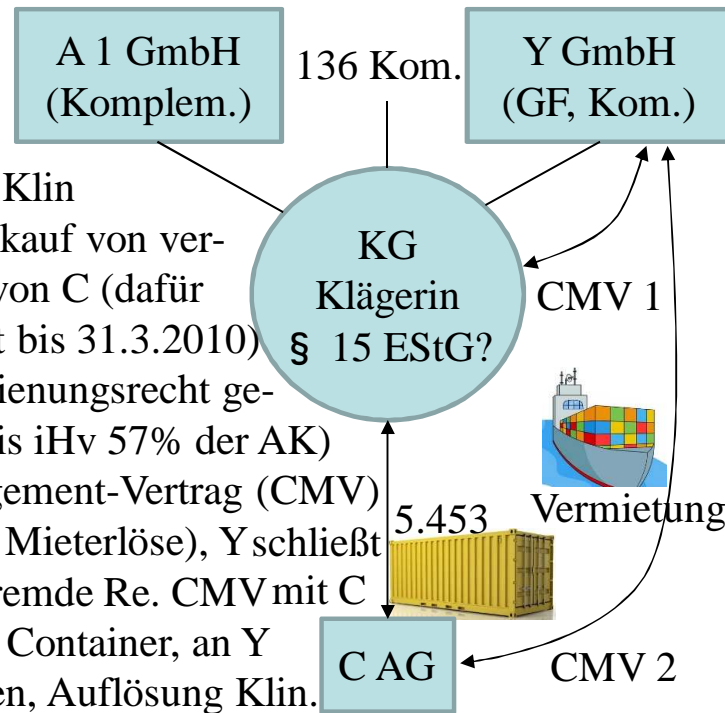
Verklammerung

I. BFH, Urteil v. 8.6.2017, IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061

1. Sachverhalt

Chronologie:

- 12/2003: Gründung Klin
- 12/2003-3/2004: Ankauf von vermieteten Containern von C (dafür Darlehen mit Laufzeit bis 31.3.2010)
- Klin vereinbart Andienungsrecht gegenüber Y (2010: Preis iHv 57% der AK) und Container-Management-Vertrag (CMV) mit Y (dafür 10% der Mieterlöse), Y schließt im eigenen Namen, fremde Re. CMV mit C
- 2/2010: Verkauf der Container, an Y und im Bieterverfahren, Auflösung Klin.



Prospekt der KG:

- 6-jährige Kapitalanlage mit Gesamtausstattung iHv 145%
- Verkauf der Container ist gesichert
- alle Container sind langfristig vermietet
- Ergebnisprognose 2003-2009: aus Vermietung Gewinn iHv insges. 91.000 € (ohne Veräußerungsgewinn)
- „Beteiligungserfolg hängt zu wesentlichem Teil von erfolgreicher Veräußerung ab“

Verklammerung

I. BFH, Urteil v. 8.6.2017, IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061

2. Verfahrensablauf

- Klin erklärt für 2003-2007 Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG
- FA erlässt zunächst erklärungskonforme F-Bescheide unter VdN
- 2010: BP für 2003-2007 nimmt Einkünfte nach § 15 EStG an
- FA: Änderung F-Bescheide 2003-2007 in gew. Einkünfte (iHv 218 € bzw. 0 €)
 - außerdem Erlass entsprechender F-Be 2008-2009
 - sowie Erlass GewSt-Mess-Be 2003-2009 (Messbeträge: 0 €)
- Nach EE folgt Klage gegen F-Be 2003-2007 und GewSt-Mess-Be 2003-2009
- FG Hamburg, 14.8.2013, 2 K 242/12, EFG 2013, 1908: Klageabweisung
 - Zulässigkeit? (+) Beschwer trotz 0-Feststellung, da ua Einkunftsart streitig
 - Begründetheit? (-) § 15 II, da Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten; Vermietung sei mit Verkauf verklammert, Verkauf sei nach Prospekt wesentlicher Teil des Erfolgs und der Attraktivität der Anlage

Verklammerung

I. BFH, Urteil v. 8.6.2017, IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061

3. Entscheidungsgründe: Revision begründet, Aufhebung FG-Urteil, Zurückverweisung

- § 15 III Nr. 2? (-) da Kommandistin Y Geschäftsführerin der KG ist
- § 15 II?
 - Keine private Vermögensverwaltung?
 - grds (-) bei Vermietung einzelner beweglicher WG → § 22 Nr. 3 EStG
 - ausnahmsweise (+) insbes wenn Vermietung mit Verkauf nach Geschäftskonzept zu einheitlicher Tätigkeit verklammert
 - » Voraussetzung dafür ist, dass sich Vermietung und Veräußerung derart bedingen, dass die Veräußerung nötig ist, um überhaupt einen Gewinn zu erzielen. Das Geschäftskonzept muss darauf gerichtet sein, dass sich erst durch die Erzielung eines Veräußerungserlöses der angestrebte Totalgewinn erzielen lässt.
 - » Für Fondsgesellschaften gilt: Verklammerung nur zulässig, wenn bereits iZd Aufnahme der Geschäftstätigkeit feststeht, dass sich pos. Gesamtergebnis nur mit Veräußerung erzielen lässt

Verklammerung

I. BFH, Urteil v. 8.6.2017, IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061

3. Entscheidungsgründe

- § 15 II EStG – keine private Vermögensverwaltung?
 - Verklammerung – Würdigung der Umstände des Einzelfalls
 - » Indizwirkung hat dabei insbes das im Prospekt dargestellte Geschäftskonzept und die Ergebnisprognose
 - » Verklammerung zu einheitlicher Tätigkeit (-) wenn pos. Gesamtergebnis auch ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses
 - » Verklammerung in diesem Fall dennoch (+) wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass Verwirklichung dieses Geschäftskonzepts von vornherein ausgeschlossen erscheint (Rückausnahme)
 - Subsumtion: FG hat rechtsfehlerhaft Verklammerung bejaht, denn nach Ergebnisprognose ist allein aus Vermietung ein pos. Ergebnis zu erwarten; dass die Attraktivität der Anlage (→ Renditeerwartung) von Veräußerungserlös mitbestimmt wird, ist weniger bedeutsam

Verklammerung

I. BFH, Urteil v. 8.6.2017, IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061

3. Entscheidungsgründe

- § 15 II EStG – keine private Vermögensverwaltung?
 - Verklammerung
 - Zurückverweisung, da Sache nicht spruchreif
 - » FG muss prüfen, ob die Verwirklichung des Geschäftskonzepts von vornherein ausgeschlossen erschien (Rückausnahme)
 - » Denn erwartetet war ein rel. niedriges Gesamtergebnis (91.000€)
 - » Und tatsächlich ist über die Laufzeit des Fonds (ohne Veräußerungsgewinn) nur ein Verlust entstanden
- Nachhaltigkeit?
 - In Fällen, in denen nur an 1 Erwerber veräußert wird, genügt es grds. nicht, wenn WG in mehreren Tranchen gekauft bzw. Vielzahl von WG verkauft wird, vielmehr muss sich Wiederholungsabsicht dann aus anderen Umständen ergeben (s. dazu BFH, 9.12.02, VIII R 40/01)
 - hier (+) da Veräußerung an mindestens 2 Erwerber (Bieter und Y)

Verklammerung

I. BFH, Urteil v. 8.6.2017, IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061

3. Entscheidungsgründe

– § 15 II?

- Zurechnung der Einkünfte an Klin

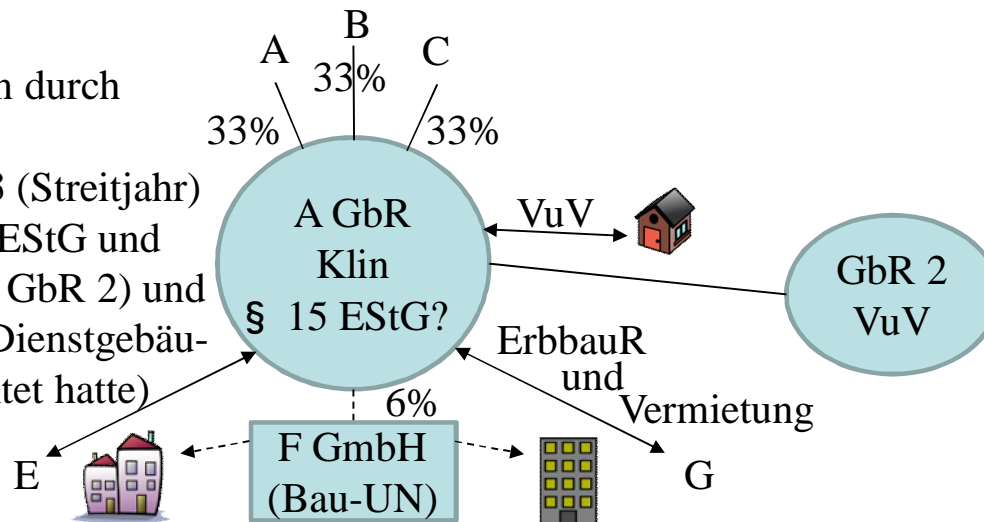
- Vermietungseinkünfte sind grds. der Pers. zuzurechnen, die im Außenverhältnis als Vermieter tätig ist (hier: Y – Verwaltung der Container nur auf fremde/Klins Rechnung, aber im eigenen Namen)
- Zurechnung an hinter dem Vermieter stehende Pers. (Treugeber) nur, wenn er das Treuhandverhältnis beherrscht und der Treuhänder nur auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt (BFH, IX R 269/87)
- Sonst: Klin erzielt als Kapitalgeberin Einkünfte iSd § 20 EStG

Verklammerung

II. BFH, Urteil v. 28.9.2017, IV R 50/15, BStBl II 2018, 89

1. Sachverhalt

- 1978: Gründung Klin durch A, B und C (je 1/3)
- GbR erklärt für 2003 (Streitjahr) Einkünfte iSd § 20 EStG und § 21 EStG (u.a. aus GbR 2) und aus Vermietung 2er Dienstgebäude (die F für A errichtet hatte)



• 2 Dienstgebäude

- 1986: Stadt E vereinbart mit Klin 20-jähriges Erbbaurecht an GrdStk mit der Pflicht, hierauf Dienstgebäude zu bauen, sowie Mietvertrag über 20 Jahre
- 2007: Klin erhält Entschädigung von E

- 1992: Landkreis G vereinbart mit Erbbaurecht an GrdStk bis 31.12.2013 mit der Pflicht, hierauf Dienstgebäude zu errichten, sowie Mietvertrag bis 31.12.2013
- 2013: Klin erhält Entschädigung von G

Verklammerung

II. BFH, Urteil v. 28.9.2017, IV R 50/15, BStBl II 2018, 89

2. Verfahrensablauf

- Klin erklärt insbes. Einkünfte iSd § 21 EStG
- FA erlässt zunächst erklärungsgemäßen F-Bescheid unter VdN
- BP für 2003-2009: Rahmen der privaten Vermögensverwaltung sei überschritten, Klin erziele in der Folge gem. § 15 III Nr. 1 EStG insges. gew. Einkünfte
- FA erlässt Änderungsbescheid: Einkünfte iSd § 15, Erhöhung der Einkünfte um in Anspruch genommene AfA (Gebäude nun UV)
- FG Nds., 6.10.2015, 16 K 10021/14, BB 2016, 981: Klagestattgabe
 - Rahmen privater Vermögensverwaltung sei nicht überschritten
 - Verklammerungsrechtsprechung könne nicht auf Immobilien übertragen werden, jedenfalls nicht bei einem 20 Jahre vermieteten Obj. und wenn Reinvestition des Veräußerungserlöses in ein anderes Vermietungsobj. nicht beabsichtigt sei

Verklammerung

II. BFH, Urteil v. 28.9.2017, IV R 50/15, BStBl II 2018, 89

3. Entscheidungsgründe: Revision begründet, Aufhebung FG-Urteil, Zurückverweisung

- § 15 III Nr. 1 EStG? (+) Einkünfte iSd § 21 EStG (GbR 2) und (trennbar davon)
 - möglicherweise – gew. Einkünfte aus Überlassung der beiden Dienstgebäude
- Überlassung der beiden Dienstgebäude erfüllt § 15 II EStG, insbes keine private Vermögensverwaltung?
 - Allein die von vornherein geplanten Veräußerungen (entgeltlichen Übertragungen) der Gebäude infolge Erlöschens der Erbbaurechte überschreitet nicht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung
 - Anhaltspunkte für Überschreitung der 3-Obj.-Grenze liegen nicht vor
 - Auch keine Ausnahmefall eines gew. GrdStk-Handels ohne Überschreitung der 3-Obj.-Grenze, da hier lang-/20-jährige Vermietung (vgl. § 23 EStG)

Verklammerung

II. BFH, Urteil v. 28.9.2017, IV R 50/15, BStBl II 2018, 89

3. Entscheidungsgründe

- Überlassung Dienstgebäude keine private Vermögensverwaltung?
 - Aber dann keine private Vermögensverwaltung mehr, wenn
 - Geschäftskonzept darin bestanden haben sollte, Gebäude zu errichten, zu vermieten und gegen vorher fest vereinbarte Entschädigung zu übertragen und
 - bereits bei Aufnahme der Tätigkeit festgestanden haben sollte, dass pos. Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der Entschädigung erzielbar
 - Einzeltätigkeiten einer derart gemischten Tätigkeit sind nicht getrennt zu würdigen, sondern zu einer einheitlichen, über den Rahmen d. privaten Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit verklammert
 - Diese Verklammerungsrechtsprechung ist auf Immobilien übertragbar
 - Umschichtung von Vermögenswerten tritt in den Vordergrund, wenn pos. Gesamtergebnis erst aus Veräußerung – gilt auch für Immobilien

Verklammerung

II. BFH, Urteil v. 28.9.2017, IV R 50/15, BStBl II 2018, 89

3. Entscheidungsgründe

- Überlassung Dienstgebäude keine private Vermögensverwaltung?
 - Diese Verklammerungsrechtsprechung ist auf Immobilien übertragbar
 - RSpr. zu gew. GrdStk-Handel wirkt nicht abschließend
 - Verklammerungs-RSpr. ist nicht auf Fälle beschränkt, in denen zwischen An- und Verkauf nur eine kurzfristige Vermietung erfolgt
 - » bei kurzfristiger Vermietung wird pos. Ergebnis aber eher nur mit Veräußerung erzielbar sein
 - Haltefrist des § 23 EStG steht nicht entgegen
 - » Ausnutzung des Vermögenswertes durch Umschichtung ist auch nach Fristablauf möglich. So bereits für Mobilien entschieden.
 - Unerheblich ist auch, ob WG angeschafft oder selbst hergestellt
 - Reinvestition des Veräußerungserlöses in nämliches Obj. ist nicht Vss
 - » dies kann aber bzgl. Nachhaltigkeit bedeutsam sein

Verklammerung

II. BFH, Urteil v. 28.9.2017, IV R 50/15, BStBl II 2018, 89

3. Entscheidungsgründe

- Überlassung Dienstgebäude keine private Vermögensverwaltung?
 - Subsumtion
 - Miet- und Erbbaurechtsverträge haben sich gegenseitig bedingt, dies spricht für einheitliches Geschäftskonzept bestehend aus Errichtung, Vermietung, Übertragung
 - Zurückverweisung, da unklar, ob pos. Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Veräußerungserlöses erzielbar
- Weitere Hinweise
 - Stichtag für die Prognose ist der Beginn der jeweiligen Tätigkeit
 - Prognose ist für jedes Dienstgebäude getrennt durchzuführen und erstreckt sich über den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung
 - Zu berücksichtigen sind dabei Mieteinnahmen einerseits sowie vorhersehbare WK andererseits (AfA, Zinsen, lfd. Kosten)

Verklammerung

II. BFH, Urteil v. 28.9.2017, IV R 50/15, BStBl II 2018, 89

3. Entscheidungsgründe

- Weitere Hinweise
 - Grundsätzliche Vermutung eines Totalüberschusses bei auf Dauer angelegter Vermietung greift nicht, da hier Vermietung befristet auf 20 Jahre
 - Nachhaltigkeit? (+) trotz 6-Jahre-Abstand zwischen Obj. für E und G, Wiederholung in größeren Zeitabständen reicht, insbes da/wenn mit dem „zweiten Geschäft“ (G) zu einem Zeitpunkt angefangen worden ist, zu dem das „erste Geschäft“ (E) noch nicht beendet (übertragen) war

4. Weiterführende Literatur

- Kritisch: Spohn/Lipps, DStR 2018, 605; Wagner/Brüggen, DB 2018, 408
- Zustimmend: Kanzler, NWB 2018, 158; Wendt, BFH/PR 2018, 54, FR 2018, 270
- Außerdem: Broemel, FR 2018, 235; Lüdicke/Warias, DB 2018, 1620

Verklammerung

Zusammenfassende Übersicht Verklammerung

- **Tatbestand**
 - *Geschäftskonzept* besteht aus Kauf, Vermietung und Verkauf (Übertragung) gegen vorher vereinbarten Kaufpreis (Entschädigung) und
 - Bereits iZd Aufnahme der Geschäftstätigkeit steht fest (insbes nach dem im Prospekt dargestellten Geschäftskonzept), dass sich ein pos. Gesamtergebnis *nur aus Vermietung mit Veräußerung* erzielen lässt
 - Sonst, wenn nach dem Geschäftskonzept pos. Gesamtergebnis auch *ohne* Veräußerung zu erwarten: Verklammerung, wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass Verwirklichung dieses Geschäftskonzepts von vornherein *ausgeschlossen* erscheint
- **Rechtsfolge**
 - Verklammerung von Vermietung und Verkauf, Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung → § 15 II (+) wenn auch übrige Merkm. vorliegen
 - §§ 16, 34 EStG wohl (-) vgl. BFH, 8.6.2017, IV R 6/14