

Urteil vom 14. April 2011, IV R 36/08

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einem Schiffsfonds - Zur Anwendung des § 68 FGO bei einem Gewinnfeststellungsbescheid

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 7 Abs 1 S 2, AO § 42, FGO § 68

vorgehend FG Hamburg, 22. May 2008, Az: 2 K 236/06

Leitsätze

1. NV: Ein nachträglich geänderter Gewinnfeststellungsbescheid wird nach § 68 FGO nur hinsichtlich der zulässig mit der Klage angefochtenen Besteuerungsgrundlagen (partiell) Gegenstand des anhängigen Verfahrens .
2. NV: Aufwendungen eines in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten Schiffsfonds für die Übernahme einer Platzierungsgarantie, für die Koordinierung der Finanzen, für die Haftungsübernahme und für die Beschaffung des Eigenkapitals sind in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten des Schiffs (hier Containerschiff) zu behandeln, wenn sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen (Anschluss an BFH-Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717). Dies gilt gleichermaßen, wenn die Beteiligung nur mittelbar über eine zwischengeschaltete Obergesellschaft erfolgt .
3. NV: Aufwendungen für die Inbetriebnahme eines Containerschiffs gehören zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Februar 2003 errichtete sog. Ein-Schiff-Gesellschaft in Form einer KG. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Übernahme und der Betrieb des mit Vertrag vom ... zum Bau in Auftrag gegebenen Containerschiffs. Persönlich haftende Gesellschafterin war zunächst die Beigeladene zu 1., für die nach deren Ausscheiden im Streitjahr die Verwaltungsgesellschaft M GmbH. Kommanditisten waren im Streitjahr die Reederei KG, Beigeladene zu 2., die Bereederungsgesellschaft C KG, die D GmbH & Co. KG, die X GmbH, die Treuhand KG und die Beteiligungs KG. Über die Beteiligungs KG wurde der ganz überwiegende Anteil des Kommanditkapitals der Klägerin --ebenso wie des Kommanditkapitals dreier weiterer Ein-Schiff-Gesellschaften-- eingeworben. Die Anleger sind an der Beteiligungs KG, nicht aber direkt an der Klägerin beteiligt. Initiator des Projekts ist die X GmbH.
- 2 Die X GmbH hatte sich gegen eine Vergütung in Höhe von 5,32 Mio. € zzgl. 5 % Agio auf das Kommanditkapital verpflichtet, die Einwerbung des Kommanditkapitals sowie gegen eine Vergütung in Höhe von 400.000 € eine Platzierungsgarantie gegenüber den darlehensgewährenden Banken zu übernehmen.
- 3 Mit Vereinbarung vom 1. Oktober 2003 übernahm die Reederei KG die vorbereitende Bereederung des Containerschiffs sowie die Koordinierung der Zwischen- und Endfinanzierung des Investitionsvolumens und soweit erforderlich die Haftung für die Darlehen. Hierfür waren Vergütungen in Höhe von 400.000 € (für die vorbereitende Bereederung) und 200.000 € (für die Koordinierung der Zwischen- und Endfinanzierung und die Haftungsübernahme) vereinbart.
- 4 Zum Zeitpunkt der Anwerbung der Anleger ab Oktober 2003 waren alle wesentlichen Entscheidungen betreffend den Bau des Containerschiffs, die Bereederung, Vercharterung sowie die damit im Zusammenhang stehenden Vergütungen getroffen.
- 5 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften für das Streitjahr (2003) behandelte die Klägerin in Abweichung von der Handelsbilanz die Vergütungen für die Platzierungsgarantie, für die

vorbereitende Bereederung, für die Finanzierungs koordinierung, die Haftungsübernahme sowie für die Eigenkapitalbeschaffung als Anschaffungskosten. Dabei hatte sie sich an der Handhabung nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Oktober 2003 IV C 3 -S 2253a- 48/03 (BStBl I 2003, 546, sog. Fünfter Bauherrenerlass) orientiert.

- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Besteuerungsgrundlagen erklärungs gemäß fest.
- 7 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie sich ausschließlich gegen die Höhe des Jahresfehlbetrags laut Steuerbilanz ohne Berücksichtigung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben wandte. Sie begehrte, die Vergütungen für die vorbereitende Bereederung in Höhe von 400.000 €, für die Platzierungs garantie in Höhe von 400.000 €, für die Koordinierung der Finanzierung und Haftungsübernahme in Höhe von 200.000 € und für die Eigenkapitalbeschaffung in Höhe von 1 Mio. € als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen.
- 8 Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 9 Hierauf hat die Klägerin Klage erhoben. Im Klageverfahren begrenzte sie ihren Antrag dahin, dass sie nunmehr die Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Höhe von 1 Mio. € begehrte. Als Betriebsausgaben anzuerkennen seien die Vergütungen für die vorbereitende Bereederung in Höhe von 400.000 €, für die Platzierungs garantie in Höhe von 400.000 € und für die Koordinierung der Finanzierung und die Haftungsübernahme in Höhe von 200.000 €. Hilfsweise begehrte sie, die Eigenkapitalbeschaffungskosten in Höhe von 1 Mio. € als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen.
- 10 Das Finanzgericht (FG) hat die ausgeschiedenen Gesellschafter der Klägerin beigeladen.
- 11 Die Klage hatte Erfolg.
- 12 Die Entscheidungsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1864 veröffentlicht.
- 13 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 14 Es beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16 Das FA hat am 29. September 2008 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr erlassen, dem die Feststellungen einer Betriebsprüfung bei der Klägerin zu Grunde liegen. Die Änderungen betreffen nur den Bereich der Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter. Die Klägerin hat gegen den Bescheid Einspruch eingelegt, soweit er die Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen zu 2. betrifft.

Entscheidungsgründe

- 17 II. 1. Das angefochtene Urteil des FG ist nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Zwar hat das FA während des Revisionsverfahrens den Änderungsbescheid vom 29. September 2008 erlassen. Dieser ist aber nicht an die Stelle des angefochtenen Feststellungsbescheids vom 9. Juni 2005 getreten, über den das FG entschieden hat.
- 18 Der Änderungsbescheid ist nicht gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Nach § 68 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Die Vorschrift setzt voraus, dass beide Bescheide dieselbe Steuersache betreffen. Der Anwendungsbereich des § 68 FGO ist nicht eröffnet, wenn ein teilbarer Verwaltungsakt nur teilweise angefochten wird und sich der Änderungsbescheid nur auf den nicht angefochtenen Teil bezieht (zur Teilanfechtung eines teilbaren Kindergeldbescheids: Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Januar 2003 VIII R 60/00, BFH/NV 2003, 927). Auch der Gewinnfeststellungsbescheid ist wegen der in ihm enthaltenen selbständigen Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen ein teilbarer Verwaltungsakt (vgl. BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV

2004, 1372). Ein nachträglich geänderter Gewinnfeststellungsbescheid wird daher nach § 68 FGO nur hinsichtlich der zulässig mit der Klage angefochtenen Besteuerungsgrundlagen (partiell) Gegenstand des anhängigen Verfahrens (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 74/07, BFHE 229, 71, BStBl II 2010, 1104).

- 19** Ausgehend von diesen Grundsätzen unterfällt der Änderungsbescheid vom 29. September 2008 nicht dem Anwendungsbereich des § 68 FGO. Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist der Feststellungsbescheid vom 9. Juni 2005 nur insoweit, als er den laufenden Gewinn der Klägerin (Gesellschaftsgewinn) betrifft, wie er sich aus der Gesellschaftsbilanz ohne Berücksichtigung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben ergibt. Die Änderungen im Feststellungsbescheid vom 29. September 2008 betreffen indes ausschließlich den Bereich der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben. Die Höhe des Gewinns oder Verlustes im Bereich des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters kann für sich genommen Streitgegenstand im Klageverfahren gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid sein, mit der Folge, dass dann auch grundsätzlich nur über die diesen Bereich betreffenden steuerrechtlichen Folgen zu entscheiden ist (BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 IV R 87/06, BFHE 220, 385, BStBl II 2008, 428). Umgekehrt kann ebenfalls die Höhe des Gesellschaftsgewinns für sich genommen Streitgegenstand eines Klageverfahrens gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid sein. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist ggf. dann geboten, wenn die Angriffe gegen die Höhe des Sonderbetriebsgewinns eines Gesellschafters zwangsläufig Auswirkungen auf die Höhe des Sonderbetriebsgewinns eines anderen Gesellschafters oder auf die Höhe des Gewinns aus dem Gesellschaftsvermögen haben würden (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1995 VIII R 59/92, BFHE 179, 335, BStBl II 1996, 219, unter C.II.2.b der Gründe). Das ist vorliegend nicht der Fall.
- 20** 2. Die Revision des FA ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 21** Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003 vom 9. Juni 2005 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin nur insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als das FA Kosten für die vorbereitende Bereederung in Höhe von 400.000 € nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern lediglich als Anschaffungskosten für das Containerschiff berücksichtigt hat. Zu Recht hat das FA demgegenüber die Aufwendungen der Klägerin für die Platzierungsgarantie, für die Koordinierung der Finanzierung, für die Haftungsübernahme und für die Eigenkapitalbeschaffung nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern als Anschaffungskosten des Containerschiffs behandelt.
- 22** a) Nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BFH werden alle Aufwendungen, die von Anlegern eines Bauherrenmodells geleistet worden sind, als Anschaffungskosten und nicht als sofort abziehbare Werbungskosten behandelt (BFH-Urteil vom 14. November 1989 IX R 197/84, BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299), wenn sich die Anleger aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks beteiligen. Diese Beurteilung hat der IX. Senat gleichermaßen zu Grunde gelegt, wenn sich die Anleger zu einer GbR oder einer KG zusammengeschlossen haben und die Initiatoren zu den Gesellschaftern gehören (BFH-Urteile vom 7. August 1990 IX R 70/86, BFHE 161, 526, BStBl II 1990, 1024, und vom 8. Mai 2001 IX R 10/96, BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720). Dementsprechend hat der IX. Senat auch die Verträge, die der Errichtung eines Immobilienfonds in der Rechtsform einer KG zu Grunde lagen, als einheitliches Vertragswerk behandelt und sämtliche Aufwendungen des Fonds als Anschaffungskosten des von ihm erworbenen Grundstücks angesehen (BFH-Urteil vom 11. Januar 1994 IX R 82/91, BFHE 174, 127, BStBl II 1995, 166). Diese Rechtsprechung stützt sich auf die Erwägung, dass die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen für den Erwerb eines Grundstücks nicht davon abhängen kann, ob die Gegenleistung für den Erwerb aufgrund eines Vertrages in einer Summe gezahlt wird oder aufgrund mehrerer Verträge, in die der einheitliche Vorgang aus steuerlichen Gründen aufgespalten wird, in Teilbeträgen zu zahlen ist.
- 23** b) Dieser Rechtsprechung hat sich der erkennende Senat mit Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/97 (BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717) unter ausdrücklicher Aufgabe der zuvor im Vorlagebeschluss dargelegten abweichenden Rechtsauffassung (Senatsbeschluss vom 29. April 1999 IV R 40/97, BFHE 188, 374, BStBl II 1999, 828) auch für Immobilienfonds in der Rechtsform einer gewerblich geprägten KG mit folgenden Erwägungen angeschlossen: "Zwar sind im Fall einer solchen Personengesellschaft (hier gewerblich geprägte Personengesellschaft) für die handelsrechtliche Bilanzierung die Aufwendungen des Fonds aus der Perspektive der Gesellschaft zu betrachten. Ob Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aber sofort den Gewinn mindernde Betriebsausgaben vorliegen, kann danach nicht davon abhängen, inwieweit sich die Aufwendungen für den Gesellschafter oder künftigen Gesellschafter als Bestandteil eines von ihm zu tragenden Gesamtaufwands darstellen. Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) ergibt sich andererseits aber auch nicht, dass steuerlich der handelsrechtlichen Behandlung von Aufwendungen als laufende Betriebsausgabe aus der Perspektive der Gesellschafter gefolgt werden muss. Die einheitliche Betrachtung des Vertragswerks für Zwecke der

Besteuerung beruht nämlich auf § 42 AO 1977, wonach der Besteuerung anstelle einer wirtschaftlich unangemessenen Gestaltung der Rechtsverhältnisse diejenige Rechtsgestaltung unterworfen wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen gewesen wäre. Die angemessene Gestaltung bestände hier in der Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises für die Immobilie, so dass die im Zusammenhang mit der Abwicklung des Projekts vereinbarten Provisionen oder 'Gebühren' wie Anschaffungskosten zu werten sind ... Denn das wirtschaftliche Ziel der Fonds-Gesellschaft und ihrer Gesellschafter, in gesamthänderischer Verbundenheit hier ein Grundstück zu erwerben, zu bebauen und zu verwalten und dabei aus wohnungsbaupolitischen Gründen eingeräumte Vergünstigungen in Anspruch zu nehmen, kann und soll nur in der Zusammenfassung der verschiedenen Teile des Vertragswerks erreicht werden. Die einzelnen Teilverträge haben keine selbständige Bedeutung und lassen sich nur aus der gewünschten Schaffung sofort steuerlich abziehbarer Ausgaben erklären ... Für die steuerrechtliche Beurteilung eines geschlossenen Immobilienfonds mit gewerblichen Einkünften (kommt es nicht darauf an), wie die betreffenden Vorgänge in der Handelsbilanz der KG behandelt worden sind. § 42 AO 1977 geht als spezielle Regelung dem Grundsatz des § 5 Abs. 1 EStG vor ..., denn die Handelsbilanz bildet in Ermangelung einer handelsrechtlichen Regelung nach Art des § 42 AO 1977 nur die tatsächliche Zivilrechtslage ab."

- 24** c) Die für den geschlossenen Immobilienfonds entwickelten Grundsätze, an denen der erkennende Senat festhält, sind gleichermaßen auf den vorliegend zu beurteilenden Fall eines geschlossenen Schiffsfonds zu übertragen.
- 25** aa) Die Anschaffung, Verwaltung und Vercharterung des Containerschiffs unterscheidet sich insoweit weder rechtlich noch wirtschaftlich von der Anschaffung, Verwaltung und Vermietung einer Großimmobilie. Vergleichbar dem Immobilienfonds ist das vorliegende Fondskonzept darauf ausgerichtet, in gesamthänderischer Verbundenheit ein Containerschiff zu erwerben, zu verchartern und dabei eingeräumte steuerliche Vergünstigungen (hier insbesondere nach § 5a des Einkommensteuergesetzes --EStG--) in Anspruch zu nehmen. Dieses Ziel konnte und sollte nach dem wirtschaftlichen Fondskonzept durch die Bündelung verschiedener, bereits vor der Aufnahme zukünftiger Gesellschafter abgeschlossener Verträge erreicht werden. Der einzelne dem Fonds mittelbar über die Beteiligungs KG beitretende Gesellschafter hatte mithin im Zeitpunkt des Eintritts in die Gesellschaft keinerlei (unternehmerischen) Einfluss mehr auf das wirtschaftliche Konzept, welches die X-GmbH als Fondsiniciatorin und Gründungsgesellschafterin im Einzelnen ausgearbeitet hatte. Aus der Sicht der beitretenden Gesellschafter standen die Aufwendungen für die einzelvertraglich vereinbarten Dienstleistungen, hier für die Übernahme der Platzierungsgarantie, für die Koordinierung der Finanzierung, für die Haftungsübernahme und für die Eigenkapitalbeschaffung aufgrund der modellimmanenten Verknüpfung aller diesbezüglichen Verträge in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an dem Containerschiff. Den von den Initiatoren und Gründungsgesellschaftern des Schiffsfonds abgeschlossenen einzelnen Verträgen kam daher jedenfalls aus der maßgeblichen Sicht der der Beteiligungs KG beitretenden Gesellschafter keine selbständige Bedeutung zu. Die einzelvertraglichen Abreden lassen sich auch bei dem hier zu beurteilenden Schiffsfonds nur aus der gewünschten Schaffung sofort steuerlich abziehbarer Ausgaben erklären. Ein Abzug von Aufwendungen als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben kommt insoweit nur in Betracht, als ein Erwerber eines Containerschiffs außerhalb der modellhaften Vertragsgestaltung diese ebenfalls sofort als Betriebsausgaben abziehen könnte. Dies ist bei den zuvor genannten Aufwendungen nicht der Fall.
- 26** bb) Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Vercharterung eines Containerschiffs, die grundsätzlich auch die Gestellung der Schiffsbesatzung umfasst, eine gewerbliche und keine vermögensverwaltende Tätigkeit darstellt. Denn die Frage der Einordnung einer Tätigkeit unter die Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 7 EStG ist nicht relevant für die Zuordnung verschiedener Aufwendungen zu den Anschaffungskosten einerseits oder den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben andererseits. Es entspricht vielmehr gefestigter Rechtsprechung, dass die Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungskosten für die Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte übereinstimmend nach der Definition des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs erfolgt (vgl. allgemein Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, zu C.III.1.c dd).
- 27** cc) Die zu den geschlossenen Immobilienfonds ergangene Rechtsprechung und deren Übertragung auf den vorliegenden Schiffsfonds steht auch nicht im Widerspruch zu den Beschlüssen des Großen Senats des BFH vom 10. November 1980 GrS 1/79 (BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164) und vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Zwar folgt aus der Rechtsprechung des Großen Senats, dass die Personengesellschaft/Gemeinschaft Steuerrechtssubjekt bei der Qualifikation und der Ermittlung der Einkünfte und der Gesellschafter/Gemeinschaftersubjekt der Einkünfteerzielung ist (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679). Dem Gedanken der Einheit der Gesellschaft/Gemeinschaft folgend, sind deshalb grundsätzlich dem Gesellschafter nicht die einzelnen von der Gesellschaft verwirklichten Geschäftsvorfälle, sondern lediglich das Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit

(Gewinn oder Überschuss) anteilig zuzurechnen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.2.b aa). Daraus folgt zugleich, dass für die Zuordnung der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten oder zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben grundsätzlich auf die Sicht der Gesellschaft abzustellen ist. Diese gesellschaftsbezogene, dem Grundsatz der Einheit der Gesellschaft geschuldete Beurteilung muss jedoch gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschaft zurücktreten, wenn andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.).

- 28** Auch vorliegend hat die Anwendung des § 42 der Abgabenordnung (AO) zur Folge, dass die gesellschaftsbezogene Betrachtung gegenüber der gesellschaftsbezogener Betrachtung zurücktritt, um die auf der Ebene der Gesellschafter zutreffende Besteuerung zu erreichen. Anders als in dem Fall eines gewerblichen Grundstückshandels, der dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 zu Grunde lag, führt jedoch die gesellschaftsbezogene Betrachtung --dort die Einbeziehung der gewerblichen Aktivitäten des Gesellschafters-- nicht erst zu einer Umqualifizierung der Aufwendungen im Rahmen der Einkünftezurechnung auf der Gesellschafterebene. Denn die Frage des Vorliegens von Anschaffungskosten oder von sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben kann nur einheitlich beantwortet werden. Die einzelnen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Containerschiffs angefallenen Aufwendungen sind daher auch bei einem geschlossenen Schiffsfonds der hier vorliegenden Art bereits auf der Ebene der Gesellschaft den Anschaffungskosten zuzuordnen.
- 29** Diese gesellschaftsbezogene Betrachtung muss gleichermaßen für den Fall gelten, dass die Gesellschafter nicht unmittelbar, sondern lediglich mittelbar über eine zwischengeschaltete Obergesellschaft an der Klägerin beteiligt sind. Dem steht nicht entgegen, dass nach gefestigter Rechtsprechung des BFH allein die Obergesellschaft, hier die Beteiligungs KG, Mitunternehmerin der Untergesellschaft, hier der Klägerin, ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691). Denn auch insoweit hat die Anwendung des § 42 AO zur Folge, dass die Einstufung der Aufwendungen als Anschaffungskosten oder als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben aus der Sicht der der Beteiligungs KG beitretenden Gesellschafter zu beurteilen ist. Aus deren Sicht stehen die hier streitigen Aufwendungen aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an dem Containerschiff.
- 30** d) Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Aufwendungen der Klägerin für die Platzierungsgarantie, für die Koordinierung der Finanzierung, für die Haftungsübernahme und für die Eigenkapitalbeschaffung zutreffend als Anschaffungskosten des Containerschiffs und nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben beurteilt. Denn allen vorgenannten Aufwendungen ist gemein, dass sie auf Grund der modellimmanenten Verknüpfung der einzelnen Verträge im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an dem Containerschiff standen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufwendungen an einen Dritten oder den Initiator des Schiffsfonds, der zugleich Gesellschafter der Fondsgesellschaft, hier der Klägerin, ist, gezahlt worden sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717).
- 31** e) Sind die streitigen Aufwendungen als Bestandteil der Anschaffungskosten des Containerschiffs zu behandeln, kommt eine sofortige Teilwertabschreibung in Höhe der betreffenden Beträge in der Steuerbilanz nicht in Betracht. Der Teilwert eines neu hergestellten oder angeschafften Wirtschaftsguts entspricht nach der vom BFH aufgestellten Teilwertvermutung in der Regel den Anschaffungs- und Herstellungskosten, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern vermindert um die Absetzungen für Abnutzung. Diese Teilwertvermutung schließt auch die im Rahmen eines einheitlichen Vertragswerks entstandenen Anschaffungskosten ein, denn es ist davon auszugehen, dass jeder Anleger diese Aufwendungen tragen müsste, um sich an dem Anlageobjekt beteiligen zu können. Insoweit handelt es sich --in Abkehr von der im Vorlagebeschluss in BFHE 188, 374, BStBl II 1999, 828 vom Senat vertretenen Auffassung-- nicht um Aufwendungen, die bei der Bemessung des Teilwerts des Anlageobjekts wie etwa bestimmte vergebliche Aufwendungen unberücksichtigt bleiben müssten. Vielmehr ist anzunehmen, dass auch ein gedachter Erwerber der Beteiligung dem Veräußerer die gesamten als Anschaffungs- und Herstellungskosten behandelten Aufwendungen im Rahmen des Vertragswerks vergüten würde, weil er als Ersterwerber diese Kosten ebenfalls zu tragen hätte (BFH-Urteil in BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717).
- 32** f) Demgegenüber gehört die Vergütung für die vorbereitende Bereederung in Höhe von 400.000 € zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben. Denn die Vergütung steht nach den Feststellungen des FG, an die der Senat mangels Verfahrensrügen gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, ausschließlich im Zusammenhang mit der Inbetriebnahme des Containerschiffs und nicht mit dessen Erwerb. Ebenfalls für den Senat bindend hat das FG festgestellt, dass die Vergütung auch der Höhe nach betrieblich veranlasst war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de