

Urteil vom 14. April 2011, IV R 8/10

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Schiffsfonds-GmbH & Co. KG - Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines modernen Doppelhüllentankers - Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten und sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben - Zurüctreten der gesellschaftsbezogenen Betrachtung als Folge der Anwendung von § 42 AO - Bestimmung der Nutzungsdauer - Anwendung der AfA-Tabellen

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, EStG § 2 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Münster, 17. Dezember 2009, Az: 10 K 3719/05 F

Leitsätze

1. Aufwendungen eines in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten Schiffsfonds für die wirtschaftliche und steuerliche Konzeption, die Platzierung des Eigenkapitals, die Geschäftsbesorgung, die Prospekterstellung, die Finanzierungsvermittlung sowie für die Kontrolle der Mittelverwendung sind in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten des Schiffs (hier Tankschiff) 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) .

2. Die in der amtlichen AfA-Tabelle für sonstige Seeschiffe genannte Nutzungsdauer von zwölf Jahren ist für Tankschiffe (hier sog. Doppelhüllentanker), die im Jahr 2001 hergestellt worden sind, nicht anwendbar .

Tatbestand

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 2003 in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gegründete sog. Ein-Schiff-Gesellschaft. Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb und der Betrieb des Tankschiffs X (im Folgenden: Tankschiff).
- 2** Geschäftsführerin und persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ohne eigene Einlage ist die A-GmbH. Gründungskommanditistin ist die B-KG (im Folgenden: Gründungskommanditistin), die als gesellschaftsrechtliche Verpflichtung für die Klägerin Teilbereiche der wirtschaftlichen Konzeption übernahm. Daneben war die C-GmbH als Treuhandkommanditistin treuhänderisch für ca. 600 Gesellschafter der Klägerin beigetreten.
- 3** Die Klägerin schloss u.a. folgende Verträge über Verwaltungs- und Geschäftsbesorgungsaufgaben ab:
 - am 23. Mai 2003 mit der D-KG über die Geschäftsbesorgung "Investitionsphase",
 - am 23. Mai 2003 mit der Gründungskommanditistin über die Erbringung einer wirtschaftlichen Konzeption,
 - am 23. Mai 2003 mit der Z-KG über die Finanzierungsvermittlung,
 - am 3. Juni 2003 mit der Y-GmbH über Geschäftsbesorgung,
 - am 18. Juni 2003 mit der Gründungskommanditistin über den Vertrieb,
 - am 18. Juni 2003 mit der Z-KG und der Gründungskommanditistin über die Vergütung für Platzierungsgarantie,
 - am 4. August 2003 mit der E-GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, über die Geschäftsbesorgung Mittelfreigabe.
- 4** Mit Kaufvertrag vom 26. Juni 2003 erwarb die Klägerin von der CC S.A., Liberia, zu einem Kaufpreis von 54 Mio. US-\$ das im Jahr 2001 gebaute und im September 2001 von der Werft abgelieferte Tankschiff und setzte es seitdem im internationalen Seeverkehr ein.

- 5** Das Tankschiff ist auf 8,5 Jahre mit zwei Verlängerungsoptionen der Klägerin von jeweils weiteren zwei Jahren fest an die T.S.A., Liberia, verchartert. Dem Charterer ist das Recht eingeräumt, das Schiff zum Ende der Jahre 2011 bis 2015 zu bereits festgelegten Optionspreisen zwischen 39,5 Mio. US-\$ (2011) und 25 Mio. US-\$ (2015) zu übernehmen. Zum Ende des Jahres 2014 beträgt der Optionspreis 31 Mio. US-\$. Für eine unterstellte Veräußerung im Jahre 2018 wird im Emissionsprospekt von einem Veräußerungspreis von 10,5 Mio. US-\$ ausgegangen.
- 6** Bei der Ermittlung der Einkünfte für 2003 (Streitjahr) schrieb die Klägerin das Tankschiff gemäß § 7 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgehend von einer Restnutzungsdauer von elf Jahren degressiv ab (8.241.367,59 €). Bemessungsgrundlage der Absetzungen für Abnutzung (AfA) waren Anschaffungskosten von 47.375.111,76 € (Kaufpreis 47.140.986,47 €; Platzierungsgarantiekosten 218.000 €; Registrierungsgebühren 12.765,29 €; Gutachten 3.360 €) abzüglich eines Schrottwerts von unstreitig 2.047.590 €. Daneben aktivierte sie die Kosten von insgesamt 469.987,48 € für die wirtschaftliche und steuerliche Konzeption als immaterielles Wirtschaftsgut und schrieb diese Kosten gemäß § 7 Abs. 1 EStG über eine Nutzungsdauer von vier Jahren linear ab (47.394,79 €). Als sofort abzugsfähige sonstige Betriebsausgaben behandelte sie u.a. folgende Aufwendungen:

Gebühren für die Jahresabschlussprüfung	15.400,00 €
Gründungskosten	28.899,72 €
Platzierungskosten	4.574.000,00 €
Geschäftsbesorgungshonorar (Investitionsphase)	406.000,00 €
Prospektkosten	77.710,43 €
Finanzierungsvermittlungsgebühren Endfinanzierung (Fremdkapital)	617.262,00 €
Gebühren Mittelverwendungskontrolle	<u>12.500,00 €</u>
Gesamtsumme	5.731.872,15 €

- 8** Mit Feststellungsbescheid für 2003 vom 8. November 2004 behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) abweichend von der Erklärung die Kosten der wirtschaftlichen und steuerlichen Konzeption von 469.987,48 € sowie die Jahresabschlussprüfungsgebühren, die Gründungskosten, die Platzierungskosten, das Geschäftsbesorgungshonorar (Investitionsphase), die Prospektkosten, die Finanzierungsvermittlungsgebühren und die Gebühren für die Mittelverwendungskontrolle von insgesamt 5.731.872,15 € als Anschaffungskosten des Tankschiffs. Unter Einbeziehung dieser Aufwendungen in die AfA-Bemessungsgrundlage und unter Ansatz einer Restnutzungsdauer von 15 Jahren ergab sich eine AfA in Höhe von 6.870.584,19 €.
- 9** Der hiergegen eingelegte Einspruch war lediglich hinsichtlich der Behandlung der Jahresabschlussprüfungsgebühren von 15.400 € als Betriebsausgaben erfolgreich.
- 10** Mit der Klage begehrte die Klägerin, die Kosten für den Vertrieb, für die Finanzierungsvermittlung und für die Gründung von insgesamt 5.716.472,15 € sowie die ursprünglich aktivierten Platzierungskosten von 218.000 € und die Kosten für die steuerliche und wirtschaftliche Konzeption von 469.987,48 € (insgesamt 6.404.459,50 €) als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln und die AfA des Tankschiffs nach einer Nutzungsdauer von lediglich elf Jahren vorzunehmen.
- 11** Während des Klageverfahrens ergingen aus nicht streitbefangenen Gründen mehrere Änderungsbescheide, zuletzt am 20. November 2007.
- 12** Die Klage hatte nur insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) die Gründungskosten der Klägerin in Höhe von 28.999,72 € als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannte. Im Übrigen hat das FG die Klage als unbegründet abgewiesen. Die Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 629 abgedruckt.
- 13** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und dass das FG den durch Rechtsgutachten unterlegten Klägervortrag zur Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer übergangen und damit gegen seine Urteilsbegründungspflicht aus § 105 Abs. 2 Nr. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen habe.

- 14** Das FA hat während des Revisionsverfahrens unter dem 8. Februar 2010 einen geänderten Feststellungsbescheid erlassen, dessen Änderungen nicht in Streit stehen.
- 15** Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 17. August 2005 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2003 in der geänderten Fassung vom 8. Februar 2010 dahingehend zu ändern, dass die laufenden Einkünfte auf ./... € festgestellt werden.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17** Es nimmt im Wesentlichen Bezug auf die Ausführungen der Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

- 18** Entscheidungsgründe
- 19** I. Das angefochtene Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG hat über den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2003 vom 20. November 2007 entschieden. An die Stelle dieses Bescheids trat während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 8. Februar 2010. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).
- 20** Der Bescheid vom 8. Februar 2010 wurde nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da sich hinsichtlich der streitigen Punkte durch die Bescheidänderung keine Änderungen ergeben haben und die Klägerin auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).
- 21** II. Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO in der Sache selbst (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 22** Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 23** 1. Das FA und ihm folgend das FG haben zu Recht die Aufwendungen der Klägerin für die wirtschaftliche und steuerliche Konzeption, die Platzierungskosten, das Geschäftsbesorgungshonorar (Investitionsphase), die Prospektkosten, die Finanzierungsvermittlungsgebühren Endfinanzierung (Fremdkapital) und die Gebühren für die Mittelverwendungskontrolle in der Steuerbilanz nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern als Anschaffungskosten des Tankschiffs behandelt.
- 24** 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.

- 25** 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 bestünde 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."
- 26** 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.
- 27** aa) Die Anschaffung, Verwaltung und Vercharterung des Tankschiffs 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 Tankschiff zu erwerben, zu verchartern und dabei eingeräumte steuerliche Vergünstigungen (hier insbesondere nach § 5a 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 beitretende Gesellschafter hatte mithin im Zeitpunkt des Eintritts in die Gesellschaft keinerlei (unternehmerischen) Einfluss mehr auf das wirtschaftliche Konzept, welches die Fondsinitiatoren, die teilweise Gründungsgesellschafter waren, im Einzelnen ausgearbeitet hatten. Aus der Sicht der beitretenden Gesellschafter standen sämtliche Aufwendungen für die einzelvertraglich vereinbarten Dienstleistungen, hier für die wirtschaftliche und steuerliche Konzeption, für die Platzierung, für die Geschäftsbesorgung (Investitionsphase), für den Prospekt, für die Vermittlung der Endfinanzierung (Fremdkapital) und für die Mittelverwendungskontrolle aufgrund der modellimmanenten Verknüpfung aller diesbezüglichen Verträge in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an dem Tankschiff. Den von den Initiatoren und Gründungsgesellschaftern des Schiffsfonds abgeschlossenen einzelnen Verträgen kam daher jedenfalls aus der maßgeblichen Sicht der 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 Tankschiffs außerhalb der modellhaften Vertragsgestaltung diese ebenfalls sofort als Betriebsausgaben abziehen könnte. Dies ist bei den vorliegend in Streit stehenden Aufwendungen indes nicht der Fall.
- 28** bb) Zu Recht hat das FG auch ausgeführt, dass weder die für den Kauf und die Vercharterung eines Tankschiffs erforderlichen besonderen Marktkenntnisse noch die Höhe der beabsichtigten Investitionen eine andere steuerliche Beurteilung eines Schiffsfonds gegenüber einem Immobilienfonds rechtfertigen können. Unerheblich ist in diesem

Zusammenhang ebenfalls, dass die Vercharterung eines Tankschiffs, 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).

- 29** 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/Gemeinschaftler Subjekt 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 Gesellschafter nicht möglich wäre (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3).
- 30** Auch vorliegend hat die Anwendung des § 42 der Abgabenordnung zur Folge, dass die gesellschaftsbezogene Betrachtung gegenüber der gesellschafterbezogenen 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 gesellschafterbezogene Betrachtung --dort die Einbeziehung der gewerblichen Aktivitäten des Gesellschafter-- nicht erst zu einer Umqualifizierung der Aufwendungen im Rahmen der Einkünftezurechnung auf der Gesellschafterebene. Denn die Frage des Vorliegens von Anschaffungskosten oder sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben kann nur einheitlich beantwortet werden. Die einzelnen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Tankschiffs angefallenen Aufwendungen sind daher auch bei einem geschlossenen Schiffsfonds der hier vorliegenden Art bereits auf der Ebene der Gesellschaft den Anschaffungskosten zuzuordnen.
- 31** d) Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Aufwendungen für die wirtschaftliche und steuerliche Konzeption, die Platzierungskosten, das Geschäftsbesorgungshonorar (Investitionsphase), die Prospektkosten, die Finanzierungsvermittlungsgebühren Endfinanzierung (Fremdkapital) und die Gebühren für die Mittelverwendungskontrolle zutreffend als Anschaffungskosten des Tankschiffs 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 Tankschiff 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).
- 32** e) Sind die streitigen Aufwendungen als Bestandteil der Anschaffungskosten des Tankschiffs 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 AfA. 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).

- 33** 2. Die Entscheidung des FG, den AfA des gebraucht erworbenen Tankschiffs eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren zu Grunde zu legen, ist ebenfalls nicht zu beanstanden.
- 34** a) Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die AfA nach § 7 EStG, anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- 35** b) Unter Nutzungsdauer ist der Zeitraum zu verstehen, in dem das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß verwendet oder genutzt werden kann. "Betriebsgewöhnliche" Nutzungsdauer bedeutet, dass die besonderen betrieblichen Verhältnisse zu beachten sind, unter denen das Wirtschaftsgut eingesetzt wird. Maßgebend für die Bestimmung der Nutzungsdauer ist nicht die Dauer der betrieblichen Nutzung durch den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung (BFH-Urteile vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, und vom 19. November 1997 X R 78/94, BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59, jeweils m.w.N.).
- 36** c) Die Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können. Die technische Nutzungsdauer umfasst den Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch verbraucht. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer umfasst den Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut rentabel genutzt werden kann. Ist ein Wirtschaftsgut zwar nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung nutzbar, hat es aber wegen seiner Nutzbarkeit für andere noch einen erheblichen Verkaufswert, ist es auch für den Unternehmer wirtschaftlich noch nicht verbraucht (BFH-Urteil in BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59). Entsprechen sich die wirtschaftliche und technische Nutzungsdauer nicht, können sich die Steuerpflichtigen auf die für sie günstigere Alternative berufen (BFH-Urteile vom 2. Dezember 1977 III R 58/75, BFHE 124, 172, BStBl II 1978, 164, und in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, jeweils m.w.N.).
- 37** d) Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bzw. die Gesamtnutzungsdauer des Wirtschaftsguts ist nach den Gegebenheiten des konkreten Betriebs bzw. nach den tatsächlichen Verhältnissen beim einzelnen Steuerpflichtigen unter Abwägung aller Umstände des Einzelfalls zu schätzen (BFH-Urteile in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, und in BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59). Ist danach grundsätzlich auf die betriebsindividuelle Nutzungsdauer abzustellen, kommt es bei Wirtschaftsgütern, die in gebrauchtem Zustand angeschafft werden, auf die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer an, die sich an dem Zustand des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erwerbs und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung orientiert (BFH-Urteil vom 19. Mai 1976 I R 164/74, BFHE 120, 344, BStBl II 1977, 60, und BFH-Beschluss vom 17. April 2001 VI B 306/00, BFH/NV 2001, 1255).
- 38** e) Als Hilfsmittel für die Schätzung der Nutzungsdauer hat das Bundesministerium der Finanzen unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter und für verschiedene Wirtschaftszweige herausgegeben. Sie berücksichtigen sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Sie haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend (BFH-Beschluss vom 4. Juli 2002 IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559, und BFH-Urteil in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000). Gleichwohl sind die AfA-Tabellen von den Steuergerichten unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und im Hinblick auf das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn die Anwendung der AfA-Tabelle im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (BFH-Urteil in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000).
- 39** f) Das FG ist unter Berücksichtigung dieser Grundsätze und unter Auswertung der ihm zur Verfügung stehenden Informationen über Tankschiffe zutreffend zu der Auffassung gelangt, dass die in der amtlichen AfA-Tabelle genannte Nutzungsdauer für sonstige Seeschiffe von zwölf Jahren sowohl im Regelfall als auch im vorliegenden Streitfall zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. Soweit es sodann in Ausübung der ihm obliegenden Schätzungsbefugnis die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer des Tankschiffs der Klägerin mit 15 Jahren veranschlagt hat, ist der Senat an diese tatsächliche Würdigung gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden.
- 40** aa) Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass die in AfA-Tabellen genannte Nutzungsdauer für sonstige Seeschiffe im Regelfall zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. Die im Streitjahr maßgebliche AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt" vom 16. September 1992 (BStBl I 1992, 570) sieht für neuerworbene sonstige Seeschiffe, worunter auch Tankschiffe zu subsumieren sind, eine Nutzungsdauer von zwölf

Jahren vor. Die zwölfjährige Nutzungsdauer gilt für diese Schiffstypen, soweit sie nach dem 31. Dezember 1972 angeschafft oder hergestellt worden sind (AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt" vom 1. Januar 1989, S 1551, juris). Die Festlegung basiert auf einer einvernehmlichen Regelung vom Bundesminister der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der Länder aus dem Jahr 1972 (so die Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Hannover vom 14. Januar 1998 S 2190-10-StO 221/S 2190 -25-StH 221, Betriebs-Berater --BB-- 1998, 585).

- 41** Der Senat hat bereits Zweifel, ob eine Schätzung der Nutzungsdauer, die sich auf Erkenntnisse aus dem Jahr 1972 stützt, eine realitätsgerechte Beurteilung der Nutzungsdauer für die hier streitige Tankergeneration darstellen kann. Es ist nämlich nicht ersichtlich, inwieweit bei den nunmehr gültigen AfA-Tabellen die technische Entwicklung im Schiffsbau über diesen langen Zeitraum berücksichtigt worden ist. Die Zweifel an der zutreffenden und realitätsgerechten Beurteilung der Nutzungsdauer der Tankschiffe verdichten sich durch die Erhebungen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Sicherheit des Erdöltransports zur See vom 21. März 2000, KOM (2000) 142, endg., S. 10 f. - Nicht im Amtsblatt veröffentlicht), auf die das FG zutreffend Bezug genommen hat, zur Gewissheit. Danach lag 1999 das durchschnittliche Alter der Welttankerflotte bei 18 Jahren (im Vergleich zu 16,7 Jahren 1995). 41 % der Tankschiffe waren mehr als 20 Jahre alt und verfügten über 36 % der Gesamttankertonnage. Das durchschnittliche Alter der in der Europäischen Union registrierten 855 Öltankschiffe betrug 19,1 Jahre (im Vergleich zu 18,9 Jahren 1995) und lag damit über dem Weltdurchschnitt. Mehr als 45 % der in der Europäischen Union registrierten Schiffe waren älter als 20 Jahre.
- 42** Diese Zahlen belegen, dass die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Tankschiffe über die Jahre angestiegen ist und jedenfalls schon Mitte der 1990er Jahre erheblich über der den AfA-Tabellen zu Grunde liegenden zwölfjährigen Nutzungsdauer liegt. Bestätigung findet diese Beurteilung auch in der Verordnung (EG) Nr. 417/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Februar 2002 zur beschleunigten Einführung von Doppelhüllen oder gleichwertigen Konstruktionsanforderungen für Einhüllen-Öltankschiffe und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 2978/94 des Rates --EGV 417/2002-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2002, Nr. L 64, 1). Mit der Verordnung sollte die beschleunigte Ausmusterung von sog. Einhüllen-Tankschiffen angesichts der Zunahme von Havarien großer Tankschiffe auf den Weltmeeren vorangetrieben werden. Der Verordnungsgeber folgte damit einer Änderung des Internationalen Übereinkommens von 1973 zur Verhütung der Meeresverschmutzung durch Schiffe (MARPOL-Übereinkommen 73/78), welche von der Internationalen Seeschiffahrts-Organisation am 6. März 1992 verabschiedet wurde und am 6. Juli 1993 in Kraft getreten ist. Das geänderte Übereinkommen sah vor, dass ab dem 6. Juli 1996 abgelieferte Öltankschiffe eine Doppelhülle aufweisen oder gleichwertige Konstruktionsanforderungen erfüllen müssen, womit eine Ölverschmutzung im Fall eines Zusammenstoßes oder eines Auflaufens verhindert werden soll. Um eine Ausmusterung der Einhüllen-Tankschiffe zu erreichen, statuierte die EGV 417/2002 für diesen Schiffstyp je nach Bauart und Tragfähigkeit ab einem Alter von 23 bis zu 28 Jahren ein Verbot, in Häfen oder Vorhäfen unter der Gerichtsbarkeit eines Mitgliedstaats einzulaufen.
- 43** Wie das FG zutreffend ausführt, beweist allein die Notwendigkeit einer solchen Regelung, dass die Lebensdauer eines Tankschiffs in vielen Fällen sogar nach 23 bis 28 Jahren noch nicht abgelaufen ist. Auch das von der Klägerin eingereichte Rechtsgutachten geht von einer durchschnittlichen Lebensdauer von 20 Jahren bei Einhüllen-Tankschiffen aus.
- 44** Die AfA-Tabelle in BStBl I 1992, 570 ist für neuerworbene sonstige Seeschiffe mithin nicht anzuwenden, da sie ausgehend von einer Nutzungsdauer von zwölf Jahren für Tankschiffe zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würde. Dabei geht der Senat davon aus, dass sich die AfA-Tabelle in erster Linie auf sog. Einhüllen-Tankschiffe bezog. Wie bereits ausgeführt, basierte die Festlegung der Nutzungsdauer auch für die Tankschiffe auf einer Vereinbarung aus 1972. Zu diesem Zeitpunkt waren Einhüllen-Tankschiffe jedoch Stand der Technik. Dass sich die AfA-Tabelle in BStBl I 1992, 570 demgegenüber unter Auswertung des MARPOL-Übereinkommens 73/78 i.d.F. vom 6. März 1992 bereits ausschließlich auf die neuartigen doppelwandigen Tanker bezogen haben soll, die, wie die Klägerin vorträgt, eine erheblich kürzere Nutzungsdauer als die Einhüllen-Tanker aufweisen (dazu unten), lässt sich den Erläuterungen nicht entnehmen. Auch steht dies im Widerspruch zu der Verfügung der OFD Hannover in BB 1998, 585, auf die die Klägerin zur Begründung ihrer Rechtsansicht maßgeblich abstellt. Diese Verfügung verweist ausdrücklich auf die einvernehmliche Regelung aus dem Jahr 1972.
- 45** bb) Ist die AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt" in BStBl I 1992, 570 für neuerworbene Tankschiffe nicht anzuwenden, gilt dies gleichermaßen für die Festlegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei Secondhand-Schiffen in der Verfügung der OFD Hannover in BB 1998, 585. Denn die darin

festgelegte Restnutzungsdauer basiert auf der unzutreffenden Annahme einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei neuerworbenen Tankschiffen von zwölf Jahren. Im Übrigen hat die OFD Münster auf entsprechende Anfrage des erkennenden Senats mitgeteilt, dass eine Regelung für die Nutzungsdauer gebraucht erworbener Schiffe in Nordrhein-Westfalen nicht existiere und die Verfügung der OFD Hannover in BB 1998, 585 im Bezirk der --im Streitfall zuständigen-- OFD Münster nicht angewandt werde.

- 46 cc) Bieten die AfA-Tabellen keine taugliche Schätzungsgrundlage, musste das FG in Ausübung der ihm obliegenden Schätzungsbefugnis die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer des Tankschiffs der Klägerin bestimmen. Nach ständiger Rechtsprechung bindet die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG nach § 118 Abs. 2 FGO den BFH, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist. Das gilt nur dann nicht, wenn sie in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar ist, gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstößt oder ihr zu hohe Anforderungen an die Überzeugungsbildung zu Grunde liegen (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902).
- 47 Die von dem FG angenommene Restnutzungsdauer von 15 Jahren für das zum Zeitpunkt des Erwerbs ca. zwei Jahre alte Tankschiff begegnet vor diesem Hintergrund keinen Bedenken. Das FG konnte sich bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Doppelhüllen-Tankschiffe an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Einhüllen-Tankschiffe orientieren. Für diesen Schiffstyp ist auch die Klägerin ausweislich des vorgelegten Rechtsgutachtens von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ausgegangen. Soweit die Klägerin vorträgt, die Doppelhüllen-Tankschiffe seien bauartbedingt korrosionsanfälliger, spricht dies zunächst für einen erhöhten und kostenintensiveren Wartungs- und Instandhaltungsbedarf. Eine durch die höhere Korrosionsanfälligkeit bedingte Verkürzung der Nutzungsdauer ist damit aber jedenfalls dann, wenn die erforderliche Wartung (insbesondere der Schutzanstrich) erfolgt, nicht zwingend verbunden. Auch dem vorgelegten Rechtsgutachten lässt sich keine belastbare Quelle entnehmen, die die Würdigung des FG in diesem Punkt in Frage stellen könnte. Zu Recht weist das FG auch darauf hin, dass keine Anhaltspunkte für eine übermäßige Korrosion oder Wartungsrückstände beim hier streitgegenständlichen Tankschiff ersichtlich oder vorgetragen worden sind.
- 48 Dem FG ist auch insoweit zu folgen, als es zur Bestimmung der betrieblichen Nutzungsdauer die dem Charterer eingeräumten Kaufoptionen jedenfalls indiziell in seine Gesamtwürdigung einbezogen hat. Denn selbst wenn ein Wirtschaftsgut nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung nutzbar ist, ist es für den Unternehmer wirtschaftlich noch nicht verbraucht, wenn es wegen seiner Nutzbarkeit für andere noch einen erheblichen Verkaufswert hat (BFH-Urteil in BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59; zum Einfluss des vereinbarten Restwerts zum Ende des Flugzeugleasings auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289). Das FG konnte deshalb im Rahmen der Schätzung der Nutzungsdauer mitberücksichtigen, dass die Klägerin in dem im Fondsprospekt dargestellten Basisszenario bei einem Verkauf des Tankschiffs im Jahr 2018, mithin im Alter von 17 Jahren, noch einen Verkaufspreis von fast 20 % des ursprünglichen Kaufpreises angenommen hat. Dabei verkennt der Senat nicht, dass der Optionspreis regelmäßig nur eine Einschätzung über den künftigen Ertragswert des Tankschiffs widerspiegelt.
- 49 Wenn das FG gleichwohl nur von einer Gesamtnutzungsdauer des streitgegenständlichen Doppelhüllen-Tankschiffs von 17 Jahren (15 Jahre Restnutzungsdauer des bei Erwerb zwei Jahre alten Tankschiffs) ausgeht, hat es im Rahmen der Prognoseentscheidung auch unter Berücksichtigung der Einlassung der Klägerin einen hinreichend großen Sicherheitsabschlag vorgenommen, der einen Verstoß gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen ausschließt.
- 50 3. Die Rüge der Klägerin, das FG habe gegen die Urteilsbegründungspflicht gemäß § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO verstoßen, greift nicht durch. Eine Entscheidung ist nicht mit Gründen versehen, wenn sie nicht erkennen lässt, welche tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen für sie maßgeblich waren (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 29. November 2000 I R 16/00, BFH/NV 2001, 626, m.w.N.). Das FG muss jedoch nicht auf alle Einzelheiten des Sachverhalts und auf jede von den Beteiligten angestellte Erwägung näher eingehen. Es darf aber einen selbständigen prozessualen Anspruch ebenso wenig übergehen wie ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel. Unter selbständigen Ansprüchen und selbständigen Angriffs- und Verteidigungsmitteln sind die eigenständigen Klagegründe und solche Angriffs- und Verteidigungsmittel zu verstehen, die den vollständigen Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm bilden (BFH-Urteil vom 2. Oktober 2001 IX R 25/99, BFH/NV 2002, 363, m.w.N.). Davon ausgehend ist das Urteil des FG hinreichend mit Gründen versehen. Das FG hat ausführlich begründet, warum es eine von den AfA-Tabellen abweichende Restnutzungsdauer für das Tankschiff angenommen hat. Einer darüber hinausgehenden

Auseinandersetzung mit allen Einzelheiten des Sachvortrags der Klägerin, insbesondere einer weiteren inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem vorgelegten Gutachten, bedurfte es deshalb nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de