

# Urteil vom 14. April 2011, IV R 50/08

**Teilweise Parallelentscheidung zum BFH-Urteil vom 14.4.2011 IV R 8/10 - Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einem Schiffsfonds - Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten und sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben - Teilwertvermutung**

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, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 42, HGB § 255 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 14. Oktober 2008, Az: 2 K 2120/06

## Leitsätze

NV: Aufwendungen eines in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten Schiffsfonds für die Finanzierungsvermittlung, die von einem Gesellschafter erbracht worden ist, sind in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten des Schiffs (hier Containerschiff) zu behandeln. Dies gilt ungeachtet der Erfassung der Finanzierungsvermittlungsvergütung als Sonderbetriebseinnahme bei dem Gesellschafter.

## Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Oktober 2003 errichtete Ein-Schiff-Gesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG. Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb eines Containerschiffs im internationalen Seeverkehr. Geschäftsführung und Vertretung obliegen der persönlich haftenden Gesellschafterin.
- 2** Am Tag ihrer Gründung, dem 23. Oktober 2003, erwarb die Klägerin von der X-KG das Containerschiff, welches die X-KG bereits bei einer ... Werft in Auftrag gegeben hatte.
- 3** Nach dem Gesellschaftsvertrag (§ 8 Ziff. 3 und Anlage I) sowie nach dem am selben Tag abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrag hatte die S KG, die selbst Kommanditistin der Klägerin ist, die vorgesehene Endfinanzierung für das Containerschiff in Höhe von umgerechnet insgesamt 52 Mio. US-\$ und einen Kontokorrentkredit in Höhe von bis zu 2.200.000 € zu vermitteln. Dafür stand ihr ein Vergütungsanspruch in Höhe von insgesamt 900.000 € zuzüglich etwaiger gesetzlicher Umsatzsteuer zu, der spätestens zum 30. Dezember 2003 fällig war (§ 2 des Geschäftsbesorgungsvertrages).
- 4** Mit Schreiben vom 16. Oktober 2003 stellte die S KG bei der H Bank einen Kreditantrag für die Klägerin. Unter Bezugnahme auf den Antrag sowie diverse Gespräche sagte die H Bank der Klägerin die Zwischen- und die Endfinanzierung für den Erwerb des Containerschiffs zu.
- 5** Bei der Gewinnermittlung für das Streitjahr 2003 zog die Klägerin die Finanzierungsvermittlungsvergütung der S KG als Betriebsausgaben ab. Gleichzeitig erfasste sie die Vergütung als Sonderbetriebseinnahmen der S KG im Rahmen ihrer Beteiligung an der Klägerin.
- 6** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wich von der Gewinnermittlung insoweit ab, als er die Finanzierungsvermittlungsvergütung in Höhe von 900.000 € als Anschaffungsnebenkosten des Containerschiffs behandelte und einen entsprechenden Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte 2003 erließ.
- 7** Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 8** Das Finanzgericht vernahm den ehemaligen Leiter der Finanzen und Prokuristen der S KG, M, als Zeugen und gab der Klage in vollem Umfang statt.

- 9 Die Entscheidungsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 582 veröffentlicht.
- 10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Es beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Zu Recht hat das FA die Vergütung für die Finanzierungsvermittlung nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern als Anschaffungskosten des Containerschiffs behandelt.
- 15 a) Nach der Rechtsprechung des IX. Senats des Bundesfinanzhofs (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.
- 16 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 Gesamtaufpreises 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."

- 17** 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.
- 18** aa) Die Anschaffung, Verwaltung und Vercharterung des Containerschiffs unterscheidet sich insoweit weder rechtlich noch wirtschaftlich von der Anschaffung, Verwaltung und Vermietung einer Großimmobilie. Eine unterschiedliche Beurteilung kann insbesondere nicht mit der Notwendigkeit besonderer Branchenkenntnisse begründet werden, die für die Ausrüstung und Bemannung des Containerschiffs und zur Akquirierung von Fracht und Charteraufträgen in einem globalen Transportmarkt notwendig sind. Auch die Errichtung und Vermietung einer Großimmobilie (wie z.B. eines großen Einkaufszentrums), die häufig Gegenstand der Immobilienfonds sind, verlangen vergleichbare branchenspezifische Kenntnisse. 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 beitretende Gesellschafter hatte mithin im Zeitpunkt des Eintritts in die Gesellschaft keinerlei (unternehmerischen) Einfluss mehr auf das wirtschaftliche Konzept, welches die Fondsiniiatoren, die teilweise Gründungsgesellschafter waren, im Einzelnen ausgearbeitet hatten. Aus der Sicht der beitretenden Gesellschafter standen die Aufwendungen für die einzelvertraglich vereinbarten Dienstleistungen, hier für die Finanzierungsvermittlung, 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 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 der hier vorliegenden Finanzierungsvermittlungsvergütung nicht der Fall.
- 19** 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).
- 20** 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.).

- 21** Auch vorliegend hat die Anwendung des § 42 der Abgabenordnung 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.
- 22** d) Nach diesen Grundsätzen hat das FA die Finanzierungsvermittlungsvergütung zutreffend als Anschaffungskosten des Containerschiffs und nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben beurteilt. Denn diese Vergütung stand aufgrund der modellimmanenten Verknüpfung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an dem Containerschiff. 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).
- 23** Ohne Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass die S KG, welche die Finanzierung vermittelt hatte, selbst an der Klägerin beteiligt ist. Auch die Leistung eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft kann zur Aktivierung führen. Besteht diese Leistung nicht ausnahmsweise in einer Warenlieferung von mehr als untergeordneter Bedeutung, bezieht der Mitunternehmer ungeachtet der Aktivierung eine Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil in BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717, m.w.N. zur Rechtsprechung). So hat das FA auch im Streitfall die Finanzierungsvermittlungsvergütung bei der S KG behandelt.
- 24** e) Sind die streitigen Aufwendungen als Bestandteil der Anschaffungskosten des Containerschiffs zu behandeln, kommt eine sofortige Teilwertabschreibung in Höhe des betreffenden Betrags 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).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)