

Urteil vom 26. April 2018, IV R 33/15

Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung seit Inkrafttreten von § 15b EStG - Keine Anwendung von § 42 AO bei Vorhandensein einer speziellen Missbrauchsbestimmung

ECLI:DE:BFH:2018:U.260418.IVR33.15.0

BFH IV. Senat

AO § 42, EStG § 15b, EStG § 5a, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2007

vorgehend FG Hamburg, 17. Juni 2015, Az: 2 K 145/13

Leitsätze

Für Jahre seit Inkrafttreten des § 15b EStG kann die auf § 42 AO gestützte Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung nicht mehr angewendet werden .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 18. Juni 2015 2 K 145/13 aufgehoben.

Der Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. Juni 2013 in der Fassung des Ergänzungsbescheids vom 14. April 2015 wird dahin geändert, dass der laufende Gesamthandsgewinn mit ... € festgestellt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die als geschlossener Fonds in bestehende Beteiligungen an Schiffsgesellschaften (Zielfonds) investiert.
- 2** Gründungsgesellschafter der Klägerin waren als Komplementärin die B-GmbH (Komplementär-GmbH) sowie als Kommanditisten die C-GmbH & Co. KG (Beteiligungs-KG) mit einer Einlage von 10.000 € und die D-GmbH (Treuhand-GmbH) mit einer Einlage von 5.000 €. Im Streitjahr (2007) übernahm die E-GmbH (Beigeladene) einen Gesellschaftsanteil in Höhe von 5.000 € von der Beteiligungs-KG und schied im Jahr 2015 aus der Klägerin aus. Die Komplementär-GmbH ist als einzige Gesellschafterin zur Geschäftsführung befugt. Sie hat keine Einlage zu leisten und ist am Vermögen sowie am Ergebnis der Klägerin nicht beteiligt.
- 3** Im Rahmen der Ausarbeitung und Umsetzung ihres Fondskonzepts schloss die Klägerin im April 2007 u.a. mit der Beteiligungs-KG und der Treuhand-GmbH mehrere Verträge.
- 4** Zur Gewinnung von Anlegern legte sie zudem einen Verkaufsprospekt auf. Das darin beschriebene Fondskonzept sah die Beteiligung von Anlegern als Kommanditisten vor, wobei die Beteiligungen von der Treuhand-GmbH treuhänderisch nach Maßgabe des dem Prospekt beiliegenden Treuhand- und Verwaltungsvertrags verwaltet werden sollten. Das Fondsvolumen sollte bis zu 29,5 Mio. € betragen. Bis spätestens zum ... 2007 sollte der Fonds geschlossen werden. Als Investitionskonzept beschrieben wurde der Erwerb von Beteiligungen an mittleren und großen Containerschiffen über den sog. Zweitmarkt. Unter der Rubrik "Anlagestrategie" wurden potentielle Anleger darauf hingewiesen, dass mithilfe der Beigeladenen durch Analyse des Zweitmarkts für Schiffsbeteiligungen kontinuierlich nach geeigneten Beteiligungen gesucht werde. Unter der Rubrik "Investitionskriterien" wurde die

Absicht geäußert, überwiegend in Schiffsgesellschaften mit Containerschiffen von mehr als 1 500 TEU Tragfähigkeit investieren zu wollen. Allen Schiffsbeteiligungen sollte gemein sein, dass die jeweiligen Schiffsgesellschaften zur Tonnagebesteuerung optiert haben. Der Verkaufsprospekt wies ferner darauf hin, dass zum Zeitpunkt der Prospektaufstellung die Übernahme von Anteilen an Schiffsgesellschaften noch nicht erfolgt war, vielmehr die Anleger die Entscheidung über die Struktur des Portfolios vor Investitionsbeginn im Rahmen eines Gesellschafterbeschlusses auf Vorschlag der Geschäftsführung trafen.

- 5 Zur Vorbereitung der konzeptionsmäßigen Beteiligung von Anlegern wurde ebenfalls im ... 2007 der Gesellschaftsvertrag der Klägerin neu gefasst. Der Unternehmensgegenstand umfasst seitdem die mittelbare oder unmittelbare Beteiligung (Erwerb, Verwaltung und Veräußerung) an Gesellschaften, die Schiffe erwerben, im Eigentum halten und/oder betreiben.
- 6 In der Folgezeit vermarktete die Klägerin ihr Fondskonzept und warb Anleger. Die Treuhand-GmbH erhöhte ihre Kommanditbeteiligung auf 29,49 Mio. €. Der Fonds wurde am ... 2007 mit einem platzierten Eigenkapitalvolumen von 29,5 Mio. € geschlossen. Insgesamt konnten ca. 600 Anleger geworben werden, die sich als Treugeber mittelbar über die Treuhand-GmbH an der Klägerin beteiligten.
- 7 Mit Schreiben vom ... 2007 wurde den Gesellschaftern der Klägerin von der Geschäftsführung das Investitionskonzept entsprechend dem im Emissionsprospekt dargestellten Fondskonzept vorgeschlagen. Die Gesellschafter der Klägerin stimmten bis zum ... 2007 in einem schriftlichen Verfahren über diesen Vorschlag ab. Auf dem dazu bereitgestellten Stimmzettel konnten sie ihre Stimme per Kreuz mit "Ja", "Nein" oder "Enthaltung" abgeben. Zudem befand sich ein Freifeld für "gegebenenfalls eigene Vorschläge für Investitionen". Am schriftlichen Abstimmungsprozess beteiligten sich 383 Anleger. Dabei wurde gemäß dem Ergebnisprotokoll vom ... 2007 das Investitionskonzept der Geschäftsführung mit 96,2 % der abgegebenen Stimmen angenommen. Soweit Gesellschafter eigene Investitionsvorschläge unterbreitet hatten, teilte die Klägerin in einigen Fällen dem jeweiligen Anleger mit, ob die Berücksichtigung seines Vorschlags möglich sei. Eine erneute Abstimmung über diese Investitionsvorschläge fand nicht statt.
- 8 Anhand des Investitionskonzepts ließ die Klägerin in der Folgezeit die Beigeladene auf dem Zweitmarkt nach geeigneten Zielfonds suchen. Die erste Beteiligung erwarb die Klägerin zum 1. Januar 2008. Während der Investitionsphase, die bis November 2010 dauerte, erwarb die Klägerin insgesamt 418 Beteiligungen an 207 verschiedenen Schiffsgesellschaften.
- 9 Im Dezember 2008 gab die Klägerin die Feststellungserklärung für das Streitjahr ab. Die Treuhand-GmbH führte sie dabei unter laufender Nr. 3 als Kommanditistin mit einem Kommanditanteil in Höhe von 5.000 € und unter laufender Nr. 5 nochmals mit einem Kommanditanteil in Höhe von 29.485.000 € als Treuhänderin auf. Der Erklärung beigelegt war eine tabellarische Aufstellung der beigetretenen Anleger (Treugeber) als Beteiligte der laufenden Nrn. 100 ff.
- 10 Die ihr im Streitjahr entstandenen Aufwendungen für die Fondsetablierung und die laufende Verwaltung behandelte die Klägerin als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Für die Gründung, Konzeption und Vermarktung ihres Anlagemodells sowie die Einwerbung von Eigenkapital ging sie dabei von folgenden Aufwendungen aus:
 - Provision für Eigenkapitalvermittlung
 - Fondskonzeption
 - Bewertung und Analyse (Zielfonds)
 - Prospektgutachten
 - Rechtsberatung
 - Einrichtung Portfolioverwaltung
 - Einrichtung Treuhandverwaltung
 - Erstellung Emissionsunterlagen

11 Für die laufende Verwaltung gab sie folgende Aufwendungen an:

- Haftungsvergütung
- Jahresabschlusskosten
- Nebenkosten des Geldverkehrs
- Sonstiges
- Kontokorrentzinsen

... € .

- 12** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Dabei verzichtete das FA im Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) auf die wiederholende Aufnahme der Treuhand-GmbH als Beteiligte unter laufender Nr. 5 und erfasste unter den Nrn. 100 ff. allein die Anleger.
- 13** Später sah das FA die Kosten für die Fondsetablierung als Anschaffungskosten der erworbenen Zielfonds-Beteiligungen an und erhöhte entsprechend den Gewinn. Hinsichtlich der Kosten für die laufende Verwaltung sah es einen Zusammenhang mit den ab 2008 erzielten Einkünften aus den Beteiligungen an den Zielfonds. Als vorweggenommene Sonderbetriebsausgaben der Klägerin bei Gesellschaften, die ihren Gewinn nach der Tonnage ermittelten, seien diese mit dem Tonnagegewinn abgegolten und dürften nicht gesondert als Betriebsausgaben abgezogen werden. Den auf die Zielfonds-Beteiligungen entfallenden Anteil schätzte das FA auf 95 %. Von den ... € ließ es damit lediglich ... € zum Betriebsausgabenabzug zu und erhöhte den Gewinn um weitere ... €. In der Folgezeit ergingen aus nicht streitgegenständlichen Gründen Änderungsbescheide und unter dem 3. Mai 2013 eine Einspruchsentscheidung.
- 14** Während des anschließenden Klageverfahrens wurde der Gewinnfeststellungsbescheid unter dem 27. Juni 2013 erneut aus nicht streitgegenständlichen Gründen geändert. Die laufenden Einkünfte aus Gesamthandsbilanz waren darin mit ... € festgestellt.
- 15** Unter dem 14. April 2015 erließ das FA einen Ergänzungsbescheid gemäß § 179 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO). Darin wurde festgestellt, dass die Treuhand-GmbH die Kommanditeinlagen im Veranlagungszeitraum 2007 für die Beteiligten Nrn. 100 ff. in einem offenen Treuhandverhältnis nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages sowie des Treuhand- und Verwaltungsvertrages halte.
- 16** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach Beiladung der Beigeladenen mit Urteil vom 18. Juni 2015 2 K 145/13 nur insoweit statt, als die Klägerin Aufwendungen für die laufende Verwaltung als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben geltend gemacht hatte. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, das FA habe die Aufwendungen der Klägerin für die Fondsetablierung im Streitjahr zu Recht nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben, sondern als Anschaffungskosten der Zielfonds-Beteiligungen angesehen. Insofern unterscheide sich die Investition eines Anlegers in einen Zweitmarktfonds, der, wie die Klägerin, in bestehende Schiffsfonds investiere, weder rechtlich noch wirtschaftlich von einer Investition in einen Schiffsfonds, für den der Bundesfinanzhof (BFH) bereits geklärt habe, dass Fondsetablierungskosten nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben, sondern als Anschaffungskosten des Schiffs zu behandeln seien.
- 17** Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 18** Sie beantragt,
das angegriffene FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. Juni 2013 in der Fassung des Ergänzungsbescheids vom 14. April 2015 dahin zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn mit ... € festgestellt wird.

- 19 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 20 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

- 21 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur antragsgemäßen Änderung des angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG die Aufwendungen der Klägerin für die Fondsetablierung im Streitjahr nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben, sondern als Anschaffungskosten der Zielfonds-Beteiligungen angesehen (I.). Der sofortigen Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen bei der Klägerin steht auch die Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht entgegen (II.).
- 22 I. Entgegen der Auffassung des FG handelt es sich bei den streitigen Aufwendungen der Klägerin für die Fondsetablierung im Streitjahr nicht um Anschaffungskosten der Zielfonds-Beteiligungen, sondern um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Denn die vom FG auf den Streitfall angewendete Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung kann in Jahren seit Inkrafttreten von § 15b EStG, und damit auch im Streitjahr 2007, nicht mehr angewendet werden, da sie einen Sachverhalt betrifft, für den der Gesetzgeber mit § 15b EStG zwischenzeitlich eine eigenständige Regelung getroffen hat. Da das FG insoweit von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war sein Urteil aufzuheben.
- 23 1. Nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung des BFH sind Aufwendungen eines in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten geschlossenen Fonds für die Fondsetablierung in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten der in gesamthänderischer Verbundenheit erworbenen Wirtschaftsgüter zu behandeln, wenn sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen (z.B. BFH-Urteile vom 14. April 2011 IV R 8/10, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709; IV R 15/09, BFHE 233, 206, BStBl II 2011, 706; IV R 50/08; IV R 36/08; vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717; ferner BFH-Urteile vom 8. Mai 2001 IX R 10/96, BFHE 195, 310, BStBl II 2011, 720, und vom 29. Februar 2012 IX R 13/11). Diese Rechtsprechung, die der Senat dem Grunde nach auch auf einen Fonds für anwendbar hält, der, wie die Klägerin, als sog. Zweitmarktfonds in Beteiligungen an anderen Fonds investiert, ist aber für Jahre seit dem Inkrafttreten von § 15b EStG nicht mehr anzuwenden. Denn sie beruht auf der Annahme einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung, für die der Gesetzgeber nunmehr durch § 15b EStG eine eigene Regelung getroffen hat. Hat der Gesetzgeber ein missbrauchsverdächtiges Feld gesichtet und durch eine Spezialvorschrift abgesteckt, legt er für diesen Bereich die Maßstäbe fest (z.B. BFH-Urteile vom 18. Dezember 2013 I R 25/12; vom 17. Januar 2017 VIII R 7/13, BFHE 256, 492, BStBl II 2017, 700).
- 24 a) Nach der dargestellten Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung werden bestimmte Betriebsausgaben, die an sich sofort abzugsfähig wären, unter Anwendung von § 42 AO als Anschaffungskosten behandelt und damit als Ausgaben, die sich, wenn überhaupt, nur in Form von Absetzung für Abnutzung verteilt über die Nutzungsdauer des angeschafften Wirtschaftsguts Gewinn mindernd auswirken. Der Gestaltungsmissbrauch wird darin gesehen, dass statt der wirtschaftlich veranlassten Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises für das anzuschaffende Wirtschaftsgut gesonderte Verträge über Dienstleistungen mit entsprechenden Honoraren vereinbart werden, um auf diese Weise sofort abzugsfähige Ausgaben zu schaffen, die zu einer erheblichen Senkung der Steuerlast der Anleger führen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720, unter II.1.b; in BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717; in BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709, Rz 25, 27; in BFHE 233, 206, BStBl II 2011, 706; vom 14. April 2011 IV R 50/08, Rz 16, 18, und IV R 36/08, Rz 23, 25).
- 25 b) Mit der Einfügung des § 15b EStG durch Art. 1 Nr. 4 des Gesetzes zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. Dezember 2005 (BGBl I 2005, 3683) hat der Gesetzgeber allerdings eine Regelung getroffen, die auch die von der dargestellten Rechtsprechung als rechtsmissbräuchliche Gestaltung erfassten Sachverhalte regelt.
- 26 Nach § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung dürfen Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch die

Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt (Satz 2). Ein Steuerstundungsmodell i.S. des Absatzes 1 liegt nach § 15b Abs. 2 EStG vor, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen. Nach § 15b Abs. 3 EStG ist Absatz 1 der Vorschrift nur anzuwenden, wenn innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals oder bei Einzelinvestoren des eingesetzten Eigenkapitals 10 % übersteigt. Der nach § 15b Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähige Verlust ist nach näherer Maßgabe des § 15b Abs. 4 EStG jährlich gesondert festzustellen.

- 27** aa) Mit § 15b EStG wollte der Gesetzgeber die Attraktivität geschlossener Fonds in Form von Personengesellschaften, die ihren Anlegern in der Anfangsphase hohe Verluste zuweisen und so zu einer Steuerstundung führen, einschränken. So heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs, dass immer mehr Steuerpflichtige versuchten, durch Zeichnung derartiger Steuerstundungsmodelle ihre Steuerbelastung zu reduzieren, was jährlich zu erheblichen Steuerausfällen führe. Vielfach handele es sich in solchen Fällen zudem um betriebswirtschaftlich wenig sinnvolle Investitionen, die ohne die damit verbundenen steuerlichen Vorteile nicht getätigt würden (BTDrucks 16/107, S. 1, 6). Die unbeschränkte steuerliche Abzugsfähigkeit von Verlusten aus derartigen Steuerstundungsmodellen führe mittelbar zu einer volkswirtschaftlich fragwürdigen Förderung von Steuersparmodellen, die insbesondere von Steuerpflichtigen mit höheren Einkünften genutzt werde, um die Steuerbelastung gezielt zu senken (BTDrucks 16/254, S. 1).
- 28** Eine wirkungsvolle Einschränkung der Steuerstundungsmodelle sah der Gesetzgeber in der Einführung einer Verlustverrechnungsbeschränkung, der zufolge die Verluste aus derartigen Steuerstundungsmodellen nur noch mit späteren positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden können (BTDrucks 16/107, S. 1, 4, 6; BTDrucks 16/254, S. 1, 3).
- 29** bb) Zu den Fonds, die der Gesetzgeber als Steuerstundungsmodelle mit der Regelung des § 15b EStG erfassen will, gehören auch die geschlossenen Fonds, die der dargestellten Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung unterfallen, d.h. insbesondere auch Immobilienfonds, Schiffsfonds und Windkraftfonds. Denn es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber diese Fondsgestaltungen, für die nach der o.g. Rechtsprechung sofort abzugsfähige Betriebsausgaben unter Anwendung des § 42 AO als Anschaffungskosten behandelt werden, aus dem Anwendungsbereich des § 15b EStG ausklammern wollte.
- 30** (1) Dem Wortlaut des § 15b EStG, der in seinem Absatz 2 eine Definition der von ihm erfassten Steuerstundungsmodelle enthält und dabei ausdrücklich darauf verweist, es sei ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen, lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber die Fälle, die von der dargestellten Rechtsprechung erfasst werden, mit § 15b EStG nicht erfassen wollte.
- 31** (2) Die Begründung des Gesetzentwurfs spricht sogar ausdrücklich für die Einbeziehung derartiger Fondsgestaltungen in den Anwendungsbereich des § 15b EStG. Ausgangspunkt ist insoweit, dass die Rechtsprechung bereits 2001 sowohl für in der Rechtsform einer vermögensverwaltenden als auch für in der Rechtsform einer gewerblich geprägten KG geführte Immobilienfonds entschieden hatte, dass Fondsetablierungskosten wie z.B. Mietgarantiegebühren, Treuhandgebühren oder Eigenkapitalvermittlungsprovisionen nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, sondern als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Fondsimmobilität zu behandeln sind, sofern sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen (BFH-Urteile in BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720, und in BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717). Gleichwohl heißt es z.B. im allgemeinen Teil der Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 29. November 2005 (BTDrucks 16/107, S. 4), erfasst würden neben gewerblichen Steuerstundungsmodellen (u.a.) auch Verluste "aus ... Vermietung und Verpachtung (insbesondere geschlossene Immobilienfonds)", also gerade auch die von der Rechtsprechung erfassten Fondsgestaltungen. Für die Einbeziehung dieser Fondsgestaltungen in den Anwendungsbereich des § 15b EStG sprechen auch die Ausführungen in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 14. Dezember 2005 (BTDrucks 16/254, S. 5 f.). Denn dort wird darauf hingewiesen, dass Bauträgergestaltungen nur dann unter § 15b EStG fielen, wenn der Kauf vom Bauträger einen modellhaften Charakter habe, der Bauträger also neben dem Verkauf noch weitere Leistungen erbringe wie z.B. Mietgarantien, die Übernahme der Finanzierung oder rechtliche Beratung. Auch

insoweit wird also gerade auf die Aufwendungen und Fondsgestaltungen abgestellt, die bereits seinerzeit von der Rechtsprechung erfasst waren.

- 32** cc) Hat der Gesetzgeber ein missbrauchsverdächtiges Feld gesichtet und durch eine Spezialvorschrift abgesteckt, legt er --wie bereits ausgeführt-- für diesen Bereich die Maßstäbe fest (z.B. BFH-Urteile vom 18. Dezember 2013 I R 25/12, und in BFHE 256, 492, BStBl II 2017, 700). Unabhängig davon, ob im konkreten Einzelfall die Voraussetzungen der speziellen Missbrauchsbestimmung erfüllt sind, darf die Wertung des Gesetzgebers dann nicht durch Anwendung des § 42 AO unterlaufen werden (vgl. BFH-Urteile vom 18. Dezember 2013 I R 25/12, und in BFHE 256, 492, BStBl II 2017, 700).
- 33** Mit § 15b EStG hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er Steuerstundungsmodelle, bei denen dem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition seine Steuerlast zu senken, dem Grunde nach anerkennt und lediglich dann einer Verlustverrechnungsbeschränkung unterwirft, wenn ein Verlust entsteht und dabei die in § 15b Abs. 3 EStG aufgeführten Grenzen überschritten werden. In dieser Situation ist es der Rechtsprechung verwehrt, entsprechenden Vorteilen durch Anwendung des § 42 AO die steuerliche Anerkennung zu versagen. Für Jahre seit Inkrafttreten des § 15b EStG kann daher die auf § 42 AO gestützte Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung unabhängig davon nicht mehr angewendet werden, ob im Einzelfall die Voraussetzungen des § 15b EStG tatsächlich vorliegen. Soweit das Senatsurteil vom 12. Mai 2016 IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489 (unter Rz 42) anders zu verstehen sein sollte, hält der Senat daran jedenfalls nicht fest.
- 34** 2. Bezogen auf den Streitfall kann danach der begehrten sofortigen Abzugsfähigkeit der streitigen Aufwendungen nicht entgegengehalten werden, dass sie nach der Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung als Anschaffungskosten zu behandeln seien, weil sich die Anleger aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an der Klägerin beteiligt hätten. Denn im Streitjahr 2007 war § 15b EStG bereits in Kraft. Anders als das FA in seinem nach Schluss der mündlichen Verhandlung eingegangenen Schriftsatz offenbar meint, kommt es schon deshalb nicht darauf an, ob eine Feststellung nach § 15b EStG im Streitfall verfahrensrechtlich noch getroffen werden kann.
- 35** II. Die Sache ist spruchreif. Die Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat eine Entscheidung in der Sache selbst. Bei den streitigen Aufwendungen handelt es sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, so dass der angegriffene Gewinnfeststellungsbescheid antragsgemäß zu ändern ist.
- 36** 1. Bei den streitigen Aufwendungen der Klägerin handelt es sich auch nach allgemeinen Grundsätzen nicht um Anschaffungskosten, sondern um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Dies gilt auch für die geltend gemachten Aufwendungen für die Bewertung und Analyse von Zielfonds. Insoweit handelt es sich, wie die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung übereinstimmend erklärt haben, um Aufwendungen, die jeweils im Vorfeld der Entscheidung, in einen bestimmten Zielfonds zu investieren, angefallen sind (vgl. zur Abgrenzung von sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben und Anschaffungsnebenkosten bei Beratungs- und Gutachterkosten z.B. BFH-Urteile vom 20. April 2004 VIII R 4/02, BFHE 205, 292, BStBl II 2004, 597; vom 27. März 2007 VIII R 62/05, BFHE 217, 491, BStBl II 2010, 159; vom 28. Oktober 2009 VIII R 22/07, BFHE 228, 28, BStBl II 2010, 469).
- 37** 2. Der sofortigen Abzugsfähigkeit der streitigen Aufwendungen bei der Klägerin steht auch die Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG nicht entgegen. Zu Recht entnimmt das FG der Regelung in § 5a Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG, dass der Gesellschafter, dem der nach der Tonnage ermittelte Gewinn entsprechend seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen ist, nur der mitunternehmerische Gesellschafter sein kann, weshalb auch die Wirkungen der Gewinnermittlungsvorschrift des § 5a EStG auf Ebene des an der Gesellschaft Beteiligten erst einsetzen können, wenn dieser eine Mitunternehmerstellung tatsächlich innehat. Da dies zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren auch nicht mehr streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab. Da die Klägerin im Streitjahr 2007 noch nicht Mitunternehmerin einer Gesellschaft war, die ihren Gewinn nach § 5a EStG ermittelt hat, kann der sofortigen Abzugsfähigkeit der streitigen Aufwendungen unabhängig davon, ob und ggf. in welchem Umfang es sich bei ihnen überhaupt um (vorweggenommene) Sonderbetriebsausgaben der Klägerin bei den Zielfonds handelt, auch die Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG noch nicht entgegenstehen.
- 38** 3. Dass der laufende Gesamthandsgewinn bei Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen, bislang nicht berücksichtigter Zinseinnahmen sowie der erforderlichen Auflösung der Gewerbesteuerückstellung auf ... € festzustellen ist, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.

- 39** III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig. Es entspricht nicht der Billigkeit, dem FA die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen aufzuerlegen, denn diese hat weder Sachanträge gestellt noch anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 29. Mai 2009 IV B 143/08, BFH/NV 2009, 1452, und vom 7. Dezember 2010 III B 33/10).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de