



FINANZGERICHT MÜNSTER

B E S C H L U S S

In dem Rechtsstreit

SAG Unternehmensbeteiligungsgesellschaft MS Bulk China GmbH & Co. KG, vertreten durch die SAG Unternehmensbeteiligungsgesellschaft Verwaltung MS Bulk China mbH, diese wiederum vertreten durch den Geschäftsführer Herrn Christian Salamon, Ruhrallee 9, 44139 Dortmund,

- Klägerin -

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte D&H Dahm GmbH Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaft, ABC-Straße 15, 20354 Hamburg,

gegen Finanzamt Dortmund-West
- vertreten durch den Vorsteher -
StNr.: 314/5899/0069 Rb-Nr. 2 RBST 3,

- Beklagter -

wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2010

hat der 12. Senat in der Besetzung:

Vorsitzender Richter am Finanzgericht	Musolff
Richterin am Finanzgericht	Krautstrunk
Richterin am Finanzgericht	Kaufhold

am 31.05.2023 beschlossen:

Zu dem Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2010 der SAG Unternehmensbeteiligungsgesellschaft MS Bulk China GmbH & Co. KG werden gemäß § 60a der Finanzgerichtsordnung nur die Personen beigeladen, die im Streitjahr 2010

Kommanditisten der Klägerin waren und die Beiladung beim Finanzgericht Münster (Aktenzeichen 12 K 358/18 F) beantragen.

Anträge auf Beiladung sind spätestens bis zum 10.10.2023 (Eingang beim Finanzgericht Münster, Warendorfer Straße 70, 48145 Münster, Telefax 0251/3784-100) schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle des Gerichts einzureichen.

Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 60a Satz 2 der Finanzgerichtsordnung).

G r ü n d e :

I.

Zu entscheiden ist, ob die in den Jahren 2008 und 2009 als Anzahlungen auf einen zu erwerbenden Massengutfrachter (Bulkschiff bzw. Bulker) aktivierten Gründungskosten (Fondsetabilierungskosten bzw. Weichkosten) im Streitjahr 2010 aufzulösen und als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (vergeblicher Aufwand) zu behandeln sind, nachdem die Gesellschafter der Klägerin beschlossen haben, den Unternehmensgegenstand von dem Betrieb eines Massengutfrachters in die Beteiligung an einer Gesellschaft, die selbst ein baugleiches bzw. typgleiches Bulkschiff betreibt, zu ändern. Des Weiteren ist darüber zu befinden, ob § 52 Abs. 14a des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikel 1 Nr. 27 Buchst. d des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, Bundesgesetzblatt -BGBl- I Nr. 48 Seite 2451 (EStG) für § 6e EStG eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung anordnet.

Die Klägerin betreibt ihr Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Komplementärin der Klägerin ist die Firma SAG Unternehmensbeteiligungsgesellschaft Verwaltung MS Bulk China mbH, deren Geschäftsführer Herr Christian Salamon ist. Die Klägerin ist als Publikumpersonengesellschaft konzipiert und hat mehr als 900 Beteiligte. Kommanditisten der Klägerin und zugleich Gründungsgesellschafter sind unter anderem die Salamon AG, die Salamon Emmissionshaus GmbH, die Salamon Fondsverwaltung GmbH sowie die Westfälische Sachwert und Treuhand GmbH.

Der ursprüngliche Unternehmensgegenstand der Klägerin war nach § 2 des Gesellschaftsvertrages vom 27.02.2008 die Bestellung, die Übernahme und der Betrieb des Bulklers „SAG Bulk China“ sowie alle damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte.

Am 20.11.2007 hatte die Klägerin mit einer koreanischen Werft einen Bauvertrag über einen Massengutfrachter geschlossen, wobei die Lieferung für Oktober 2009 vereinbart und eine Verzögerung für maximal 250 Tage zulässig gewesen war. Hieraus ergab sich ab dem 30.05.2010 bei fehlender Lieferung die Möglichkeit zur Kündigung des Bauvertrages.

Die Finanzierung des Baupreises für das Bulkschiff erfolgte über Eigenkapital, bestehend aus auf dem freien Kapitalmarkt zu erwerbender Kommanditbeteiligungen, und im Übrigen über ein Schiffshypothekendarlehen.

Während der Vertriebs- und Anlaufphase waren Dritte – die Salamon AG, die Salamon Emissionshaus GmbH sowie Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer – beauftragt, Leistungen im Zusammenhang mit der Erarbeitung und Umsetzung des Firmenkonzepts zu erbringen. Die insoweit angefallenen, hier streitigen Kosten in Höhe von 10.447.228,06 € hatte die Klägerin in den Jahren 2008 und 2009 als Anzahlungen auf das zu bauende Schiff aktiviert.

Im Einzelnen setzen sich die Gründungskosten (Fondsetablierungskosten/Weichkosten) wie folgt zusammen:

Leistungserbringer	Kostenart	Höhe
Salamon AG	Vermittlung einer Fremdfinanzierung	1.115.000,00 €
Salamon AG	Abgabe einer selbstschuldnerischen Höchstbetragsbürgschaft	2.400.000,00 €
Salamon Emissionshaus GmbH	Beratung bei der Entwicklung der wirtschaftlichen Konzeption	470.000,00 €
Salamon AG	Einwerbung des planmäßig vorgesehenen Kommanditkapitals	5.953.775,00 €
Salamon AG	Abgabe einer Platzierungsgarantie	363.000,00 €
Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer	Beratung bei der Konzeption des Beteiligungsangebots und Erstellung von Gutachten	145.453,06 €
		10.447.228,06 €

Nähere Einzelheiten zu den Fondsetablierungskosten ergeben sich aus dem Schriftsatz der Klägerin vom 12.08.2016.

Die Höhe der in der Gründungsphase entstandenen Aufwendungen ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

Da der geplante Bau des Massengutfrachters im Jahr 2010 endgültig nicht realisiert werden konnte, wurde im Rahmen einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung am 09.03.2010 die vollständige Anteilsübernahme eines baugleichen Alternativschiffes, des Bulkschiffes SAG Bulk Germany, beschlossen und der Unternehmensgegenstand der Klägerin geändert.

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist gemäß § 2 des geänderten Gesellschaftsvertrages nunmehr der Erwerb und das Halten einer Beteiligung an der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG (Schiffsbetriebsgesellschaft), der vormaligen SAG Unternehmensbeteiligungsgesellschaft MS Bulk Germany mbH & Co. KG.

Die Klägerin hatte im Februar 2010 die einzelnen Anleger darüber in Kenntnis gesetzt, dass eine zeitgerechte Fertigstellung des Fondsschiffes voraussichtlich nicht erfolgen werde und es der Geschäftsführung im Januar 2010 gelungen sei, mit einem Vorvertrag die Beteiligung an einem baugleichen bzw. typgleichen Bulkschiff mit ähnlichem Ablieferungsdatum und Anlageziel zu sichern. Das Alternativschiff SAG Bulk Germany sei in seiner Kaufpreis-Erlös-Relation vergleichbar, die Verluste könnten den Anlegern unmittelbar ausgleichsfähig zugewiesen werden (30 %ige Verlustzuweisung in Kombination mit der Tonnagebesteuerung) und die Anleger blieben mit ihrer vollen Einlage Miteigentümer des neuen Schiffes. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben an die Anleger vom 18.02.2010, den Geschäftsbericht vom 12.02.2010 sowie den Bericht des Verwaltungsrates vom 08.02.2010 verwiesen. Der Geschäftsbericht vom 12.02.2010 sah wegen der mangelnden Fertigstellung des Bulkers SAG Bulk China entweder die Auflösung der Klägerin oder den Erwerb eines typgleichen Schiffes im Rahmen eines Gesamtpakets (Kaufvertrag, Chartervertrag und Finanzierungszusage) vor.

Auf der außerordentlichen Gesellschafterversammlung vom 09.03.2010 hatten die Gesellschafter daher die folgenden Beschlüsse gefasst:

1. Die Geschäftsführung der Fondsgesellschaft soll bei Ablauf der im Bauvertrag vereinbarten Fristen zum frühestmöglichen Zeitpunkt den Bauvertrag kündigen.
2. Für den Fall, dass die Fondsgesellschaft gemäß Beschlusspunkt 1. den Bauvertrag kündigt, wird der Gesellschaftsvertrag der SAG Unternehmensbeteiligungsgesellschaft MS Bulk China mbH & Co. KG (der Klägerin) geändert. Der geänderte Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass der Gegenstand des Unternehmens geändert wird und somit die Voraussetzungen für ein Investment in das im Geschäftsbericht dargestellte Alternativschiff geschaffen werden.

Die Klägerin setzte die Gesellschafterbeschlüsse vom 09.03.2010 dahingehend um, dass sie den am 20.11.2007 mit der koreanischen Werft geschlossenen Bauvertrag mit Schreiben vom 02.06.2010 kündigte. In der Folge wurde am 05.10.2010 über das Vermögen der Werft ein Insolvenzverfahren eröffnet. Der Klägerin wurden die von ihr geleisteten Anzahlungen erstattet. Die aktivierten, vorgenannten Gründungskosten in Höhe von 10.447.228,06 € wurden nicht erstattet.

Wegen der Änderung des Gesellschaftszwecks und der fehlenden Erstattung im Insolvenzverfahren behandelte die Klägerin die bisher als Anschaffungskosten aktivierten Aufwendungen in Höhe von 10.447.228,06 € im Jahr 2010 als sofort abziehbare Betriebsausgaben (vergebliche Aufwendungen).

Zugleich löste die Klägerin negative Ergänzungsbilanzen, die für einen Teil der Anleger gebildet worden waren, gewinnwirksam auf. Die Ergänzungsbilanzen beruhten auf der Übernahme zu leistender Agio in Höhe von 5 % der Anlagesumme durch Finanzanlagevermittler.

Am 31.08.2010 trat die Klägerin der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG (der vormaligen SAG Unternehmensbeteiligungsgesellschaft MS Bulk Germany mbH & Co. KG) bei, deren Unternehmenszweck der Erwerb und Betrieb des Bulkschiffes MS Bulk Germany sowie

alle damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte ist. Die Klägerin hält nunmehr 99,49 % der Anteile der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG. Die restlichen Geschäftsanteile von 0,51 % werden von drei Gründungsgesellschaftern der Klägerin, und zwar der Westfälischen Sachwert und Treuhand GmbH als Komplementärin, der Salamon Fondsverwaltung GmbH und der Salamon AG gehalten.

Die Firma Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG ermittelt ihren Gewinn pauschal nach § 5a EStG (Tonnagebesteuerung). Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn gemäß §§ 4 Abs. 1, 5 EStG durch Betriebsvermögensvergleich.

Die Komplementärin sowie die Kommanditisten erbrachten verschiedene Dienstleistungen für die Klägerin. Die den Gesellschaftern insoweit entstandenen Aufwendungen sowie die von der Klägerin hierfür geleisteten Vergütungen bilanzierte die Klägerin in der jeweiligen Sonderbilanz der Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben.

Im Rahmen ihrer Feststellungserklärung 2010 (Eingang beim Beklagten am 22.02.2012) erklärte die Klägerin die folgenden gewerblichen Einkünfte:

Gesamthandsgewinn	./.	7.464.197,49 €
Ergänzungsbilanzen		322.663,85 €
Sonderbetriebseinnahmen		268.401,13 €
Sonderbetriebsausgaben		151.485,58 €
Zwischensumme lfd. Einkünfte	./.	7.024.618,09 €
Veräußerungsgewinne	./.	<u>29.948,85 €</u>
§ 15 EStG	./.	7.054.566,94 €

Der Beklagte veranlagte die Klägerin mit Bescheid vom 31.08.2012, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, zunächst erklärungsgemäß.

Der Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen wurde in der Folge am 12.06.2013, am 16.09.2013 sowie am 25.10.2013 nach § 164 Abs. 2 AO korrigiert, wobei der Nachprüfungsvorbehalt jeweils bestehen blieb.

Mit letztgenanntem Bescheid stellte der Beklagte für den Feststellungszeitraum 2010 die folgenden gewerblichen Einkünfte fest:

Gesamthandsgewinn	./.	7.464.197,49 €
Ergänzungsbilanzen		322.663,85 €
Sonderbetriebseinnahmen		268.401,13 €
Sonderbetriebsausgaben		154.010,40 €
Zwischensumme lfd. Einkünfte	./.	7.027.142,91 €
Veräußerungsgewinne	./.	<u>29.948,85 €</u>
§ 15 EStG	./.	7.057.091,76 €

In den Jahren 2015 und 2016 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Dortmund eine Außenprüfung bei der Klägerin durch, die mit Betriebsprüfungsbericht vom 19.02.2016, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, abschloss.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, die hier in den Jahren 2008 und 2009 aktivierten Gründungskosten in Höhe von 10.447.228,06 € seien im Jahr 2010 nicht gewinnwirksam aufzulösen.

Die vollständige Übernahme des Bulkschiffes MS Bulk Germany sei als Fortführung des ursprünglichen Anlageziels, dem Erwerb und Betrieb eines Seeschiffes, zu beurteilen. Es bestehe daher weiterhin die Pflicht zur Aktivierung der Gründungskosten, und zwar als Anschaffungskosten auf der Ebene der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG im Rahmen von Ergänzungsbilanzen.

Die Investitionsphase sei erst mit dem Beitritt zur Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG abgeschlossen worden. Der ursprüngliche Unternehmenszweck bzw. das ursprüngliche Anlageziel, der Erwerb und der Betrieb eines Seeschiffes, sei nie aufgegeben worden, denn durch den Beitritt zur Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG sei mittelbar ein Seeschiff erworben worden. Steuerrechtlich sei der mittelbar beteiligte Mitunternehmer dem unmittelbar beteiligten Mitunternehmer gleichgestellt.

Vergebliche Kosten lägen zudem nicht vor, da es sich um vergleichbare und nicht um völlig unterschiedliche Bulkschiffe handele.

Da die Beteiligung an der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG einen Anteil an einem Schiff vermittle, seien die zu aktivierenden Kosten auf der Ebene der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG als Anschaffungskosten für das Schiff im Rahmen von Ergänzungsbilanzen zu aktivieren.

Die Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG habe zur Tonnagebesteuerung optiert, so dass sich auf dieser Ebene keine Änderungen beim steuerlichen Gewinn ergäben. Die Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen seien mit dem nach § 5a EStG ermittelten Gewinn abgegolten.

Der Gewinn der Klägerin sei hingegen um 10.447.228,06 € zu erhöhen.

Eine abweichende Behandlung der Agio erfolgte im Rahmen der Außenprüfung nicht.

Der Vergleich der technischen Daten der beiden Massengutfrachter ergibt sich aus Anlage 1 zum Betriebsprüfungsbericht vom 19.02.2016.

Am 28.06.2016 änderte der Beklagte den Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 164 Abs. 2 AO und hob zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Hierbei stellte er die folgenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest:

Gesamthandsgewinn	2.983.030,07 €
Ergänzungsbilanzen	322.663,85 €
Sonderbetriebseinnahmen	203.072,32 €
Sonderbetriebsausgaben	118.906,04 €
Zwischensumme lfd. Einkünfte	3.389.260,20 €
Veräußerungsgewinne	<u>./.</u> 29.948,85 €
§ 15 EStG	3.359.311,35 €

Er schloss sich hierdurch den Feststellungen des Außenprüfers an und versagte die erfolgswirksame Auflösung der aktivierten Gründungskosten in Höhe von 10.447.228,06 €. Zudem erfasste der Beklagte die Fondsetablierungskosten auf der Ebene der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft GmbH & Co. KG in einer Ergänzungsbilanz. Die Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, die bis zum Beitritt der Klägerin zur Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG entstanden waren, erkannte er an. Ab dem 31.08.2010 ordnete der Beklagte die Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben den einzelnen Mitunternehmern auf der Ebene Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft GmbH & Co. KG zu.

Hiergegen legte die Klägerin am 15.07.2016 Einspruch ein.

Die Klägerin habe die mit der Gründung der Publikumpersonengesellschaft zusammenhängenden Kosten, die sogenannten Weichkosten, in den Jahren 2008 und 2009 aufgrund der Vertragsgeflecht-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH- (BFH-Urteil vom 14.04.2011 – VI R 8/10, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2011, 710) als Anzahlungen auf das Bulkschiff MS Bulk China aktiviert.

Bisher sei höchstrichterlich allerdings noch nicht entschieden, wie die aktivierten Gründungskosten zu behandeln seien, wenn – wie im Streitfall – der Bauvertrag für das Schiff gekündigt und das Schiff nicht an die Gesellschaft geliefert werde, und wenn die Gesellschafter zudem in einer Gesellschafterversammlung ein neues Unternehmenskonzept beschlossen hätten.

Nach allgemeinen bilanziellen Grundsätzen seien die Weichkosten unter dem Gesichtspunkt, dass das bestellte Bulkschiff nicht ausgeliefert worden sei, neu zu bewerten. Dieser Bilanzposten könne – mangels Anschaffung des Bulklers – nicht fortgeführt werden und sei als vergeblicher Aufwand aufzulösen.

Der Zeitpunkt der Realisierung des aktivierten vergeblichen Aufwands sei der Zeitpunkt, an dem feststehe, dass das Schiff nicht abgeliefert werde. Dies sei das Jahr 2010.

Grundlage für die Anwendung der Vertragsgeflecht-Rechtsprechung sei ein vorgefertigtes Konzept, auf das die Gesellschafter einer Publikumpersonengesellschaft

keinen Einfluss nehmen könnten. Die Vertragsgeflecht-Rechtsprechung finde jedoch keine Anwendung, wenn die Gesellschafter – wie hier durch die Änderung des Gesellschaftszwecks in der außerordentlichen Gesellschafterversammlung vom 09.03.2010 – auf das Unternehmenskonzept tatsächlich Einfluss nähmen. Entgegen dem ursprünglichen Konzept werde kein Massengutfrachter mehr betrieben. Die Klägerin beteilige sich vielmehr nur noch an einer anderen Gesellschaft, die ihrerseits einen Massengutfrachter betreibe. Das Gewerbe Schiffsbetrieb sei abgewickelt und das Gewerbe Beteiligungsholding – durch die Beteiligung an der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungs mbH & Co. KG – neu gegründet worden. Die Gesellschafter der Klägerin seien im Rahmen der außerordentlichen Gesellschafterversammlung vom 09.03.2010 in ihrer Entscheidung völlig frei gewesen. Sie hätten auch die Auflösung der Gesellschaft oder etwas ganz anderes beschließen können.

Im Übrigen verweist die Klägerin in ihrer Einspruchsschrift vom 12.08.2016 auf ihren Schriftsatz vom 28.10.2015.

Mit Bescheid vom 05.01.2018 korrigierte der Beklagte den Änderungsbescheid vom 28.06.2016 und stellte die gewerblichen Einkünfte wie folgt fest:

Gesamthandsgewinn	2.983.030,07 €
Ergänzungsbilanzen	0,00 €
Sonderbetriebseinnahmen	267.457,56 €
Sonderbetriebsausgaben	145.536,04 €
Zwischensumme lfd. Einkünfte	3.389.260,20 €
Veräußerungsgewinne	<u>./.</u> 29.948,85 €
§ 15 EStG	3.104.951,59 €

Im Rahmen dieser Teilabhilfe aktivierte der Beklagte die jeweiligen Agio erneut – wie vor der Außenprüfung – in negativen Ergänzungsbilanzen und nahm Änderungen bei den Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben vor.

Im Übrigen wies er den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 15.01.2018 als unbegründet zurück.

Die Investitionsphase der Klägerin sei nicht bereits mit der Änderung des Gesellschaftsvertrages, sondern erst mit dem Beitritt zur Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG abgeschlossen gewesen. Unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Ziels, in gesamthänderischer Verbundenheit von dem Erwerb, der Verwaltung sowie der Vercharterung eines im Schiffsregister eingetragenen Schiffes (Bulk) zu profitieren und die dabei eingeräumten steuerlichen Vergünstigungen, insbesondere die Tonnagesteuer, in Anspruch zu nehmen, könne nicht von einer grundlegenden Änderung des Unternehmensgegenstandes der Klägerin ausgegangen werden. Die Gründungskosten seien daher als Anschaffungskosten zu aktivieren und nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln. Dies gelte auch bei einer lediglich mittelbaren Beteiligung über eine zwischengeschaltete Obergesellschaft.

Mit ihrer hiergegen am 07.02.2018 erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, die Fondsetablierungskosten in Höhe von 10.447.228,06 € seien den sofort abziehbaren Betriebsausgaben zuzuordnen und nicht als Anschaffungskosten zu aktivieren.

Die streitbefangenen Gründungskosten in Höhe von 10.447.228,06 € stellen handelsrechtlich Aufwand dar. Diese Aufwendungen dürften handelsrechtlich nicht aktiviert werden, da sie lediglich mittelbar mit dem zu erwerbenden Vermögensgegenstand zusammenhängen. Die handelsbilanzielle Beurteilung sei gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich auch für die Steuerbilanz maßgeblich.

Zunächst seien die streitigen Gründungskosten vor dem Hintergrund des ursprünglichen Investitionskonzepts der Klägerin und der Vertragsgeflecht-Rechtsprechung des BFH zutreffend als Anschaffungsnebenkosten bzw. Anzahlungen auf das zu bauende Bulkschiff aktiviert worden.

Mit dem Scheitern des ursprünglichen Investitionskonzepts seien die Aktivierungsvoraussetzungen im Streitjahr 2010 entfallen. Die Aktivierung setze ein einheitliches Vertragswerk voraus, das bereits vor dem Beitritt der Investoren vorliegt und mit dessen Hilfe dasselbe im Verkaufsprospekt erläuterte wirtschaftliche Konzept ohne weitere Mitwirkung der Investoren tatsächlich umgesetzt wird. Die Vertragsgeflecht-Rechtsprechung des BFH beruhe auf der Identität des Investitionskonzepts. Vorliegend sei das vorgegebene wirtschaftliche Konzept im Frühjahr 2010 aufgegeben worden.

Durch eine freie Entscheidung der Gesellschafter der Klägerin sei sodann ein neues Konzept angenommen worden. Mit der Eingehung der Beteiligung an der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG sei weder das wirtschaftliche Konzept aus dem Verkaufsprospekt fortgesetzt noch dasselbe Konzept modeladäquat abgeändert werden. Es sei vielmehr ein völlig neues Konzept entwickelt worden.

Die Vertragsgeflecht-Rechtsprechung sei mit der Änderung des Unternehmensgegenstandes nicht mehr anwendbar, da die Gesellschafter Einfluss auf das Unternehmenskonzept der Klägerin genommen hätten.

Die Gründungskosten könnten keine Anschaffungsnebenkosten für den erworbenen Mitunternehmeranteil an der Bulk Germany Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG darstellen. Die streitigen Aufwendungen seien lange vor der grundsätzlichen Erwerbsentscheidung der Gesellschafter, die erst am 09.03.2010 erfolgt sei, entstanden.

Seit Inkrafttreten des § 15b EStG dürfte die auf § 42 AO gestützte Rechtsprechung des BFH zur Aktivierung der sogenannten Weichkosten (Fondsetablierungskosten) bei modellhafter Gestaltung nicht mehr angewandt werden. Die Weichkosten seien sofort abziehbare Betriebsausgaben, die im Anwendungsbereich des § 15b EStG zu bedingt verrechenbaren Verlusten oder außerhalb dessen zu ausgleichsfähigen Verlusten führten.

Bei der Klägerin handele es sich um eine Gesellschaft im Sinne des § 15b EStG. Nach § 15b Abs. 2 EStG liege ein Steuerstundungsmodell vor, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werde, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen.

Da die Klägerin unter die Nichtaufgriffsgrenze des § 15b Abs. 3 EStG falle, greife die Verrechnungsbeschränkung im Ergebnis nicht ein. Die Sperrwirkung des § 15b EStG greife dennoch durch, denn die vom Gesetzgeber in § 15b EStG getroffene Wertung dürfe nicht durch die Anwendung des § 42 AO unterlaufen werden.

Bei den Weichkosten handele es sich um eigenbetrieblichen Aufwand und nicht um vorab entstandene Sonderbetriebsausgaben, denn vorab entstandene

Sonderbetriebsausgaben setzten die Beteiligung des jeweiligen Gesellschafters an der Personengesellschaft voraus.

Vorliegend seien die streitbefangenen Weichkosten vergeblich aufgewandt worden bevor der Beitritt der Klägerin zur Bulk Germany Unternehmensbeteiligungs GmbH & Co. KG erklärt und von dieser angenommen worden sei.

Der in den Jahren 2008 und 2009 entstandene Aufwand sei nach § 4 Abs. 2 EStG zu berichtigen und nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs im Streitjahr 2010 zu berücksichtigen, da die Jahre 2008 und 2009 festsetzungsverjährt und eine Änderung unter formellen Gesichtspunkten nicht mehr möglich sei.

§ 6e EStG stehe der Abzugsfähigkeit der streitigen Fondsetablierungskosten nicht entgegen, da dessen rückwirkende Anwendung auf Feststellungszeiträume vor Inkrafttreten des § 52 Abs. 14a EStG verfassungsrechtlich unzulässig sei.

Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG auf den 31.12.2010 vom 28.06.2016 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 05.01.2018 sowie der Einspruchsentscheidung vom 15.01.2018 dahingehend zu ändern, dass die sogenannten Weichkosten in Höhe von 10.447.228,06 € als sofort abziehbare Betriebsausgaben qualifiziert werden, weitere Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von insgesamt 943,57 € und weitere Sonderbetriebsausgaben in Höhe von insgesamt 8.990,94 € berücksichtigt und jeweils entsprechend der Anlage K1 zur Klageschrift vom 05.04.2018 auf die benannten 47 Gesellschafter verteilt werden, so dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf ./ 7.350.322,77 € festgestellt werden,
2. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären,
3. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

1. die Klage abzuweisen,

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist er auf den Prüfungsbericht vom 19.02.2016 sowie die Einspruchsentscheidung vom 15.01.2018.

Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie die Verfahrensakte Bezug genommen.

II.

In dem vorliegenden Klageverfahren sind mehr als 50 Personen, und zwar die 47 Kommanditisten, deren Einkünfte aus dem Sonderbereich sich nach dem angekündigten Klageantrag ändern würden, sowie die im Streitjahr beteiligten, seitdem jedoch aus der Klägerin ausgeschiedenen Kommanditisten (vgl. Schreiben der Klägerin vom 24.05.2023) nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beizuladen.

Gemäß § 60a Satz 1 FGO kann das Gericht, wenn eine notwendige Beiladung im Sinne des § 60 Abs. 3 FGO von mehr als 50 Personen in Betracht kommt, durch Beschluss anordnen, dass nur solche Personen beigeladen werden, die dies innerhalb einer bestimmten Frist beantragen.

Angesichts der hohen Zahl der Beizuladenden, die über das gesamte Bundesgebiet verteilt wohnen, hält der Senat eine Beiladung gemäß § 60a FGO unter Berücksichtigung der Interessen der verschiedenen Beteiligten für zweckmäßig und geboten.

Zu den Anforderungen im Falle einer gewünschten elektronischen Kommunikation wird auf die Hinweise zum elektronischen Rechtsverkehr auf der Homepage des Finanzgerichts Münster verwiesen (Startseite: www.fg-muenster.nrw.de, Rubrik „Kontakt“ oder https://www.fg-muenster.nrw.de/kontakt/e_rechtsverkehr/index.php).

Der Beschluss ist gemäß § 60a Satz 2 FGO unanfechtbar.

Musloff

Krautstrunk

Kaufhold