
Datum: 15.12.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 586/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1215.15K586.99.00

Tenor:

Die Klagen werden abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger und der Beigeladene zu 1. Dabei tragen die Kläger und der Beigeladene zu 1. ihre jeweiligen außergerichtlichen Kosten selbst. Von den Gerichtskosten tragen der Kläger zu 1.5 v. H., die Klägerin zu 5.5 v. H., der Kläger zu 6.1 v. H. und der Beigeladene zu 1.62 v. H.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen zu 2. sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit so genannter negativer Feststellungsbescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre 1986 bis 1988. Mit diesen Bescheiden hat der Beklagte die Einkünfteerzielungsabsicht der zwischenzeitlich im Handelsregister gelöschten Firma P KG und der an ihr beteiligten Gesellschafter, darunter auch die Kläger und Beigeladenen bzw. die von diesen vertretenen Personen und Gesellschaften, verneint und die Feststellung von sowohl positiven wie auch negativen Einkünften abgelehnt.

2

Das ...tanker-Projekt der Gesellschaft P KG wurde initiiert von dem Ingenieur T und der im wesentlichen von ihm sowie Familienangehörigen geführten T-Firmengruppe. Herr T war schon seit den 70er Jahren auf dem Gebiet des ...anlagenbaus tätig und gründete hierfür verschiedene Gesellschaften, die mit der Entwicklung, der Planung, dem Bau und dem Vertrieb solcher Anlagen befasst waren. In den 80er Jahren erstreckte sich die Geschäftstätigkeit auch auf die Gründung von Kommanditgesellschaften, die auf die

3

Beteiligung breiter Anlegerkreise durch die Übernahme von Kommanditanteilen ausgerichtet waren. Unternehmensgegenstand dieser Kommanditgesellschaften war jeweils Errichtung, Bau und Betrieb von ...schiffen. Zur Durchführung dieser Projekte wurden den Gesellschaften der T-Gruppe entsprechende Aufträge durch die betreffenden Kommanditgesellschaften erteilt. Vermittelt wurden diese Geschäfte durch die T-Beteiligungs KG, die zugleich eine Holdingfunktion für die von Herrn T gegründeten Gesellschaften ausübte. Persönlich haftender Gesellschafter dieser mit einem Gesellschaftskapital von zuletzt 20 Mio. DM ausgestatteten KG war Herr T, Kommanditisten waren überwiegend seine Familienangehörigen.

Im Jahre 1986 konzipierte die T-Firmengruppe das vorliegend streitige Projekt, dessen 4
Gegenstand der Erwerb und der Betrieb des ...tankers P war. Das Konzept sah im Grundsatz vor, in ein gebrauchtes und deshalb preisgünstiges Schiffskasko eine moderne ...anlage einzubauen und durch diesen Umbau einen ca. 7.000 cbm großen ...tanker zum Transport von ... zu schaffen. Der Tanker sollte von der ihn betreibenden Gesellschaft dann verchartert werden, um insbesondere ... von ... nach Europa zu transportieren.

Die Finanzierung dieses Projektes, das nach ursprünglichen Berechnungen eine 5
Gesamtinvestition von 40,62 Mio. DM erforderte, sollte in Höhe eines Teilbetrages von 12,8 Mio. DM über Beteiligungen von Kommanditisten an einer Publikums-KG mit Einzahlungen in drei Raten zum 15.12.1986, 15.06.1987 und 30.09.1987 erfolgen. Die sog. Vertriebspartner, also die Vermittler der Kommanditanteile, darunter auch die Kläger zu 3. bis 5., sollten sich mit jeweils 20.000,- DM und die T GmbH mit 100.000,- DM ebenfalls als Kommanditisten beteiligen. In Höhe von 6,4 Mio. DM war ein - bei Erfüllung der Auflagen und einer 8jährigen Haltefrist für das Schiff - nicht rückzahlbarer Bundeszuschuss des Bundesverkehrsministeriums im Rahmen der Werfthilfe in die Finanzierung eingeplant. Die T Beteiligungs KG sollte sich als so genannter "Alt-Reeder" mit 1,5 Mio. DM als Stille Gesellschafterin beteiligen. Der größte Finanzierungsposten waren Hypothekendarlehen von insgesamt 19,2 Mio. DM.

Zur Durchführung des Projekts wurde zunächst die P GmbH, die Klägerin zu 2., gegründet, 6
an der anfangs allein die T1 GmbH beteiligt war, kurz darauf jedoch mit jeweils 6,5 % auch die Herren M, L, Q (also die Kläger zu 3. -5.) sowie ein Herr F beteiligt wurden. Hintergrund für deren Beteiligung war die Tatsache, dass es sich bei diesen Personen um die bereits erwähnten Vertriebspartner handelte, die entsprechend der Konzeption die Kommanditanteile der zu gründenden P KG vertreiben und hierfür Kapitalanleger einwerben sollten. Zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich ab 19.12.1988, ging die verbleibende 74 v.H.-Beteiligung der T1 durch Verschmelzung auf die M1 GmbH über, deren Anteile wiederum die T Beteiligungs KG hielt.

Die P GmbH hatte in der zu gründenden P KG die Funktion der persönlich haftenden 7
Gesellschafterin und Geschäftsführerin. Geschäftsführer der GmbH wiederum war unter anderem der zwischenzeitlich verstorbene Herr G, der in der T-Firmengruppe vielfältige Aufgaben und Funktionen hatte. Die P GmbH hatte in die P KG keine Einlage zu leisten und war am Vermögen und Ergebnis dieser Gesellschaft nicht beteiligt.

Am 24.09.1986 wurde der Gesellschaftsvertrag der im Handelsregister des Amtsgerichts C 8
eingetragenen P KG geschlossen, der neben den bereits oben erwähnten Bestimmungen unter anderem die folgenden Vereinbarungen enthielt:

Nach § 6 wurde die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit gegründet. Der Kommanditist konnte 9
seinen Gesellschaftsanteil mit einer Frist von sechs Monaten zum Ablauf eines

Kalenderjahres kündigen, erstmals jedoch zum 31.12.1995, wenn zu diesem Zeitpunkt der Rückzahlungsanspruch der Bundesrepublik Deutschland aus dem Schiffbauzuschuss vollständig entfallen sein sollte. Die Kommanditisten sollten gemäß § 14 Nr. 5 Ausschüttungen unabhängig vom steuerlichen Ergebnis der Gesellschaft erhalten, sofern die Liquiditätslage der Gesellschaft dies erlaube und zwar für 1987 0,83 % für jeden vollen Monat nach Indienststellung des Tankers, für 1988 bis 1990 jeweils 10 % jährlich, für 1991 bis 1995 jeweils 4, 5 % jährlich und für die Jahre ab 1996 12 % jährlich.

Zur Sicherstellung der Liquidität auch für diese Ausschüttungen bei unzureichenden Gewinnen hatte die P KG mit Datum vom 20.10.1986 einen Vertrag mit der T GmbH über eine stille Gesellschaftsbeteiligung abgeschlossen. Darin verpflichtete sich die Stille Gesellschafterin, auf Anforderung der P KG eine Einlage von bis zu 2,3 Mio. DM zu erbringen. Wegen aller weiteren Einzelheiten wird auf die betreffenden Verträge Bezug genommen (in der Dokumentationsmappe, Quellenordner, Fach Nr. 32). 10

Auf der Basis dieses Gesellschaftsvertrags sowie eines unter dem Datum vom 30.10.1986 herausgegebenen Prospekts (Emissionsangebot) wurden durch die Vertriebspartner bis zum Jahresende 1986 knapp 75 v. H. des Kommanditkapitals platziert. Neben Ausführungen zu den technischen Daten des geplanten ...tankers enthielt dieser Prospekt Angaben zur Konzeption und zu den Geschäftspartnern, eine Angebotsbeschreibung, eine Liquiditäts-, Kosten- und Ertragsvorschau, Ausführungen zu den Risiken und zur Prospekthaftung sowie eine Steuertabelle. Der Prospekt nahm Bezug auf eine gleichzeitig herausgegebene Dokumentationsmappe mit weiteren Unterlagen, insbesondere Verträgen, zu dem Projekt. Der Prospekt (Quellenordner, Fach 1) enthielt im Wesentlichen folgende Angaben: 11

Zur Konzeption war auf Seite 6 unter "2.1. Begrenzter Eigenkapitaleinsatz durch Refinanzierungsmöglichkeit von 30 % der Einlage" angegeben, dass der Kommanditist die Möglichkeit habe, 30 % seiner Einlage durch ein Darlehen zu finanzieren. Das Darlehen werde von der X GmbH gewährt und sei durch unwiderrufliche Abtretung der Ausschüttungen der Gesellschaft bis max. 35 % in den Jahren 1987 bis 1990, die auf die Einlage des Kommanditisten entfielen, zurückzuzahlen. Weitere Zahlungen des Kommanditisten seien nicht vorzunehmen. Durch die Refinanzierungsmöglichkeit verringere sich der effektive Liquiditätsabfluss beim Kommanditisten auf 70 % der gezeichneten Einlage. 12

Nach Punkt 2.2 sollten "günstige Anschaffungskosten" durch die Verwendung eines gebrauchten Frachters erzielt werden. Dadurch sollten allerdings auch Einschränkungen bei der Gesamtlebensdauer des Schiffes zu machen sein. Diese liege - so der Prospekt - unter der eines vollständigen Neubaus. Das Durchschnittsalter der Frachter dieser Größe liege heute bei ca. 15 Jahre. Eine ausdrückliche Angabe zu der zu erwartenden verminderten Lebensdauer machte der Prospekt nicht. 13

Unter "2.3. - Steuerersparnisse" war u. a. ausgeführt, dass sich Steuerersparnisse durch die Sonderabschreibungen für den Schiffsbau nach § 82 f EStDV ergäben, die einen Abschreibungssatz in den beiden ersten Jahren bis zu 40 % zusätzlich zur Normalabschreibung von 8 1/3 % jährlich ermöglichten. In der nachfolgend noch darzulegenden Ergebnisrechnung war dagegen die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG eingerechnet. Weitere Steuervorteile - so der Prospekt - ergäben sich aus § 34c Abs. 4 EStG, der für 80 % der Gewinne aus dem Betrieb von Handelsschiffen den halben Steuersatz vorsehe. Bei einer steuerlichen Gesamtbelastung eines Anlegers durch Einkommensteuer und Kirchensteuer von insgesamt 58 % bedeute dies einen Durchschnittssteuersatz von maximal 34,8 % auf die Gewinne der Gesellschaft. Durch die Sondervorschrift des § 52 Abs. 21, Satz 2, Ziff. 4 und Satz 3, Ziff. 3 EStG zu § 15 a EStG sei die Verlustzuweisung für 14

Kommanditbeteiligungen an Seeschiffen auf 150 % der jeweiligen Einlage seit dem 14.11.1984 begrenzt. Diese Verlustzuweisung werde nahezu voll in den beiden Jahren 1986 und 1987 ausgeschöpft.

Inklusive der sofort abzugsfähigen Vorkosten ergäben sich für die Kommanditisten im Jahre 1986 Verlustzuweisung in Höhe von ca. 163,5 % inkl. Agio-Berücksichtigung. In 1987 betrage die Verlustzuweisung, bezogen auf die noch zu leistende Resteinzahlung, 127 %. Die gesamte Verlustzuweisung in den beiden Jahren 1986 und 1987 betrage damit 148,1 % der gezeichneten Kommanditeinlage, wie der Prospekt auch bereits auf Seite 5 unter der Überschrift "Das Angebot auf einen Blick" ausführte. In allen Berechnungen sei ein persönlicher Einkommensteuersatz von 58 % inklusive Kirchensteuer angenommen worden. Unter Berücksichtigung der Steuerersparnisse sowie der vorgesehenen Refinanzierung in 1988 ergebe sich für den Kommanditisten bereits nach einer 13monatigen Beteiligung ein positives Liquiditätsergebnis, voraussichtlich in Höhe von 11 % seiner ursprünglichen Einzahlungen. 15

Hierzu fanden sich im Prospekt diverse Berechnungsbeispiele. So wurde auf Seite 15 unter Punkt 4.10 die "steuerliche Situation der Kommanditisten" aufgezeigt. Die Berechnung legte dar, dass unter der Voraussetzung eines persönlichen Spitzensteuersatzes von 58 % bereits per 31.12.1988 ein positiver Liquiditätsstand aller Kommanditisten von ca. 1,3 Mio. DM erreicht werde. Auf den folgenden Seiten 16 und 17 wurde jeweils eine Ergebnisrechnung für einen Muster-Kommanditisten mit einer 100.000,-- DM-Beteiligung aufgezeigt, und zwar einmal mit und einmal ohne Ausübung der Refinanzierungsoption. Die Ergebnisrechnung kam im ersten Falle zu dem Ergebnis eines Liquiditätsüberschusses per 31.12.1995 von 43.344,-- DM und im zweiten Falle von 48.344,-- DM. Dabei wurde unterstellt, dass der Muster-Kommanditist zu diesem Stichtag auch von der - nachfolgend noch beschriebenen - ihm angebotenen Verkaufsoption für seine Kommanditbeteiligung per 31.12.1995 Gebrauch mache. Für den Fall der Ausübung der - nachfolgend ebenfalls beschriebenen - weiteren Verkaufsoption per 31.12.1998 ergab sich nach der Musterrechnung im ersten Falle ein Liquiditätsüberschuss von 54.040,-- DM und im zweiten Falle, also ohne Ausübung der Refinanzierungsoption, ein Liquiditätsüberschuss von 59.040,-- DM. Die Musterrechnungen basierten wiederum auf einem persönlichen Spitzensteuersatz von 58 % einschließlich Kirchensteuer unter Einrechnung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten und nachfolgend ergänzend beschriebenen gewinnunabhängigen Ausschüttungen der Gesellschaft an ihre Kommanditisten in der zugesicherten Höhe. 16

Auf Seite 23 des Prospekts wurde unter Punkt 5.5 eine "voraussichtliche steuerliche Ergebnisrechnung" dargelegt. Diese kam gemäß der Spalte 13 "steuerliches Gesamtergebnis kumuliert" zu dem Ergebnis, dass die Gesellschaft erstmals im Jahre 2000 ein positives steuerliches Gesamtergebnis erreichen werde, nämlich dann in Höhe von 3.096.000,-- DM. Dieser Berechnung lagen Chartererlöse, Schiffsbetriebskosten, Kapital- und andere Kosten zugrunde, auf die später noch einzugehen sein wird. Ein prognostizierter Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Schiffes war weder für das Jahr 2000 noch für einen anderen Zeitpunkt ausgewiesen. Auf Seite 28 des Prospekts waren die seinerzeit aktuellen Einkommensteuertabellen im Auszug mit einem zu versteuernden Einkommen bis zu 200.000,-- DM unter Angabe des jeweiligen Grenzsteuersatzes einschließlich Kirchensteuer abgedruckt. 17

Unter Punkt 4.7 "Ausschüttungen" (Seite 14 des Prospekts) war angegeben, dass - wie in der Ergebnisrechnung vorgesehen - die Kommanditisten jährliche Ausschüttungen erhalten sollten. Für diese Ausschüttungen war nicht Voraussetzung, dass die P KG Gewinne erzielt 18

hatte. Soweit aufgrund der steuerlichen Ergebnisse keine Gewinnentnahmen zulässig seien, würden - so der Prospekthinweis - diese Ausschüttungen wie Entnahmen behandelt. In den Jahren 1987 - 1990 seien Ausschüttungen in Höhe von 10 % p. a. geplant. Im Jahre 1987 erfolge eine monatliche zeitanteilige Verrechnung ab Indienststellung des Schiffes. Die Ausschüttungen der Jahre 1988 - 1990 seien "bankgarantiert" bis zu einer maximalen Gesamthöhe von 30 %. Ab 1991 seien vorsichtigere Planansätze mit 4,5 % p. a. kalkuliert worden. Für die Jahre 1996 ff. seien optimistischere Planausschüttungen von 12 % p. a. zugrunde gelegt. Unter 1.3 "Sicherheit" (Seite 5) war angegeben, dass die betreffende Bankgarantie den Kommanditisten spätestens am 31.12.1987 übergeben werde. Der auf Seite 22 unter Punkt 5.4 dargestellte "voraussichtliche Liquiditätsplan" ließ in drei Jahren einen auch durch die Ausschüttungen entstehenden oder sich erhöhenden negativen Liquiditätswert erkennen. Zum Ausgleich war vorgesehen, dass die zweite Stille Gesellschafterin, die T GmbH, Einlagen wie folgt vornehmen sollte: 1987 und 1993 jeweils 900.000,- DM, 1994 300.000,- DM und 1995 200.000,- DM. Hierzu war in einer Fußnote ausgeführt, dass die negative Liquidität durch ein mit 7 % zu verzinsendes Darlehen des Stillen Gesellschafters T GmbH ausgeglichen werde. Das Darlehen betrage bis zu 2,3 Mio. DM (s. Seite 21, "Darlehensaufstellung") und werde ab 1996 getilgt. In der Zinsrechnung sei hierfür eine Jahrespauschale von 63.000,- DM bis 1992 berücksichtigt.

Unter 4.9 "Verkaufsoptionen" (Seite 14) wurden den Kommanditisten zwei rechtsverbindliche Möglichkeiten aufgezeigt, sich auch ohne Kündigung der Kommanditbeteiligung vorzeitig von der Kapitalanlage zu trennen. Dazu hieß es, die T GmbH mache den Kommanditisten zwei unwiderrufliche Kaufangebote für deren Kommanditanteile, da sie an der Mehrheit der Anteile nach Ablauf der Abschreibungsdauer interessiert sei. Die Kaufangebote könnten von den anderen Kommanditisten innerhalb einer bestimmten Frist zu einem festgelegten Preis angenommen werden. Eine Verpflichtung zur Ausübung der Verkaufsoption bestehe nicht. Sofern die Verkaufsoptionen nicht ausgeübt würden und der Kommanditist seinen Gesellschaftsanteil gemäß Gesellschaftsvertrag der KG kündige, erfolge eine Abrechnung des Auseinandersetzungsguthabens nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags. Der Kommanditist habe mit den Verkaufsoptionen die Möglichkeit, bei den kalkulierten Minimumergebnissen der Gesellschaft ein Ausscheiden aus der Beteiligung mit einem Liquiditätsüberschuss zu erreichen. Sollte die Gesellschaft angesichts veränderter positiver Marktverhältnisse höhere als die angenommenen Gewinne erzielen, könne der Kommanditist sein Optionsrecht verfallen lassen und eine ordentliche Kündigung seines Gesellschaftsanteils aussprechen. Dieses ermögliche es ihm, unter Beteiligung an den dann vorhandenen stillen Reserven, einen höheren Liquiditätsüberschuss zu realisieren. Eine Anteilsveräußerung vor Ablauf von 8 Jahren nach Indienststellung des Schiffes sei aus steuerlichen und aus durch den Bundeszuschuss bedingten Gründen nicht möglich.

Die Kaufoptionen der T GmbH bezifferten sich wie folgt: 20

Option 1: 21

Am 1.7.1995 zum 31.12.1995 DM 6.050.000,-- entsprechend 50 % der ursprünglichen Einzahlung ohne Agio. 22

Option 2: 23

Am 1.7.1998 zum 31.12.1998 DM 5.324.000,-- entsprechend 44 % der ursprünglichen Einzahlung ohne Agio. 24

25

Unter Berücksichtigung der zum jeweiligen Zeitpunkt der Verkaufsoptionen bestehenden Schulden der Gesellschaft sowie der dann rechnerisch ermittelten Liquidität ergäben sich bei den Übernahme-preisen folgende zugrunde gelegte Werte für Schiff und ...anlage:

1. 15.061.000,-- DM = 37,1 % der ursprünglichen Anschaffungskosten, 26
2. 8.464.000,-- DM = 20,8 % der ursprünglichen Anschaffungskosten (Seite 24).

Zur Unterlegung der Ernsthaftigkeit der Kaufoption seitens der T GmbH sollte der Kommanditist eine Bankgarantie über 25 % seiner eingezahlten Kommanditeinlage erhalten. Die Bankgarantien würden nach Leistung der 2. Einzahlung den Kommanditisten übergeben und wären unabhängig von der Gesellschaft unwiderruflich ausgestellt (Punkt. 4.8 "Garantien", Seite 14 des Prospekts). 27

Der Prospekt befasste sich auch vielfach mit den voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben der Gesellschaft. Auf Seite 5 hieß es unter dem Punkt 1.3 "Sicherheit" zu dem Stichwort "Festcharter", die T1 GmbH habe für die Zeit ab Indienststellung des Schiffes bis zum 30.06.1989 eine Zeit-Charter über monatlich 225.000 US-\$ im 1. Jahr und - erhöht auf 240.000 US-\$ - im 2. Betriebsjahr abgeschlossen. Die entsprechenden Beträge würden für die Kommanditisten in DM auf der Basis eines Wechselkurses von 1 \$ = 2,20 DM garantiert. Damit entstehe kein Wechselkursrisiko für die ersten beiden Betriebsjahre. In dem hierzu ergänzenden Punkt 4.14 "Chartergarantie" auf Seite 18 hieß es, dass die T1 GmbH das Schiff ab Fertigstellung "unbefristet" chartere. Diese Gesellschaft gebe für die ersten beiden Einsatzjahre eine Festcharter wie folgt: Im 1. Jahr über 225.000 \$ pro Monat; bei 11,5 Monaten Einsatz = 2.587.500 \$ p. a. = 5.692.500 DM p. a. (garantierter DM-Betrag) und im 2. Jahr über 240.000 \$ pro Monat; bei 11,5 Monaten Einsatz = 2.760.000 \$ p. a. = 6.072.000 DM p. a. (garantierter DM-Betrag). Nach 2 Jahren sei eine neue Vereinbarung über eine evtl. Festcharter zu treffen oder eine flexible Regelung bei aufsteigendem Markttrend mit folgender Ratenteilung: 28

- Marktrate bis 270.000 US-\$ p. m.: Mehrbeträge über 240.000 \$ an den Charterer. 29

- Marktrate über 270.000 US-\$ p. m.: Teilung der Beträge über 270.000 US-\$ zu je 50 % an Gesellschaft und Charterer. 30

Diese Erlöse wurden auf Seite 20 bei der Ertragsvorschau unter Punkt 5.1 für die ersten beiden Betriebsjahre dargestellt. Für die folgenden Jahre kalkulierte der Prospekt mit einer jährlichen Steigerung der Charrate von 2 % auf den jeweiligen Vorjahreswert. Dazu hieß es wörtlich: "Im Chartervertrag sind davon abweichend höhere Charrateinnahmen für die Gesellschaft vereinbart, sollte der Markt entsprechend höher notieren." Die Charraten in den ersten beiden Jahren und deren Fortführung mit der unterstellten 2%ige Steigerung auf den Vorjahreswert in den Berechnungen ab 1989 seien ausreichend, um alle laufenden Betriebskosten, den Kapitaldienst (Zinsen und Tilgung) sowie Ausschüttungen an die Gesellschafter ab 1987 zu decken. Der Chartervertrag sei von der Gesellschaft nach der Festlaufzeit von 2 Jahren kündbar, soweit die dann angebotene Monatscharter unter der Festchartervereinbarung liege (Seite 19, Punkt 4.14). Die Übersicht ging bei den Charrateinnahmen ohne weitere Erläuterungen auch für die Jahre nach dem 2. Betriebsjahr, in dem die Wechselkursgarantie auslaufen sollte, von einem unveränderten Dollarkurs in Höhe von 2,20 DM aus. 31

Der betreffende schriftliche Chartervertrag der P KG mit der T1 GmbH war in der Dokumentationsmappe (Quellenordner, Fach Nr. 32) enthalten und wurde am 11.11.1986, 32

demnach also zeitlich nach Herauslegung des Prospekts, abgeschlossen. Die Vertragsbestimmungen wichen insofern von den Angaben im Prospekt ab, als der Vertrag nicht unbefristet, sondern befristet für die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen wurde (Seite 1, Klausel 3). Einer Kündigung bedurfte es nicht und der Vertragsablauf war auch nicht abhängig von einer bestimmten angebotenen Charterhöhe. Es waren - anders als im Prospekt dargestellt - in dem Vertrag weiterhin keinerlei Vereinbarungen getroffen - auch nicht in der Form einer Option - für die unter Punkt 4.14 (Seiten 18/19) des Prospekts beschriebenen Zeit-Charterraten mit Ratenteilung ab einer bestimmten Höhe für die Zeit nach dem zweiten Vertragsjahr.

Zur Verdeutlichung der Entwicklung der Charterraten für ... war in dem Prospekt angegeben, 33
dass für Transportmengen der Größenordnung 6.000 - 8.000 cbm/lot eine maximale Rate in 1983 von 350.000 US-\$ pro Monat bezahlt worden sei, die zwischenzeitlich auf 220.000 US-\$ bis 250.000 US-\$ abgefallen sei. Dazu war - ebenfalls auf Seite 19 - ein Schaubild abgedruckt. Die Grafik stellt drei Verlaufskurven dar, von denen zwei den Charterratenverlauf anderer Tankerklassen im Zeitraum Januar 1980 bis Januar 1986 zeigen. Diese beiden schwarzen Kurven zeigen im Wesentlichen einen Höchststand etwa im ersten Halbjahr 1981 und fallen dann ab, stabilisieren sich jedoch etwa ab Mitte 1984 auf niedrigerem Niveau. Eine blaue Kurve stellt nach der Legende zu dem Schaubild die Ratenentwicklung für ...-Tanker der vorliegend für die "P" einschlägigen Größenklasse dar. Hier setzt die Darstellung aus nicht näher erläuterten Gründen erst mit dem Januar 1983 ein. Die Kurve steigt ein Halbjahr lang bis Juli 1983 von 250.000 US-\$ auf 350.000 US-\$ an, um dann bis Mitte 1985 deutlich bis unter 200.000 US-\$ abzufallen und sich danach etwa Mitte des 2. Halbjahres 1985 unterhalb der 250.000 US-\$-Linie zu stabilisieren. Für den bis zum Erscheinen des Prospekts am 30. Oktober 1986 abgelaufenen anteiligen Zeitraum des Jahres 1986 weist das Schaubild keine Werte aus.

Als Risiken der Kommanditbeteiligung nannte der Prospekt auf Seite 25 im Wesentlichen 34
fallende ...preise, fallender Dollarwechselkurs, steigende Schiffskapazitäten sowie politische oder wirtschaftliche Probleme in den Import- oder Exportländern für P.

Der Punkt 5.3 des Prospekts befasste sich unter dem Stichwort "Kapitalkosten" (Seite 21) mit 35
den zur Realisierung des Projekts aufzunehmenden Darlehen und der verzinslichen Stillen Beteiligung des Altreeders unter genauer Angabe des Betrags, des Zinssatzes, der Darlehenslaufzeit und des Tilgungszeitraums. Als Zinssatz war für die 1., 2. und auch 3. Hypothek über insgesamt 19,2 Mio. DM jeweils 7,5 % angegeben, für die Einlage des Altreeders 6,0 %. Zu der 1. Hypothek mit dem angegebenen Zinssatz i.H.v. 7,5 % hieß es in der Erläuterung wörtlich: "Der Zinssatz ist fest für 5 Jahre vereinbart." Weiter wurde dann ausgeführt, dass die 2. und 3. Hypothek für den Schiffsumbau aufgenommen seien. Sie würden getilgt ab 1992 bis 1995 (2. Hypothek) bzw. ab 1995 bis 2000 (3. Hypothek), sofern die Chartereinnahmen keine vorzeitige Tilgung erlaubten. Die Einlage des Stillen Gesellschafters T GmbH werde amortisiert ab 1996 bis 1999. Die Zinsen seien fest vereinbart für die gesamte Laufzeit mit 7 % p. a. Die Einlage des Altreeders werde in 1987 mit 6 % p. a. verzinst.

Nach den vorliegenden Unterlagen und dem insoweit übereinstimmenden Vortrag der 36
Beteiligten gab es im Zeitpunkt der Prospektherausgabe, also am 30.10.1986, jedenfalls keine förmlichen schriftlichen Darlehensverträge für die ins Auge gefassten Fremdfinanzierungen der 1., 2. oder 3. Hypothek. Es war auch nicht die 2. und 3. Hypothek bereits aufgenommen im Sinne eines endgültigen Darlehensvertrages.

Das zeitlich erste in diesem Zusammenhang dem Gericht vorliegende schriftliche Dokument ist ein Schreiben der T2 Bank mit Datum vom 07.11.1986 (Quellenordner, Fach 11). Das mit "Kreditusage" überschriebene Schreiben an die T Beteiligungs KG begann einleitend mit den Worten: "Wie gestern mündlich besprochen, freuen wir uns, Ihnen folgende Kreditusage verbindlich erteilen zu können, wobei verstanden ist, dass wir uns bei einzelnen Punkten über Einzelheiten noch zu verständigen haben werden." Es folgten in einer kurz gefassten tabellarischen Übersicht die Bezeichnung der P KG als Kreditnehmer, der Erwerb und Umbau eines Frachterkaskos als Kreditzweck, die Angabe des Darlehensbetrags in Höhe von 13,7 Millionen DM sowie die Darlehenslaufzeit, die mit 8,5 Jahren, gerechnet ab Ablieferung des Tankers, spätestens zum 30.06.1987, angegeben ist. Die Rückzahlungen waren bestimmt wie folgt:

Jahre 1 bis 5: 578.000,-- DM p. a., 38

Jahre 6 bis 8: 2.828.000,-- DM p. a., 39

Jahre 9: 2.326.000,-- DM p. a., 40

zahlbar vierteljährlich, letztmals per 31.12.1995. 41

Der Zinssatz sollte 1. 1/4 bis 1. 3/8 % p. a. über dem LIBOR-Referenzzins liegen oder es sollte ein Zinssatz für mehrere Jahre festgelegt werden. Als Sicherheiten wurden angegeben eine Schiffshypothek im ersten Rang über 5,2 Mio. DM, eine Schiffshypothek im zweiten Rang über 8,5 Mio. DM, eine selbstschuldnerische Bürgschaft einer noch zu bestimmenden Person oder Gesellschaft über 5,5 Mio. DM + Zinsen und Kosten sowie eine Ausbietungsgarantie über den vollen jeweils ausstehenden Darlehensbetrag + Zinsen und Kosten der T Beteiligungs KG. Es folgte eine detaillierte Aufstellung der Anlagekosten über insgesamt 40,62 Mio. DM, die nicht überschritten werden dürften, sowie die Darlegung der Finanzierung, spezifiziert nach diversen Eigen- und Fremdmitteln, ebenfalls über 40,62 Mio. DM. Auszahlungsvoraussetzung war auch die vollständige Einzahlung des Kommanditkapitals. Der Schlusssatz lautete: "Wir werden Ihnen den definitiven Kreditvertrag ausarbeiten und zustellen, wenn sämtliche Daten über das anzukaufende Schiff und den Umbau bekannt und mit uns alle Vertragsbestimmungen festgelegt sind." 42

Ein weiteres Schreiben der T2 Bank an die T Beteiligungs KG datiert vom 23.12.1986 und behandelt nach dem Betreff die "Zwischenfinanzierung" für den Kauf und den Umbau des Schiffes. (Quellenordner, Fach 11). Im Eingangssatz bezog sich die Bank auf ihre - so wörtlich - "Kreditusage vom 07. November 1986 über 13.700.000,-- DM" und führte dann aus: "Wir sind bereit, nach Erfüllung der nachstehenden Bedingungen, Ihnen bis zur Ablieferung des vollendeten Schiffswerkes folgende Finanzierungsmittel zur Verfügung zu stellen: 10 Millionen DM, auszahlbar 15. März 1987, 3,7 Millionen DM, auszahlbar 15. April 1987, 13,7 Millionen DM total". Es folgten sodann die Bedingungen für diese Darlehensgewährung. Unter Punkt 2. hieß es: "Vor Auszahlung der Zwischenfinanzierungsmittel haben Sie mit uns den Kreditvertrag für die Endfinanzierung gemäß unserem Zusageschreiben vom 07.11.1986 rechtsgültig geschlossen, die darin genannten Bedingungen erfüllt und die Sicherheiten bestellt oder eingereicht". Es folgte sodann eine Auflistung der geforderten Sicherungsmittel. Unter Punkt 3. hieß es: "Vor Auszahlung der Zwischenfinanzierungsmittel werden wir mit Ihnen einen entsprechenden Vertrag für die Umbauzeit schließen. Daraus wird insbesondere ersichtlich sein, dass die Rückzahlung dieser Mittel bis spätestens 30.06.1987 zu erfolgen hat." 43

Zu der 3. Hypothek, die nach dem Prospekt vom 30.10.1986 (Seite 21 unter 5.3.) als bereits aufgenommen dargestellt war mit der substantiierten Aussage eines Zinssatzes von 7,5 % und einer Tilgung in den Jahren 1995 bis 2000, liegt ein Schreiben der T Beteiligungs KG an die P KG vor. Das Schreiben datiert vom 22. Dezember 1986 und führte aus, dass der Bau und Umbau des Schiffes "P" mit einer 3. Hypothek von 5,5 Mio. DM zu finanzieren sei. Die das Schiff umbauende Werft T3 KG habe sich bereit erklärt, einen Teilbetrag von 1,0 Mio. DM zu finanzieren. Da bis heute noch keine endgültige schriftliche Zusage über die restliche 3. Hypothek mit 4,5 Mio. DM vorliege, erkläre sich die T Beteiligungs KG bereit, diesen Betrag zu verbürgen. Sollte bis zum Ablieferungstermin des Schiffes noch keine 3. Hypothek zur Auszahlung kommen, würde auf erste schriftliche Anforderung der ausstehende Betrag von bis zu 4,5 Mio. DM als Darlehen an die P KG erbracht. Über die Verzinsung und Tilgung werde gesondert eine Vereinbarung getroffen werden. Wegen der Einzelheiten wird auf das betreffende Schreiben (in Fach 11, Buchst. e des Quellenordners) Bezug genommen.

Die sog. Vertriebspartner, die die Kommanditanteile unter ihren Kunden vermittelten, darunter die Kläger zu 3. - 5., beteiligten sich im Dezember 1986 mit einer Kommanditeinlage von jeweils 20.000,- DM an der Gesellschaft. Weiterhin zeichneten in 1986 der Kläger L1 ebenfalls 20.000,- DM, der Beigeladene H 70.000,- DM und die T GmbH 120.000 DM statt der vorgesehenen 100.000,- DM. Erst in 1987 engagierte sich die T Beteiligungs KG mit insgesamt 1.575.000 DM. 45

Da noch ca. 25 % des Kommanditkapitals fehlten, wurde zur weiteren Einwerbung von Kommanditisten ab Januar 1987 der Prospekt vom 30.10.1986 unverändert, aber mit einem Nachtrag vertrieben, der das Datum 16.01.1987 trägt (Quellenordner, Fach 2). In diesem Nachtrag wurde darauf hingewiesen, dass mit dem Umbau des Schiffes eine andere Werft als die im Prospekt angegebene beauftragt worden sei. Weiterhin wurde mitgeteilt, dass die Prospektprüfung durch die beauftragte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft am 25.11.1986 abgeschlossen worden sei; die Prüfung habe zu keinen "notwendigen Änderungen oder Ergänzungen" des Prospekts geführt. Der Nachtrag enthielt keinen Hinweis auf die vom ursprünglichen Prospekt abweichenden Bestimmungen des schriftlichen Chartervertrags vom 11.11.1986. 46

Nach den von der P KG während der späteren, noch darzustellenden Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen nahmen die Bemühungen der Gesellschaft, vertreten durch den Geschäftsführer Herrn G, um eine Zwischenfinanzierung und eine Endfinanzierung des Tankerprojekts tatsächlich den folgenden Verlauf: 47

Mit Schreiben vom 13. März 1987 (Quellenordner, Fach 11) sandte die P KG ein Telefax an die T2 Bank, in dem es zu dem Betreff "Hypothekendarlehen DM 13,7 Millionen" unter anderem wörtlich hieß: "Wir beziehen uns auf unsere Zusammenkunft vom 23.02.1987 in C1. Anlässlich dieses Treffens wurde die inhaltliche Ausstattung des o. g. Darlehensvertrages zwischen Ihnen und Herrn G in Anwesenheit von Herrn T ausdiskutiert und sodann Einvernehmen darüber erzielt." Es wurde in dem Schreiben weiter angekündigt, dass Herr G die Bank am 16.03.1987 aufzusuchen beabsichtige, um ggf. bzgl. der Anlagen zum Darlehensvertrag noch zu treffende Abstimmungen an Ort und Stelle durchzuführen und den auszufertigenden Vertrag dann mitzunehmen. Ein weiteres Fax der P KG an die Bank vom 24.03.1987 erwähnte ein Gespräch zwischen einer T-Gesellschaft und dem zwischenzeitlich von der Bank beauftragten Schiffbausachverständigen Herr S betreffend die ...anlagenpreise von ...tankern. 48

Unter dem 31.03.1987 (Quellenordner, Fach 11 b) schickte die P KG ein weiteres Fax an die Bank, in dem Herr G auf ein Gespräch in der Bank vom Vortag Bezug nahm. Dazu hieß es 49

wörtlich: "Dabei hatten wir Ihnen unseren Rechtsstandpunkt dargelegt, dass nämlich zwischen uns ein rechtsverbindlicher Darlehensvertrag bereits zustande gekommen ist, und zwar aufgrund Ihrer Kreditzusage von 07.11.1986 und der im Nachhinein erzielten Einvernahme über die Ausgestaltung des Darlehensvertrages am 23.02.1987. In Ausführung dieser getroffenen Vereinbarungen ist die inhaltliche Festlegung der Anlagen 1 bis 9 zum Darlehensvertrag am 16.03.1987 beiderseits erfolgt." Danach wurde in dem Schreiben das Unverständnis über die Weigerung der Bank zum Ausdruck gebracht, den Darlehensvertrag auszuhändigen, weil die Bank zwischenzeitlich ein nicht erwartungsgemäßes Wertgutachten für das Schiff eingeholt habe und deshalb auf einer Vertragsänderung bestehe. Da der Nachweis der Endfinanzierungszusage auch Voraussetzung für die Zwischenfinanzierung des Projektes sei, könne dies die Einstellung der Arbeiten an dem Schiff zur Folge haben.

Schließlich wurde zwischen den Vertragsparteien unter dem 08. April 1987 doch noch der Darlehensvertrag über die Endfinanzierung des Schiffes geschlossen. Der Darlehensvertrag ist ebenso wie die vorzitierten Schriftstücke im Quellenordner des Beklagten, hier Fach 11, in zwei Auszügen enthalten. Er beinhaltet in einer Präambel sowie in der Klausel Nr. 13 d die Bestimmung, dass das Darlehen nur zur Auszahlung kommen könne, wenn der Wert des Schiffes im Zeitpunkt der Valutierung des Darlehens bei mindestens 130 % des Darlehensbetrages liege, was durch ein ausführliches schriftliches Gutachten eines von der Bank zu bestimmenden Sachverständigen nachzuweisen sei. Hintergrund dieser Klausel war das vorerwähnte Wertgutachten des Sachverständigen S, der den Wert des Schiffes nach Fertigstellung auf lediglich 7,5 Millionen US-\$ taxiert hatte. Im Übrigen enthielt der 25 Seiten starke Vertrag im wesentlichen die Daten und Vereinbarungen, die auch in der Kreditzusage der Bank vom 07. November 1986 aufgeführt waren. Die jeweilige Zinsperiode sollte nach Wahl der Darlehensnehmerin jeweils 3, 6 oder 12 Monate betragen. Als Zinssatz wurde ein Wert festgelegt, der 1.3/8 % über dem LIBOR-Satz liegen solle, der der Darlehensgeberin in M2 für entsprechende Beträge und Laufzeiten angeboten werde.

50

Auch nach Abschluss des Darlehensvertrages mit der T2 Bank bemühte sich die Geschäftsführung der P KG um eine anderweitige Endfinanzierung des Schiffes. Hierzu wird auf die im Quellenordner des Beklagten, Fach 19 und 20, enthaltenen Angebote einer Firma T4 verwiesen, die jedoch nicht in einen Vertragschluss mündeten. Zur Begründung für diese fortgesetzten Bemühungen der P KG um eine Endfinanzierung trotz des bereits abgeschlossenen Darlehensvertrages mit der T2 Bank hat die P KG mit Schreiben vom 28.10.1996 an die Betriebsprüfung vorgetragen, man habe seinerzeit damit rechnen müssen, dass die Bank, gestützt auf die Mindestwertklausel für das Schiff im Darlehensvertrag, die Auszahlung der Darlehensvaluta für die Endfinanzierung verweigern würde. Denn möglicherweise hätte der Schiffsgutachter S in seinem endgültigen Gutachten den Wert nicht wesentlich abweichend von dem zuvor geäußerten Betrag von 7,5 Millionen US-\$ taxiert. Dieser Schätzwert sei aber falsch gewesen, wie sich aus dem späteren tatsächlichen Verkaufserlös ableiten lasse (Quellenordner, Fach 11).

51

Es kam dann auch nicht zu einer Inanspruchnahme dieses Hypothekendarlehens zur Endfinanzierung. Vielmehr teilte die P KG der T2 Bank im Juli 1987 mit, dass man sich zwischenzeitlich um eine anderweitige Endfinanzierung bemüht habe und dieses Angebot anzunehmen beabsichtige. Tatsächlich lag nach dem Akteninhalt zum damaligen Zeitpunkt ein solches anderes annehmbares Angebot nicht vor.

52

Schon die Zwischenfinanzierung war nicht durch die T2 Bank entsprechend deren Angebot erfolgt. Damit der Kauf und der Umbau des Tankers gemäß dem Zeitplan in Angriff genommen werden konnte, wurde die Zwischenfinanzierung durch einen kurzfristigen Kredit

53

der Bank H1 sowie durch Darlehensmittel der T-Gruppe durchgeführt.

Das zum ...tanker umgebaute Schiff wurde nach dem Übergabeprotokoll zum 30.06.1987 von der Werft an die P KG als Besteller formal übergeben. Nach noch vorzunehmenden Restarbeiten erfolgte die tatsächliche Ablieferung im August 1987. Trotz einer Festpreisgarantie hatten sich gegenüber der Planung bei dem Bau des Schiffes Mehrkosten in Höhe von ca. 858.000,-- DM ergeben, nachdem zuvor bereits die Gründungs-, Anlauf- und Platzierungskosten um 1,25 Mio. DM überschritten worden waren. Davon entfielen unter anderem auf Zinsen der Zwischenfinanzierung und Vorfinanzierung des Eigenkapitals ca. 120.000,- DM und auf Bearbeitungsgebühren für Darlehen und den Bundeszuschuss rund 613.000,- DM. 54

Ende August 1987 wurde der Tanker in Fahrt gesetzt. Die Chartersätigkeit wurde jedoch nicht von dem im Prospekt angegebenen Vertragspartner, der T1 GmbH, selbst durchgeführt. Vielmehr hatte diese Gesellschaft einen Sub-Chartervertrag mit einer Firma F1, die nicht zu der T-Gruppe gehörte, abgeschlossen. Der betreffende Vertrag vom 28.04.1987 (im Quellenordner, Fach 28) war für die Dauer von einem Jahr, beginnend mit dem 20.08.1987, geschlossen worden. Als Basis-Charterpreis war in dem Vertrag eine Monatsrate von 225.000,-- US-\$ vereinbart. Dies entsprach zwar der Monatsrate, den die T1 GmbH mit der P KG in dem Haupt-Chartervertrag vereinbart hatte. Erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen ergaben sich jedoch aus dem Unterschied, dass - anders als mit der P KG - mit dem Sub-Charterer F1 keine Wechselkursgarantie für einen Dollarkurs von 2,20 DM pro US-\$ vereinbart worden war. Aufgrund des zu dieser Zeit weiter fallenden Dollarkurses fuhr das Schiff nach Infahrtsetzung von August 1987 bis August 1988 für die T1 GmbH Verluste ein. 55

Zu dieser Zeit, also im Sommer 1987, stand die T-Gruppe nach der Darstellung von Herrn G gegenüber der Betriebsprüfung in Bezug auf die P KG somit vor zwei Aufgaben: Zum einen habe es gegolten, die unplanmäßige Zwischenfinanzierung auf eine langfristige Endfinanzierung umzustellen, die trotz intensiver Bemühungen noch nicht hatte abgeschlossen werden können. Zum anderen habe die verlustbringende Chartersätigkeit der T1 GmbH beendet werden müssen, wenn deren Sub-Chartervertrag mit der F1 im August 1988 ausgelaufen sein würde. Intern hatte sich die P KG gegenüber der T1 GmbH bereit erklärt, diese Gesellschaft vorzeitig schon nach einem Jahr aus dem Zweijahresvertrag mit dem garantierten Wechselkurs zu entlassen. 56

Zur Lösung dieser beiden Probleme wurde dann unter dem 21.09.1987 ein Chartervertrag mit der nicht zur T-Gruppe gehörenden h2'schen Reederei O geschlossen (Quellenordner, Fach 29). Der Vertrag sah eine Laufzeit von fünf Jahren ab dem 1. September 1988 bis September 1993 vor. Dem Charterer war die Option für eine Verlängerung um weitere zwei Jahre bis zum 10. September 1995 eingeräumt worden (Klauseln 41 und 42 des Vertrags). Die monatlichen Chatterraten waren wie folgt vereinbart: Im 1. und 2. Vertragsjahr jeweils 461.000,-- DM, im 3. bis 5. Vertragsjahr 526.000,-- DM und in den beiden Optionsjahren ebenfalls jeweils 526.000,-- DM. Alternativ war der P KG als Schiffseigentümerin ein Wahlrecht eingeräumt worden, die Schiffssteuer in einer Währungsmischung aus DM und US-\$ zu zahlen. Davon wurde jedoch kein Gebrauch gemacht. In einer Anlage zu dem Vertrag war dem Charterer O zusätzlich eine Kaufoption für das Schiff für den Fall eingeräumt worden, dass er die Option zur Verlängerung des Chartervertrags um zwei Jahre bis zum 10.09.1995 ausüben würde. Bei Ausübung der Kaufoption galt ein Kaufpreis für den Tanker in Höhe von 10.050.000,-- DM als vereinbart. 57

Mit Hilfe dieses Chartervertrags sollte nach Darstellung der Geschäftsführung gegenüber der Bp zudem das zweite Problem der P KG gelöst werden, nämlich die auch im Oktober 1987 58

noch nicht abgeschlossene Endfinanzierung durch eine 1. und 2. Hypothek erreicht werden, deren Höhe sich zudem wegen der unplanmäßig gestiegen Anschaffungs- und Umbaukosten für das Schiff und trotz einer Kapitalerhöhung jetzt auf über 14 Mio. DM belaufen musste. Die Hausbank von O, die X1 Bank, erklärte sich schließlich auf Vermittlung des Charterers bereit, die gewünschte Endfinanzierung zu übernehmen. Allerdings war Bedingung hierfür, dass die P KG zuvor den beschriebenen Chartervertrag mit O einschließlich der Kaufoption schließen würde.

Der tatsächlich dann wohl im November 1987 abgeschlossene schriftliche Darlehensvertrag konnte von den Beteiligten weder der Betriebsprüfung oder dem Finanzamt noch auf Anforderung dem Gericht zur Verfügung gestellt werden. Dem Gericht liegt jedoch das während der Betriebsprüfung übergebene Angebot der X1 Bank vom 9. Oktober 1987 zum Abschluss dieses Vertrages vor (Quellenordner, Fach 19). Das Angebot lautete über einen Darlehensbetrag in Höhe von 14.040.000 DM bei einer Laufzeit von 9 Jahren. Die Rückzahlung war mit 36 vierteljährlichen Raten über jeweils 390.000 DM vorgesehen. Der Zinssatz sollte 1,75% über dem LIBOR-Referenzzinssatz für 3- bis 12- Monatseinlagen liegen. Weiterhin waren zu zahlen eine einmalige Bearbeitungsgebühr in Höhe von 1 % des Darlehensbetrages, also 140.040,-- DM, eine Vermittlungsgebühr in Höhe von 0,25% pro Jahr sowie eine Verwaltungsgebühr in Höhe von 10.000 DM jährlich. Neben diversen Besicherungen und dem Abschluss des Chartervertrags war auch Voraussetzung für die Darlehensgewährung, dass der Kaufvertrag über das Schiff gemäß der Kaufoption für O von der P KG blanko unterschrieben sein musste. Alle Charterraten waren nicht an O, sondern an die Bank zu zahlen. 59

Bis zum 30. Oktober 1987 waren nach wie vor nicht alle, sondern nur etwa 81% der Kommanditanteile gezeichnet (Protokoll der Gesellschafterversammlung von diesem Tag, Quellenordner, Fach 7). Zur weiteren Einwerbung von Kommanditisten wurde ein neuer Emissionsprospekt herausgegeben, der den veränderten tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung tragen sollte. Dieser Prospekt, der das Datum vom 20. November 1987 trägt (Kopie im Quellenordner, Fach 3), war ähnlich gestaltet und gegliedert wie der Vorgängerprospekt vom 30.10.1986. Insbesondere legte er in teilweise identischer, jedenfalls vergleichbarer Weise die Steuervorteile durch Verlustzuweisungen an die Kapitalanleger dar. So war auf Seite 16 im Rahmen der Ergebnisrechnung für einen Musterkommanditisten mit einer 100.000 DM-Beteiligung eine Liquidität per 31.12.1995, also dem ersten möglichen Datum für die Verkaufsoption, von 46.295 DM berechnet. Per 31.12.1998, dem zweiten Optionsdatum, sollte der Musterkommanditist einen Überschuss von 56.266 DM erzielt haben. 60

Zu den Charterraten wurde dargestellt, dass für das 1. Betriebsjahr mit der T1 GmbH ein Chartervertrag abgeschlossen worden sei mit einer Rate von 225.000 US-\$ p. M. zu einem garantierten Wechselkurs von 2,20 DM pro US-\$ (Punkt 4.13, Seite 17). Das 2. bis 6. Betriebsjahr sei bereits fest kontrahiert mit dem bedeutenden Charterer O. Dieser Charterer habe eine Option zur Vertragsverlängerung für das 7. und 8. Betriebsjahr. Die Wirtschaftlichkeit des Schiffes sei durch die vereinbarten Raten gesichert (Punkt 1.2, Seite 4 und Punkt 3.2, Seite 8). Die Raten betrügen lt. Chartervertrag im 2. und 3. Jahr 461.000,-- DM pro Monat und im 4. - 6. Jahr 526.000,-- DM pro Monat (Punkt 4.13, Seite 17). 61

(Bei der Angabe 521.000,-- DM im Prospekt muss es sich um einen Druckfehler handeln). 62

Es folgten Neuberechnungen zum wirtschaftlichen und steuerlichen Ergebnis des Projekts. Die Übersicht "Voraussichtlicher Liquiditätsplan und steuerliche Ergebnisrechnung" auf Seite 20 berücksichtigte neben den Chartereinnahmen lt. Vertrag erstmals monatliche 63

Zusatzeinnahmen i.H.v. 250.000,-- DM aus einer jährlichen "Schiffahrtshilfe". Unverändert wies der Prospekt einen steuerlichen kumulierten Gewinn erstmals für das Jahr 2000 mit jetzt 2,22 Mio. DM aus (Seite 21). Im Übrigen wich der Berechnungsplan in folgenden Punkten von der Darstellung im Prospekt vom 30.10.1986 ab: Während im Prospekt vom 30.10.1986 Liquiditätsplan und steuerliche Ergebnisrechnung getrennt unter 5.4. und 5.5. dargestellt worden waren, wurden im überarbeiteten Prospekt beide Berechnungen kombiniert. Die teilweise bankgarantierten und ergebnisunabhängigen Ausschüttungen an die Kommanditisten waren in den Berechnungen nicht mehr berücksichtigt, es wurde aber im Text mehrfach auf die bankverbürgten Ausschüttungen hingewiesen (Seite 5, Seite 14, Fußnote Seite 21). Auch in der aktualisierten Prospektfassung war vorgesehen, dass zur Vermeidung oder zum Ausgleich negativer Liquidität die Stille Gesellschafterin T GmbH verzinsliche Einlagen in Höhe von insgesamt 2,3 Mio. DM leisten sollte (Seite 19).

Die Angaben zu den Verkaufsoptionen wurden aufgrund des abgeschlossenen Chartervertrages mit O wie folgt angepasst (Punkt 1.3, Seite 5): Dem Charterer sei eine Kaufoption nach 8 Jahren zu einem Preis von 10,05 Mio. DM eingeräumt worden. Bei Ausübung dieser Option verbleibe den Gesellschaftern voraussichtlich eine Liquidität von rd. 8 Mio. DM. Sollte der Charterer nach dem 6. Jahr die Verlängerungsoption nicht ausüben, entfalle zwangsläufig auch die Kaufoption des Charterers. In diesem Falle würden die Kommanditisten von einem Mitgesellschafter, der T GmbH, eine Option für den Zeitraum von Juli 1995 bis Dezember 1995 erhalten, um ihren Anteil zu veräußern. Der Veräußerungspreis liege bei 50 % der ursprünglichen Kommanditeinlage. Eine zweite Option sei begrenzt auf die Zeit von Juli 1998 bis Dezember 1998 mit einem Verkaufspreis von 44 % auf die ursprüngliche Einzahlung. Die Ernsthaftigkeit werde unterlegt durch eine Bankgarantie, fällig am 1.10.1995, in Höhe von 25 % der jeweils gezeichneten Kommanditeinlage, sofern die Option durch die Kommanditisten ausgeübt und die T GmbH nicht oder nur teilweise ihre Verpflichtung zur Kaufpreiszahlung erfülle.

64

Zu den Kapitalkosten war auf Seite 19 eine Darlehensaufstellung abgedruckt. Danach sollte der Zinssatz für die 1. Hypothek über 14.040.000 DM, der in der Erläuterung als variabel beschrieben wurde, 7,0 % betragen. Die 2. Hypothek in Höhe von 5.160.000 DM sollte demnach mit 8,0 % zu verzinsen sein, die Einlage des Stillen Gesellschafters T GmbH mit unverändert 7,0 %. Ebenfalls unverändert war der Zinssatz für die Einlage des sog. Altreeders als Stiller Gesellschafter mit 6,0 % angegeben. Entsprechende Kapitalkosten der 1. und 2. Hypothek wurden - unter Berücksichtigung einer planmäßigen Tilgung - in die Ergebnisrechnung auf Seite 20 des Prospekts übernommen. Dabei wurde auch der als variabel bezeichnete Zinssatz von 7,0 % für die 1. Hypothek durchgängig wie ein Festzinssatz eingerechnet. Die an den sog. Altreeder zu zahlenden Zinsen für dessen Einlage über 1,5 Mio. DM fehlten in dieser Ergebnisrechnung.

65

Entgegen dieser Ergebnisplanung auf der Basis von fest vereinbarten Charrerraten in DM sowie der beschriebenen Endfinanzierung kam es bereits im folgenden Geschäftsjahr 1988 zu einem unplanmäßig hohen Jahresfehlbetrag von 1.129.880,- DM statt der im Prospekt vom 20.11.1987 errechneten 864.650,-- DM bei einem negativen Eigenkapital von ca. 5,9 Mio. DM. Insbesondere die Schiffsbetriebskosten betrugen etwa 400.000,-- DM mehr als erwartet.

66

In der Gesellschafterversammlung vom 5.10.1989 (Quellenordner, Fach 14) führte der Geschäftsführer G aus, dass im laufenden Geschäftsjahr 1989 ein Verlust von 1,2 Mio DM zu erwarten sei. Das Schiff verdiene zur Zeit nur die Hälfte der Abschreibung. Es wurde der Versammlung ein betriebswirtschaftlicher Status per 30.09.1989 vorgelegt, nach dem auch in

67

den Folgejahren eine jährliche Liquiditätslücke von 1,2 Mio. DM entstehen werde. Langfristig zu erwartende Personalkosteneinsparungen würden durch höhere Zinsen vollständig aufgebraucht. Das Schiff solle deshalb vorzeitig verkauft werden (Tz 1.3 und 2 des Protokolls). Ein von der Gesellschaft eingeholtes betriebswirtschaftliches Gutachten der D (Quellenordner, Fach 33) kam in der Schlussbemerkung (Seite 14, Tz. 47) zu dem Ergebnis, dass die von der Geschäftsleitung vorgeschlagene Geschäftsaufgabe zum Jahresende 1989 zu befürworten sei. Dadurch könnten für die Kommanditisten Vermögensverluste in Höhe von 5,18 Mio. DM vermieden werden. Daraufhin fasste die Gesellschafterversammlung den Beschluss, das Schiff zu verkaufen.

Diesem Beschluss lag auch eine Offerte der T-Unternehmensgruppe zur Abfindung der Kommanditisten zugrunde. Das Angebot sah unter Berücksichtigung der eingetretenen Steuerersparnisse aus den Verlustzuweisungen, den Vorabausschüttungen und nicht rückzahlbaren Refinanzierungsdarlehen ein Entgelt für die Kapitalüberlassung in Höhe von 23,75% vor. Ermöglicht wurde diese Abfindung der Kommanditisten dadurch, dass eine der T-Gesellschaften den Tanker zu einem Preis von 28 Mio. DM erwarb und sofort an eine dem Charterer O nahe stehende Gesellschaft für ca. 22 Mio. DM weiter veräußerte (Quellenordner, Fach 30 und 31). Zusätzlich zu dem Verkaufserlös erhielten die Kommanditisten aus der Unternehmensgruppe T weitere 2,8 Mio. DM. Die Abfindungsbeträge sollten nach Wahl der Kommanditisten durch Kommanditanteile für das nachfolgende ...tankerprojekt "P1" oder durch eine spätere bankgarantierte Auszahlung in 1998 geleistet werden. Durch diese Abfindung konnte ein Konkurs der P KG vermieden werden, der für die T-Gruppe aufgrund der eingegangenen vertraglichen Verpflichtungen Haftungs- und Schadensersatzforderungen zur Folge hätte haben können. Die P KG stellte daraufhin ihren Geschäftsbetrieb ein. Die Abwicklung der Liquidation übernahm die Komplementär-GmbH. Am 00.00.2003 wurde die P KG im Handelsregister gelöscht.

68

Die steuerliche Behandlung der Vorgänge um die P KG gestaltete sich wie folgt:

69

Nach Abgabe der Feststellungserklärungen 1986 und 1987 ergingen jeweils erklärungsgemäße Feststellungsbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO standen. Nach Veräußerung des Schiffes berichtigte die P KG die Bilanzen und Steuererklärungen der beiden Veranlagungszeiträume in der Weise, dass sie statt der - wegen der vorzeitigen Veräußerung des Schiffes - nicht mehr in Betracht kommenden Sonderabschreibung nach § 82 f EStDV jetzt für die Abschreibung insgesamt die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG wählte. Es ergingen daraufhin ein geänderter Feststellungsbescheid für 1986 mit Datum vom 19.08.1991 über einen Gesamtverlust in Höhe von ./ 1.232.737 DM sowie ein geänderter Feststellungsbescheid 1987, ebenfalls mit Datum vom 19.08.1991, in dem ein Gesamtverlust von ./ 10.779.089 DM ausgewiesen wurde. Beide Änderungsbescheide ergingen erneut unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO. In der für das letzte Streitjahr 1988 am 8.10.1990 abgegebenen Feststellungserklärung war der Wechsel der Abschreibungsform bereits berücksichtigt. Der erstmalige Feststellungsbescheid 1988 mit Datum vom 19.08.1991 wies einen erklärungsgemäßen Verlust in Höhe von ./ 4.375.012 DM aus und erging ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit Feststellungserklärung vom 19. August 1991 für den Veranlagungszeitraum 1989, der nicht Streitjahr ist, erklärte die Gesellschaft einen laufenden Verlust von ./ 5.342.319 DM bei einem Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Schiffes gem. § 16 EStG in Höhe von + 16.847.374 DM. Eine entsprechende Veranlagung wurde jedoch zunächst nicht durchgeführt.

70

71

Die Kläger zu 3. - 5., die - wie ausgeführt - Kommanditanteile gezeichnet hatten und gleichzeitig als Kapitalanlagevermittler im Dienste der Gesellschaft standen, erzielten aus ihrer Vermittlertätigkeit Provisionseinnahmen und hatten damit zusammenhängende Betriebsausgaben. Diese wurden von der P KG in ihren Feststellungserklärungen aller Streitjahre als Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben des jeweiligen Vermittlers erfasst und erklärt. Davon unabhängig wurde für diesen Personenkreis das jeweils anteilige Geschäftsergebnis der Kommanditbeteiligung erklärt.

Aufgrund der erklärungskonformen Feststellungsbescheide für die Streitjahre waren zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die folgenden Verluste, Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen der Kläger und Beigeladenen wie folgt berücksichtigt worden 72

- für die T GmbH: für 1986 ./ 22.204 DM, für 1987 ./ 95.215 DM und für 1988 ./ 39.808 DM, 73

- für den Kläger Q: für 1986 ./ 3.701 DM und zusätzlich ./ 25.555 DM 74
Sonderbetriebsausgaben, für 1987./ 15.839 DM sowie zusätzlich ./ 29.342 DM
Sonderbetriebsausgaben und für 1988 ./ 6.634 DM,

- für den Kläger M: für 1986 ./ 3.701 DM sowie zusätzlich ./ 363.533 DM 75
Sonderbetriebsausgaben bei 228.355 DM Sonderbetriebseinnahmen, für 1987 ./ 15.839 DM
sowie zusätzlich ./ 154.086 DM Sonderbetriebsausgaben bei 358.745 DM
Sonderbetriebseinnahmen und für 1988 ./ 6.634 DM,

- für den Kläger L: für 1986 ./ 3.701 DM sowie zusätzlich ./ 143.504 DM 76
Sonderbetriebsausgaben bei 175.665 DM Sonderbetriebseinnahmen, für 1987 ./ 15.869 DM
sowie zusätzlich ./ 328.268 DM Sonderbetriebsausgaben bei 212.585 DM
Sonderbetriebseinnahmen und für 1988 ./ 6.634 DM,

- für den Kläger L1 für 1986 ./ 3.701 DM, für 1987 ./ 15.869 DM und für 1988 ./ 6.634 DM, 77

- für die T Beteiligungs KG, die sich erst ab 1987 beteiligt hatte: für 1987 ./ 1.541.134 DM 78
und für 1988 ./ 522.444 DM und schließlich

- für den Beigeladenen zu 2., Herrn H, für 1986 ./ 12.953 DM, für 1987 ./ 198.365 DM und 79
für 1988 ./ 23.220 DM.

Durch Prüfungsanordnung des seinerzeit noch für die P KG zuständigen Finanzamts C vom 16.09.1991 wurde die Gesellschaft einer am 15.10.1991 begonnenen Außenprüfung 80
unterzogen. Nach der Prüfungsanordnung waren Gegenstand der Bp unter anderem die
einheitlichen und gesonderten Feststellungen der Veranlagungszeiträume 1986 bis 1989. Die
Betriebsprüfung (im folgenden: Bp) wurde vom Finanzamt C2 fortgeführt, nachdem die P KG
ihren Sitz nach L2 und damit in den Zuständigkeitsbereich dieser Behörde und des
Finanzamts T5 verlegt hatte.

Die Bp wurde abgeschlossen mit dem Bericht des Prüfungsfinanzamts vom 28.01.1997. Dem 81
Bericht waren als Anlagen ein sog. Exposé und weitere Anlagen beigelegt. Darin kam der
Prüfer zu dem Ergebnis, dass der P KG bei ihrer Tätigkeit in den Prüfungsjahren die
Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Dies gelte sowohl für die Gesellschaftsebene wie
auch für die Gesellschafterebene. Der Prüfer begründete seine Ansicht zusammengefasst
wie folgt:

Aufgrund der festgestellten Tatsachen sei bereits von Anbeginn der Gesellschaft 82
ausgeschlossen gewesen, dass diese einen Totalgewinn würde erzielen können. Zweck der

Gesellschaft sei lediglich gewesen, ihren Kommanditisten eine Steuerersparnis durch Zuweisung von Verlusten zu ermöglichen. Dass es sich bei der P KG um eine Verlustzuweisungsgesellschaft handele, werde von dieser auch selbst nicht bestritten (Tz. 10 des Berichts). Der von der KG dennoch als möglich behauptete Totalgewinn mit der Folge einer anzuerkennenden Gewinnerzielungsabsicht sei tatsächlich schon nach der Konzeption zu keinem Zeitpunkt zu erwarten gewesen (Tz. 12.1). Schon die projektierten Chartererlöse gem. dem Emissionsangebot vom 30.10.1986 seien aufgrund der dort angenommenen 2%-igen jährlichen Steigerung ab dem 3. Betriebsjahr unrealistisch hoch (Tz. 12.2 des Bp-Berichts). Um die 2%-ige Steigerung der Chartererlöse, ausgehend von 240.000 US-\$, überhaupt erreichen zu können, hätten die Marktchartern in dem 3. Betriebsjahr bereits 295.000 US-\$ betragen müssen. Erst ab dieser Marktrate hätte bei Berücksichtigung der zunächst abzuziehenden Bereederungskommission von 5% und aufgrund der Gewinnaufteilungsvereinbarung eine 2%-ige Steigerung überhaupt erreicht werden können. Im letzten Jahr hätte dann die monatliche Marktcharter eine völlig unrealistischen Höhe von 407.000 US-\$ erreichen müssen. Soweit sich die Geschäftsführung der Firma auf eine sie bestätigende Prognose des E-Reports berufe, könne sie damit nicht gehört werden, weil dieser Report nicht aus 1986, sondern aus dem Jahre 1991 stamme. Es könnten deshalb unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse in 1986 nur die für die ersten beiden Betriebsjahre vereinbarten Charraten ohne die folgenden Steigerungen zugrunde gelegt werden.

Unrealistisch sei weiterhin, ab dem 3. Betriebsjahr bis zum Jahr 2000 die in US-\$ ausgewiesene monatliche Charrate mit einem Umrechnungskurs von 2,20 DM pro US-\$ zu berechnen. Die Wechselkurs-Garantie der T1 GmbH sei nur für 2 Jahre vereinbart gewesen. Für die Folgezeit sei bei Prospektherausgabe im Oktober 1986 von einem geringeren Wechselkurs auszugehen gewesen. Ende 1986 habe der Wechselkurs nur noch bei 2,00 DM gelegen, in 1987 habe der Kurs um 1,80 DM geschwankt, im Dezember 1987 habe der Kurs nur noch 1,64 DM betragen. Bei einer realistischen Prognose hätten deshalb im Prospekt vom 30.10.1986 allenfalls 2,00 DM pro US-\$ angesetzt werden dürfen. Allein durch die Korrekturen bei den Chartererlösen und dem Dollar-Umrechnungskurs ergäben sich bis Ende 2000 Mindererlöse in Höhe von 11,9 Mio. DM (Tz. 8.3 des Exposés zum Bp-Bericht).

83

Aber selbst wenn man die unrealistischen eigenen Zahlen in der Ergebnisrechnung der Gesellschaft zugrunde lege, ergebe sich kein Totalgewinn. Bei einer anzunehmenden 10-jährigen Nutzungsdauer des Tankers ab 1987 (schließlich sei das Schiff in 1980 gebaut und in 1987 nur umgebaut worden) ergebe sich lt. Prospekt ein kumulierter Verlust von 7,1 Mio. DM aus der Betriebsphase. Um diesen Verlust auszugleichen, hätte zumindest ein entsprechender Veräußerungsgewinn beim Verkauf des Schiffes per 31.12.1997 erzielt werden können. Ein Veräußerungsgewinn von 7,1 Mio. DM ergebe sich auch tatsächlich aufgrund der Verkaufsoption in dem Chartervertrag mit der Firma O - allerdings per September 1995. Bei einer späteren Veräußerung in 1997 müsse der Gewinn aus der Schiffsveräußerung also niedriger liegen und es könne ein Totalgewinn mit den eigenen Zahlen der Gesellschaft ausgeschlossen werden (Tz. 12.4 des Bp-Berichts).

84

Ein Totalgewinn sei überdies nicht mit der im Prospekt dargestellten Ergebnisrechnung zu begründen, weil die dort ausgewiesene Finanzierung unrealistisch gewesen sei. Nach der eigenen Darstellung des Geschäftsführers, Herrn G, habe man im Herbst 1987 den Chartervertrag einschließlich der Kaufoption mit O deshalb abgeschlossen, weil nur dann die X1 Bank als Hausbank von O bereit gewesen sei, die Endfinanzierung des Projekts zu übernehmen. Bis zu diesem Zeitpunkt habe man sich vergeblich auf dem Kapitalmarkt um eine solche Finanzierung bemüht. Diese Aussage zeige, dass wegen der nur noch 10-

85

jährigen Nutzungsdauer und des damit zusammenhängenden niedrigen Beleihungswerts die ursprünglich prospektierte Finanzierung nicht möglich gewesen sei. Entsprechend hätten höhere Finanzierungskosten eingerechnet und die Tilgung der Darlehen realistischerweise auf 10 Jahre angesetzt werden müssen. Dann hätte sich jedoch eine aus den Einnahmen nicht zu deckende Liquiditätslücke von jährlich 1,0 bis 1,2 Mio. DM ergeben (Tz 12.5. des Bp-Berichts).

Schließlich sei mit den Verträgen, die im Herbst 1987 mit der X1 Bank über eine Endfinanzierung und mit O über eine langfristige steigende Charter geschlossen worden seien, keine neue rechtliche Situation in Bezug auf die fehlende Gewinnerzielungsabsicht geschaffen worden. Es treffe zwar zu, dass nach der BFH-Rechtsprechung eine zunächst fehlende Gewinnerzielungsabsicht später aufgrund veränderter Umstände festgestellt werden könne. Vorliegend hätten diese Verträge jedoch zum endgültigen Scheitern der Gesellschaft geführt und dies sei auch aufgrund der Vereinbarungen von vorne herein absehbar gewesen, wie der vorzeitige Verkauf des Schiffes in 1989 beweise. Unter Zugrundelegung der vereinbarten Chartereinnahmen und der erkennbaren Kosten hätte sich bis zum Zeitpunkt der auszuübenden Kaufoption durch O bereits ein Verlust in Höhe von ca. 17,5 Mio. DM aufgebaut, der sich durch den - bei fest vereinbartem Optionspreis errechenbaren - Veräußerungsgewinn von 5,8 Mio. DM nur auf einen Totalverlust in Höhe von 11,7 Mio. DM vermindert hätte (Tz. 12.6 des Bp-Berichts unter Hinweis auf die Excel-Tabelle in Anlage 2, Seite 2, unten).

86

Die mangelnde Möglichkeit zur Erzielung eines Totalgewinns ergebe sich im Übrigen auch aus der Tatsache, dass der Tanker entsprechend der Konzeption der T-Gruppe von der Gesellschaft zu einem wesentlich überhöhten Preis gekauft worden sei. Dies belege eine von der Staatsanwaltschaft C3 bei dem Geschäftsführer G sichergestellte Unterlage. Aus der gehe hervor, dass die jeweilige T-Gesellschaft aus steuerlichen Gründen für die Anteilseigner zunächst überhöhte Baukosten vereinbare und die hiervon profitierende Gesellschaft sich gleichzeitig verpflichte, das Objekt später auch zu einem überhöhten Preis zurückzukaufen. Vorliegend könne der überhöhte Kaufpreis für die "P" durch die Richtpreise nach einem Prospekt einer asiatischen Schiffsbaufirma belegt werden (Tz. 12.9 des Bp-Berichts). Entsprechend sei auch hier der von den Initiatoren in Aussicht gestellte Verkaufspreis unrealistisch hoch angesetzt worden (Tz. 12.10 des Bp-Berichts).

87

Zu der Beteiligung der sog. Vertriebspartner stellt der Bp-Bericht fest, dass deren Einkünfte aus Vermittlungsprovisionen steuerlich nicht als Beteiligungseinkünfte aus der KG, sondern als originäre Einkünfte der jeweiligen Personen im Rahmen deren Gewerbebetriebe zu behandeln seien. Denn bei einer Gesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht - wie hier - könne durch die Sonderbetriebseinkünfte der Kommanditisten keine Mitunternehmerschaft hergestellt werden, wie der Bundesfinanzhof in einer zitierten Entscheidung festgestellt habe (Tz. 12.4 des Bp-Berichts).

88

Aufgrund dieses Bp-Berichts wurden die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Veranlagungen der Streitjahre 1986 und 1987 abgeändert. Mit Datum vom 24.06.1998 ergingen sog. negative Feststellungsbescheide, durch die eine einheitliche und gesonderte Feststellung sowohl von positiven wie auch von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb für die P KG abgelehnt wurde.

89

Die hiergegen von Feststellungsbeteiligten eingelegten Einsprüche hat der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 14.01.1999 als unbegründet zurückgewiesen. Zuvor hatte der Beklagte Feststellungsbeteiligte, die keinen Einspruch eingelegt hatten, gemäß § 360 Abs. 3 AO zum Verfahren der Einspruchsführer zugezogen und ihnen die Einspruchsentscheidung

90

zugestellt. (s. Rechtsbehelfsordner). Die Begründung des Beklagten für die Ablehnung der Einsprüche entspricht im Wesentlichen den Ausführungen des Bp-Berichts.

Die hiergegen eingelegten Klagen von ursprünglich 10 Klägerinnen und Klägern hat das Finanzgericht mit Beschluss vom 09.12.2002 unter dem Aktenzeichen 9 K 586/99 gem. § 73 Abs. 1 FGO zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Durch Präsidiumsbeschluss ist dieses Verfahren mit einer Vielzahl weiterer sog. "Altfälle" im Rahmen der Geschäftsverteilung zum 1.1.2003 auf den erkennenden Senat übertragen worden. 91

Durch Senatsbeschluss vom 24.02.2003, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, hat das Gericht von der Vereinfachungsregelung des § 60 a FGO zur Beiladung in Massenverfahren Gebrauch gemacht. Nach entscheidungsgemäßer Veröffentlichung dieses Beschlusses im Bundesanzeiger und den betreffenden Tageszeitungen wurden von zwei Feststellungsbeteiligten Anträge auf Beiladung gestellt. Diesen Anträgen hat der Senat durch Beschluss vom 30.10. 2003 entsprochen und die aus dem Rubrum ersichtlichen Personen gem. § 60 Abs. 3 FGO notwendig zum Verfahren beigeladen. 92

Während des Klageverfahrens ist der Kläger G verstorben und die Erben haben den Nachlass ausgeschlagen. Für diesen früheren Kläger hat der Steuerberater Herr E1 in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über den Nachlass von Herrn G erklärt, das Klageverfahren nicht aufnehmen zu wollen (FG-Akte Band II. Bl. 339). Nachdem auch der Beklagte die Aufnahme des Verfahrens für diesen früheren Kläger abgelehnt hatte, hat der Senat dessen Verfahren abgetrennt und im Register gelöscht. Weitere 3 Kläger, die keine Feststellungsbeteiligte waren, haben nach Hinweis des Gerichts auf die Unzulässigkeit ihrer Klagen diese zurückgenommen. 93

Die aus dem Rubrum ersichtlichen verbliebenen Kläger sowie die Beigeladenen tragen im Wesentlichen gemeinsam folgendes vor: 94

Der Beklagte habe zu Unrecht die Gewinnerzielungsabsicht der P KG verneint. Tatsächlich sei die Vermutung einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht dadurch widerlegt, dass auch nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns in der Gründungsphase der Gesellschaft ein Totalgewinn wahrscheinlich erzielbar gewesen sei. Der Nachweis sei von der Gesellschaft entgegen der Ansicht des Beklagten auch geführt worden anhand der Totalgewinnprognose gemäß dem Beteiligungsprospekt vom 30.10.1986, den vorgelegten, in der Gründungsphase abgeschlossenen Verträgen der Gesellschaft, den vorgelegten bereits in der Gründungsphase erhaltenen verbindlichen Zusagen (insbesondere die Finanzierungszusage der T2 Bank) und anhand der auf langjährigen Markterfahrungen der Initiatoren beruhenden, durch die spätere Marktentwicklung bestätigten Erwartungen der Gesellschaft, insbesondere im Hinblick auf Charterraten, Dollarkurs und Wiederverkaufspreis. Demgegenüber gehe der Beklagte bei seiner Prognose eines Totalverlustes entweder von unrichtigen Tatsachen aus oder aber er stütze sich auf zeitlich nach der Gründungsphase eingetretene Ereignisse, die bei der Gesellschaftsgründung nicht zu erwarten gewesen seien und deshalb auch für die Prognoserechnung unberücksichtigt bleiben müssten. Folgende entscheidungserhebliche Punkte seien zu beachten: 95

Entgegen der Darstellung des Beklagten sei bei Gründung der Gesellschaft im September 1986 die Endfinanzierung gesichert gewesen. Die T2 Bank habe am 13.08.1986 dem Geschäftsführer Herrn G eine mündliche Endfinanzierungszusage gegeben, die mit dem vorliegenden Schreiben vom 7.11.1986 schriftlich bestätigt worden sei. Zusätzlich habe die T2 Bank mit dem ebenfalls vorliegenden Schreiben vom 23.12.1986 die 96

Zwischenfinanzierung in Höhe von 13,7 Mio. DM bis zum 30.06.1987 angeboten. Dass die Endfinanzierungszusage von beiden Seiten als verbindlich angesehen worden sei, zeige nicht zuletzt der unter dem 08.04.1987 dann abgeschlossene Darlehensvertrag. Die Durchführung dieses Vertrages sei daran gescheitert, dass sich der Schiffsmarkt im Winter 1986 / Frühjahr 1987 unvorhersehbar verschlechtert habe mit der Folge einer unzureichenden Besicherungsmöglichkeit des Darlehens. Die vom Beklagten bestrittene Verschlechterung ergebe sich aber schon aus dem Schreiben der T2 Bank vom 31.07.1987, in dem diese Markt-entwicklung ausdrücklich angeführt sei. Ungeachtet dieser im Herbst 1986 noch nicht absehbaren späteren Entwicklung habe die P KG zurecht von einem ausreichenden Beleihungswert ausgehen dürfen, wie ein von der P KG seinerzeit eingeholtes Sachverständigengutachten des Ingenieurbüros X2 mit Datum vom 06.04.1987 beweise. In diesem dem Gericht vorgelegten Gutachten, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (FG-Akte Band II, Bl. 292-305) kommt der Sachverständige unter Punkt 10.) zu dem Ergebnis, dass der Verkehrswert des Schiffes unter Berücksichtigung der technischen Ausstattung sowie der zu erwartenden Rentabilität auf 30,0 Mio. DM zu schätzen sei. Die Richtigkeit dieser Schätzung, so die Klägerseite, beweise zudem der Ende 1989 beim Verkauf des Tankers erzielte Erlös von ca. 22 Mio. DM. Der Beklagte irre, wenn er die Forderung aufstelle, dass schon bei Beginn einer Großinvestition alle Darlehensvereinbarungen für die Endfinanzierung lückenlos vorliegen müssten. Das Gegenteil sei sinnvoll und üblich, weil der endgültige Finanzbedarf regelmäßig erst am Ende der Investitionsphase feststehe und dadurch Kosten, wie z.B. Bereitstellungszinsen, gespart werden könnten.

Zutreffend habe die Gesellschaft auch ab dem 3. Betriebsjahr eine jährliche 2%-ige Steigerung der Charrerraten ihrer Prognoserechnung zugrunde gelegt. Diese Annahme sei auch ohne Berücksichtigung der Splitvereinbarung - also der Gewinnbeteiligung der P KG als Vercharterer - berechtigt gewesen. Diese zunächst vorgesehen gewesene Gewinnbeteiligung sei in dem maßgeblichen Chartervertrag allerdings (worauf das Gericht hingewiesen hatte) nicht vereinbart worden. Die Berechtigung zu einer solchen Erwartung ergebe sich aus folgenden Überlegungen. Einmal sei die Marktcharter in den Jahren 1985 und 1986 ausweislich des vorgelegten E-Reports besonders niedrig gewesen. Daraus folge, dass auch ein vorsichtiger Kaufmann mit einem deutlich ansteigenden Charrerratenniveau für die Zukunft habe rechnen dürfen. Es sei eine allgemein bekannte Tatsache, dass es nach einem Abschwung auch wieder einen Aufschwung geben werde. Die weitere Charrerratenentwicklung in den Folgejahren bestätige die Richtigkeit dieser Annahme, denn tatsächlich sei ausweislich des E-Reports der Anstieg sogar stärker als 2 % jährlich gewesen. In der mündlichen Verhandlung haben die Kläger zu 2. bis 5. zu dieser Streitfrage den aus dem Protokoll ersichtlichen Beweisantrag gestellt.

97

Die Richtigkeit der Prognoserechnung gemäß Prospekt vom 30.10.1986 könne der Beklagte nicht mit dem Hinweis auf einen angeblich zu hohen eingerechneten Dollar-Wechselkurs erschüttern. Der erwartete Durchschnittswert von 2,20 DM pro Dollar sei realistisch gewesen. In den Vorjahren habe der Kurs höher gelegen und auch der Durchschnittswert der Monate Januar bis September 1986 habe mit 2,22 DM den Prognosewert noch übertroffen. Demgegenüber könne nicht der Wechselkurs von Oktober 1986 herangezogen werden, der mit 2,01 DM gerade im Monat der Prospektherausgabe zufällig niedrig gewesen sei. Die Tabelle 1 als Anlage 2 zum Bp-Bericht komme schon deshalb zu einem falschen Ergebnis.

98

Zu Unrecht ziehe der Beklagte den Chartervertrag mit O als Beleg für einen nicht zu erreichenden Totalgewinn heran. Es sei zwar richtig, dass der Abschluss des Chartervertrags mit O seine Ursache in der nicht zustande gekommenen Finanzierung (gemeint sei: die

99

Nichterfüllung der Kreditzusage der T2 Bank) gehabt habe. Es sei auch zutreffend, dass die Nichterfüllung der Kreditzusage letztlich die Ursache für die spätere Liquidation gewesen sei, denn zur Erreichung einer alternativen Endfinanzierung habe ein Chartervertrag mit O abgeschlossen werden müssen. Da aber, wie dargelegt, im Jahre 1986 nicht absehbar gewesen sei, dass die Finanzierung durch die T2 Bank scheitern und die Gesellschaft 1987 gezwungen sein würde, einen Chartervertrag mit O abzuschließen, sei dieser Vertrag der Ergebnisprognose zumindest aus Sicht des Jahres 1986 nicht zugrunde zu legen. Dies gelte aber auch für das Jahr 1987, da der Vertrag erst am 21.09.1987 abgeschlossen worden sei.

Das Fehlen einer 2%-igen jährlichen Steigerung der Chartererlöse im Prospekt vom 20.11.1987 könne nicht als Beleg für die Unrichtigkeit der entsprechenden Erwartung im ersten Prospekt gewertet werden. Vielmehr habe der zweite Prospekt dem zwischenzeitlich abgeschlossenen Chartervertrag O angepasst werden müssen, in dem eine solche Steigerung eben nicht vorgesehen gewesen sei. 100

Zum Ende des Prognosezeitraums habe man per 31.12.2000 von einem Restwert des abgeschriebenen Schiffes und damit einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 10,29 Mio. DM ausgehen können. Dieser Betrag ergebe sich unter Zugrundelegung der Anschaffungskosten lt. Bp-Bericht, Seite 32 mit 29,4 Mio. DM und einem Erfahrungswert von 35 % als Restwert für Tanker nach einer 13jährigen Nutzungsdauer. Die Annahme könne abgeleitet werden aus den vorliegenden Angaben des sog. E-Reports, wonach sich die Wiederverkaufspreise für solche Tanker annähernd linear entwickelten. Soweit der Beklagte dies unter Hinweis auf eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bezweifle, sei dies unrichtig. Die tatsächliche Nutzungsdauer für ...tanker in der betreffenden Größenordnung der "P" sei mit mindestens 20 Jahren zu schätzen, in Einzelfällen seien Tanker noch in Betrieb, die schon mehr als 25 Jahre genutzt würden. Auch die "P" sei noch 1998 unter den Namen "O1" für einen Reeder gefahren. Der vom Beklagten für seine Ansicht herangezogene Rückkaufswert der Kommanditanteile sei dem gegenüber nicht realistisch. Die betreffenden Rückkaufpreise im Prospekt seien rechnerische Werte für das Schiff gewesen und keine Marktpreise. In der mündlichen Verhandlung haben die Kläger zu 2. bis 5. zu der voraussehbaren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sowie zu dem zu erwartenden Veräußerungsgewinn für das Schiff den aus dem Protokoll ersichtlichen weiteren Beweisantrag gestellt. 101

Schließlich seien die Ausführungen des Beklagten zu den geplanten Ausschüttungen an die Kommanditisten nicht geeignet, die aufgestellte Totalgewinnprognose in Zweifel zu ziehen. Die betreffenden Ausführungen des Finanzamts seien sowohl betriebswirtschaftlich wie auch steuerlich unrichtig. Betriebswirtschaftlich sei der Gesellschaft kein für deren Existenz notwendiges Kapital entzogen worden, denn die prospektierten Ausschüttungen hätten ausweislich der Liquiditätsplanung aus der durch Abschreibung freigesetzten Liquidität gezahlt werden können. Die Beteiligung der T GmbH habe die Funktion eines Liquiditätspuffers gehabt. Steuerlich seien die Ausschüttungen als Entnahmen zu qualifizieren. Entnahmen von Geld seien aber bekanntlich gewinnneutral, so dass die Ausschüttungen für die Gewinnprognose nicht relevant seien. 102

Es treffe zwar zu, dass aufgrund der im Herbst 1987 vorgenommenen veränderten Vertragsgestaltungen einschließlich der eingeräumten Verkaufsoption eine Liquiditätslücke habe eintreten müssen, an der die Gesellschaft auch gescheitert sei. Dies sei jedoch rechtlich als eine Form der Abwicklung zu werten. Auch hätten sich - bei Nichtausübung der Verkaufsoption durch O - vielleicht neue Perspektiven ergeben können. Jedenfalls sei die Weiterführung der Gesellschaft trotz absehbarer Illiquidität ein betriebswirtschaftlich sinnvolles Verhalten gewesen, was durch ein angebotenes Sachverständigengutachten 103

bewiesen werden könne.

Ein ordentlicher Kaufmann habe somit 1986 davon ausgehen können, dass die Gesellschaft 104
in dem Zeitraum bis zum Jahresende 2000 den im Prospekt ausgewiesenen laufenden
Gesamtüberschuss von 3.096.000 DM und zusätzlich einen Veräußerungsgewinn des
Schiffes in Höhe von 10.290.000 DM erzielen werde. Selbst wenn man davon Abschlüsse,
etwa wegen zu erwartender Überschreitung der Betriebskostenansätze, vornehme, bleibe es
bei dem erbrachten Nachweis eines wahrscheinlichen Totalgewinns, so dass die
Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr bestritten werden könne.

Zu diesem Schluss sei auch das Finanzamt C gekommen, das seinerzeit bei der P KG eine 105
Vorprüfung für Zwecke der Vorauszahlungen durchgeführt habe. In seinem 11seitigen Bericht
mit Anlagen unter dem 14.07.1987 habe jenes Finanzamt Feststellungen von großer
Aussagekraft getroffen, weil die Prüfungsfeststellungen zeitnah in der Anfangsphase der
Gesellschaft entstanden seien. Insbesondere seien die Ergebnisse der Überprüfung noch
nicht von der späteren Ist-Entwicklung beeinflusst gewesen. So habe der damalige Prüfer die
noch nicht fest abgeschlossene Endfinanzierung nicht beanstandet und auch die Erhöhung
der Charrerraten ab Juli 1989 nicht für unrealistisch gehalten. Das Fazit dieser Prüfung sei
gewesen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über einen längeren Zeitraum eine
Betriebsvermögensmehrung zumindest angestrebt werde. Demgegenüber habe sich die Bp
C2 fehlerhaft an der Ist-Entwicklung orientiert und sich damit von der üblichen Praxis der
Finanzverwaltung entfernt.

Unabhängig von der naturgemäß mit Unsicherheiten behafteten Prognoserechnung seien in 106
die Prüfung aber auch andere Umstände einzubeziehen, die vorliegend für ein Streben nach
einem Totalgewinn sprächen. So sei die Struktur des Betriebes zu berücksichtigen, die sich
im Streitfall nicht von der Struktur eines typischen Schiffsunternehmens unterschieden habe.
Bezüglich der Betriebsführung sei auf die jahrzehntelange Erfahrung der T-Gruppe im
...tankergeschäft und die frühere Tätigkeit des Geschäftsführers G bei einer Reederei zu
verweisen. Nicht zuletzt die von einer Ertragsorientierung zeugende Betriebsführung, das
finanzielle Engagement der Initiatoren sowie die Gestellung von Sicherheiten durch die
Initiatoren selbst bewiesen das Streben der Geschäftsführung nach einem Totalgewinn.

Die Kläger zu 1. bis 6. beantragen (jeder für sich), 107

die negativen Feststellungsbescheide 1986 - 1988 vom 28.02.1997 in 108

Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.1999 aufzuheben. 109

Der Beigeladene zu 1. beantragt, 110

die negativen Feststellungsbescheide 1987 und 1988 vom 28.02.1997 in 111

Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.1999 aufzuheben. 112

Der Beigeladene zu 2. hat keinen Antrag gestellt. 113

Der Beklagte beantragt, 114

die Klagen abzuweisen, 115

hilfsweise, im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 116

117

Der Beklagte ist unverändert der Ansicht, dass der P KG die Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, gefehlt habe. Hierzu trägt er - teilweise unter Bezugnahme auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung - im Wesentlichen folgendes vor:

Der P KG sei es als typischer Verlustzuweisungsgesellschaft nur darum gegangen, ihren Kommanditisten die Möglichkeit von Steuerersparnissen zu verschaffen. Die Möglichkeit zur Erzielung eines Totalgewinns habe von Anfang an nicht bestanden. Dies ergebe sich insbesondere aus einer bei der Gesellschaftsgründung fehlenden Endfinanzierung für das Projekt, an der die KG auch - wie vorauszusehen - gescheitert sei. Die gegenteilige Darstellung der Klägerseite sei unrichtig. Es gebe keinen Nachweis für eine bereits am 13.08.1986 mündlich getroffene Endfinanzierungszusage. Auch die Schreiben der T2 Bank vom 02.04.1987 und 31.07.1987 ließen nicht auf eine bereits im August 1986 abgegebene feste Zusage schließen. Eine feste Zusage werde vielmehr auch von der Bank bestritten, wie sich aus deren Schreiben selbst ergebe. Auf keinen Fall habe es jedoch zum Zeitpunkt der Prospektherausgabe Abschlüsse von Darlehensverträgen, zumal mit auf 5 Jahren fest vereinbarten Zinssätzen, gegeben, wie sie in dem Prospekt vom 30.10.1986 unzutreffend dargestellt worden seien. Die dennoch in diesem Prospekt gemachten unrichtigen Aussagen ließen erkennen, wie wichtig die Aussagen zur Finanzierung für einen potentiellen Anleger gewesen seien, sonst hätte man auf diese unzutreffenden Behauptungen seitens der Gesellschaft verzichten können. 118

Der Beklagte könne sich der Behauptung der Klägerseite, der Beleihungswert des Schiffes sei ausreichend für die prospektierte Endfinanzierung gewesen, nicht anschließen. Gerade der nach einem vorläufigen Gutachten der Bank festgestellte zu geringe Beleihungswert sei der wesentliche Grund für die zwischen der Gesellschaft und der Bank nicht zustande gekommene Endfinanzierung gewesen. Der Grund dafür, dass der Darlehensvertrag nicht durchgeführt worden sei, beruhe wohl auf der Annahme der Gesellschaft, dass das für eine Auszahlung des Darlehens vereinbarte weitere Sachverständigengutachten die Zweifel des ersten Gutachters an einem ausreichenden Beleihungswert des Schiffes bestätigt hätten. 119

Hinsichtlich der Höhe der prospektierten Chartererlöse trägt der Beklagte vor, dass die Annahme steigender Erlöse ab dem 3. Betriebsjahr in Höhe von jährlich 2% nicht gerechtfertigt gewesen sei. Auf den Chartervertrag könne sich die Klägerseite schon deshalb nicht berufen, weil dort - entgegen der Darstellung im Prospekt - eben nicht eine Gewinnbeteiligung der P KG an steigenden Charterraten vereinbart worden sei. Schon durch die Unrichtigkeit der Prospektdarstellung sei die dortige Prognoserechnung hinfällig geworden. Erst recht habe man bei den seinerzeit sinkenden Charterraten nicht mit jährlich kontinuierlichen Steigerungen ab 1989 rechnen können. Einen Erfahrungssatz dahingehend, dass auf einen Abschwung auch wieder ein Aufschwung folge, gebe es nicht. 120

Das Finanzamt halte auch an seiner Ansicht fest, dass der mit 2,20 DM pro Dollar eingerechnete Wechselkurs zu hoch sei. Schon der zunächst in dem Chartervertrag mit der T1 GmbH garantierte Wechselkurs von 2,20 DM sei nur zu erklären durch die Tatsache, dass es sich bei dieser Gesellschaft um ein zur T-Gruppe gehörendes Unternehmen gehandelt habe. Sonst wäre eine solche Vereinbarung nicht geschlossen worden. Dies beweise auch die vorzeitige Beendigung dieses für die Kommanditisten günstigen Vertragsverhältnisses. Offensichtlich sei der Hintergrund für den Abschluss dieses Vertrages mit einem zu hohen Wechselkurs die Absicht gewesen, den Anlegern das Gefühl zu geben, von gesicherten Einnahmen ausgehen zu können. 121

Der Chartervertrag mit O sei entgegen der Ansicht der Kläger in eine fortgeführte Prognose einzubeziehen. Denn er habe seine Ursache in der der nicht zustande gekommenen 122

Finanzierung gehabt. Diese sei wiederum Ursache für das Scheitern des Projekts gewesen. Bei einer fortgeführten Ergebnisprognose unter Zugrundelegung der Zahlenwerte der Gesellschaft und unter Berücksichtigung der Charterraten laut Vertrag O bis 1995, weitergerechnet mit den gleichen Raten, ergäbe sich im Jahre 2000 vor der Schiffsveräußerung ein Verlust in Höhe von 6.404.000 DM, wobei die Eckdaten Finanzierungskosten, Schiffsbetriebskosten, etc. unverändert aus dem Prospekt übernommen worden seien. Dieser Verlust sei noch um 3.096.000 DM für realistische Schiffsbetriebskosten zu erhöhen, wie die KG in einem Schreiben vom 11.12.1998 im Rahmen des Vorverfahrens selbst eingeräumt habe.

Auch der anzusetzende Gewinn aus der Veräußerung des Tankers sei nicht geeignet gewesen, aus der Sicht des Jahres 1986 einen Totalgewinn bis Ende des Jahres 2000 erwarten zu lassen. Denn dieser Gewinn hätte mit ca. 5,4 Mio. DM nicht ausgereicht, den bis dahin aufgelaufenen Verlust von mindestens 6,4 Mio. DM auch nur auszugleichen. 123

Bei seinen Berechnungen geht der Beklagte zunächst von einer Veröffentlichung des Bundesrechnungshofes (DStR, 1998, Seite 366 unter 5.3) aus, in der ein statistischer Erfahrungswert der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zitiert wird. Danach wird ein Seeschiff nach acht Jahren zu 35 v.H. des Anschaffungspreises veräußert. 124

Aus diesem Wert ergebe sich - so der Beklagte - ausgehend von den Anschaffungskosten laut Prospekt in Höhe von 36.130.000 DM ein Restwert von 12.645.500 DM. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich bei der "P" nicht um einen Neubau, sondern um einen Umbau eines bereits 1980 erbauten Frachters handele, bestätige der im Vertrag mit O vereinbarte Optionspreis von 10,05 Mio. DM die Richtigkeit dieser Schätzung. In einem weiteren Rechenschritt kommt der Beklagte sodann auf einen jährlichen Wertverlust von 4% ab dem 8. Betriebsjahr, woraus er für das Schiff per 31.12.2000 einen Restwert von 15% der ursprünglichen Anschaffungskosten oder 5,5 Mio. DM ermittelt (Hinweis auf Seite 52 der Einspruchsentscheidung). Demgegenüber - so der Beklagte - sei die Wertfindung der Klägerseite nicht geeignet, einen höheren Wiederverkaufspreis zu belegen. Bei den Vergleichswerten, die der E-Report zitiere, sei nicht einmal bekannt, ob es sich bei diesen Veräußerungen hinsichtlich der Anschaffungskosten sowie der Bauart um vergleichbare Objekte handele. 125

Bei den lt. Prospekt vorgesehenen gewinnunabhängigen Ausschüttungen an die Kommanditisten handele es sich allerdings, wie die Klägerseite zutreffend feststelle, steuerrechtlich um Entnahmen. Nach dem Liquiditätsplan der Gesellschaft seien zum Ausgleich hierfür insgesamt Einlagen in Höhe von bis zu 2,3 Mio. durch die Stille Gesellschafterin T GmbH erforderlich gewesen. Die vorzeitigen Entnahmen vor Erzielung eines Totalgewinns hätten Finanzierungskosten erforderlich gemacht, so dass die Gewinnmaximierung der Gesellschaft selbst nicht im Vordergrund habe stehen können. Die Anteilseigner stünden durch die fest eingeplanten Ausschüttungen einem Darlehensgeber mit fester Rendite gleich, wodurch Zweifel an der Mitunternehmerstellung begründet seien. Nach dem Gesamtbild der bei der Bp getroffenen Feststellungen sei es der P KG nur darauf angekommen, ihren Kommanditisten möglichst hohe Verluste zuzuweisen. Die Möglichkeit eines späteren Totalgewinns sei lediglich in Kauf genommen worden. 126

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen. 127

Entscheidungsgründe: 128

Die verbundenen Klagen sind zulässig, jedoch unbegründet. 129

I. 130

Die Klagen sind zulässig. Die Zulässigkeit der Klagen derjenigen Kläger, die nicht (auch) 131
Sondereinkünfte geltend machen, scheitert nicht an einer mangelnden Klagebefugnis. Diese
Klagebefugnis ergibt sich - unabhängig vom Zeitpunkt der Vollbeendigung der P KG (vgl.
hierzu BFH-Beschlüsse vom 31. Januar 1992 VIII B 33/90, BStBl II 1992, 559 sowie vom 02.
März 1993 IV B 166/91, BFH/NV 1993, 674) - aus § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO. Denn durch einen
negativen Feststellungsbescheid - wie hier - wird die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft
betroffen, für die jeder klagebefugt ist, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird (BFH-
Beschluss vom 5. Juli 2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447; BFH-Urteil vom 24. Mai 1977 IV
R 47/76, BStBl II 1977, 737/739; Tipke/Kruse, FGO § 48 Tz. 29).

II. 132

Die Klagen sind jedoch unbegründet. 133

Der Beklagte hat zutreffend für die P KG so genannte negative Feststellungsbescheide 134
erlassen. Die von den Klägern und dem Beigeladenen zu 1. begehrten einheitlichen und
gesonderten Feststellungen von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG
waren nicht durchzuführen, da - selbst bei einem als wahrscheinlich zu unterstellenden
Totalgewinn - die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht nicht mit der gebotenen Sicherheit
festgestellt werden kann mit der Folge, dass kein Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2
EStG anzunehmen war. Denn es steht nicht zur Überzeugung des Senats fest, dass das
Streben der Gesellschaft nach einem Totalgewinn nicht doch durch das Streben nach einer
Kapitaleinlage aus Steuerersparnissen der Gesellschafter verdrängt werden sollte. Den
Nachteil aus dieser fortbestehenden Unsicherheit tragen nach Beweislastgrundsätzen die
Kläger und der Beigeladene zu 1. (im Folgenden: Klägerseite).

1. 135

a) 136

Die Annahme gewerblicher Einkünfte setzt gem. § 15 Abs. 2 EStG voraus, dass die zugrunde 137
liegende Betätigung mit der Absicht, Gewinne zu erzielen unternommen wird. Kennzeichnend
hierfür ist, dass die Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte
dienen (BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).
Überschuss - bzw. Gewinnerzielungsabsicht bedeutet demnach das Streben, durch
wirtschaftliche Betätigung auf die prospektive Gesamtdauer der Tätigkeit oder Investition
gesehen ein positives Ergebnis, also einen Totalgewinn zu erzielen. Bei einer
Personengesellschaft muss die Gewinnerzielungsabsicht auf eine Mehrung des
Betriebsvermögens der Gesellschaft gerichtet sein. Ein Tätigwerden der Gesellschaft
lediglich in der Absicht, ihren Gesellschaftern eine Minderung der Steuern vom Einkommen
dergestalt zu vermitteln, dass durch Zuweisung von Verlustanteilen andere, an sich tariflich
zu versteuernde Einkünfte nicht versteuert werden, reicht nach der vorzitierten Entscheidung
des Großen Senats des Bundesfinanzhofs nicht aus.

b) 138

Eine Gewinnerzielungsabsicht in diesem Sinne ist bei der einheitlichen und gesonderten 139
Feststellung der von einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte in zweifacher Hinsicht zu
prüfen:

Einerseits muss auf der Ebene der Gesellschaft die Absicht zur Vermehrung des Betriebsvermögens bestehen. Andererseits sind nur für diejenigen Gesellschafter Einkünfte festzustellen, die auch persönlich die Absicht haben, aus ihrer Beteiligung einen Gewinn zu erzielen (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 23. April 1999 IV B 149/98, BFH/NV 1999, 1336 und vom 24. Januar 2001 VIII B 59/00, BFH/NV 2001, 895; so auch Schmidt, EStG, 22. Auflage § 15 Rz 183 m. w. N.).

2. 141

In Fortführung seiner Rechtsprechung zur Gewinnerzielungsabsicht hat der BFH speziell für so genannte Verlustzuweisungsgesellschaften besondere Beweislastregeln aufgestellt, die im Streitfall zum Tragen kommen. 142

a) 143

Als Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne dieser Rechtsprechung definiert der BFH eine Gesellschaft, deren Initiatoren selbst oder durch Dritte - meist durch Prospekt - interessierte Kapitalanleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen werben und nach deren Ergebnisvorschau die Kapitalanlagen regelmäßig ganz oder teilweise durch Steuerersparnisse finanziert werden, so dass das Streben nach einem Totalüberschuss von persönlichen Gründen, nämlich der Absicht der Erzielung von Einkommensteuerersparnissen, verdrängt wird (vgl. zuletzt noch BFH-Beschluss vom 05. Juli 2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447; BFH-Urteil vom 21. November 2000 IX R 2/96, BStBl II 2001, 789). 144

Typische Merkmale, die auf das Vorliegen einer Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne der o. a. Definition hindeuten, sind unter anderem das Eingehen ungewöhnlich hoher Risiken, die ein in erster Linie vom erwarteten Geschäftsergebnis her kalkulierender Kaufmann nicht eingehen würde; das Abdecken dieses Risikos entweder ganz oder doch überwiegend aus der planmäßigen Einkommensteuerersparnis der Anleger; die Werbung mit dieser Steuerersparnis, die in dem entsprechenden Emissionsangebot (Prospekt) deutlich im Vordergrund steht und sich in versprochenen Verlustzuweisungen in Höhe von über 100 % manifestiert, während zu Umsätzen und Gewinnen der Gesellschaft keine konkreten Aussagen gemacht werden; diese hohen Verlustzuweisungen von mehr als 100 % des eingesetzten Eigenkapitals werden regelmäßig durch eine entsprechend hohe Fremdfinanzierung des Projekts oder durch Inanspruchnahme von Investitionszulagen ermöglicht; typischerweise tritt die Verlustzuweisungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG oder einer atypisch Stillen Gesellschaft auf, die nicht über das erforderliche Kapital für ihr risikoreiches Unternehmen verfügt und deshalb die Einlagen von Kapitalanlegern einwirbt (vgl. zu diesen Merkmalen BFH-Urteil vom 12. Dezember 1995 VIII R 59/92, BStBl II 1996, 219). Charakteristisch für das vorrangige Streben nach einer Einkommensteuerersparnis der Anleger statt nach einem Totalgewinn ist eine Konzeption der angebotenen Beteiligung, die es den Kapitalanlegern nahe legt, zu einem Zeitpunkt auszuscheiden, in dem die Gesellschaft noch keinen Totalgewinn erzielt hat, was etwa durch Verkaufsoptionen oder Rückkaufsangebote der Initiatoren bewirkt wird (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 21. November 2000 IX R 2/96, BStBl II 2001, 789 und vom 05. September 2000 IX R 33/97, BStBl II 2000, 676). 145

b) 146

Liegt danach eine Verlustzuweisungsgesellschaft vor, spricht nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine Vermutung dafür, dass für ihre Gründung und Fortführung nicht die 147

Absicht Gewinne zu erzielen, sondern einkommensteuerrechtlich nicht relevante persönliche Gründe bestimmend waren und sie lediglich die Möglichkeit einer (späteren) Gewinnerzielung in Kauf nahm (so schon BFH-Urteile vom 21. August 1990 VIII R 25/86, BStBl II 1991, 564 und vom 10. September 1991 VIII R 39/86, BStBl II 1992, 328).

Diese Vermutung ist allerdings widerlegbar. Sie ist bereits dann widerlegt, wenn es entweder 148 aufgrund nachgewiesener Tatsachen ernstlich möglich erscheint, dass nicht die Merkmale vorliegen, die bei der gebotenen Gesamtbetrachtung nach der Erfahrung des wirtschaftlichen Lebens auf das Vorliegen einer Verlustzuweisungsgesellschaft hinweisen oder dass trotz des äußeren Anscheins einer Verlustzuweisungsgesellschaft bereits bei Gründung der Gesellschaft nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns ein Totalgewinn wahrscheinlich erzielbar ist. Ist dieser Gegenbeweis oder Erschütterungsbeweis geführt, kann nicht mehr aufgrund der vorbezeichneten Vermutung davon ausgegangen werden, dass der Gesellschaft die Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe.

Ist die Vermutung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht erschüttert, lässt sich aber nicht 149 ausschließen, dass das Streben nach einem Totalgewinn der Gesellschaft vom Streben nach einer Kapitaleinlage aus Einkommensteuersparnissen der Gesellschafter verdrängt werden sollte, ist die Entscheidung nach den Grundsätzen der objektiven Beweislast zu treffen; diese hat bei geltend gemachten Verlusten der Steuerpflichtige zu tragen. Die Gesellschaft kann sich demgegenüber nicht darauf berufen, dass bei neu gegründeten Unternehmen der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, dass sie in der Absicht der Gewinnerzielung betrieben werden sollen. Von dieser Vermutung darf das Finanzgericht solange nicht ausgehen, als es aufgrund fortbestehender Anhaltspunkte noch rechtlich möglich erscheint, dass eine Verlustzuweisungsgesellschaft vorliegt (vgl. zu diesen Beweislastgrundsätzen BFH-Urteil vom 12. Dezember 1995 VIII R 59/92, BStBl II 1996, 219 / 223 unter 4.a) m. w. N.).

c) 150

Die vorstehende BFH-Rechtsprechung ist auch noch unter Geltung des § 2 b EStG zu 151 beachten, durch den der Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaft gesetzlich normiert und durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 mit Wirkung zum 04.03.1999 eingeführt worden ist (§ 52 Abs. 4 Satz 1 EStG).

Aus dem Tatbestandmerkmal der "negativen Einkünfte" im Sinne von § 2 b Satz 1 EStG ist 152 zu erkennen, dass der Gesetzgeber für seine von ihm definierten Verlustzuweisungsgesellschaften die grundsätzlich gegebene Einkünfteerzielungsabsicht voraussetzt, während eine solche Absicht nach der BFH-Rechtsprechung regelmäßig gerade nicht gegeben ist. Aus dem unterschiedlichen Gebrauch des Begriffs der Verlustzuweisungsgesellschaft folgt die Berechtigung für die Fortgeltung der vorzitierten BFH-Rechtsprechung (Schmidt/Seeger, a.a.O. § 2 Rzn 2 und 5 m. w. N.; Horlemann, BB 2001, 650/652; a.A. FG Hamburg, Beschluss vom 14. Dezember 2001, V 299/99, EFG 2002, 391).

3. 153

Die Übertragung der vorstehenden Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zur 154 Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften auf den Streitfall führt zur Klageabweisung.

a) 155

156

Bei der P KG handelt es sich, wie schon durch ihre Struktur und ihr äußerliches Auftreten im Geschäftsverkehr erkennbar ist, um eine solche Verlustzuweisungsgesellschaft. Denn es handelt sich um eine Gesellschaft, deren Initiatoren durch Dritte über Prospekte interessierte Kapitalanleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen geworben haben und nach deren Ergebnisvorschau die Kapitaleinlagen regelmäßig überwiegend durch Steuerersparnisse finanziert werden sollten. Im Einzelnen sprechen bei Würdigung des Gesellschaftsvertrags, der anderen abgeschlossenen Verträge sowie der Aussagen aller Emissionsprospekte folgende weitere Indizien für die - von der Klägerseite auch nicht substantiiert bestrittene - Qualifizierung der P KG als Verlustzuweisungsgesellschaft.

(1) Die für eine Verlustzuweisungsgesellschaft typischen hohen Risiken hat die Gesellschaft auf Seite 25 des Prospekts vom 30.10.1986 - und damit für die Anleger erkennbar - selbst dargelegt. Risiken, wie ein fallender Dollarwechsellkurs oder fallende Rohstoffpreise am Weltmarkt, auf die die KG naturgemäß keinen Einfluss hatte, bergen Probleme, die eine kleine Gesellschaft naturgemäß nicht beeinflussen und vor der sie sich auch kaum schützen kann. 157

(2) Das für den risikoreichen Betrieb erforderliche Eigenkapital fehlte der Gesellschaft und musste erst noch durch die Einlagen einer großen Zahl von Kommanditisten sowie der Stillen Gesellschafterin, durch den hohen Bundeszuschuss und durch ganz erhebliche Bankdarlehen aufgebracht werden. Als Gesellschaftsform wurde die GmbH & Co. KG gewählt, die bei einer Haftungsbeschränkung der Kommanditisten auf die Einlage direkte Verlustzuweisungen an diese ermöglichte. 158

(3) Den hohen Risiken des wirtschaftlichen Scheiterns bei der angestrebten Tätigkeit stand die im Modell vorgesehene hohe Einkommensteuerersparnis des Kommanditisten gegenüber, die den Anleger weitaus überwiegend von der Zahlung "echten" Eigenkapitals freistellen sollte. Ausweislich der Musterrechnung auf Seite 17 des Prospekts (Variante ohne Refinanzierungsoption) hatte der Zeichner einer 100.000,- DM Kommanditeinlage, der sich am 15. Dezember 1986 mit einer ersten Einzahlung beteiligte, aufgrund der Gesamtverlustzuweisung von 150 % bereits per 31.12.1987 eine Gesamtsteuerersparnis von bis zu 85.874,- DM zu erwarten. Damit war schon zu diesem Zeitpunkt, auch unter Berücksichtigung des zu zahlenden Agios von 5.000,- DM, die Gesellschaftereinlage zu ca. 82 % durch die zu erwartende Steuerersparnis "bezahlt". 159

(4) Mit einer Kapitalanlage und Rendite durch Steuerersparnis hat die P KG in ihrem Prospekt auch offensiv geworben. Schon in der Übersicht für das Beteiligungsangebot auf den Seiten 4 und 5 wurde ausdrücklich auf die Sonderabschreibungen von 40 % bereits in der Bauphase und die hohen Verlustzuweisungsmöglichkeiten hingewiesen. Ausführlich wurden dann die Steuerersparnismöglichkeiten im Kapitel "Konzeption" dargelegt. Neben dem Versprechen einer Verlustzuweisung von bis zu 150 % wurde hervorgehoben, dass schon nach einer 13monatigen Beteiligung ein positives Liquiditätsergebnis von 11 % der Einzahlung zu erwarten sei. Weitere zwei Seiten veranschaulichten die steuerliche Situation der Kommanditisten, auch durch die vorerwähnte Beispielrechnung einer Musterbeteiligung. Dabei wurde bei dem "Muster-Kommanditisten" der Spitzensteuersatz plus Kirchensteuer vorausgesetzt. Vollends deutlich, dass das Beteiligungsangebot sich an "Steuersparer" wandte, machte die Seite 31, die ausschließlich für den Abdruck von Steuertabellen unter Angabe des jeweiligen Grenzsteuersatzes verwendet wurde. 160

4. 161

162

Ob der sich aus der Qualifizierung der P KG als Verlustzuweisungsgesellschaft ergebende Anscheinsbeweis für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht von der Klägerseite durch den Nachweis eines wahrscheinlichen Totalgewinns aus Sicht eines ordentlichen Kaufmanns erschüttert worden ist, erscheint zumindest zweifelhaft. Dies gilt sowohl für eine Prognose im Gründungszeitpunkt der Gesellschaft in der Ausgestaltung durch den Prospekt vom 30.10.1986 (1. Prognosezeitpunkt) als auch aus der Sicht des Prospekts vom 20.11.1987 (2. Prognosezeitpunkt). Diese Zweifel des Senats beziehen sich jedenfalls auf die sehr optimistischen Erwartungen der P KG zu der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des gebrauchten Schiffskaskos, zu dem erwarteten Wiederverkaufswert, wie ihn die Klägerseite behauptet, und auf die prognostizierte Erlösentwicklung durch kontinuierliche Steigerungen der Charraten über 11 Jahre hinweg.

Der Senat lässt diese Zweifel auf sich beruhen und unterstellt zugunsten der Klägerseite die Richtigkeit der "steuerlichen Ergebnisrechnungen" in den beiden Prospekten, wonach für das Jahr 2000 erstmals ein Totalgewinn i.H.v. ca. 3,1 Mio. bzw. 2,2 DM ohne Veräußerungsgewinn erwartet werden konnte. Aufgrund dieser Unterstellung hat der Senat keine Veranlassung, die von der Klägerseite zum Beweis eines wahrscheinlichen Totalgewinns angebotenen Beweise zu erheben, wobei die Tauglichkeit dieser Beweisantritte für die Beweisthemen ebenfalls unerörtert bleiben kann. 163

5. 164

Die Richtigkeit des von der Klägerseite geltend gemachten wahrscheinlichen Totalgewinnes kann unterstellt werden, weil ein solcher Totalgewinn - für sich allein genommen - nicht die bestehenden Zweifel des Senats an der Gewinnerzielungsabsicht der P KG für die Streitjahre ausräumen kann. Diese fortbestehenden Zweifel gehen zu Lasten der Klägerseite, die insoweit die Beweislast (Feststellungslast) trägt. 165

a) 166

Nach der oben unter 2. b) zitierten höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH in BStBl II 1996, 219 / 223 unter 4.a) m. w. N.) bewirkt ein von der Klägerseite geführter sog. Erschütterungsbeweis durch einen aufgezeigten wahrscheinlichen Totalgewinn noch nicht, dass das Finanzgericht deshalb zwingend von einer Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschaft auszugehen hat. Vielmehr ist in diesem Falle nur die *Vermutung* der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht erschüttert. Lässt sich aber nicht ausschließen, dass das Streben der Gesellschaft nach einem Totalgewinn vom Streben nach einer Kapitaleinlage aus Einkommensteuerersparnissen der Gesellschafter verdrängt werden sollte, ist die Entscheidung nach den Grundsätzen der objektiven Beweislast zu treffen. Diese hat bei geltend gemachten Verlusten - wie hier, oder der Verrechnung von Sonderbetriebseinkünften mit Verlusten, wie ebenfalls hier - der Steuerpflichtige zu tragen. Die mit dem nach der mündlichen Verhandlung eingereichten Schriftsatz der Kläger zu 2. bis 5. vorgetragene gegenrteilige Rechtsansicht findet in der zitierten BFH-Rechtsprechung gerade keine Stütze, was die Kläger verkennen. 167

b) 168

Vorliegend spricht sehr viel dafür, dass trotz eines als wahrscheinlich zu unterstellenden Totalgewinns, den der Senat allerdings als starkes Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht wertet, das Streben der P KG nach diesem Totalgewinn vom Streben nach einer Kapitaleinlage aus Einkommensteuerersparnissen ihrer Gesellschafter verdrängt werden sollte, so dass nach Beweislastgrundsätzen von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht 169

der KG auszugehen ist.

aa) Indizien hierfür sind zunächst einmal die bereits oben dargelegten Merkmale, die die Qualifizierung der P KG als eine nach ihrem äußeren Erscheinungsbild erkennbare Verlustzuweisungsgesellschaft begründet haben. Dabei misst der Senat vertiefend und gewichtend den folgenden Umständen besondere Bedeutung bei: 170

bb) Die Konzeption für die Beteiligung der Kommanditisten war ersichtlich darauf zugeschnitten, diesen in einer ersten Phase den weitaus überwiegenden Teil ihrer Kommanditeinlagen aus Ersparnissen bei ihrer Einkommensteuer 1986 und 1987 zu ermöglichen. Dies sollte dadurch bewirkt werden, dass durch eine abgestimmte Kombination von sofort abzugsfähigen Vorlaufkosten, besonders hohen Sonderabschreibungen für die Schifffahrt, ergänzenden degressiven Abschreibungen und hohen Fremdfinanzierungskosten maximale Verlustzuweisungen in diesen zwei Jahren von durchschnittlich 150 % erfolgen konnten. Damit sollte erkennbar schon per 31.12.1987 die Gesellschaftereinlage bis zu 82 % aus Steuermitteln bezahlt und entsprechend ein echtes Verlustrisiko des Kommanditisten bis auf etwa 18 % (Berechnung siehe oben unter 3.a (3)) wirtschaftlich betrachtet auf den Fiskus verlagert werden. 171

cc) In einer zweiten Phase, die die Jahre 1988 bis 1990 umfasste, sollten dem Anleger dann weitere Mittel als ergebnisunabhängige "Ausschüttungen" von jeweils 10 % seiner Einlage zufließen, wodurch dieser dann zusammen mit der Steuerersparnis nicht nur sein eingesetztes Kapital zurück gewonnen, sondern bereits eine hohe Liquidität im Sinne eines Überschusses erreicht hätte. Diese Gestaltung spricht deutlich gegen eine unter kaufmännischen Gesichtspunkten zu erwartende Gewinnorientierung der P KG. 172

Bemerkenswert ist dabei zunächst die Tatsache, dass diese Ausschüttungen zu einem Zeitpunkt erfolgen sollten, zu dem das Schiff noch in der Verlustzone fuhr und die KG weiterhin auf die hohen, zu verzinsenden Fremdmittel angewiesen war, also die faktische Rückzahlung von Teilen des Kommanditkapitals an die Gesellschafter kaufmännisch nicht sinnvoll erscheinen kann. Dies wird besonders deutlich durch die in den Prospekten auch aufgezeigte Notwendigkeit, zum Ausgleich der hierdurch verursachten oder zur Vermeidung einer negativen Liquidität der KG in 4 Jahren ein verzinsliches Darlehen der Stillen Gesellschafterin T GmbH in Anspruch zu nehmen. Die dadurch entstehenden Kapitalkosten belasteten natürlich das betriebliche Ergebnis. Diese finanziellen Belastungen wären vermeidbar gewesen, wenn man - wie von einem ordentlichen Kaufmann eigentlich zu erwarten - Ausschüttungen erst aus der durch Gewinne erreichten ausreichenden Liquidität in späteren Jahren vorgesehen hätte. Dass hier anders verfahren werden sollte, spricht für die Absicht der KG-Initiatoren, statt eines frühen Totalgewinns im Interesse der Gesellschaft lieber eine frühe Rückzahlung von Teilen des eingezahlten Kommanditkapitals im Interesse der Kapitalanleger anzustreben. Ob solche Ausschüttungen in der Branche "üblich" sind, wie die Klägerseite in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, ist für die steuerliche Würdigung nicht von Bedeutung. 173

Weiterhin ist bemerkenswert, dass diese Ausschüttungen in der Phase von 1988 bis 1990 zu 30 % "bankgarantiert" sein sollten. Der Kommanditist sollte also in Höhe dieser Quote, losgelöst von jedem unternehmerischen Risiko des Geschäftsbetriebs, ggf. auch bei der KG nicht vorhandenes Geld erhalten, während sich die Gesellschaft mit einem entsprechenden Risiko belasten wollte. 174

Darüber hinaus kann davon ausgegangen werden, dass die in Aussicht gestellten Bankgarantien die P KG mit weiteren, hierfür im Kreditgewerbe üblichen Kosten belasteten. 175

Somit sollte durch die bankgarantierten Ausschüttungen möglicherweise bezweckt werden, auch um den Preis vermeidbarer Kosten und Risiken zu Lasten der KG den Kapitalanlegern sehr früh und sehr deutlich erkennbar die Sorgen vor einem eigenem unternehmerischen Risiko der Beteiligung zu nehmen. Auch dies macht die Prioritäten der KG deutlich: Wichtig ist nicht ein Totalgewinn (der kann scheinbar ohne weiteres durch überflüssige Kosten und Risiken gefährdet oder verzögert werden), sondern die frühzeitige Sicherung der durch Steuerersparnisse erzielten Vermögensbildung der Anleger.

dd) Mit einer dritten Phase bis 1995 sollte erkennbar lediglich die Laufzeit der degressiven AfA einbezogen und die restliche Haltefrist für das Schiff überbrückt werden, so dass dann die bedingte Rückzahlungspflicht für den erwarteten Bundeszuschuss i.H.v. 6,4 Mio. DM entfallen war. Für den "Musterkommanditisten" mit einer Einlage von 100.000,- DM bedeutete dieser Zuschuss rein rechnerisch eine Aufwertung seiner Beteiligung um 50.000,- DM, die nicht durch die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der KG erwirtschaftet werden musste. Für einen "Mitnahme-Effekt" hierbei zugunsten der Kommanditisten spricht insbesondere der Zeitpunkt der 1. Verkaufsoption, die nach dem Prospekt in der Zeit vom 1.07. bis 31.12.1995, also kurz nach dem voraussichtlichen Ablauf der Bindungsfrist, ausgeübt werden konnte. Das von dieser Gestaltung ausgehende Signal an die Kapitalanleger kann vernünftigerweise nur als Angebot verstanden werden, nach Ausschöpfung aller vorgesehenen Steuer- und Subventionsvorteile zum frühest möglichen Zeitpunkt problemlos aus dem Steuersparmodell auszusteigen und dadurch zukünftige Risiken des normalen Geschäftsbetriebs zu vermeiden. 176

(1) Dem kann nicht mit Erfolg entgegen gehalten werden, dass es den Kommanditisten unbenommen gewesen wäre, die beiden Verkaufsoptionen verfallen zu lassen und in der Gesellschaft zu verbleiben, wie auch in den Prospekten ausdrücklich erwähnt. Den Kommanditisten wurde nämlich der leichte Ausstieg aus der Gesellschaft ohne Kündigung per Option schon zum 31.12.1995 gegen Zahlung von 50 % seiner Einlage, spätestens aber zum Zeitpunkt der zweiten Verkaufsoption per 31.12.1998 zum Kaufpreis von 44 % seiner Einlage wirtschaftlich logisch nahe gelegt: Denn die Verkaufspreise der Optionsregelungen waren wiederum teilweise "bankgarantiert", also teilweise risikolos, während die Alternative zu einer Optionsausübung der risikoreiche Verbleib in der KG und eine spätere Kündigung der Kommanditbeteiligung ohne ein durch eine Bank garantiertes Auseinandersetzungsergebnis gewesen wäre. Durch diese modellimmanenten Anreize "gesteuert" war das Ausscheiden der Masse der Kommanditisten zum 31.12.1995, spätestens jedoch zum Jahresende 1998 zu erwarten. Bis zu diesen Zeitpunkten hatte die P KG aber nach ihren eigenen Ergebnisplanungen in den Prospekten nur kumulierte Verluste erwirtschaftet (vgl. zu einem ähnlichen "gesteuerten" Modell BFH in BStBl II 2001, 789). 177

(2) Hiergegen kann die Klägerseite nicht mit Erfolg argumentieren, dass die Rückkaufoption nicht von der P KG selbst, sondern von einem anderen Unternehmen der Firmengruppe als "Dritter" angeboten worden sei. Diese gekünstelt wirkende Betrachtungsweise übersieht, dass es sich bei der T GmbH um ein ebenfalls von den Initiatoren beherrschtes Schwester-Unternehmen handelt, das im Rahmen der modellhaften Gestaltung planmäßig mit der ihm zugedachten Rolle des Anteilsaufkäufer eingeschaltet wurde, wie schon die Prospekt Darstellungen verdeutlichen. Die in diesem Fallgegebene personelle und wirtschaftliche Verflechtung beider Gesellschaften rechtfertigt eine Einbeziehung der Schwestergesellschaft als eine der Klägerin nahe stehende Person in die Gesamtwürdigung der Bedeutung der Bankgarantierten Verkaufsoption. 178

ee) Es liegt auch der Gedanke nicht fern, dass danach - wenn also die P KG ihre Struktur als Publikums-KG verloren haben würde - die als Gesellschafter im wesentlichen verbleibenden 179

Unternehmen der Initiatoren mit ihrer Mehrheit die Liquidierung der Gesellschaft zu beschließen beabsichtigten. Denn die Firmengruppe war ansonsten im fraglichen Zeitraum nur auf dem Gebiet des Baus und der Vermarktung von ...tankern sowie ...anlagen hierfür, nicht aber als Reeder tätig.

ff) Schließlich ist noch das Verhalten der P KG im Herbst 1987 in die Überlegungen einzubeziehen. Ausweislich des weiteren, aktualisierten Prospekts von 20.11.1987, der unverändert die charakteristischen Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft erkennen ließ, war auf der Basis der seinerzeit geschlossenen endgültigen Verträge per 31.12.1995 ein kumulierter Verlust von ca. 12,40 Mio. DM zu erwarten. Für den Zeitpunkt der dem Charterer O eingeräumten Kaufoption für das Schiff, also im September desselben Jahres, ist der Unterschied unerheblich. Dieser Verlust konnte dann aber selbst durch den vertraglich für 1995 schon festgelegten Optionskaufpreis in Höhe von 10,05 Mio. DM, der natürlich in dieser Höhe auch kein Veräußerungsgewinn war, nicht mehr ausgeglichen werden. 180

Es stellt sich also die Frage, warum eine gewinnorientierte Gesellschaft sehenden Auges für die vertraglich vereinbarte Dauer von 8 Jahren ein per Saldo verlustbringendes Geschäft betreiben will statt das Unternehmen unverzüglich zu liquidieren. Das kann die von der Klägerseite in der mündlichen Verhandlung angegebenen Gründe haben, nämlich die Vermeidung eines noch höheren Verlustes bei sofortigem Verkauf des Tankers, die Hoffnung auf eine Nichtausübung der Kaufoption und anschließende Besserung der Geschäftslage, etc, wie der Senat zumindest nicht ausschließen will. Der von den Klägern zu 2. bis 5. beantragten diesbezüglichen Beweiserhebung bedarf es deshalb nicht. Es mag aber auch zusätzlich für die Gesellschaft die Überlegung eine Rolle gespielt haben, dass man in diesen Jahren bis 1995 ohnehin nur Verluste zu erwirtschaften beabsichtigt hatte und die Kaufoption von O nicht störte, weil ein Verkauf des Schiffes nach Ablauf der Bindungsfrist für den Bundeszuschuss zum Jahresende 1995 ebenfalls geplant war. 181

c) 182

Es drängt sich jedenfalls dem Senat nach den vorstehenden Feststellungen der Eindruck auf, dass die Gesellschaft sich mit ihren Emissionsangeboten bevorzugt an solche Anleger wenden wollte, denen es eben nicht um einen langfristig angestrebten Gewinn aus einer risikobehafteten unternehmerischen Betätigung ging, sondern um eine kurzfristige Möglichkeit, mit einer überwiegend steuerfinanzierten Kapitaleinlage eine möglichst sichere und schnelle Rendite zu erzielen - ohne dass es auf das betriebswirtschaftliche Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der KG ankommen sollte. Zumindest verbleiben unter Abwägung aller Umstände des Falles erhebliche diesbezügliche Zweifel. Bei Würdigung dieser Umstände hat der Senat deshalb nicht die Überzeugung (§ 96 Abs. 1 S. 1 FGO) gewinnen können, dass ein anzunehmender wahrscheinlicher Totalgewinn im Jahre 2000 aus Sicht der Gesellschaft mehr sein sollte als ein billigend in Kauf genommener Nebeneffekt zu dem erkennbaren Hauptzweck, ihren Gesellschaftern in Vorjahren Steuerersparnisse zum Zwecke der Kapitaleinlage zu verschaffen. 183

III. 184

Da es schon - wie dargelegt - an einer Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft fehlt und eine Mitunternehmerschaft der Feststellungsbeteiligten zu verneinen ist, sind die angefochtenen negativen Feststellungsbescheide rechtmäßig, ohne dass es noch auf die Frage ankäme, ob auf der Ebene der Gesellschafter, also hier der Kläger und Beigeladenen, eine individuell zu prüfende Gewinnerzielungsabsicht im Zeitpunkt der Anlageentscheidung gegeben war. 185

Dies gilt auch für die Kläger zu 3. bis 5., bei denen die Besonderheit vorliegt, dass sie im Dienste der P KG Vergütungen für die Vermittlung der Kommanditanteile bezogen haben. Solche Vergütungen gehören allerdings zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG). Voraussetzung für die Hinzurechnung dieser Vergütungen als Sonderbetriebseinnahmen beim Gesellschafter ist aber, dass sie als Betriebsausgaben den Gewinn der Gesellschaft gemindert haben (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691 unter C II 3 m. w. N.). Diese Voraussetzungen erfüllen Zahlungen von Verlustzuweisungsgesellschaften, bei denen die fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu vermuten ist, für Dienstleistungen ihrer Gesellschafter nicht. Denn sie sind keine gewerblich tätigen Gesellschaften im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BFH in BStBl II 1996, 219/225 unter II 1).	186
Im Übrigen ist eine Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschafter hinsichtlich ihrer Kommanditbeteiligung aus den Gründen zu oben II. 5. auch zu verneinen.	187
IV.	188
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 5 S. 2 FGO.	189
Wegen der erheblich unterschiedlichen Beteiligung der unterliegenden Kläger und des ebenfalls mit seinem ausdrücklich gestellten Antrag unterliegenden Beigeladenen zu 1. am Gegenstand des Verfahrens hält der Senat es für ermessensgerecht, die Kosten nicht nach Kopfteilen, sondern nach dem Maß der jeweiligen Beteiligung dieser Personen festzusetzen. Dabei ist zwischen den gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten - wie aus dem Tenor ersichtlich - zu differenzieren mit der Folge, dass jeder Kläger und der Beigeladene zu 1. ihre jeweiligen außergerichtlichen Kosten selbst tragen (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Dezember 1999 III B 15/99, BFH/NV 2000, 827 / 831 unter 4.; Tipke/Kruse, FGO § 135 Tz. 24 m.w.N.).	190
Die jeweilige Gerichtskostenquote der Kläger und des Beigeladenen zu 1. bemisst sich nach der Höhe der mit dem jeweiligen Klageantrag geltend gemachten persönlichen Einkünfte, ggf. einschließlich der positiven und negativen Sonderbetriebseinkünfte (vgl. insoweit auch Tipke/Kruse, FGO § 135 Tz. 26 m.w.N.), im Verhältnis zu der Höhe der insgesamt streitigen Einkünfte dieser Art. Für die Klägerin zu 2., die als Komplementär-GmbH am Ergebnis des Gesellschaft nicht beteiligt war und deshalb für sich keine eigenen Einkünfte festzustellen beantragt hat, hält das Gericht einen Durchschnittswert für zutreffend. Ansonsten würde diese Klägerin trotz ihres Unterliegens keine Gerichtskosten tragen müssen, was unbillig erscheinen müsste. Daraus ergeben sich die tenorierten Quoten.	191
Der Beigeladene zu 2. hat seine außergerichtlichen Kosten gem. § 139 Abs. 4 FGO selbst zu tragen, da er keinen eigenen Sachantrag gestellt hat und unter diesen Umständen eine Überbürdung dieser Kosten auf die unterliegenden Kläger und den Beigeladenen zu 1. unbillig wäre (vgl. Tipke/Kruse, FGO § 139 Tz 172 m. w. Nachweisen). Andere Billigkeitsgesichtspunkte sind weder ersichtlich noch vorgetragen.	192
Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO nicht vorliegen.	193