

---

**Datum:** 15.12.2003  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 652/99  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2003:1215.15K652.99.00

---

**Tenor:**

Die Klagen werden abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger. Dabei trägt jeder Kläger seine außergerichtlichen Kosten selbst. Von den Gerichtskosten entfallen auf den Kläger zu 1. 7 v. H., auf den Kläger zu 2. 17 v. H., auf den Kläger 3. 18 v. H., auf den Kläger zu 4. 24 v. H., auf den Kläger zu 5. 19 v. H., auf die Klägerin zu 6. 7 v. H., auf den Kläger zu 7. 3 v. H. und auf den Kläger zu 8. 5 v. H.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit sogenannter negativer Feststellungsbescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre 1988 bis 1992. Mit diesen Bescheiden hat der Beklagte die Einkünfteerzielungsabsicht der S KG und der an ihr beteiligten Gesellschafter, darunter auch die Kläger, verneint und die Feststellung von sowohl positiven wie auch negativen Einkünften abgelehnt.

2

Die Vorgänge um die S KG, insbesondere die mit der Gesellschaftsgründung bezweckten Ziele und die Hintergründe ihres Scheiterns, waren Gegenstand eines Strafverfahrens, das vom Januar bis März 1997 vor dem Landgericht C stattgefunden hat. Angeklagt waren in diesem Verfahren die Initiatoren des S-Projekts, nämlich der Ingenieur T und der Betriebswirt G. Mit Urteil vom 21. März 1997 (Aktenzeichen ...) wurden die Angeklagten von den Vorwürfen des Betrugs (§ 263 StGB) bzw. des Kapitalanlagebetrugs (§ 264a StGB) - teilweise wegen eingetretener Strafverfolgungsverjährung - freigesprochen.

3

4

Das Strafurteil ist von den Klägern zu 2. bis 5. in das vorliegende finanzgerichtliche Verfahren eingeführt worden unter Hinweis auf die Richtigkeit von tatrichterlichen Feststellungen zu den Geschehensabläufen. Das Gericht hat den Klägern zu 1. und zu 6. bis 8. Gelegenheit zur Einsicht in das Urteil gegeben. Weiterhin war die S KG Gegenstand einer von der Betriebsprüfung L (im folgenden: Bp) durchgeführten Außenprüfung, auf die noch einzugehen sein wird.

Nach den Feststellungen des Landgerichts sowie den Ermittlungsergebnissen der Bp, soweit diese unstreitig sind, ergibt sich folgender Sachverhalt: 5

Der Ingenieur T gründete seit den 70'er Jahren verschiedene Gesellschaften für Entwicklung, Planung, Bau und Vertrieb von ...anlagen, an denen teilweise Familienmitglieder, teilweise andere natürliche oder juristische Personen beteiligt waren. Stets war jedoch gesichert, dass ihm der maßgebliche Einfluß auf diese Gesellschaften verblieb. In den 80'er Jahren verlagerte sich die Geschäftstätigkeit auf die Gründung von Kommanditgesellschaften, die auf die Beteiligung breiter Anlegerkreise durch die Übernahme von Kommanditanteilen ausgerichtet waren. Unternehmensgegenstand dieser Gesellschaften 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. 6

In 1987 wurde in der Unternehmensgruppe T das Konzept einer schwimmenden ...anlage entwickelt. Hierbei sollte ... verarbeitet werden. Die Besonderheit dieses Projektes bestand darin, dass die ...anlage auf einem Schiff installiert und so ein örtlich variabler Einsatz ermöglicht werden sollte. Zur Herstellung dieses Fabrikschiffes, S genannt, sollte ein gebrauchtes Schiff mit einer hoch modernen ...anlage versehen werden. Als Einsatzort waren ... vor der Küste O's vorgesehen. 7

Die Finanzierung dieses Projektes, das nach den ursprünglichen Berechnungen eine Gesamtinvestition von 46,95 Mio. DM erforderte, sollte in Höhe eines Teilbetrages von 14,4 Mio. DM wiederum über Beteiligungen an einer Publikums-KG erfolgen. In Höhe von 6,25 Mio. DM war ein nicht rückzahlbarer Zuschuss der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen und nach den Richtlinien des Schiffbauförderungsprogramms 1987 in die Finanzierung eingeplant. Im übrigen sollte die Finanzierung durch Bankdarlehen i.H.v. ca. 20,5 Mio. DM und - zu einem kleineren Teil - über Lieferantendarlehen sowie ein Darlehen und eine Stille Beteiligung der Firma M erfolgen. Die Darlehen sollten mit bis zu 13 % verzinst werden. Bei der M handelte es sich ebenfalls um ein zur T-Gruppe gehörendes Unternehmen. Es hatte im Jahre 1988 ein Grundkapital von 2 Mio. DM. Die Aktienanteile wurden überwiegend von der T Beteiligungs KG gehalten. Alleiniger Vorstand war Herr G, der im Jahre 2000 verstorben ist. 8

Zur Realisierung dieses S-Projektes wurde am 16.03.1988 die S GmbH gegründet und am 00.00.1988 im Handelsregister beim Amtsgericht C1 eingetragen. Gegenstand des Unternehmens war die Ausübung der Komplementärfunktion sowie die alleinige Geschäftsführung der S KG. Das Stammkapital der S GmbH in Höhe von 50.000,- DM wurde je zur Hälfte von der bereits erwähnten M und einem langjährigen Bekannten von Herrn G, Herrn F, gehalten, die beide auch Geschäftsführer der GmbH wurden. 9

Am 00.00.1988 meldeten die Geschäftsführer die Gründung der S KG beim Handelsregister des Amtsgerichts C1 an. Die Gesellschafter waren zunächst nur die S GmbH als Komplementärin sowie als alleinige Gründungskommanditistin die Firma D GmbH. Diese Gesellschaft war bereits Ende 1987 als Verwaltungs- und Konzeptionsfirma für das S-Projekt gegründet worden. Aufgabe dieser Gesellschaft war unter anderem die Erstellung des Prospekts, aufgrund dessen der Vertrieb der Kommanditanteile der KG bei potentiellen Anlegern erfolgen sollte. Gesellschafter waren zunächst je zur Hälfte die T Beteiligungs KG und Herr F. Auf das Schaubild "Übersicht über die Firmenverflechtung" im Sonderordner I der Steuerakten wird verwiesen.

Die Konzeption des Projektes sah vor, dass die S KG als Reeder fungieren und die schwimmende ...anlage nach deren Fertigstellung an die M gegen feste jährliche Zahlungen über einen bestimmten Zeitraum verchartern sollte. Diese Chartergebühren stellten die planmäßigen Einkünfte der S KG dar. Die Belieferung mit dem für die Produktion notwendigen ... sollte - so die ursprüngliche Planung - durch einen zehnjährigen Liefervertrag zwischen dem Charterer, also der M, und der staatlichen o'schen ...gesellschaft O1 sicher gestellt werden. Das ... Endprodukt ... sollte durch ... zu den üblichen Marktpreisen abgenommen werden. Auf das "Schaubild der Vertragspartner" auf Seite 16 des Beteiligungsangebots (Prospekt) von Oktober 1988 (Sonderordner I und Vertragsakte) wird verwiesen. 11

Zur Realisierung wurde im Dezember 1987 durch eine weitere GmbH der T-Gruppe ein 1975 erbautes Versorgungsschiff zum Preis von 1.175.000,- DM gekauft, sodann von der M erworben und mit einem weiteren Kaufvertrag für 3,65 Mio. DM an eine Käufergruppe weiter veräußert, die aus der S KG sowie einer Werft bestand. Die betreffende Werft war von der S KG beauftragt, das betreffende Versorgungsschiff in ein ...schiff umzubauen. Da die Werft eine solche ...anlage nicht bauen konnte, beauftragte sie wiederum die Firma T Beteiligungs KG, vertreten durch Herrn G, mit der Lieferung dieser Anlage zum Preis von ca. 24 Mio. DM. Die Verträge waren so aufeinander abgestimmt, dass Liefertermin für das Schiff einschließlich funktionsfähiger ...anlage der 03.12.1989 sein sollte. 12

Im Laufe des Jahres 1988 erstellte die Firma D GmbH den Prospekt, auf dessen Grundlage der Vertrieb der Kommanditanteile bei potentiellen Anlegern erfolgen sollte. Nachdem eine erste Auflage des Prospektes von Mai 1988 nicht in den Vertrieb gegeben worden war, erschien im Oktober 1988 schließlich die maßgebliche zweite Auflage. Der dem Gericht vorliegende Prospekt (Ordner I und Vertragsakte) enthält - soweit hier von Bedeutung - die folgenden Aussagen und Darstellungen: 13

Die Seite 3, die überschrieben ist mit "Das Beteiligungsangebot in Kürze", beinhaltete die Auflistung von 12 Punkten, von denen 6 wie folgt lauten: "Geringer Kapitaleinsatz durch hohen Steuervorteil", "Ausnutzung der steuerlich maximalen Verlustzuweisungsmöglichkeiten (150 % des eingesetzten Kommanditkapitals)", "Einplanungsbescheid für einen Bundeszuschuss des Bundesverkehrsministeriums in Höhe von 6,25 Mio. DM liegt vor", "Ausschüttung von 7,5 % p.a. ab Indienstellung", "Bankgarantierte Ausschüttung für 4 Jahre" und "Option für einen 60 %'igen, teils bankgarantierten Anteilsrückkauf". 14

Die Seite 4 enthielt unter der Überschrift "Wirtschaftliche Zusammenhänge" Ausführungen zu der Wirtschaftlichkeit des Projekts unter bezifferter Angabe von Energiepreisen, Einstandskosten, Selbstkosten und Verkaufskosten in US-Dollar ... . 15

Die Seiten 6 und 7 des Prospekts befassten sich unter der Überschrift "Die Kommanditbeteiligung" mit den Wirtschaftlichkeits- und Renditegesichtspunkten, die aus der 16

Sicht eines Kapitalanlegers von Bedeutung sein konnten. Zum "Konzept" hieß es, die Kommanditbeteiligung an dem S mit seiner ...anlage sei eine typisch unternehmerische Beteiligung mit allen Chancen und Risiken. Durch diese Beteiligung sei eine interessante Rendite mit geringem Eigenkapital zu erzielen. Der Einsatz des S in einem lukrativen Markt, konzipiert durch Unternehmen mit langjähriger Erfahrung, lasse ein wirtschaftlich günstiges Ergebnis erwarten. Verbunden mit dem hohem Zuschuss des Bundesverkehrsministeriums und den steuerlichen Vergünstigungen für Seeschiffe seien hohe, zum teil bankgarantierte Ausschüttungen möglich. Die Option für einen ebenfalls teilweise bankgarantierten Anteilsrückkauf gebe dem Kommanditisten die Möglichkeit, seine Beteiligung nach Ablauf der achtjährigen Bindungsfrist zu einem günstigen Verkaufspreis zu veräußern. Bei Wahrung der Option werde dem Kommanditisten die Möglichkeit geboten, bereits ab 1994, dem sechsten Jahr, über jeweils jährlich 1/3 der Kaufpreissumme durch verzinsliche Vorfinanzierung zu verfügen.

In einem weiteren Absatz unter der Überschrift "Laufzeit" wurde ausgeführt: Die Laufzeit betrage acht Jahre ab dem Beginn der Investitionsphase (Dabei handelt es sich wohl insoweit um einen Druckfehler, als es richtig *Abschluss* der Investitionsphase heißen muss, wie sich aus dem Folgesatz ergibt:). Aus Gründen der steuerlichen Bindungsfristen und der Laufzeit des Bundeszuschusses empfehle es sich nicht, die Beteiligung vor Ablauf von acht Jahren nach Abschluss der Investitionsphase zu veräußern. Zu der Stillen Beteiligung der M als sogenanntem "Alt-Reeder" wurde mitgeteilt, dass diese Stille Gesellschaftereinlage nicht vor Ablauf von acht Jahren ordentlich kündbar sei. 17

Zu dem Bundeszuschuss in Höhe von 6,25 Mio. DM im Rahmen des Schiffsbauförderungsprogramms 1987 wies der Prospekt darauf hin, dass der Schiffsbauzuschuss grundsätzlich nicht zurückbezahlt werden müsse, sofern das Schiff die Deutsche Flagge führe und innerhalb von acht Jahren nach Inbetriebnahme nicht verkauft werde. Die Rückzahlungsverpflichtung werde der Gesellschaft mit jeweils 20 % p.a., beginnend mit dem Ablauf des 4. Betriebsjahres, erlassen. Nach Ablauf des 8. Jahres sei die eventuelle Rückzahlungspflicht erloschen und der Zuschuss sei den Gesellschaftern als Eigenkapital zugewachsen. 18

Unter dem Punkt "Verlustzuweisungen" (S. 7) hieß es : "Den Kommanditisten werden Verlustzuweisungen nach § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 52 EStG von insgesamt ca. 150,0 % der gezeichneten Einlagen zuteil. Die Verlustzuweisung für das Jahr 1988 beträgt 174,6 %, bezogen auf die 50 %-ige Einzahlung. Die Verlustzuweisung für das Jahr 1989 beträgt 125, 4 %, bezogen auf die 50 %-ige Einzahlung. Die hieraus resultierenden Steuerminderungen finanzieren unabhängig von den geplanten Ausschüttungen und dem Anteilsrückkauf bereits einen wesentlichen Anteil der Beteiligung." 19

Danach folgte der Punkt "Ausschüttungen" mit dem Wortlaut: "Ab 1990 bzw. ab Inbetriebnahme des S ist eine jährliche Ausschüttung in Höhe von 7,5 % p.a. geplant. Im Jahre 1989 erfolgt eine monatlich zeitanteilige Verrechnung ab Inbetriebnahme. Die Ausschüttungen für die Jahre 1990 bis 1993 in einer Höhe von insgesamt 30 % werden bankgarantiert. Die Herauslegung der Bankgarantie für 1990 und 1991 erfolgt mit Inbetriebnahme des S (geplant Dezember 1989), für 1992 nach dem ersten Betriebsjahr und für 1993 nach dem zweiten Betriebsjahr. Soweit aufgrund der steuerlichen Ergebnisse keine Gewinnentnahmen zulässig sind, werden diese Ausschüttungen wie Entnahmen behandelt." 20

Schließlich folgte der Punkt "Anteilsrückkauf", zu dem ausgeführt wurde, für den Anteilsrückkauf nach acht Jahren liege den Kommanditisten ein Angebot der M zu einem Preis von 60 % der gezeichneten Kommanditeinlage vor. Die M verpflichte sich, auf Wunsch 21

jedes Kommanditisten dessen Anteile nach dem achten Jahr zu übernehmen und biete die Möglichkeit der vorzeitigen Verfügung über den Rückkaufspreis bereits ab 1995 für das 6., 7. und 8. Jahr mit jeweils 1/3 der Kaufpreissumme durch Vorfinanzierung für den Kommanditisten. Die Option, ob er von dem Rückkaufangebot Gebrauch machen wolle oder in der Gesellschaft verbleibe, sei vom Kommanditisten nach dem 6. Beteiligungsjahr in der Zeit vom 01.10.1994 bis zum 31.03.1995 auszuüben. Die M als Käufer der Anteile lasse nach Inbetriebnahme des S eine Garantie einer renommierten Bank in Höhe von 33 1/3 % des Rückkaufspreises herauslegen. Die Garantie diene zur teilweisen Absicherung der Rückkaufverpflichtung und werde unwiderruflich auf die Kommanditisten ausgestellt.

Unter der Darstellung von "Investition und Finanzierung" auf den Seiten 8 und 9 fanden sich auf den Seiten 10 und 11 die "Liquiditäts- und Ertragsplanung von 1988 bis 1998", unterteilt in die Investitionsphase mit den Jahren 1988 und 1989 sowie die Betriebsphase mit den Jahren 1990 bis 1998. Der Plan enthielt eine Gesamtübersicht, unter anderem zu den Einnahmen der Gesellschaft, ihren Betriebsausgaben, den sich durch Darlehenstilgungen sowie Ausschüttungen von Kommanditkapital ergebenden Gesamtausgaben, die jährliche - auch kumulierte - Liquiditätsentwicklung, die Sonderabschreibung nach § 82 f EStDV sowie die Normal-AfA für den Schiffsbau und schließlich die sich aus dieser Planung ergebenden steuerlichen Werte. Danach war für die beiden Investitionsjahre ein steuerlicher Verlust von 12,575 Mio. DM (1988) bzw. 9,114 Mio. DM (1989) zu erwarten, während in der mit "Betriebsphase" überschriebenen Zeit von 1990 bis 1998 steigende positive Steuerergebnisse angesetzt wurden. Aus der Zeile "Steuerergebnis kumuliert" ergab sich, dass wegen der hohen steuerlichen Verluste aus 1988 und 1989 die erwarteten Einnahmen in der Betriebsphase diese Verluste nicht ausgleichen würden. Der kumulierte Verlust wurde für 1997 mit 7,499 Mio. DM und für 1998 mit 4,907 Mio. DM errechnet. Auch das kumulierte Kapitalkonto war demnach ab 1989 negativ und blieb es bis zum Ende des letzten ausgewiesenen Jahres 1998. 22

In den auf den beiden folgenden Seiten vorgenommenen "Erläuterungen zur Liquiditäts- und Ertragsplanung" wurden die Chartereinnahmen konkret auf der Basis bestimmter ...mengen, Betriebstage und Wechselkurse mit 7,818 Mio. DM jährlich errechnet. Diesen Einnahmen wurden konkret bezeichnete geschätzte Betriebskosten in einer Vielzahl von Positionen gegenüber gestellt; die Summe belief sich insoweit auf 2,2 Mio. DM. 23

Im Zusammenhang mit der Ertragsplanung hieß es, dass die M als Charterer des S mit der staatlichen o'schen ...gesellschaft O1 einen zehnjährigen Vertrag über die Lieferung von ... mit einer günstigen ...qualität abgeschlossen habe. 24

Tatsächlich gab es jedoch im Zeitpunkt der Prospektveröffentlichung, also im Oktober 1988, keine vertragliche Vereinbarung zwischen Personen oder Firmen aus der T-Gruppe einerseits und der staatlichen o'schen ...gesellschaft andererseits über ein Bezugsrecht für ... . Erst mehr als zwei Jahre später, am 20.11.1990, wurde mit dem o'schen ...ministerium ein Vertrag über eine Zusammenarbeit geschlossen, auf den noch einzugehen sein wird. Auch die auf Seite 16 des Prospekts angegebene Verpflichtung der M zum Abschluß eines langfristigen Time-Charter-Vertrages mit der S KG existierte zu diesem Zeitpunkt jedenfalls nicht in der Form eines ausformulierten schriftlichen Vertrages, der erst am 21.11.1991 abgeschlossen wurde (siehe Sonderordner I). 25

Die Seiten 14 und 15 des Prospekts befassten sich ausführlich mit der laut Überschrift "Steuerlichen Situation der Kommanditisten". Es folgten beispielhafte Berechnungen der Auswirkungen der angestrebten Verlustzuweisungen auf die Einkommensteuer der Kommanditisten bei einer angenommenen Steuerbelastung von insgesamt 58 % durch 26

Einkommensteuer und Kirchensteuer in der Investitionsphase, 31,8 % in der Betriebsphase und 26,5 % auf den Veräußerungsgewinn. Danach sollten sich für die Kommanditisten in 1988 Steuerersparnisse in Höhe von insgesamt 7.293.500 DM und für 1989 Steuerersparnisse in Höhe von 5.234.500 DM ergeben. Unter Berücksichtigung der Ausschüttung von jährlich 7,5 % des eingesetzten Kommanditkapitals, versteuerten Chartereinnahmen sowie eines für 1997 angesetzten Veräußerungsgewinns gemäß der Rückkaufoption sollte sich - berechnet auf dieses Jahr 1997 - ein Liquiditätsergebnis von 8.173.600 DM ergeben. Bei dieser Liquiditätsberechnung wurde davon ausgegangen, dass sämtliche Kommanditisten zum Jahresende 1997 ausscheiden und auch von dem Angebot Gebrauch machen wollten, sich den Veräußerungspreis in den Jahren 1995 bis 1997 zu jeweils 1/3 vorfinanziert vorab auszahlen zu lassen.

Ergänzend zu dieser Gesamtvorschau war auf Seite 15 des Prospekts eine beispielhafte "Berechnung für eine 100.000 DM Kommanditbeteiligung" dargelegt. Als Ergebnis der Investitionsphase war dort eine Gesamtverlustzuweisung von 150.000 DM entsprechend 150 % und die daraus resultierende Gesamtsteuerersparnis in Höhe von 87.000 DM errechnet. Die bis Ende 1989 eingesetzten 100.000 DM Eigenkapital zuzüglich 5.000 DM Agio waren demnach bis auf 18.000 DM durch Steuerminderungen abgedeckt. Für die Betriebsphase setzte das Berechnungsbeispiel die Ausschüttungen von jährlich 7,5 % Kommanditkapital, die versteuerten Einnahmen sowie ebenfalls wieder die Raten des in den Jahren 1995 bis 1997 ausgezahlten anteiligen Rückkaufpreises auf den zu veräußernden Kommanditanteil an. Unter Ansatz eines Veräußerungsgewinns hierfür in 1997 kam das Rechenbeispiel zu dem Ergebnis, dass der Muster-Kommanditist nach Rückführung seines gesamten eingesetzten Kapitals noch einen zusätzlichen Ertrag nach Steuer von 51.759 DM hat. 27

Auf den Seiten 20 und 21 des Prospekts fand sich unter der Überschrift "Steuerliche Grundlagen" neben den zusammengefassten Ausführungen zu den Verlustzuweisungen und deren technischer Umsetzung, zu der laufenden Gewinnbesteuerung und der Veräußerungsgewinnbesteuerung auch die Aussage, dass die von den Kommanditisten angestrebte Mehrung des Betriebsvermögens, das sich durch die dargestellten Liquiditäts-, Ertrags- und Steuerrechnungen ergebe, die Absicht zeige, dass Steuern zu sparen nicht Gegenstand der Gesellschaft sei. Aus den Berechnungen gehe hervor, dass die Beteiligung nicht allein aus Steuervorteilen zu finanzieren sei und dass erst eine Gewinnerzielung die geplante Rendite realisierbar mache. Ergänzend verweist der Prospekt (S. 23) auf ein steuerliches Gutachten der E AG zu dem Beteiligungsangebot, das in der sogenannten Dokumentationsmappe (im Sonderordner I) enthalten war, die ergänzend zu dem Prospekt weitere vertragliche Grundlagen beinhaltete, soweit diese seinerzeit schon vorlagen. 28

Das betreffende Gutachten, das von den Kommanditisten angefordert werden konnte, kam in Textziffer 2017 zu dem Ergebnis, dass "sich unter der - anhand der vorgelegten Unterlagen jedoch nicht substantiierbaren - Annahme einer Befreiung von Rückzahlung der "Liquiditätsausschüttungen" auch unter dem Gesichtspunkt einer etwa befristeten Gesellschafterstellung für einen Kommanditisten ein Gewinn aus einer gegebenenfalls erfolgenden Veräußerung des Gesellschaftsanteils ergebe, so dass das Vorliegen eines Mitunternehmerisikos zu bejahen" sei. Abschließend hieß es in der Schlussbemerkung des Gutachtens unter Textziffer 7000.: "Die in dem Prospekt enthaltenen Aussagen über steuerliche Auswirkungen der Beteiligung eines Kommanditisten an der S KG hängen im wesentlichen davon ab, ob die angestrebte Billigkeitsregelung hinsichtlich der Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen gem. § 82 f EStDV und des halben durchschnittlichen Einkommensteuersatzes gem. § 34 c Abs. 4 EStG von der Finanzverwaltung zuerkannt wird (vgl. Tz. 2020, 3012). Wesentlich ist desweiteren die Frage, 29

ob die Kommanditisten bei Wahrnehmung der Veräußerungsmöglichkeit ihrer Anteile von der Rückzahlung der "Liquidationsausschüttung" befreit sind (vgl. Tz. 2016 ff.)."

Auf den Seiten 24 und 25 des Prospekts wurde auf die vielfältigen Risiken der Beteiligung hingewiesen, u.a. auch auf die Möglichkeit einer Einstellung der ... aufgrund nationaler politischer Gründe in O. Auf Seite 31 des Prospekts waren die seinerzeit aktuellen Einkommensteuertabellen im Auszug mit einem zu versteuernden Einkommen bis zu 200.000 DM und mit Angabe des jeweiligen Grenzsteuersatzes abgedruckt. 30

Auf der Grundlage dieses Prospekts wurden die Kommanditanteile in der Folgezeit im wesentlichen durch Vermittler steuerbegünstigter Kapitalanlagen in ihrem jeweiligen Kundenkreis vertrieben. Zu diesen Kapitalanlagevermittlern gehörten auch die Kläger zu 2. bis 5. Durch Vereinbarung vom 29.07.1988 wurden sie als sogenannte Vertriebspartner von der KG mit der Platzierung des Kommanditkapitals beauftragt. Durch Vereinbarung vom gleichen Tag wurden diese Kläger an der geschäftsführenden S GmbH, der Komplementärin der S KG, als Gesellschafter beteiligt. Darüber hinaus beteiligten sich die Kläger zu 2. bis 5. auch an der S KG, indem sie am 16.12.1988 für jeweils 20.000,- DM Kommanditanteile erwarben. Der Kläger zu 1. beteiligte sich mit 100.000,- DM, die Klägerin zu 6. mit zunächst 20.000,- DM, der Kläger zu 7. mit 50.000,- DM und der Kläger zu 8. mit 80.000,- DM. 31

Bis zum Jahresende 1988 war das gesamte Kommanditkapital in Höhe von 14,4 Mio. DM gezeichnet. Entsprechend der Beitrittserklärung zahlten die insgesamt 130 Anleger bis zum 15.12.1988 50 % des gezeichneten Kommanditbetrags zuzüglich eines Agios von 5 %. Die restlichen 50 % sollten bis zum 15.09.1989 gezahlt werden. Wegen der einzelnen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags wird auf den KG-Vertrag (in der Vertragsakte) Bezug genommen. 32

Bereits unter dem 09./15. August 1988 hatten die T-Beteiligungs KG und die Firma J mit Sitz in den USA ein sogenanntes "Joint-Venture Agreement" getroffen, in dem eine Zusammenarbeit beider Firmen zur Förderung des S-Projektes vereinbart wurde (im Sonderordner I). Zu diesem Zweck sollte sich die Firma J zu 50 % an der M beteiligen. Inhaber der Firma J war ein o`scher Staatsbürger mit Namen J1. Hintergrund dieser geplanten Zusammenarbeit war, dass Herr J1 über beste Kontakte zur damaligen o`schen Militärregierung verfügte und so dem Projekt bei allen staatlichen Stellen zum Erfolg verhelfen sollte. Außerdem war der gemeinsamen Gesellschaft die Aufgabe zugedacht, in O die noch nicht vorhandene, Millionen teure Infrastruktur für die Arbeit des ...schiffes zu schaffen. Über die Beteiligung an der M sollte auch Herrn J1 der wirtschaftliche Erfolg des Projektes zu Gute kommen. 33

Tatsächlich kam es zunächst nicht zu den für die ...belieferung und die Herstellung der Infrastruktur erforderlichen Vereinbarungen mit der o`schen Regierung. Das Projekt verzögerte sich vielmehr mit der Folge, dass die S KG und die Werft den Lieferzeitpunkt für das ...schiff vertraglich von Dezember 1989 auf den 30.04.1991 hinausschoben. Spätestens ab 1990 kam es zu - teilweise auch gerichtlich geführten - Auseinandersetzungen zwischen der T-Gruppe und der Firma J des Herrn J1, die im Ergebnis dazu führten, dass dieser in O keinerlei Tätigkeiten mehr für das Projekt entfaltete. In der Folgezeit versuchte die T-Gruppe durch die Einschaltung anderer o`scher Staatsbürger, den Interessen des Projekts gegenüber den o`schen Behörden Geltung zu verschaffen. 34

Aufgrund deren Bemühungen kam es schließlich zu einem Vertrag zwischen der M einerseits und dem Ministerium ... O`s andererseits, der am 20.11.1990 abgeschlossen wurde. Der Vertrag, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird ( deutsche Übersetzung ab Seite 14 35

des Strafurteils = Bl. 60 ff. der FG-Akte 9 K 914/99), regelt den Rahmen der geschäftlichen Zusammenarbeit, auch unter Angabe konkreter Liefermengen und Preise. In Artikel 15 des Vertrages heißt es: "Dieser Grundlagenvertrag ist für beide Parteien verbindlich und reflektiert die Basis, auf welcher die Parteien dieser Vereinbarung in gutem Glauben einen Kauf- und Verkaufsvertrag für das hierin beschriebene ... aushandeln werden. Sie tritt außer Kraft an dem Tage, an dem der Kauf- und Verkaufsvertrag rechtsgültig ausgefertigt wird."

Im Dezember 1990 beauftragte die T Beteiligungs KG eine ihrer Tochterfirmen, nämlich die M1 GmbH, mit der Lieferung der ...anlage für das Schiff zu einem Preis von 20,1 Mio. DM. Diese GmbH gab den Auftrag im wesentlichen weiter an die M2 GmbH, die ebenfalls zu der T-Gruppe gehörte. 36

Am 21.06.1990 wurde zwischen der S KG und der Werft eine weitere Verschiebung des Liefertermins für das Schiff vom 30.04. auf den 30.06.1991 vereinbart. Dies geschah vor dem Hintergrund, dass der für das Projekt beantragte Bundeszuschuss nur bei Fertigstellung des Schiffes bis zum 30.06.1991 zur Verfügung stand. Das Schiff wurde sodann am 29.06.1991 an die KG übergeben, allerdings ohne die noch einzubauende ...anlage. Der Bundeszuschuss in Höhe von 6,25 Mio. DM wurde daraufhin Ende 1991 ausgezahlt. 37

In der Folgezeit, also im Sommer 1991, wurden die Kommanditisten der S KG dahingehend unterrichtet, dass aufgrund ... eine andere ... erforderlich sei als ursprünglich geplant und dass es angesichts der insoweit ohnehin notwendigen Änderungen insgesamt vorteilhafter sei, eine ...anlage mit flexiblen Einsatzmöglichkeiten - insbesondere ohne Bindung an den Standort O - in das Schiff einzubauen. Um für die Anleger einen Anreiz zu schaffen, einer hierfür notwendigen Kapitalerhöhung zuzustimmen, wurde eine Erhöhung der Chartergebühren in Aussicht gestellt. Unter diesem Eindruck beschloss die Gesellschafterversammlung am 24.06.1991 eine Kapitalerhöhung um 3.295.000 DM. 38

Die S GmbH gab daraufhin zum 01.09.1991 einen Prospekt heraus, aufgrund dessen die weiteren Kommanditanteile vertrieben wurden. In diesem Prospekt, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird (in der Vertragsakte und im Sonderordner I), erfolgt eine kurzgefasste, den veränderten Verhältnissen entsprechende Darstellung des S-Projektes. Außerdem wurde jedem Exemplar ein Prospekt der 2. Auflage von Oktober 1988 beigelegt, auf dessen fortdauernde Gültigkeit ergänzend hingewiesen wurde (S. 9). 39

Im Herbst 1991 waren die Kommanditanteile für die Kapitalerhöhung nahezu vollständig gezeichnet. Insoweit beteiligten sich fast ausschließlich Altanleger, die bereits 1988 Kommanditanteile erworben hatten und die durch ihre weitere Beteiligung an der Kapitalerhöhung den Erfolg des Projektes insgesamt sicher stellen wollten. An der Kapitalerhöhung beteiligten sich der Kläger zu 2. mit weiteren 70.000,- DM, der Kläger zu 4. mit 38.000,- DM, die Klägerin zu 6. mit 100.000,- DM und die übrigen Kläger dieses Verfahrens nicht. Die Zeichnung der neuen Kommanditanteile erfolgte etwa im Oktober 1991. Die Zahl der Kommanditisten stieg auf 135. 40

Am 21.11.1991 wurde der bereits erwähnte schriftliche Chartervertrag zwischen der S KG und der M geschlossen. Zu einer Fertigstellung und Inbetriebnahme des ...schiffes kam es jedoch auch in der Folgezeit nicht. Auf dem Schiff waren lediglich die ... Teile des Umbaus unter Deck vorgenommen worden. Weitere Teile in einem nicht bekannten Umfang lagerten auf der Werft oder waren bestellt. 41

Ende 1992 stand fest, dass ein Einsatz des Schiffes in O nicht mehr zu realisieren war. Die Ursachen für das Scheitern des Projektes an dem vorgesehenen Standort sind nach den 42



Feststellungen des Landgerichts C im Tatbestand seines vorbezeichneten Urteils ungeklärt geblieben. Durch den Geschäftsführer G "in der Folgezeit" unternommene Versuche der T-Gruppe, einen alternativen Einsatz des Schiffes vor der Küste W's zu ermöglichen, scheiterten an der Weigerung der Anleger, weiteres Geld in das Projekt zu investieren.

Im Jahre 1994 kam es zum wirtschaftlichen Zusammenbruch der T-Firmengruppe. Auch die S KG wurde illiquide mit der Folge, dass mit Beschluss des Amtsgerichts O2 vom 00.00.1994 das Anschlußkonkursverfahren eröffnet wurde. Das S - Schiff wurde in dem beschriebenen unfertigen Zustand gegen ein Bargebot von 300.000,- DM zwangsversteigert. Nach einem vorliegenden Handelsregisterauszug wurde das Anschlusskonkursverfahren mangels einer die weiteren Kosten deckenden Masse am 00.00.2001 eingestellt. 43

Dem Scheitern des Projektes folgten strafrechtliche Ermittlungen, die unter anderem in das erwähnte Strafverfahren gegen die Initiatoren des S-Projektes, die Herren T und G, mündeten. Den Freispruch der beiden Angeklagten begründete die Strafkammer in ihrem Urteil (Seite 32 ff.) wie folgt: Der Tatbestand des Betruges gem. § 263 StGB könne nicht festgestellt werden. Die Angeklagten hätten eine Vielzahl von Aktivitäten entfaltet, die auf die Realisierung einer schwimmenden ...anlage gerichtet gewesen seien. Deshalb könne die Feststellung, dass das Projekt von vornherein betrügerisch angelegt gewesen sei, nicht getroffen werden. Vielmehr seien die Gründe, warum dieses Projekt letztlich nicht zur Durchführung gelangt sei, ungeklärt geblieben. Dagegen hätten die beiden Angeklagten aber den Tatbestand des Kapitalanlagebetrugs im Sinne von § 264 a StGB verwirklicht (Seite 35 f). Denn die Prospektangaben zu dem angeblich bereits existierenden ...vertrag mit O seien falsch gewesen. Insoweit sei jedoch zwischenzeitlich die Strafverfolgung verjährt mit der Folge eines Freispruchs auch in diesem Punkt. 44

Im Besteuerungsverfahren stellt sich der Ablauf des S-Projektes nach Aktenlage wie folgt dar: 45

Aufgrund der abgegebenen Erklärungen der S KG zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1988 und 1989 ergingen zunächst unter dem 09.02.1990 bzw. 06.06.1991 erklärungskonforme Feststellungsbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO standen. Die festgestellten Gesamteinkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen demnach für 1988 ./ .12.087.774,- DM und für 1989 ./ . 6.591.507,- DM. 46

Die Kläger zu 2. bis 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 S 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. Wegen der Einzelheiten wird auf die Übersicht auf Seite 68 des nachfolgend noch darzustellenden Bp-Berichts vom 16.04.1997 verwiesen. 47

Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1990 erfolgte zunächst noch ebenfalls antragsgemäß mit einem Verlust von 1.811.488,- DM. Der Bescheid erging gleichfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Feststellungserklärung für 1991, die einen Verlust von 45.328,- DM auswies, wurde vom Beklagten nicht mehr in einem Bescheid umgesetzt. Gleiches gilt für die im April 1998 eingereichte Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für 1992, die einen Verlust in Höhe von 1.935.320,- DM errechnete. 48

Grund für die Nichtberücksichtigung der beiden letzten Feststellungserklärungen war eine mit 49  
Verfügung vom 16.11.1993 angeordnete steuerliche Betriebsprüfung durch das Finanzamt L.  
Diese Finanzbehörde und das Finanzamt T1, der jetzige Beklagte, waren für die S KG  
zuständig geworden, nachdem diese ihren Betriebssitz in den Zuständigkeitsbereich dieser  
Finanzbehörden verlegt hatte. Nach der Prüfungsanordnung waren Gegenstand der  
Außenprüfung unter anderem die einheitlichen und gesonderten Feststellungen der  
Veranlagungszeiträume 1988 bis 1990. Der für den 13.12.1993 angesetzte Prüfungsbeginn  
wurde auf Antrag der S KG bei Verzicht auf die Einrede der Verjährung für das Kalenderjahr  
1988 auf den 21.02.1994 verschoben. Die Prüfungsanordnung wurde durch Verfügung vom  
17.03.1994 auf das Veranlagungsjahr 1991 erweitert (siehe Prüfungsanordnungen in der Bp-  
Handakte).

Die vorbezeichnete Prüfung wurde abgeschlossen mit dem Bericht des Prüfungsfinanzamts 50  
vom 16.04.1997, das zu diesem Zeitpunkt umbenannt war in Finanzamt C2. In seinem  
Bericht kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der S KG bei ihrer Tätigkeit in den  
Prüfungsjahren die Einkünfteerzielungsabsicht 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 im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft 51  
ausgeschlossen gewesen, dass die Gesellschaft einen Totalgewinn würde erzielen können.  
Zweck der Gesellschaft sei lediglich gewesen, ihren Kommanditisten eine Steuerersparnis  
durch die Zuweisung von Verlusten zu ermöglichen. Dass es sich bei der S KG um eine  
Verlustzuweisungsgesellschaft handele, werde von dieser auch selbst nicht bestritten (Tz 12).  
Der von der KG dennoch als möglich behauptete Totalgewinn mit der Folge einer  
anzuerkennenden Gewinnerzielungsabsicht sei tatsächlich zu keinem Zeitpunkt zu erwarten  
gewesen (Tz 13). Das Projekt sei schon alleine deshalb nicht zu realisieren gewesen, weil  
der im Prospekt der Wahrheit zuwider behauptete Vertrag mit O zum Bezug von ... nicht  
existiert habe und auch später nicht abgeschlossen worden sei. Weiterhin seien ... nicht  
geschaffen gewesen (Tz 15). Es habe zudem zunächst keine wirksame Charterzusage oder  
gar einen Chartervertrag zwischen der S KG und der M gegeben. Dieser sei erst am  
21.11.1991 abgeschlossen worden, offensichtlich nur, um den Bundeszuschuss nach dem  
Schiffahrtsförderungsgesetz in Höhe von 6,25 Mio. DM noch zu vereinnahmen (Tz 17). Es  
treffe nicht zu, dass das S-Projekt - wie die Initiatoren behaupteten - an der negativen  
Entwicklung der politischen Verhältnisse in O gescheitert sei. Diese Behauptungen würden  
durch die Darstellungen in den Veröffentlichungen der Bundesstelle für  
Auslandsinformationen über die Wirtschaftsentwicklung in O und durch den Länderbericht  
des statistischen Bundesamtes "O" widerlegt (in der Bp-Handakte enthalten). Richtig sei  
vielmehr, dass das Projekt einzig und allein am Verhalten der T-Gruppe gescheitert sei (Tz  
18). Die Infrastruktur habe gefehlt und die M bzw. deren Partner J seien finanziell zu deren  
Schaffung nicht in der Lage gewesen (Tz 19). Gegen eine Realisierbarkeit des Vorhabens  
sprächen aber auch die für die Prüfungsjahre festgestellten Marktpreise, Frachtraten und  
Wechselkurse, die das Projekt als unwirtschaftlich erscheinen ließen. Weiterhin habe die im  
Prospekt angegebene erzielbare Produktionsmenge des Schiffes nicht zugetroffen, auf der  
wiederum die Time-Charter-Raten basiert hätten. Die Unwirtschaftlichkeit sei durch die  
Kapitalerhöhung, angeblich für eine flexiblere Einsatzmöglichkeit an anderen Orten, noch  
gesteigert worden. Die zugesagten Ausschüttungen von Kommanditkapital an die  
Gesellschafter hätten zudem die Liquidität der KG bedroht (Tz 20 ff).

Für die Veranlagungszeiträume ab 1992 sei ebenfalls keine andere Auffassung zu der Frage 52  
der Gewinnerzielungsabsicht zu vertreten. Am 20.03.1992 sei der Bau des Schiffes durch die

T-Gruppe gestoppt und nicht wieder aufgenommen worden. Der angedachte Alternativeinsatz, z. B. in W oder in S1, sei nicht betrieben worden. Die Verluste der Jahre ab 1992 seien deshalb einkommensteuerrechtlich ebenfalls nicht zu berücksichtigen (Tz 25 -28).

Zu der Beteiligung der 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 von 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. Die Vermittlungsprovisionen seien auch nicht um die Verluste aus der Kommanditbeteiligung zu kürzen (Hinweis auf Tz. 29 / S. 68 des Berichts mit einer detaillierten zahlenmäßigen Übersicht). 53

Die Gewinnerzielungsabsicht sei im übrigen nicht nur auf der Gesellschaftsebene, sondern auch auf der Ebene der Gesellschafter zu verneinen. Dies werde nur aus Gründen der Vollständigkeit ausgeführt. Selbst wenn man die im Prospekt ausgewiesenen Einnahmen und Ausgaben der Gesellschaft zugrunde lege, was hinsichtlich der Chartereinnahmen nach den Prüfungsfeststellungen den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht entsprechen würde, so ergebe sich nach der im Bp-Bericht auf Seite 70 dargelegten Berechnung folgendes: Bei Annahme der Ausübung der im Prospekt eingeräumten Rückkaufsoption für die Kommanditanteile würde sich für die Kommanditisten entweder kein Totalgewinn ergeben oder nur in der Form eines Buchgewinns, der allein aus dem Wegfall des durch Verluste negativ gewordenen Kapitalkontos resultiere. Solche Buchgewinne reichten jedoch nach der BFH-Rechtsprechung für die Annahme eines Totalgewinns nicht aus (Hinweis auf Tz. 30 des Bp-Berichts). Wegen aller weiteren Einzelheiten wird auf den Bp-Bericht Bezug genommen . 54

Aufgrund dieses Bp-Berichts wurden die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Veranlagungen der Jahre 1988 bis 1990 abgeändert und bei der erstmaligen Veranlagung für 1991 über die Steuererklärung in der Weise entschieden, dass mit Datum vom 25.06.1997 sogenannte negative Feststellungsbescheide ergingen, durch die eine einheitliche und gesonderte Feststellung von positiven oder negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb für die S KG abgelehnt wurde. Der entsprechende negative Feststellungsbescheid für 1992 erging am 30.04.1998 (Bescheide im Sonderordner II). 55

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, gem. § 360 Abs. 3 AO zum Verfahren der Einspruchsführer hinzugezogen und ihnen die Einspruchsentscheidung zugestellt (Sonderordner II). Die Begründung für die Ablehnung der Einsprüche entspricht im wesentlichen den Ausführungen des Bp-Berichts (EE im Sonderordner I). 56

Die hiergegen eingelegten fünf Klagen von insgesamt acht Klägerinnen und Klägern hat das Finanzgericht mit Beschluss vom 09.12.2002 gem. § 73 Abs. 1 FGO zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. 57

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 von Feststellungsbeteiligten in Massenverfahren Gebrauch gemacht. Nach entscheidungsgemäßer Veröffentlichung dieses Beschlusses im Bundesanzeiger und in den betreffenden Tageszeitungen wurden wirksame Anträge auf Beiladung nicht gestellt. Zwei 58

Kläger dieses Verfahrens, die zusätzlich ihre Beiladung beantragt hatten, haben diesen Antrag nach Hinweis des Gerichts auf das fehlende Rechtsschutzbedürfnis aufgrund ihrer bereits erlangten Klägerstellung wieder zurückgezogen.

Die Kläger zu 1. bis 5. tragen zur Begründung ihrer Klage - teilweise durch wechselseitige Verweisung oder Bezugnahme auf Stellungnahmen im Vorverfahren - im wesentlichen folgendes vor:

Bei der S KG habe es sich nicht um eine sogenannte Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne der vom Beklagten zitierten BFH-Rechtsprechung gehandelt. Dies ergebe sich bereits aus den Darstellungen in dem Beteiligungsprospekt vom Oktober 1988. Demnach hätten die Kommanditeinlagen nur teilweise durch Steuerersparnisse finanziert werden können und dies auch nur zeitlich beschränkt in der Investitionsphase. Für die Folgezeit sei die Gesellschaft von der Erwirtschaftung positiver Betriebsergebnisse ausgegangen. Eine vollständige Finanzierung der Gesellschaftereinlagen durch Steuerersparnisse sei somit von Anfang an nicht möglich gewesen und im Prospekt auch nicht in dieser Form herausgestellt worden. Ausweislich der Prognoserechnung sei ein Totalgewinn angestrebt worden, denn es mache wirtschaftlich keinen Sinn, nur Verluste erzielen zu wollen, wenn nicht von vornherein gewährleistet sei, dass durch diese Verluste die Kapitalanlagen im vollen Umfang finanziert würden. Es treffe auch nicht zu, dass - wie der Beklagte meine - die Steuervorteile in dem Prospekt besonders heraus gestellt worden seien. Diese beträfen in der Kurzübersicht auf Seite 3 des Prospekts nur einen von 12 Punkten. Dagegen beinhalte der Prospekt, insbesondere auch in der Prognoserechnung, konkrete Angaben zu voraussichtlichen Umsätzen und Gewinnen, was nach den Kriterien der BFH-Rechtsprechung gerade gegen die Qualifizierung der S KG als Verlustzuweisungsgesellschaft spreche.

Für eine Gewinnerzielungsabsicht sei bereits von Bedeutung, dass es sich bei den Initiatoren, nämlich die T-Gruppe, um einen Vertragspartner gehandelt habe, der erfolgreich auf dem Gebiet ... tätig und bis Anfang der 90'er Jahre als zuverlässiger Partner anerkannt gewesen sei, wie auch das Landgericht C in dem Strafurteil festgestellt habe. Selbst wenn aber nach dem äußeren Anschein eine Verlustzuweisungsgesellschaft vorliegen sollte, so treffe jedenfalls der Ausnahmetatbestand der BFH-Rechtsprechung zu, wonach tatsächlich keine Verlustzuweisungsgesellschaft anzunehmen sei, wenn nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns bei Gründung der Gesellschaft ein Totalgewinn wahrscheinlich gewesen sei. Davon sei im Streitfall aufgrund der seinerzeit bereits abgeschlossenen Verträge und der substantiierten betriebswirtschaftlichen Kennzahlen auszugehen.

So habe bei Gesellschaftsgründung zwar noch kein endgültiger schriftlicher Vertrag, aber doch eine Charterzusage der M vom 15.07.1988 zugunsten der S KG vorgelegen, die von den Beteiligten an diesem Chartervertrag als verbindlich angesehen worden sei. Der sich aus der Prognoserechnung auf der Basis der zugesagten Chatterraten ergebende Totalgewinn sei deshalb erzielbar gewesen. Wenn dies nicht in 1997, sondern erst im Jahre 2001 möglich gewesen sein sollte, wie der Beklagte behaupte, so sei dies unerheblich. Es treffe zwar auch zu, dass bei Gründung der Gesellschaft und auch bei Eintritt der Kommanditisten noch kein Vertrag über ... mit O vorhanden gewesen sei. Der Beklagte verkenne bei seiner diesbezüglichen Argumentation jedoch, dass im Prognosezeitpunkt noch nicht alle Verträge in ihrer endgültigen Form vorliegen müßten. Der Beklagte ignoriere insbesondere die Bedeutung des Joint-Venture-Abkommens zwischen der M und der Firma J vom 15.07.1988. Der schließlich daraufhin abgeschlossene Vertrag mit O vom 20.11.1990 über die Lieferung des ... zeige, dass die betreffenden ...lieferungen auch von Anfang an möglich und das Projekt realisierbar gewesen seien. Auch die weiteren Feststellungen der Betriebsprüfung

und ihre Würdigung durch den Beklagten seien fehlerhaft. So sei die Abnahme des ... zu festen Konditionen durch einen Dreijahresvertrag mit der Firma C3 gesichert gewesen mit der Folge auch gesicherter Charterraten für die S KG. Ebenso sei entgegen der Darstellung des Beklagten die Finanzierung der Gesellschaft gesichert gewesen, da die an die Kommanditisten zugesagten Ausschüttungen die Liquidität der KG nach der Prognoserechnung nicht beeinträchtigt hätten. Die Wirtschaftlichkeit des Projekts sei vor der Zahlung des Schiffbauzuschusses durch das zuständige Bundesministerium geprüft und bestätigt worden. Die Marktverschlechterung durch die Entwicklung des Dollar-Wechselkurses sowie die negative Marktpreisentwicklung, die das Finanzamt für das Jahr 1989 festgestellt haben wolle und als Argument anführe, sei bei Drucklegung des Prospekts im Oktober 1988 nicht vorhersehbar gewesen und könne deshalb die Gewinnerzielungsabsicht nicht in Zweifel ziehen. Zu Unrecht vermute das Finanzamt eine betrügerische Absicht der Projektinitiatoren. In dem vorzitierten Strafurteil des Landgerichts C, durch das die Herren T und G freigesprochen worden seien, führe das Landgericht eine Vielzahl von Aktivitäten an, die nach Meinung der Strafrichter für eine ehrliche kaufmännische Absicht der Initiatoren sprächen. Das Gericht habe deshalb auch ausdrücklich festgestellt, dass die Gründe für das Scheitern des Projekts ungeklärt geblieben seien. Soweit der Beklagte unter Bezugnahme auf ein Gutachten meine, das Schiff hätte nicht einmal den Weg von der deutschen Werft nach O zurücklegen können, weil es nicht hochseetauglich gewesen wäre, sei dies falsch. Richtig sei, dass nach der Bauweise die S sowohl aus eigener Kraft wie auch mit Hilfe von Schleppern in der Lage gewesen wäre, ihren Einsatzort vor O zu erreichen.

Die Klägerin zu 6. trägt für die Begründung der ihrer Ansicht nach gegebenen Gewinnerzielungsabsicht der S KG im wesentlichen vor, dass das Projekt lediglich an den veränderten politischen Verhältnissen in O gescheitert sei. Dann liege aber eine Fehlmaßnahme vor, die nicht den Rückschluss auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht zulasse. Allein schon die Tatsache, dass das Schiff erworben und teilweise ausgebaut worden sei, bestätige die Ernsthaftigkeit des Projekts. Hinzu komme noch die Auszahlung des Bundeszuschusses nach Prüfung der Wirtschaftlichkeit des Projekts durch das zuständige Bundesministerium. Dieser Zuschuss sei auch bis heute nicht zurückgefordert worden.

63

Der Kläger zu 7. hat sich dieser Argumentation der Klägerin zu 6. angeschlossen.

64

Der Kläger zu 8. trägt im wesentlichen durch Bezugnahme die Argumentation der Kläger zu 2. bis 6. vor und führt ergänzend aus, dass der Beklagte zu Unrecht die Gewinnerzielungsabsicht der S KG mit Hinweis auf die fehlende Realisierungsmöglichkeit bezweifle. Er, der Kläger zu 8., sei von Beruf Ingenieur und habe deshalb die technische Voraussetzungen für die Verwirklichung des Vorhabens beurteilen können. Er habe sich auch nicht aus Steuerersparnisgründen an der S KG beteiligt, sondern aus Gründen des Umweltschutzes. Mit seinem auf eine langfristige Beteiligung angelegten Engagement habe er die ... Umweltbelastung verhindern wollen. Dies könne keine Liebhaberei sein. Für die Jahre 1991 und 1992 seien die in den Feststellungserklärungen als positive Einkünfte ausgewiesenen Ausschüttungen nicht anzusetzen, da es sich hierbei tatsächlich um Rückzahlungen von Eigenkapital gehandelt und der Konkursverwalter in späteren Jahren die Nachentrichtung des Kommanditkapitals durchgesetzt habe.

65

Während des Klageverfahrens haben am 30.01.2001 die Prozessbevollmächtigten der Kläger zu 2. bis 5. für die frühere S KG beim Beklagten berichtigte Feststellungserklärungen für 1988 und 1989 abgegeben. Die vom Beklagten unberücksichtigten, an das Gericht weitergeleiteten

66

Steuererklärungen (lose in der F-Akte 1988/89) sind nicht unterschrieben. In dem Anschreiben zu den Erklärungen heißt es, dass die Gesellschaft in ihren Bilanzen 1988 und 1989 eine Sonderabschreibung nach § 82 f EStDV in Anspruch genommen habe. Da die gesetzlich vorgeschriebene Behaltedauer der Schiffes auf Grund des vorzeitigen Verkaufs nicht erfüllt worden sei, sei die Sonderabschreibung im Wege einer Bilanzberichtigung rückgängig zu machen. Durch den dadurch entstandenen Minderaufwand sei der berichtigte Verlust neu auf die Beteiligten zu verteilen. Dies sei in den beiliegenden Feststellungserklärungen vollzogen worden.

Die Erklärungen weisen einen Verlust aus Gewerbebetrieb von insgesamt 4.232.474,- DM für 1988 und von insgesamt 2.885.742,- DM für 1989 aus. Davon entfallen auf die Kläger die aus den Anträgen ersichtlichen Anteile. Nach Hinweis durch das Gericht auf diesen Vorgang haben alle Kläger ihr Klagebegehren für 1988 und 1989 entsprechend den berichtigten Feststellungserklärungen eingeschränkt.

Der Kläger zu 1. beantragt, 68

unter Aufhebung der negativen Feststellungsbescheide 1988 bis 1991 vom 25.06.1997 sowie 1992 vom 30.04.1998 für die S KG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.1999 folgende Einkünfte für die KG sowie anteilig für sich einheitlich und gesondert festzustellen 69

a) insgesamt für 1988 -4.232.474,- DM 70

für 1989 -2.885.742,- DM 71

für 1990 -1.811.488,- DM 72

für 1991 -45.328,- DM 73

für 1992 -1.935.320,- DM 74

b) sowie anteilig für sich für 1988 -33.203,- DM 75

für 1989 -23.306,- DM 76

für 1990 -14.611,- DM 77

für 1991 +8.100,- DM 78

für 1992 +7.950,- DM, 79

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 80

Die Kläger zu 2. bis 5. beantragen (jeweils für sich), 81

unter Aufhebung der negativen Feststellungsbescheide 1988 bis 1991 vom 25.06.1997 sowie 1992 vom 30.04.1998 für die S KG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.1999 folgende Einkünfte für die KG und anteilig für sich einheitlich und gesondert festzustellen 82

a) insgesamt für 1988 bis 1992: wie der Kläger zu 1. sowie 83

b) anteilig der Kläger zu 2. für sich: für 1988 +76.319,- DM 84

für 1989 +45.509,- DM 85

|                                                                                                                                                                                                                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| für 1990 +11.387,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 86  |
| für 1991 +46.660,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 87  |
| für 1992 -42.789,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 88  |
| c) anteilig der Kläger zu 3. für sich: für 1988 -38.520,- DM                                                                                                                                                                                                                    | 89  |
| für 1989 +94.502,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 90  |
| für 1990 +35.483,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 91  |
| für 1991 +26.356,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 92  |
| für 1992 +34.820,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 93  |
| d) anteilig der Kläger zu 4. für sich: für 1988 -141.000,- DM                                                                                                                                                                                                                   | 94  |
| für 1989 +87.738,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 95  |
| für 1990 +39.699,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 96  |
| für 1991 +21.589,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 97  |
| für 1992 +19.300,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 98  |
| e) anteilig der Kläger zu 5. für sich: für 1988 +80.359,- DM                                                                                                                                                                                                                    | 99  |
| für 1989 +75.449,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 100 |
| für 1990 +27.035,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 101 |
| für 1991 +19.398,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 102 |
| für 1992 -37.888,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 103 |
| Die Kläger zu 6. und 7. beantragen (jeweils für sich),                                                                                                                                                                                                                          | 104 |
| unter Aufhebung der negativen Feststellungsbescheide 1988 bis 1991 vom 25.06.1997 sowie<br>1992 vom 30.04.1998 für die S KG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.1999<br>folgende Einkünfte für die KG und anteilig für sich einheitlich und gesondert festzustellen | 105 |
| a) insgesamt für 1988 bis 1992: wie der Kläger zu 1. sowie                                                                                                                                                                                                                      | 106 |
| b) anteilig die Klägerin zu 6. für sich für 1988 -32.856,- DM                                                                                                                                                                                                                   | 107 |
| für 1989 -19.831,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 108 |
| für 1990 -13.936,- DM                                                                                                                                                                                                                                                           | 109 |
| für 1991 +9.000,- DM                                                                                                                                                                                                                                                            | 110 |
| für 1992 +8.250,- DM                                                                                                                                                                                                                                                            | 111 |
| c) anteilig der Kläger zu 7. für sich für 1988 -16.428,- DM                                                                                                                                                                                                                     | 112 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| für 1989 -9.916,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 113 |
| für 1990 -6.967,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 114 |
| für 1991 +4.500,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 115 |
| für 1992 +4.125,- DM,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 116 |
| hilfsweise, im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 117 |
| Der Kläger zu 8. beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 118 |
| unter Aufhebung der negativen Feststellungsbescheide 1988 bis 1991 vom 25.06.1997 sowie 1992 vom 30.04.1998 für die S KG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.01.1999 folgende Einkünfte für die KG und anteilig für sich einheitlich und gesondert festzustellen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 119 |
| a) insgesamt für 1988 bis 1992: wie der Kläger zu 1. sowie                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 120 |
| b) anteilig für sich für 1988 -26.562,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 121 |
| für 1989 -18.764,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 122 |
| für 1990 -12.049,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 123 |
| für 1991 0,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 124 |
| für 1992 0,- DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 125 |
| Der Beklagte beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 126 |
| die Klagen abzuweisen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 127 |
| hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 128 |
| Der Beklagte führt unter teilweiser Bezugnahme auf die Feststellungen der Bp in ihrem Bericht sowie auf seine Einspruchsentscheidung ergänzend aus:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 129 |
| Bei der S KG habe es sich um eine Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne der zitierten BFH-Rechtsprechung gehandelt. Die von dieser Rechtsprechung definierten Merkmale lägen vor. So stehe ausweislich der Werbung in dem Prospekt das Steuersparmotiv deutlich im Vordergrund. Die Anleger würden mit den deutlich herausgestellten Verlustzuweisungen und daraus resultierenden Steuervorteilen geworben. Typisch für die Verlustzuweisungsgesellschaft sei auch das hohe Risiko eines Totalverlustes, das die KG eingegangen sei und an dem sie später dann gescheitert sei. Die Kläger könnten auch nicht behaupten, dass - was die BFH-Rechtsprechung als Ausnahmetatbestand zulasse - ein ordentlicher Kaufmann einen Totalgewinn für wahrscheinlich hätte halten dürfen. Tatsächlich sei aufgrund der konkreten Umstände ein solcher Totalgewinn bei realistischer Betrachtungsweise nicht möglich gewesen. Insbesondere habe kein gesichertes ...recht existiert, da bei Gesellschaftsgründung und auch später eine entsprechende Vereinbarung mit den staatlichen Stellen in O nicht geschlossen gewesen sei. Das Fehlen eines solchen Vertrages könne nicht durch die sogenannte "Joint Venture"-Vereinbarung mit der Firma J des o'schen Mittelsmannes ersetzt werden. Denn dieser habe der S KG nicht das ... beschaffen, sondern lediglich Vermittlungsbemühungen zu den Entscheidungsträgern in der o'schen Regierung leisten können. Wegen der Marktverhältnisse, nämlich wegen des Dollar- | 130 |



Wechselkurses, der Höhe der Charterraten und des Preisverfalls sei das Projekt schon in 1989 unrentabel gewesen. Aber selbst bei Annahme der unrealistischen Werte im Prospekt wäre frühestens im Jahre 2001 ein Totalgewinn möglich gewesen. Nach Einschätzung des Schiffssachverständigen Dipl.-Ing. C4 (Hinweis auf das Gutachten im Sonderordner I) sei das Schiff nur im küstennahen Flachwasser einsetzbar gewesen und hätte somit nicht nach O fahren können. Auch dieser Umstand lege die Vermutung nahe, dass das Projekt von den Initiatoren nicht ernsthaft betrieben worden sei. Ziel sei es offensichtlich nur gewesen, den mit Steuervorteilen geworbenen Kommanditisten über die Verlustzuweisungen die versprochene Steuerersparnis zu verschaffen und Arbeiten an dem Schiff nur noch bis zu dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem alle Kommanditeinlagen sowie der Schiffsfahrtszuschuss des Bundes gezahlt worden seien. Die folglich nach der BFH-Rechtsprechung gerechtfertigte Vermutung einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht hätten die Kläger weder für die Gesellschaft noch für sich selbst auf der Gesellschafter-Ebene entkräftet. Soweit die Kläger zu 2. bis 5. durch den Vertrieb der Kommanditanteile Vermittlungsprovisionen der KG vereinnahmt hätten, seien diese zwar eine Vergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Da die KG jedoch eine Gesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht sei, könne durch die Sonderbetriebseinnahmen dieser Kommanditisten keine Mitunternehmerschaft hergestellt werden. Auch insoweit seien die negativen Feststellungsbescheide also zu Recht erlassen worden.

## **Entscheidungsgründe:** 131

Die verbundenen Klagen sind zulässig, jedoch unbegründet. 132

I 133

Die Klagen sind zulässig. Die Zulässigkeit der Klagen auch der Kläger zu 1. und 6. bis 8., die nicht (auch) Sondereinkünfte betreffen, scheitert nicht an einer mangelnden Klagebefugnis. Diese Klagebefugnis ergibt sich - unabhängig vom Zeitpunkt der Vollbeendigung der S 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). 134

II 135

Die Klagen sind jedoch unbegründet. 136

Der Beklagte hat zutreffend für die S KG sogenannte negative Feststellungsbescheide erlassen. Die von den Klägern begehrten einheitlichen und gesonderten Feststellungen von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG waren nicht durchzuführen, da es der Gesellschaft in Ermangelung eines wahrscheinlichen Totalgewinns an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht fehlte mit der Folge, dass kein Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG bestand. Aber selbst wenn man einen wahrscheinlichen Totalgewinn annehmen wollte, steht nicht zur Überzeugung des Senats fest, dass das Streben der Gesellschaft hiernach 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. 137

1. 138

- a)** Die Annahme gewerblicher Einkünfte setzt gem. § 15 Abs. 2 EStG voraus, dass die zugrunde 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, BStB 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 Gewinn-erzielungsabsicht 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. 139
- b)** Eine Gewinnerzielungsabsicht in diesem Sinne ist bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der von einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte in zweifacher Hinsicht zu prüfen: 140
- 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.). 141
- 2.** 142
- In Fortführung seiner Rechtsprechung zur Gewinnerzielungsabsicht hat der BFH speziell für sogenannte Verlustzuweisungsgesellschaften besondere Beweislastregeln aufgestellt, die im Streitfalle zum Tragen kommen. 143
- a)** 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 Einkommensteuereparnissen, 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 145

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 statt nach einem Totalgewinn ist eine Konzeption der angebotenen Beteiligung, die es den Kapitalanlegern nahelegt, 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).

**b)** Liegt danach eine Verlustzuweisungsgesellschaft vor, spricht nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine Vermutung dafür, dass für ihre Gründung und Fortführung nicht die Absicht, Gewinne zu erzielen bestimmend war, sondern einkommensteuerrechtlich nicht relevante persönliche Gründe und sie lediglich die Möglichkeit einer (späteren) Gewinnerzielung in Kauf nimmt (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). 146

Diese Vermutung ist allerdings widerlegbar. Sie ist bereits dann widerlegt, wenn es entweder 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. 147

Ist die Vermutung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht erschüttert, lässt sich aber nicht ausschließen, dass das Streben nach einem Totalgewinn der Gesellschaft 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 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.). 148

**c)** Die vorstehende BFH-Rechtsprechung ist auch noch unter Geltung des § 2 b EStG zu 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). 149

Aus dem Tatbestandmerkmal der "negativen Einkünfte" im Sinne von § 2 b Satz 1 EStG ist zu erkennen, dass der Gesetzgeber für seine von ihm definierten Verlustzuweisungsgesellschaften die grundsätzlich gegebene Einkünfteerzielungsabsicht voraussetzt, während eine solche Absicht von der BFH-Rechtsprechung regelmäßig gerade nicht gegeben ist. Aus dem unterschiedlichen Gebrauch des Begriffs der 150

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.** 151
- Die Übertragung der vorstehenden Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zur Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften auf den Streitfall führt zur Klageabweisung. 152
- a)** Bei der S KG handelt es sich schon nach dem äußeren Anschein um eine solche Verlustzuweisungsgesellschaft. 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. 153
- (1) Typisch war bereits die risikoreiche Ausgangssituation für das S-Projekt, bei dem erstmalig eine ...anlage ... nicht stationär, sondern auf einem Schiff eingebaut zum Einsatz kommen sollte, ein technisches Novum also. Zudem musste die erforderliche Infrastruktur am Ort der ... erst noch durch ein verbundenes Unternehmen mit einem Millionenaufwand geschaffen werden. 154
- Die für dieses Vorhaben somit schon gegebenen technischen und wirtschaftlichen Risiken wurden insbesondere aber durch die Unwägbarkeiten gesteigert, die sich aus der Notwendigkeit ergaben, für den Betrieb des Fabriksschiffes und die Schaffung der nicht vorhandenen Infrastruktur zunächst alle erforderlichen Genehmigungen der o`schen Regierung einzuholen. Es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass O durch internationales Recht gehalten gewesen wäre, entsprechende Genehmigungen grundsätzlich zu erteilen. Diese konnten somit nach politischem Gutdünken beliebig erteilt oder willkürlich versagt werden. Der geplante Einsatzort O, einem seinerzeit von einer Militärregierung beherrschten Dritte-Welt-Land, läßt das Vorhaben auch keineswegs berechenbarer erscheinen. Die direkte Abhängigkeit des Betriebs von solchen politischen Faktoren machte das Projekt faktisch unkalkulierbar. Der Prospekt erwähnt das abstrakte politische Risiko auf Seite 24 auch ausdrücklich. Allerdings verschweigt der Prospekt, der nur von einer möglichen ... spricht, dass entgegen anderen Prospektangaben nicht einmal der Beginn der ... vertraglich sichergestellt war, wie noch auszuführen sein wird. 155
- (2) Das für den risikoreichen Betrieb erforderliche Eigenkapital fehlte der Gesellschaft und musste - typisch für eine Verlustzuweisungsgesellschaft - erst noch durch die Einlagen einer großen Zahl von Kommanditisten sowie die Einlage 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. 156
- (3) Dem hohen Risiko des wirtschaftlichen Scheiterns bei der angestrebten Tätigkeit steht die Risikoabsicherung der Anleger durch die zu erwartende Steuerersparnis gegenüber, die den Anleger weitaus überwiegend von der Zahlung "echten" Eigenkapitals freistellen sollte. Ausweislich der Musterrechnung auf Seite 15 des Prospekts hatte der Zeichner einer 100.000,- DM-Kommanditbeteiligung am Ende der zweijährigen Investitionsphase aufgrund der Gesamtverlustzuweisung von 150 % eine Gesamtsteuerersparnis von 87.000,- DM zu erwarten. Damit war bereits zu diesem Zeitpunkt, auch unter Berücksichtigung des zu 157

zahlenden Agios von 5.000,- DM, die Kommanditeinlage zu ca. 83 % durch die zu erwartende Steuerersparnis "bezahlt", noch bevor das Schiff um die Jahreswende 1989/1990 seine eigentliche Tätigkeit vor O aufnehmen sollte.

(4) Mit einer Kapitalanlage und Rendite durch Steuerersparnis hat die S KG in ihrem Prospekt 158 auch offensiv geworben. Schon in der kurzen Übersicht für das Beteiligungangebot auf Seite 3 wiesen zwei Punkte den Leser ausdrücklich auf den hohen Steuervorteil bzw. auf die Ausnutzung der maximalen Verlustzuweisungsmöglichkeiten hin. Die bezifferten Verlustzuweisungen wurden auf Seite 7 dann mit der werbenden Feststellung gewürdigt, dass die hieraus resultierenden Steuerminderungen der Jahre 1988 und 1989 bereits einen wesentlichen Anteil der Beteiligung finanzierten. Weitere zwei Druckseiten 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.

(5) Der Senat verkennt nicht, dass auf den Seiten 10 und 11 des Prospekts konkrete 159 Betriebseinnahmen und Ausgaben in geschätzter Höhe in eine Liquiditäts- und Ertragsplanung bis 1998 eingestellt worden sind, was nach den o. a. Rechtsprechungsgrundsätzen gegen eine Verlustzuweisungsgesellschaft sprechen könnte. In der Gesamtschau vermag dieses schwache Merkmal jedoch das sich für den Senat ergebende typische äußere Bild einer Verlustzuweisungsgesellschaft nicht entscheidend verändern.

**4.** 160

Der sich aus der Qualifizierung der S KG als Verlustzuweisungsgesellschaft ergebende 161 Anscheinsbeweis für die fehlende Gewinnerzielungsabsicht ist von der Klägersseite auch im Klageverfahren nicht erschüttert worden.

**a)** Der von der BFH-Rechtsprechung aufgezeigte Ausnahmetatbestand der ernstlichen 162 Möglichkeit, dass nicht die Merkmale vorliegen, die bei der gebotenen Gesamtbetrachtung nach der Erfahrung des wirtschaftlichen Lebens auf das Vorliegen einer Verlustzuweisungsgesellschaft hinweisen, ist nicht gegeben. Die Gesamtbetrachtung der oben dargelegten Indizien führt zu der Würdigung, dass die S KG erkennbar als Verlustzuweisungsgesellschaft aufgetreten ist.

**b)** Ebenso kann der Senat nach dem festgestellten Sachverhalt zumindest nicht feststellen, 163 dass - als weitere Möglichkeit eines Erschütterungsbeweises nach der o.a. BFH-Rechtsprechung - trotz des äußeren Anscheins einer Verlustzuweisungsgesellschaft bereits bei Gründung der Gesellschaft nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns ein Totalgewinn wahrscheinlich war. Letzteres scheitert jedenfalls an dem Umstand, dass das Projekt schon im Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung als dem maßgeblichen Prognosezeitpunkt (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1999 X R 23/95, BStBl II 2000, 267 / 271 unter 3.c und 272 unter 4.a / bb) an dem Fehlen einer vertraglich gesicherten ... krankte.

(1) Grundlage für eine auch nur theoretische Erzielung eines Totalgewinns der S KG war die 164 Erzielung von Einnahmen aus dem Chartervertrag mit der ebenfalls zur T-Gruppe gehörenden Firma M. Denn ansonsten waren auch nach der Liquiditäts- und Ertragsplanung des Prospekts keine anderen regelmäßigen Einnahmen der Gesellschaft vorgesehen. Um

diese Chartereinnahmen an die S KG zahlen zu können, mußte die M jedoch ... zunächst ... in oder vor O beziehen. Wenn und solange die Belieferung mit ... nicht gesichert war, konnte auch die S KG als Reeder des Schiffes realistischweise keine Einnahmen aus der Vercharterung des Schiffes erwarten.

Es steht nach den Feststellungen des Strafurteils des Landgerichts C fest und ist im übrigen 165 zwischen den Beteiligten auch unstreitig, dass der im Prospekt auf Seite 12 als bereits abgeschlossen behauptete Vertrag zwischen der M und der staatlichen o'schen ...gesellschaft O1 über die Lieferung von ... über einen Zeitraum von 10 Jahren tatsächlich weder zum damaligen Zeitpunkt der Prospektherauslegung im Oktober 1988 existierte noch dass ein solcher Vertrag jemals zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen wurde. Diese und die im Tatbestand enthaltenen weiteren Feststellungen des Strafgerichts macht sich der Senat ausdrücklich zu eigen und stützt hierauf sein Urteil.

Beweisergebnisse anderer Gerichtsverfahren dürfen im Wege des Urkundenbeweises in das 166 finanzgerichtliche Verfahren eingeführt werden (§§ 81 und 82 FGO i. V. m. § 415 ff. ZPO). Das Finanzgericht kann sich deshalb Feststellungen aus einem in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten Strafurteil zu eigen machen, es sei denn, dass die Beteiligten gegen die strafgerichtlichen Feststellungen substantiierte Einwendungen vortragen und entsprechende Beweisanträge stellen, die das Finanzgericht nicht nach den allgemeinen für die Beweiserhebung geltenden Grundsätzen unbeachtet lassen kann (BFH-Urteil vom 21. Juni 1988 VII R 135/85, BStBl 1988, 841 m. w. N.). Solche Einwendungen und Beweisanträge haben die Beteiligten in Kenntnis des Strafurteils in diesem Verfahren nicht geltend gemacht bzw. gestellt.

(2) Die somit gegebene Tatsache der fehlenden Bezugsmöglichkeit für den benötigten... 167 bestätigt zum einen das gesteigerte Risiko eines Scheiterns als typisches Merkmal einer Verlustzuweisungsgesellschaft. Zum andern erscheint es dem Senat in Anbetracht dieser Umstände ausgeschlossen, dass nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns ein Totalgewinn im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft oder im Zeitpunkt des Beitritts der Kläger bis Ende 1988 auch nur "wahrscheinlich" war, wie es die jüngere BFH-Rechtsprechung fordert (nach der älteren BFH-Rechtsprechung, nämlich 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 mußte der Totalgewinn sogar noch "sehr wahrscheinlich" sein). Vielmehr hätte ein ordentlicher Kaufmann angesichts des aufgezeigten, geradezu elementaren Defizits dem Projekt nur eine minimale, glücksspielartige Chance des Gelingens gegeben.

(3) Die hiergegen von der Klägerseite erhobenen Einwendungen, die das Fehlen des 168 ...vertrags relativieren wollen, greifen im Ergebnis nicht durch.

Dass die Firma M im Zeitpunkt der Prospektveröffentlichung wenigstens durch das 169 betreffende Joint-Venture-Abkommen vom August 1988, auf das sich die Klägerseite beruft, die Absicht bekundet hatte, mit Hilfe des o'schen Vertragspartners und seiner Firma J den fehlenden ...vertrag noch zustande zu bringen und die Infrastruktur zur ... vor O zu schaffen, führt zu keiner anderen Beurteilung. Es mag zwar sein, wie die Klägerseite auch argumentiert, dass im Zeitpunkt der Firmengründung noch nicht alle für den späteren Betrieb erforderlichen Verträge abgeschlossen sein müssen. Man wird jedoch vor dem Hintergrund eines 46 Millionen DM-Projektes zu fordern haben, dass diejenigen Verträge schon zum frühest möglichen Zeitpunkt entweder vorliegen oder ihr Abschluss gesichert ist, die für den Betrieb unerlässlich sind.

Die Richtigkeit dieser Überlegung ergibt sich nach Ansicht des Senats auch aus dem Prospekt: Wenn die Initiatoren dort der Wahrheit zuwider die Existenz eines Vertrags behaupten und sich damit dem Risiko einer Strafverfolgung wegen Anlagebetrugs aussetzen, dann müssen sie dafür offensichtlich triftige Gründe haben. Dieser Grund erscheint in der nahe liegenden Überlegung, dass bei ungesicherter ... weder das Bundesverkehrsministerium den beantragten Zuschuss noch die Banken die benötigten weiteren Kredite für ein offensichtlich ungesichertes Projekt gewährt hätten. Aber auch den Kommanditisten und den Finanzbehörden gegenüber mußte der Schein einer funktionierenden wirtschaftlichen Geschäftsidee zumindest zunächst einmal vorgetäuscht werden.

Unerheblich ist weiterhin der Hinweis der Klägerseite auf den später, im November 1991, dann tatsächlich abgeschlossenen Vertrag mit der o`schen Regierung. Zum einen handelt es sich hierbei - auch nach der Wertung des Strafgerichts - nur um einen Grundlagen- oder Rahmenvertrag, der selbst noch nicht zur ... berechnete, sondern der lediglich die Basis eines hierauf gerichteten späteren Vertrags sein sollte. Dies ergibt sich eindeutig insbesondere aus dem Wortlaut von Art. 15 der Vereinbarung. Zum anderen würde dieser Vertrag auch nicht auf den Zeitpunkt der Gründung der S KG als den maßgeblichen Prognosezeitpunkt zurückwirken.

Ohne Bedeutung für die Frage des Totalgewinns ist schließlich die Argumentation der Klägerseite, dass schon die positiv abgeschlossene Prüfung des Bundesverkehrsministerium vor der Auszahlung des Bundeszuschusses im Rahmen des Schiffbau-Förderungsprogramms die Gewinnerzielungsabsicht der S KG belege. Abgesehen davon, dass auch das Ministerium durch die unwahren Prospektangaben getäuscht worden sein dürfte, hatte das Ministerium nicht die hier anzustellende steuerrechtliche Prüfung vorzunehmen. Vielmehr war die Prüfung der Behörde auf die Voraussetzungen für die Subventionsvergabe nach den hierfür einschlägigen Normen gerichtet.

**c)** Auf die weiteren Gründe, die der Beklagte als Indizien für das absehbare Scheitern des Projektes aufgezeigt hat, kommt es demnach nicht mehr an. Insbesondere braucht der Senat nicht der Frage nachzugehen, ob das S-Projekt von den Initiatoren in betrügerischer Absicht angelegt worden war. Die Feststellung des Strafgerichts, dass die Gründe für das Scheitern des Projekts nicht feststellbar waren, läßt das für dieses Verfahren allein bedeutsame Ergebnis unberührt, wonach die Kläger einen wahrscheinlichen Totalgewinn der S KG als Verlustzuweisungsgesellschaft nicht haben nachweisen können.

**d)** Der Senat verkennt nicht, dass die letztlich zur Verneinung einer Totalgewinnerzielungsabsicht führende Tatsache, nämlich das Fehlen eines ...rechts, den Kommanditisten - und damit auch den Klägern - nach Aktenlage unbekannt gewesen war. Denn der Prospekt stellte die Existenz eines solchen Vertrages der Wahrheit zuwider substantiiert als auf 10 Jahre fest abgeschlossen dar. Die Unrichtigkeit dieser Tatsachenbehauptung war nach den Feststellungen des Strafurteils nur den Initiatoren, also den Herren T und G, bekannt.

Der Senat übersieht in diesem Zusammenhang auch nicht, dass es nach dem BFH-Beschluss vom 05. Juli 2002 in BFH/NV 2002, 1447 ernstlich zweifelhaft ist, ob die Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschaft zu verneinen ist, wenn zwar dem Geschäftsführer oder dem Geschäftsinhaber die Verlust verursachenden Umstände bekannt sind, diese Umstände sich den einzelnen Gesellschaftern jedoch nicht aufdrängen. Diese Überlegungen haben nach Ansicht des erkennenden Senats ihre Berechtigung bei Gesellschaften, die keine Verlustzuweisungsgesellschaften sind. Denn hier darf der nicht

geschäftsführende Gesellschafter regelmäßig aufgrund der ihm bekannten Umstände von der Absicht der Gesellschaft ausgehen, einen Totalgewinn erzielen zu wollen. Bei Verlustzuweisungsgesellschaften ist eine solche Vermutung aber gerade nicht gerechtfertigt. Denn die eher steuer- als gewinnorientierte Zielrichtung solcher Gesellschaften ist den an ihr beteiligten Personen bekannt oder ist doch zumindest für sie erkennbar. Diese Überlegung kann im Umkehrschluss auch dem Sachverhalt und den Ausführungen der o.a. BFH-Entscheidung hierzu (aaO. S. 1451, rechte Spalte, dritter Absatz) entnommen werden. Auch im vorliegenden Fall konnten die Kläger anhand der Prospektinformationen den Charakter der S KG als Verlustzuweisungsgesellschaft unschwer erkennen.

- 5.** 176
- Letztlich kann die Wahrscheinlichkeit des von der Klägerseite geltend gemachten Totalgewinnes dahinstehen. Denn auch ein solcher Totalgewinn würde - für sich allein genommen - nicht die bestehenden Zweifel des Senats an der Gewinnerzielungsabsicht der S KG für die Streitjahre ausräumen können. Auch diese fortbestehenden Zweifel gehen zu Lasten der Kläger, die insoweit die Beweislast (Feststellungslast) tragen. 177
- a)** 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. 178
- b)** Vorliegend spricht sehr viel dafür, dass trotz eines als wahrscheinlich zu unterstellenden Totalgewinns, den der Senat allerdings als starkes Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht würdigt, das Streben der S KG nach diesem Totalgewinn vom Streben nach einer Kapitaleinlage aus Einkommensteuerersparnissen ihrer Gesellschafter verdrängt werden sollte, so dass nach Beweislastgrundsätzen weiterhin von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht der KG auszugehen ist. 179
- aa) Indizien hierfür sind zunächst einmal die bereits oben dargelegten Merkmale, die die Qualifizierung der S KG als eine nach ihrem äußeren Erscheinungsbild erkennbare Verlustzuweisungsgesellschaft begründet haben. Dabei misst der Senat vertiefend und gewichtend den folgenden Umständen besondere Bedeutung bei: 180
- 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 1988 und 1989 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 31.12.1989 die Gesellschaftereinlage bis zu 83 % aus ersparten Steuern bezahlt und entsprechend ein echtes Verlustrisiko des Kommanditisten bis auf etwa 17 % (Berechnung siehe oben unter 3.a (3)) wirtschaftlich 181



betrachtet auf den Fiskus verlagert werden.

cc) In einer zweiten Phase, die die Jahre 1990 bis 1993 umfasste, sollten dem Anleger dann weitere Mittel als ergebnisunabhängige "Ausschüttungen" von jeweils 7,5 % der Einlage zufließen, wodurch dieser dann zusammen mit der Steuerersparnis nicht nur sein eingesetztes Kapital zurückgewonnen, sondern bereits eine hohe Liquidität im Sinne eines Überschusses erreicht hätte. Diese Gestaltung spricht deutlich gegen eine unter kaufmännischen Gesichtspunkten zu erwartende Gewinnorientierung der S KG. 182

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 aufgenommenen Fremdmittel angewiesen war, also die faktische Rückzahlung von Teilen des Kommanditkapitals an die Gesellschafter kaufmännisch nicht sinnvoll erscheinen kann. Von einem ordentlichen Kaufmann hätte man eher erwartet, dass er Ausschüttungen erst aus der durch Gewinne erreichten Liquidität in späteren Jahren vorgesehen hätte. Allenfalls wäre es nachvollziehbar, wenn überschüssige Liquidität zur vorzeitigen Tilgung der mit bis zu 13 v.H. verzinsten Darlehen eingeplant gewesen wäre. 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. 183

Weiterhin ist bemerkenswert, dass diese Ausschüttungen in der Phase von 1990 bis 1993 zu 30 % bankgarantiert waren, der Kommanditist also in Höhe dieser Quote, losgelöst von jedem unternehmerischen Risiko des Geschäftsbetriebs, ggf. auch bei der KG nicht vorhandenes Geld erhalten sollte, während sich die Gesellschaft mit einem entsprechenden Risiko belasten wollte. Darüber hinaus kann davon ausgegangen werden, dass die in Aussicht gestellten Bankgarantien die KG mit den hierfür im Kreditgewerbe üblichen Kosten belasteten. 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 Steuervorteile erzielten Vermögensbildung der Anleger. 184

dd) Mit einer dritten Phase von 1994 bis 1997 sollte erkennbar lediglich die restliche Haltefrist für das Schiff überbrückt werden, so dass dann die bedingte Rückzahlungspflicht für den erwarteten Bundeszuschuss i.H.v. 6,25 Mio. DM entfallen und dem Gesellschafter der unschädliche Verkauf seiner Beteiligung zu 60 % des Nominalwerts, wie konzipiert, möglich war. Für den "Musterkommanditisten" mit einer Einlage von 100.000,- DM bedeutete dieser Zuschuss rein rechnerisch eine Aufwertung seiner Beteiligung um über 40.000,- DM, die nicht durch die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der KG erwirtschaftet werden musste. Für einen hiermit verfolgten "Mitnahme-Effekt" zugunsten der Kommanditisten spricht insbesondere der Zeitpunkt der Verkaufsoption, deren Ausübung gem. dem Prospekt nach dem 8. Betriebsjahr, also kurz nach dem Ablauf der Haltefrist, wirksam werden sollte. Das von dieser Gestaltung ausgehende Signal an die Kapitalanleger kann vernünftigerweise nur als Angebot verstanden werden, nach Ausschöpfung aller vorgesehenen Steuer- und Subventionsvorteile problemlos aus dem Beteiligungsmodell auszusteigen und dadurch zukünftige Risiken des normalen Geschäftsbetrieb zu vermeiden. Hierfür spricht auch, dass lt. Prospekt das Modell eine - so wörtlich - "Laufzeit" von acht Jahren haben sollte und die Stille Gesellschafterin ihre Einlage nach acht Jahren ordentlich kündigen konnte. 185

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Dem kann nicht mit Erfolg entgegen gehalten werden, dass es den Kommanditisten unbenommen gewesen wäre, die Option verfallen zu lassen und in der Gesellschaft zu verbleiben, wie auch im Prospekt als Möglichkeit ausdrücklich erwähnt. Den Kommanditisten wurde nämlich der leichte Ausstieg aus der Gesellschaft ohne Kündigung per Option zum vorgesehenen Zeitpunkt wirtschaftlich logisch nahe gelegt: Denn die Verkaufsoption war wiederum in Höhe von 33 1/3 % des Wiederverkaufspreises "bankgarantiert", also insoweit risikolos, während die Alternative zu deren Ausübung der risikoreiche Verbleib in der KG und eine spätere Kündigung der Kommanditbeteiligung ohne bankgarantiertes Auseinandersetzungsergebnis gewesen wäre. So gesteuert war das Ausscheiden der Masse der Kommanditisten bis spätestens Ende 1997 - wie auch auf Seite 14 des Prospekts vorgesehen - zu erwarten. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte aber nach den Prospektberechnungen die KG keinen Totalgewinn erzielt, sondern einen kumulierten steuerlichen Verlust von 7,499 Mio. DM erwirtschaftet (vgl. zu einem ähnlichen Modell BFH in BStBl II 2001, 789). | 186 |
| ee) Aber völlig unabhängig von der Totalgewinnfrage drängt sich dem Senat nach den vorstehenden Überlegungen der Eindruck auf, dass die Gesellschaft sich mit ihrem Emissionsangebot bevorzugt an solche Anleger wenden wollte, denen es eben nicht um einen langfristigen Gewinn aus einer risikobehafteten unternehmerischen Betätigung ging, sondern um eine kurzfristige Möglichkeit, mit einer überwiegend steuerfinanzierten Kapitalanlage eine möglichst sichere und schnelle Rendite noch vor Erreichen der Gewinnzone durch die KG zu erzielen. Zumindest verbleiben unter Abwägung aller Umstände des Falles diesbezügliche Zweifel. Bei Würdigung aller Umstände hat der Senat deshalb nicht die Überzeugung (§ 96 Abs. 1 S. 1 FGO) gewinnen können, dass ein etwaiger wahrscheinlicher Totalgewinn aus Sicht der Gesellschaft mehr sein sollte als ein billigend in Kauf genommener Nebeneffekt zu dem Hauptzweck, ihren Gesellschaftern Steuerersparnisse zum Zwecke der Kapitaleinlage zu verschaffen.                                                                                                                                 | 187 |
| <b>6.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 188 |
| Schließlich verhilft auch der Umstand den Klagen nicht zu einem zumindest teilweisen Erfolg für das Streitjahr 1992, dass die S KG nach einer Kapitalerhöhung in 1991 gemäß den Erklärungen der Initiatoren die Absicht hatte, das Schiff mit einer veränderten technischen Ausstattung an anderen Orten als vor O einzusetzen. Diese veränderten Umstände im Sinne einer geplanten Umstrukturierung sind nach der Sachverhaltsgestaltung nicht geeignet, eine Gewinnerzielungsabsicht zu begründen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 189 |
| <b>a)</b> Allerdings kann eine zunächst nicht bestehende Gewinnerzielungsabsicht zu einem späteren Zeitpunkt einsetzen, wie dies auch umgekehrt der Fall sein kann (BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751; BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 46/99, BStBl II 2000, 674). Bei Änderung der Verhältnisse ist deshalb eine aktualisierte Prognose geboten (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1999 X R 23/95, BStBl II 2000, 267/273 unter 5.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 190 |
| <b>b)</b> Vorliegend stand jedoch nach den Feststellungen des Strafgerichts erst Ende 1992 fest, dass ein Einsatz des Schiffes in O nicht mehr zu realisieren war. Wenn der Vorstand der M, Herr G, "in der Folgezeit" nicht substantiierte Versuche unternommen hat, einen alternativen Einsatz des Schiffes vor der Küste W's zu ermöglichen, so betrifft dies die Zeit ab 1993 und somit einen Zeitraum, der nicht mehr Streitjahr dieses Verfahrens ist.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 191 |
| Zudem ist die S KG den diesbezüglichen Überlegungen von G nach den Feststellungen des Strafurteils nicht gefolgt und hat das für die Umsetzung der Pläne erforderliche weitere Kapital nicht bereit gestellt. Schon deshalb kann eine ernsthafte geänderte Absicht der S KG                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 192 |

nicht angenommen werden.

**III.** 193

Da es schon - wie dargelegt - an einer Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft fehlt und eine Mitunternehmerschaft der Beteiligten 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, eine individuell zu prüfende Gewinnerzielungsabsicht im Zeitpunkt der Anlageentscheidung gegeben war. 194

Dies gilt auch für die Kläger zu 2. bis 5., bei denen die Besonderheit vorliegt, dass sie im Dienste der S KG Vergütungen für die Vermittlung der Kommanditanteile bezogen haben. Solche Vergütungen gehören allerdings zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2, 2. Halbs. 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). 195

Im Übrigen ist eine Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschafter im Rahmen ihrer Kommanditbeteiligung aus den Gründen zu oben II. 5. und 6. zu verneinen. 196

**IV.** 197

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und Abs. 5 S. 2 FGO. 198

Wegen der erheblich unterschiedlichen Beteiligung der unterliegenden Kläger am Gegenstand des Verfahrens hält der Senat es für ermessensgerecht, die Kosten nicht nach Kopfteilen, sondern nach dem Maß der jeweiligen Beteiligung festzusetzen. Dabei ist zwischen den gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der verbundenen Klagen - wie aus dem Tenor ersichtlich - zu differenzieren mit der Folge, dass jeder Kläger seine außergerichtlichen Kosten selbst trägt (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.). Die jeweilige Gerichtskostenquote der Kläger bemisst sich nach dem Verhältnis der Höhe der mit dem jeweiligen Klageantrag geltend gemachten persönlichen Einkünfte, bei den Klägern zu 2. - 5. einschließlich der - als solche geltend gemachten - positiven und negativen Sonderbetriebseinkünfte (vgl. insoweit auch Tipke/Kruse, FGO § 135 Tz. 26 m.w.N.), zur Höhe der insgesamt mit den verbundenen Klagen geltend gemachten Einkünfte. 199

Die Revision war nicht zu zulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO nicht vorliegen. 200