
Datum: 09.09.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 4059/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0909.10K4059.07.00

Rechtskraft: IX B 148/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten um die Anerkennung einer von der Klägerin gezahlten Provision als Werbungskosten.	2
Die Klägerin wurde 1998 in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet. Im Jahr 2000 erwarb sie ein Grundstück in B und errichtete darauf bis November 2001 einen Baumarkt. Am 29.08.2000 wurde ein Mietvertrag mit der Firma "F" mit 15jähriger Laufzeit geschlossen.	3
§ 4 Abs. 7 des Gesellschaftsvertrages der Klägerin in der Fassung vom 02.01.2001 lautet wie folgt:	4
"Die Gesellschaft ist zunächst voll aus Fremdmitteln finanziert. Dazu erforderliche Sicherheiten werden jeweils Gesellschafter/Treugeber in erforderlichen Umfang stellen.	5
Eine spätere Umstellung nach Maßgabe dazu noch zu fassender Gesellschafterbeschlüsse ist ins Auge gefasst."	6
Ende 2002 erfolgte die Umwandlung der Klägerin in eine KG. Am 22.12.2003 erfolgte eine Kapitalerhöhung von 10.000,- € auf 2,2 Mio. €. Am Kapital beteiligte Kommanditisten sind seit	7

dem 19.12.2003 die "G und B GmbH und Co KG" (EKZ KG) mit 94,8 %, die "K Beteiligungs AG" (AG) mit 5,1 % und Herr M mit 0,1 %.

Herr M ist Mehrheitsgesellschafter der N GmbH, die wiederum Mehrheitsgesellschafterin der AG ist. Die AG ist ihrerseits wiederum Mehrheitsgesellschafterin der "O GmbH" (O GmbH). 8

Die EKZ KG ist ein geschlossener Fonds mit einem Eigenkapital von 7,8 Mio. €. Das Eigenkapital wurde durch angeworbene Kapitalanleger erbracht. Die Werbung erfolgte auf Basis eines im August 2003 herausgegebenen Prospektes. Alle Anleger sind dem Fonds vor dem 01.01.2004 beigetreten. 9

Die Klägerin ist unstreitig ein Erwerberfonds, deren Gesellschafter keinen Einfluss auf Art und Höhe von gezahlten Vergütungen und modellbedingten Kosten hatten. 10

Neben der Kapitalerhöhung schloss die Klägerin mit der P-Bank einen Darlehensvertrag über 7.516.000,- brutto (Auszahlungskurs 90%) ab. Dieser Vertrag wurde durch die O GmbH vermittelt, welche gemäß Vermittlungsvertrag vom 22.12.2003 hierfür eine Provision in Höhe von 150.340,- € (entsprechend 2 % der Darlehenssumme) erhielt. Der neue Darlehensvertrag wurde im Rahmen eine Neustrukturierung der Finanzierung abgeschlossen, in deren Rahmen die vorhandene kurzfristige Finanzierung des Bauprojektes durch eine langfristige Finanzierung sowie Eigenkapital abgelöst wurde. 11

Die gezahlte Provision erfasste die Klägerin im Rahmen ihrer Einnahmen-Überschussrechnung für das Jahr 2003 als Werbungskosten. 12

Die entsprechende Steuererklärung wurde zunächst antragsgemäß, aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, veranlagt. Im Jahr 2006 erfolgte u.a. für das Streitjahr eine Betriebsprüfung. Der Betriebsprüfer vertrat ausweislich Tz. 26 des Bp-Berichts vom 17.10.2006 die Auffassung, dass die gezahlte Vermittlungsprovision nach dem Bauherrenerlass vom 20.10.2003 als Anschaffungskosten zu qualifizieren sei. Bei der Klägerin handele es sich um einen Erwerberfonds ohne Einflussnahmemöglichkeit. Die Vermittlungsgebühr sei den Positionen "Grund und Boden" zu 34, 81 %, "BV" (Betriebsvorrichtung) zu 2,06 %, "AA" (Außenanlagen) zu 9,93 % und "Gebäude" zu 53,2 % als nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzuordnen. Auf die Anlage 1 zum Bp.-Bericht wird Bezug genommen. 13

Auf Basis des Berichts wurde mit Bescheid vom 18.01.2007 der Feststellungsbescheid 2003 geändert. 14

Hiergegen legte die Klägerin am 16.02.2007 Einspruch ein, den sie dahingehend begründete, dass eine Aktivierung einer Vermittlungsprovision gemäß § 255 HGB nicht zulässig sei. Die Provision stehe weder mit einer Anschaffung noch einer Herstellung im Zusammenhang. Die Vermittlungsleistung sei nur im Zusammenhang mit einer Umfinanzierung erbracht worden. Soweit sich die Bp. auf Tz. 33 des Bauherrenerlasses berufe, gehe dieser über die Vorgaben des BFH hinaus. Dieser habe lediglich solche Kosten aktivieren wollen, die im Zusammenhang mit konkreten Erwerbs- und Herstellungsmaßnahmen stehen. Darüber hinaus erkenne das BMF in seinem Erlass an, dass eine Finanzierungsvermittlungsgebühr nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, da laut Erlass solche Kosten in Höhe von 2 % der Darlehenssumme als Werbungskosten anerkannt würden. Im Übrigen stelle die Übergangsregelung (Tz. 50 des Erlasses) eine unangemessene Benachteiligung dar. Der Erlass sei erst am 20.10.2003 ergangen, betreffe aber bereits solche Fonds, deren Vertrieb nach dem 31.08.2002 begonnen habe. 15

Den Einspruch wies der Beklagte mit Bescheid vom 02.02.2007 als unbegründet zurück.	16
Bei der Klägerin handele es sich um einen Erwerberfonds ohne wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten auf die aufzubringenden Kosten. Diese habe alle modellbedingten Kosten aufbringen müssen, ohne die Möglichkeit einer Abwahl oder Verminderung des Gesamtaufwands gehabt zu haben.	17
Ein geschlossener Fond sei nach der Rechtsprechung des BFH (BStBl II 2001, 720 und BStBl II 2001, 717) immer dann als Erwerber anzusehen, wenn der Initiator der Gesellschaft ein einheitliches Vertragswerk vorgibt und die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit keine Möglichkeit haben, hierauf Einfluss zu nehmen.	18
Für eine Herstellereigenschaft sei es bei geschlossenen Fonds erforderlich, dass die Mitwirkungsrechte zur Anerkennung der Mitunternehmereigenschaft über die nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG geforderte Initiative hinausgingen. Eine ausreichende Einflussnahmemöglichkeit sei dann gegeben, wenn der Fonds rechtlich und tatsächlich in der Lage sei, wesentliche Teile des Konzepts zu verändern.	19
Zu den Anschaffungskosten eines Fonds gehörten auch die Kosten der Finanzierungsvermittlung, da diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Abwicklung des Projektes angefallen seien. Der streitgegenständliche Finanzierungsvermittlungsvertrag gehörte nach der Konzeption zum Vertragspaket, ohne dass der Fonds die Möglichkeit gehabt hätte, diesen herauszunehmen. Der Abschluss war auch Voraussetzung dafür, dass das Projekt realisiert werden konnte, daher seien die Voraussetzungen des § 255 HGB gegeben. Ein Ansatz der Kosten als Werbungskosten wäre nur in Betracht gekommen, wenn das Projekt nicht von dem Finanzierungsvermittlungsvertrag abhängig und ein solcher Vertrag vom Erwerber gewünscht gewesen sei. Die Klägerin habe den Vertrag aber auf jeden Fall abschließen müssen.	20
Der Einwand, die Übergangsregelung stelle eine unangemessene Benachteiligung dar, gehe fehl, da bereits 2001 aufgrund der verschärften BFH-Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Gebühren bei einem geschlossenen Immobilienfonds Übergangsregelungen vorhanden gewesen seien und die Probleme den Anbietern bekannt gewesen seien.	21
Hiergegen erhob die Klägerin die vorliegende Klage am 25.10.2007.	22
Zur Begründung wiederholt sie die Argumente aus der Einspruchsbegründung. Die Finanzierungsvermittlungsgebühr könne nicht aktiviert werden, da der Wert des angeschafften Vermögensgegenstandes durch die Inanspruchnahme von Fremdmitteln durch den Erwerber keine Erhöhung erführe. Dass Finanzierungskosten nicht aktiviert werden könnten, sei allgemeine Ansicht. Im Streitfall bestehe nicht einmal ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Finanzierungskosten und einer Anschaffung oder einer Herstellung, da Grundbesitz und Gebäude bereits zwei bzw. drei Jahre vor der finanziellen Umstrukturierung erworben worden seien.	23
Soweit der Beklagte sich bei der Aktivierung auf die BFH-Rechtsprechung berufe, gehe dies fehl, denn der BFH habe bislang keinen Fall zu einer Finanzierungsvermittlungsgebühr im Sinne einer Aktivierung entschieden. Soweit der BFH Gebühren für die Finanzierung zu beurteilen gehabt habe, sei ein Abzug als Werbungskosten zugelassen worden (BFH BStBl II 1987, 810) bzw. habe er entscheiden müssen, ob die erbrachte Vermittlungsgebühr nicht eigentlich eine verdeckte Kaufpreiszahlung dargestellt habe (BFH BStBl II 1987, 212).	24

Schließlich unterliege die zeitliche Anwendung des Fondserlasses verfassungsrechtlichen Bedenken, insbesondere im Hinblick auf Tz. 50 Satz 3 des Erlasses. Die Klägerin gestehe zu, dass der Beklagte dem Erlass entsprechend fehlerfrei gehandelt habe. Allerdings habe der BFH im Jahr 2001 in seinen Entscheidungen nicht über Finanzierungsvermittlungsgebühren entschieden. Der BMF habe in seinem Schreiben vom 24.10.2001 auf die Rechtsprechung reagiert und eine Nichtanwendung angeordnet, "soweit die Anwendung der Urteile zu einer Verschärfung gegenüber der bisher geltenden Verwaltungspraxis" führe. Durch Schreiben vom 29.11.2002 sei der Anwendungszeitraum dieses Erlasses auf den Zeitraum vor dem 01.01.2004 erweitert worden. Danach waren die Urteile nicht anzuwenden, wenn der Außenvertrieb der Anteile vor dem 01.09.2002 begann und die Anleger vor dem 01.01.2004 dem Fonds beitraten. Anwendbar sei aber nur das, was der BFH im konkreten Fall entschieden habe und dabei habe es sich nicht um Finanzierungsvermittlungsprovisionen gehandelt.

Im vierten Bauherrenenerlass vom 31.08.1990 (Tz. 3.3.7, 4.1.1) sei geregelt gewesen, dass Kosten des Erwerbers für die Finanzierungsvermittlung in Höhe von 2 % der Darlehenssumme abziehbar sind. Da der BFH im Jahr 2001 diesbezüglich keine Urteile gesprochen habe, stünde der Klägerin ein Vertrauensschutz dahingehend zu. Im Laufe des Jahres 2003 habe der Vertrieb der Anteile an der EKZ KG stattgefunden. Der Fondserlass sei aber erst am 23.11.2003 veröffentlicht worden. Mit diesem Schreiben sei gerade nicht die Anwendung der BFH Rechtsprechung angeordnet worden, sondern lediglich die Verwaltungsanweisung verschärft worden. Die Anleger seien der EKZ KG zwar vor dem 01.01.2004 beigetreten, der Fond sei allerdings nach dem 01.09.2002 konzipiert worden, so dass der Erlass Anwendung finde. Dies stelle in Bezug auf die Klägerin aber eine unzulässige Rückwirkung dar.

Die Klägerin beantragt, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2003 vom 18.01.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2007 dahingehend abzuändern, dass die Gesamteinkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf ./ 626.007,30 € herabgesetzt und danach dem allgemein geltenden Verteilungsschlüssel den Gesellschaftern K Beteiligungs AG (5,1 %), M (0,1 %) und G und B GmbH und Co KG (94,8 %) zugerechnet werden. Hilfsweise wird die Zulassung der Revision beantragt.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen. Hilfsweise wird die Zulassung der Revision beantragt.

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Steuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § vgl. § 100 Abs. 1 FGO.

Der Beklagte hat zu Recht die Provision für die Vermittlung der Fremdfinanzierung nicht zum sofortigen Werbungskostenabzug zugelassen, sondern als nachträgliche Anschaffungskosten aktiviert.

1. Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Gesellschaft, die eine Fondsimmobilie errichtet und betreibt, als Erwerber und nicht als Bauherr anzusehen ist, wenn sich die Anleger aufgrund eines von einem Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks beteiligen. Diese Rechtsprechung stützt sich auf die Erwägung, dass die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen für den Erwerb eines Grundstücks nicht davon abhängen kann, ob die Gegenleistung für den Erwerb aufgrund eines Vertrages in einer Summe gezahlt wird oder aufgrund mehrerer Verträge, in die der einheitliche Vorgang aus steuerlichen Gründen aufgespalten wird, in Teilbeträgen zu zahlen ist. Dementsprechend hat der IX. Senat des BFH auch die Verträge, die der Errichtung eines Immobilienfonds in der Rechtsform einer KG zu Grunde lagen, als einheitliches Vertragswerk behandelt und sämtliche Aufwendungen des Fonds als Anschaffungskosten des von ihm erworbenen Grundstücks angesehen (Urteil vom 11. Januar 1994 IX R 82/91, BFHE 174, 127, BStBl II 1995, 166). Dem hat sich der IV. Senat für gewerblich geprägte KGs angeschlossen (BFH vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196,77, BStBl II 2001, 717).

In einem solchen Fall steht § 42 AO dem sofortigen Abzug solcher Aufwendungen als Werbungskosten entgegen, die zwar in gesonderten Verträgen als "Gebühren" für einzelne Dienstleistungen vereinbart werden, die aber der aufgrund der modellimmanenten Verknüpfung aller Verträge regelmäßig im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an der Immobilie stehen. Die gesondert vereinbarten "Gebühren" geben die wirtschaftliche Veranlassung nicht zutreffend wieder, sondern lassen sich nur aus der gewünschten Schaffung sofort abziehbarer Werbungskosten erklären und sind damit rechtsmissbräuchlich im Sinne von § 42 AO (BFH vom 08.05.2001 IX R 10/96, BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720). 37

§ 42 AO geht in diesem Fall als spezielle Regelung dem Grundsatz des § 5 Abs. 1 EStG vor, denn die Handelsbilanz bildet in Ermangelung einer handelsrechtlichen Regelung nach Art des § 42 AO nur die tatsächliche Zivilrechtslage ab. Daher ist der handelsrechtlichen Behandlung von Aufwendungen als laufenden Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich nicht zu folgen, wenn sich aus einer einheitlichen Betrachtung des gesamten Vertragswerkes ergibt, dass eine unangemessene Gestaltung der Rechtsverhältnisse vorgenommen worden ist. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung hat der BFH insoweit entscheiden, dass vertraglich geschuldete Zahlungen für die Vermittlung von Eigenkapital, Treuhandgebühren, Gebühren für die Übernahme von Notar- und Gerichtskosten sowie eine Mietgarantiegebühr – vom BFH auch bezeichnet als "Kosten der Finanzierung" – nicht zum sofortigen Abzug zuzulassen sind, sondern es sich hierbei um Anschaffungskosten handelt (BFH vom 08.05.2001 IX R 10/96, BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720; BFH vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196,77, BStBl II 2001, 717). 38

Die Gesellschafter der Klägerin haben sich in der von der AG als Projektinitiator entwickelten Art und Weise zusammengeschlossen, um aufgrund eines vorformulierten Vertragswerkes eine Fondsimmobilie zu errichten und zu betreiben. Zwischen den Beteiligten ist insoweit auch unstrittig, dass die Klägerin die Bedingungen der vorformulierten Verträge nicht beeinflussen oder verhandeln konnte. Die Klägerin räumt insoweit sogar ein, dass die Klägerin als Erwerberfonds anzusehen ist und die Beklagte die Regelungen des 5. Bauherrenerlasses des BMF vom 20.10.2003 rechtsfehlerfrei angewendet hat. Der 5. Bauherrenerlass setzt insoweit die Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2001 um (Eggers in Korn, EStG, § 21 EStG, Rz. 111.1). Demgemäß ist die Klägerin als Erwerberin der Baumarktimmobilie anzusehen. 39

Der von der Klägerin erhobene Einwand, die Provision für die Fremdkapitalvermittlung sei gemäß § 255 HGB nicht aktivierungsfähig, greift nach den genannten Grundsätzen nicht durch.

Zur Überzeugung des Senates ist die vom Fondsinitiator gewählte Konstruktion und Aufspaltung der Verträge im Zusammenhang mit der Umfinanzierung auch im Hinblick auf den Finanzierungsvermittlungsvertrag als unangemessene Gestaltung der Rechtsverhältnisse im Sinne der Rechtsprechung des BFH anzusehen, die letztlich nur dazu dient, auf der Ebene der KG sofort abziehbare Werbungskosten zu generieren. Wegen der Unangemessenheit der Gestaltung folgt der Senat in Anwendung des § 42 AO der Einschätzung des Beklagten, dass die streitige Provision auf die einzelnen Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit der errichteten Immobilie zu aktivieren ist. Die hierbei vorgenommene Aufteilung erscheint dem Senat sachgerecht und wurde von der Klägerin auch nicht angegriffen. Auf die Frage, ob § 255 HGB eine Aktivierung von Finanzierungskosten als Anschaffungskosten zulässt oder nicht, kommt es wegen der Unangemessenheit der Gestaltung nicht an, denn es wird auf diese Weise steuerlich ein Ergebnis herbeigeführt, dass vorgelegen hätte, wäre die Gestaltung angemessen gewesen. 41

2. Auch der Einwand der Klägerin, dass die Vermittlungsprovision erst nach Erwerb des Grundstücks und Errichtung des Baumarktes entstanden ist und bereits aus diesem Grund eine Annahme von Anschaffungskosten ausscheiden muss, ist nach Auffassung des Senats nicht überzeugend. 42

Bereits aus dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom 02.01.2001 ergibt sich, dass die Finanzierung zum Zeitpunkt der Errichtung des Objektes nur eine vorläufige sein sollte. Die Klägerin räumt in ihren eigenen Schriftsätzen auch ein, dass die Umfinanzierung im Jahr 2003 dazu dienen sollte, eine langfristige Finanzierung sicherzustellen. Vor diesem Hintergrund kommt der Senat zu der Auffassung, dass die Refinanzierung im Jahr 2003 bereits bei Projektentwicklung ins Auge gefasst worden ist und die hierbei anfallenden Kosten insoweit Kosten im Rahmen der Abwicklung des Gesamtprojektes darstellen. Die Aktivierung der Provision als nachträgliche Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter stellt sich danach zur Überzeugung des Senats als nicht rechtsfehlerhaft dar. 43

3. Soweit die Klägerin einwendet, durch die Anwendung der Bestimmungen des 5. Bauherrenerlasses unter Berücksichtigung der hierin getroffenen Übergangsvorschriften würde in eine Vertrauensschutzposition eingegriffen, so handelt es sich hierbei letztlich um das Begehren, eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen zu erreichen. Hierüber kann der Senat in diesem Verfahren aber nicht entscheiden. 44

Übergangsvorschriften in Verwaltungserlassen stellen letztlich über den Einzelfall hinaus wirkende Anweisungen dar, die Besteuerung unter Billigkeitsgesichtspunkten gemäß § 163 AO abweichend von der ansonsten geltenden Rechtslage vorzunehmen (BFH vom 28. November 1980 VI R 226/77, BFHE 132, 264, BStBl II 1981, 319-322). Soweit eine Übergangsvorschrift einen einzelnen Sachverhalt nicht erfasst, bleibt es dem Steuerpflichtigen unbenommen, eine auf den Einzelfall bezogene weitergehende Billigkeitsmaßnahme beim Finanzamt zu beantragen. Wegen der Zweigleisigkeit von Steuerfestsetzung und der auf Billigkeitsgründen beruhenden niedrigeren Besteuerung können die Finanzgerichte aber nicht in einem Klageverfahren bzgl. der Steuerfestsetzung darüber entscheiden, ob Billigkeitsmaßnahmen zu ergreifen sind (BFH vom 28. November 1980 VI R 226/77, BFHE 132, 264, BStBl II 1981, 319-322; BFH vom 01. Oktober 2003 X B 75/02, BFH/NV 2004, 44). 45

Daher kann die Frage, ob in dem 5. Bauherrenerlass anderweitige Übergangsvorschriften hätten getroffen werden müssen, oder ob in Bezug auf die Klägerin ansonsten eine abweichende Steuerfestsetzung in Betracht kommt, in diesem Verfahren nicht entschieden werden.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 AO.

47

5. Für eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 1 Nr. 1, 2 FGO bestand nach Auffassung des Senats keine Veranlassung. Es ist in der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass Kosten im Zusammenhang mit der Finanzierung in Fällen der unangemessenen Gestaltung als Anschaffungskosten betrachtet werden können. Ausdrücklich entschieden ist dies u.a. für Eigenkapitalvermittlungsprovisionen (BFH vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196,77, BStBl II 2001, 717). Aus der Sicht des Senats bestehen im Vergleich zu Fremdkapitalprovisionen keine so durchgreifenden Unterschiede, dass von einer ungeklärten Rechtslage auszugehen gewesen wäre.

48