
Datum: 19.05.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3762/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0519.10K3762.07.00

Rechtskraft: X R 29/11

Tenor:

1. Der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1998 und der Einkommensteuerbescheid für 2001, jeweils vom 17. Oktober 2006, in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28. August 2007 werden dahin geändert, dass der verbleibende Verlustabzug zum 31. Dezember 1998 um 119.000 DM erhöht wird bzw. dass die gewerblichen Einkünfte des Klägers für 2001 als Einzelunternehmer um 950 DM vermindert werden. Die Neuberechnung des danach festzustellenden Verlustabzugs bzw. der danach festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten aufgegeben.
2. Der Gewerbesteuerermessbescheid für 1998 vom 18. November 2005 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28. August 2007 wird dahin geändert, dass die gewerblichen Einkünfte um 119.000 DM vermindert werden. Die Neuberechnung des danach festzusetzenden Gewerbesteuerermessbetrages wird dem Beklagten aufgegeben.
3. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
4. Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe

des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abzuwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

5. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Der Kläger erzielte als Anlageberater gewerbliche Einkünfte. Einige Fondsanlagen hat der Kläger selbst gezeichnet und dafür ebenfalls Provisionen in Rechnung gestellt. Die Beteiligten streiten darüber, ob diese Provisionen beim Kläger zu gewerblichen Einnahmen geführt oder eine Minderung der eigenen Anschaffungskosten zur Folge gehabt haben.	2
So erhielt der Kläger u.a. für Vermittlung von den im Streitfall betroffenen Beteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds der A-Gruppe, D eine Provision von grundsätzlich 5% des nominal gezeichneten Betrages; hinzu kamen Boni in variabler Höhe, sofern der Kläger bestimmte Verkehrsziele erreichte bzw. übertraf. Der Kläger war dabei als Untervermittler der A & Partner GmbH & Co. KG tätig, die zur A-Gruppe gehört.	3
Im Jahr 1998 zeichnete der Kläger eine Beteiligung an der Einkaufszentrum B GbR in Höhe von 1.700.000 DM. Der Einfachheit halber stellte der Kläger der A & Partner GmbH & Co. KG die auf seine eigene Beteiligung entfallende "Provision" von 5% zzgl. des in diesem Jahr verdienten Bonus von 2%, insgesamt damit 119.000 DM zusammen mit einer erfolgten Fremdvermittlung unter dem 31. Dezember 1998 in Rechnung. Entsprechend verfuhr der Kläger im Jahr 2001 bei der Zeichnung eines Anteils von 19.000 DM an der "C-Fonds I GbR", wobei der Kläger eine "Provision" von 950 DM berechnete.	4
Im Anschluss an eine Betriebsprüfung behandelte der Beklagte die Eigenprovisionen und Bonuszahlungen in den geänderten Steuerbescheiden vom 18. November 2005 (Gewerbsteuermessbetrag 1998) und 17. Oktober 2006 (Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1998 sowie Einkommensteuer 2001) als gewerbliche Gewinne.	5
Die Einsprüche, mit denen der Kläger begehrte, die gewerblichen Gewinne um die darin enthaltenen Eigenprovisionen und Bonuszahlungen zu reduzieren, blieben ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in den Einspruchsentscheidungen vom 28. August 2007 (zum einen wegen Einkommensteuer 2001 und 2003, Bescheide über den verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 1998, 2001, 2002 und 2003, zum anderen wegen Gewerbesteuerermessbeträge 1998, 2001 und 2003) aus: Betriebseinnahmen seien gemäß § 8 Abs. 1 EStG alle betrieblich veranlassten Zugänge in Geld oder Geldeswert. Dieser Zusammenhang sei auch bei den vorliegend streitigen Provisionen gegeben. Der Kläger erhalte seine Provisionen für die Vermittlung von Kapitalanlagen. Deshalb seien Provisionen, die der Kläger für die Zeichnung eigener Fondsanteile enthalte, nicht anders zu behandeln.	6
Es handele sich bei den Provisionen auch nicht um Minderungen der Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 S. 3 HGB. Zwar seien Preisminderungen nach § 255 Abs. 1 S. 3 HGB von den Anschaffungskosten abzusetzen. Bei den Provisionserlösen handle es sich jedoch nicht um Preisminderungen. Der Kläger habe wie die anderen Anleger seine Einlagen in vollem Umfang aus seinem Vermögen an den Initiator des Immobilienfonds gezahlt. Danach habe er – ebenso wie bei anderen von ihm vermittelte Anlagen – für seine Zeichnungssumme 5%	7

Provision und 2% Bonus in Rechnung gestellt. Deshalb handele es sich bei den Provisionen um unmittelbar aus der Tätigkeit des Klägers fließende gewerbliche Einkünfte.

Der Kläger macht geltend, die Provisionen für die von ihm gezeichneten Fonds-Anteile (an der Einkaufszentrum B GbR im Jahr 1998 und an der C-Fonds I GbR im Jahr 2001) seien nicht als gewerbliche Einkünfte, sondern als Minderung der Anschaffungskosten auf die Beteiligungen zu erfassen. Bereits der Begriff der "Eigenprovision" sei in der Sache verfehlt. Denn eine Provision meine typischerweise das Honorar für ein Vermittlungsgeschäft. Eine Vermittlung wiederum setze neben dem Vermittler auch einen Vermittelten voraus, wobei diese beiden naturgemäß nicht identisch sein können. Mache der Vermittler das eigentlich zu vermittelnde Geschäft selbst, vermittele er nicht, so dass tatsächlich mangels vermitteltem Geschäfts keine Provision anfalle.

Dies werde letztlich auch durch die BFH-Urteile vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, BFH/NV 2002, 854 und IX R 33/98, BFH/NV 2002, 1024 bestätigt. Danach könnten "Eigenprovisionen" bei geschlossenen Immobilienfonds mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zu "Sonderbetriebseinnahmen" gemacht werden, da eine derartige Kategorie bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht existiere. Vielmehr würden die Anschaffungskosten gemindert, so dass sich die steuerliche Auswirkung nur langfristig über niedrigere Abschreibungen aufgrund der reduzierten AfA-Bemessungsgrundlage zeige. Dies gelte selbst dann, wenn der Fonds selbst die Vermittlungsprovision – wie auch im Streitfall – in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen habe. Die streitgegenständlichen Zahlungen seien daher als Rückzahlung/Minderung von Anschaffungskosten und nicht als Einnahmen zu berücksichtigen.

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem früher ergangenen und deshalb dem IX. Senat des BFH bekannten Urteil vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618 zur steuerlichen Behandlung von Eigenprovisionen eines Versicherungsvertreters als Betriebseinnahmen. Denn der Anleger eines geschlossenen Immobilienfonds erwerbe wirtschaftlich anteilige Wirtschaftsgüter (Grundboden, Gebäude etc.), für die er Anschaffungskosten habe. Erhalte der Anleger einen Teil des von ihm investierten Kapitals im Wege einer "Eigenprovisionen" zurück, habe er letztlich – wie bei einem nachträglichen Rabatt – weniger Anschaffungskosten aufgewandt. Beim Versicherungsvertreter fehle es an einer solchen Anschaffung eines Wirtschaftsguts, so dass naturgemäß keine Anschaffungskosten anfallen könnten. Wenn die Versicherungsbeiträge im Rahmen einer Einkünfteerzielung als Werbungskosten abgezogen würden (Gebäudeversicherungen für ein vermietetes Haus), sei es nur folgerichtig, den Zufluss von "Eigenprovisionen" eines Versicherungsvertreters als steuerpflichtige Einnahmen zu erfassen. Diese Situation sei aber nicht mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern wie im Streitfall vergleichbar.

Der Kläger beantragt,

1. den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1998 und den Einkommensteuerbescheid für 2001 jeweils vom 17. Oktober 2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28. August 2007 dahin zu ändern, dass der verbleibende Verlustabzug zum 31. Dezember 1998 um 119.000 DM erhöht wird bzw. dass die gewerblichen Einkünfte des Klägers für 2001 als Einzelunternehmer um 950 DM vermindert werden.

2. den Gewerbesteuerermessbescheid für 1998 vom 18. November 2005 in der Fassung des Einspruchsentscheidungs vom 28. August 2007 dahin zu ändern, dass die gewerblichen

Einkünfte um 119.000 DM vermindert werden.

Der Beklagte beantragt, 14
die Klage abzuweisen. 15

Der Beklagte ist unter Bezugnahme auf die Ausführungen des Schleswig-Holsteinischen FG 16
im Urteil vom 23. Juli 2010 1 K 215/05 (EFG 2011, 248) der Auffassung, der dem Streitfall
zugrunde liegende Sachverhalt nicht den Fällen in den BFH-Urteilen vom 26. Februar 2002
IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, BFH/NV 2002, 854 und IX R 33/98, BFH/NV
2002, 1024 vergleichbar sei, sondern vielmehr dem BFH-Urteil vom 27. Mai 1998 X R 17/95,
BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618. Denn anders als die Fonds-Gesellschafter in den, den
Entscheidungen des IX. Senat zugrunde liegenden Fällen habe der Kläger gewerbsmäßig
Kapitalanlagen vermittelt.

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist begründet. Eigenprovisionen des gewerblichen Vermittlers von geschlossenen 18
Immobilienfonds, der sich selbst an dem betreffenden Immobilienfonds beteiligt, mindern
dessen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung und führen bei ihm nicht zu zusätzlichen
gewerblichen Einkünften.

1. Das EStG enthält keine einheitliche Bestimmung des Begriffs der 19
Betriebseinnahmen/Erwerbsbezüge. In Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG sind
darunter alle Zugänge in Geld oder Geldeswert zu verstehen, deren Zufluss durch eine der
Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG veranlasst ist. Ein solcher Wertzuwachs ist
durch eine der in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgezählten Einkunftsarten veranlasst, wenn
insoweit ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang
gegeben ist (BFH-Urteile vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618,
BFH/NV 1998, 1558, vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796,
BFH/NV 2002, 854).

a) Der Zugang muss dabei nicht notwendig als Entgelt auf eine konkrete betriebliche Leistung 20
bezogen werden können, weswegen z.B. grundsätzlich auch Zuschüsse für Investitionen
oder Existenzgründungen zu den Betriebseinnahmen gehören. Da es darüber hinaus für
Betriebseinnahmen weder darauf ankommt, dass sich der Wertzuwachs im
Betriebsvermögen auswirkt noch die Art seiner Verwendung von Bedeutung ist, zählen zu
den Betriebseinnahmen ferner etwa Geschenke an den Steuerschuldner, die zusätzlich zum
geschuldeten Entgelt erbracht werden, von einem Geschäftsfreund zugewendete
Auslandsreisen, das dem Zahnarzt unentgeltlich überlassene Altgold oder auch freiwillige
Sozialleistungen eines Versicherungsunternehmens an seine Vertreter (BFH-Urteil vom 27.
Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, BFH/NV 1998, 1558).

b) Ebenso hat der BFH "Eigenprovisionen" als Betriebseinnahmen qualifiziert, die ein 21
Versicherungsvertreter vom Versicherungsunternehmen für den Abschluss eigener privater
Versicherungen (z.B. Lebensversicherungen für sich oder seine Ehefrau) in gleicher Weise
erhält wie für die Vermittlung von Versicherungsabschlüssen mit Dritten. Die Zahlungen
hätten ihren Rechtsgrund in dem Auftragsverhältnis zwischen Versicherungsunternehmen
und Vertreter und beruhten deshalb auf dessen gewerblicher Tätigkeit, so dass der
erforderliche Sachzusammenhang zum Tatbestand der Einkünfteerzielung gegeben sei. Dies
gelte unabhängig davon, dass der Zahlungsempfänger zugleich auch Versicherungsnehmer
des "vermittelten" Vertrages sei. Einer Erfassung der "Eigenprovisionen" als

Betriebseinnahmen stehe auch nicht entgegen, dass die streitigen Zahlungen nicht für wirkliche "Vermittlungsleistungen" erbracht worden seien, weil die Beurteilung als Einnahme keine bestimmte zivilrechtliche Qualifikation voraussetze (BFH-Urteil vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, BFH/NV 1998, 1558). Gestützt werde eine solche Bewertung zusätzlich dann, wenn die "Eigenprovisionen" von den Vertragspartnern bis hin zur äußeren Form der Abrechnung genauso behandelt werde wie die für Fremdverträge geleisteten Entgelte.

2. Im Rahmen der Vermietungseinkünfte (§ 21 EStG) gehören zu den durch die Einkunftsart 22
veranlassten Zugängen deshalb nicht nur die für die Überlassung eines Gegenstandes gezahlten Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stehen und damit durch sie veranlasst sind. Ebenso gehören zu den Einnahmen auch die Rückflüsse von Aufwendungen, die zuvor bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Einkunftsart als Werbungskosten abgezogen worden sind (BFH-Urteil vom 22. September 1994 IX R 13/93, BFHE 175, 546, BStBl II 1995, 118). Andererseits führt die Veräußerung eines ursprünglich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestimmten Wirtschaftsguts des Privatvermögens nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dem entspricht es, auch Rückzahlungen von Anschaffungskosten nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu zählen, sondern als Anschaffungspreisminderungen gemäß § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB von den Anschaffungskosten abzusetzen (BFH-Urteil vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, BFH/NV 2002, 854).

§ 255 Abs. 1 HGB gilt mit seinem einheitlichen Anschaffungskostenbegriff gleichermaßen im 23
Bereich der Gewinneinkünfte wie im Bereich der Überschusseinkünfte. Anwendbar sind nicht nur die Sätze 1 und 2 der Vorschrift und die dort geregelten Anschaffungskosten, sondern auch Satz 3 mit der darin getroffenen Bestimmung über Anschaffungspreisminderungen. Obschon das Gesetz in diesem Begriff den Wortteil "Preis" statt "Kosten" verwendet, gilt die Vorschrift nicht nur für Kaufpreisnachlässe, sondern nach dem Zweck der Vorschrift ganz allgemein für Ermäßigungen der Anschaffungskosten und damit für Rückflüsse von im Zusammenhang mit dem Erwerb geleisteten Aufwendungen. So verhält es sich z.B. dann, wenn Anschaffungsnebenkosten zurückgezahlt oder Anschaffungsausgaben von Dritten erstattet oder vergütet werden, sofern hierin nicht ein Entgelt für eine Leistung des Empfängers liegt (BFH-Urteil vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, BFH/NV 2002, 854 m.w.N.). Der Minderungsvorgang muss dabei mit dem Anschaffungsgeschäft so verbunden sein, dass der Zufluss von Gütern in Geld oder Geldeswert als Ermäßigung (Rückführung) von Anschaffungskosten bewertet werden kann. Nicht notwendig ist indes eine rechtliche oder gar synallagmatische Verknüpfung. Ausreichend ist vielmehr ein wirtschaftlicher Zusammenhang, der gegeben ist, wenn der maßgebende Anlass für den Minderungsvorgang in der Anschaffung liegt (BFH-Urteil vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, BFH/NV 2002, 854).

3. Danach handelt es sich bei den "Eigenprovisionen" im Streitfall entgegen der Auffassung 24
des Beklagten um Minderungen/Rückflüsse der Anschaffungskosten, ebenso wie die Provisionen bei anderen Erwerbern als Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB zu berücksichtigen sind.

a) Anleger an geschlossenen Immobilienfonds sind nach der Rechtsprechung des BFH 25
regelmäßig nicht als Bauherren, sondern als Erwerber des bebauten Grundstücks zu beurteilen. Der Zusammenschluss der Anleger erfolgt zu dem Zweck der Errichtung, der Vermietung und der Verwaltung der Fondsimmoblie; alle einem geschlossenen

Immobilienfonds zugrunde liegenden Verträge sind als einheitliches Vertragswerk zu würdigen. Dementsprechend werden alle Aufwendungen, die von Anlegern geleistet werden, als Anschaffungskosten und nicht als sofort abziehbare Werbungskosten behandelt, und zwar auch dann, wenn der Anleger zu den Initiatoren des Modells gehört. Ebenso rechnen danach zu den Anschaffungskosten auch die Provisionen für die Vermittlung des Anteils, unabhängig davon, ob sie an den Initiator des Projekts oder an Dritte gezahlt werden (BFH-Urteile vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796, BFH/NV 2002, 854 und IX R 33/98, BFH/NV 2002, 1024). Wenn aber die Provision des Klägers, die dieser vom Initiator erhält, bei einem Dritten Anleger zu Anschaffungskosten führt, ändert die Provision auch beim Kläger selbst ihren Charakter nicht, so dass die Auszahlung der Eigenprovision an den Kläger nichts anderes als die Rückgewähr von Anschaffungskosten darstellt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die "Eigenprovisionen" keine besonderen Leistungen des Steuerpflichtigen entgelten sollten, die über seine bloße Beteiligung am geschlossenen Fonds hinausgehen.

b) Dies ist der entscheidende Unterschied zu den Eigenprovisionen des Versicherungsvertreters im Fall des (BFH-Urteil vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, BFH/NV 1998, 1558). Dort ging es der Sache nach um den Abzug von Kosten bzw. die Berücksichtigung des Rückflusses als Kostenminderung bzw. Einnahme, während es im Streitfall um den Erwerb von Wirtschaftsgütern geht. Aus diesem Grund folgt der erkennende Senat auch nicht den Ausführungen des Schleswig-Holsteinischen FG im Urteil vom 23. Juli 2010 1 K 215/05 (EFG 2011, 248) nach dem Provisionszahlungen, die ein selbständiger Anlagevermittler für die Vermittlung von Schiffsbeteiligungen erhält, deren Unternehmensgegenstand auf den Erwerb und den Betrieb eines Seeschiffes gerichtet ist, auch dann als Betriebseinnahmen im Einzelunternehmen des Vermittlers (und nicht etwa als Sonderbetriebseinnahmen auf der Gesellschaftsebene) zu erfassen sind, wenn der Anlagevermittler selbst eine Beteiligung an der Schifffahrtsgesellschaft gezeichnet hat, für die sein Provisionsanspruch gegenüber dem Emissionshaus in gleicher Weise abgerechnet wurde wie für die Vermittlung zeichnungswilliger Dritter (Revision anhängig im Verfahren X R 24/10). Danach sind die Zahlungen durch das Vertragsverhältnis zwischen den Emissionshäusern und dem Vermittler und damit durch dessen Erwerbstätigkeit als gewerblicher Anlageberater veranlasst. Daraus ergebe sich zwangsläufig auch, dass die Eigenprovisionen nicht als Anschaffungskostenminderungen gewertet werden könnten. Daran ändere sich nichts dadurch, dass der Kläger im Rahmen seiner persönlichen Liquiditätsplanung die erhaltene Provision zur Aufbringung der Anschaffungskosten verwendet habe.

26

Der erkennende Senat teilt zwar die Auffassung, dass Rechtsgrund der Provisionszahlung die dem Verhältnis von Emissionshaus und Vermittler zugrunde liegende Provisionsvereinbarung sein mag. Anlass und *condicio sine qua non* der Provisionszahlung ist jedoch der Anteilserwerb. Damit stellt die Provisionszahlung bei wertender Betrachtung entgegen der Auffassung des FG Schleswig Holstein einen Rückfluss von Anschaffungskosten dar, auch wenn die Provisionszahlung zu Erfüllung des Provisionsanspruches des Vermittlers erfolgt.

27

4. Die Neuberechnung der nach den Grundsätzen dieses Urteils festzusetzenden Steuer wurde dem Beklagten aufgegeben, weil sie einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert (vgl. § 100 Abs. 2 S. 2 FGO). Die Beteiligten haben der Anordnung der Neuberechnung der festzusetzenden Steuer durch den Beklagten nicht widersprochen.

28

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

29

