

PRAXISFORUM

Vermittlungsprovisionen bei Immobilienfonds: Neue Verwirrungen durch den BFH-Beschluß vom 4. 2. 1992

Der IX. Senat des BFH hat mit seinem Beschluß v. 4. 2. 1992 (IX B 39/91, auf S. 943 in diesem Heft) – wieder einmal – für Verwirrung gesorgt, und das nicht nur bei der – wie üblich – betroffenen (Abschreibungs-)Branche, sondern auch bei der Beraterschaft und der Finanzverwaltung. Kurz der Sachverhalt: die beiden Gründungsgesellschafter eines Immobilienfonds in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) hatten einen Berliner Altbau (Baujahr 1909) erworben, mit einem vorformulierten Vertragswerk Kapitalanleger zur Finanzierung der Sanierung gesucht und im Angebotsprospekt auf die Steuervorteile nach dem BerlinFG hingewiesen. Für die Suche der Kapitalanleger war eine „Eigenkapitalvermittlungsprovision“ von 12% des Gesamtaufwandes, also des Eigen- und des Fremdkapitals bzw. 45% des Eigenkapitals bezahlt und als Werbungskosten geltend gemacht worden. Das Finanzamt begrenzte den WK-Abzug auf 25% des Eigenkapitals. Der BFH hegt dagegen im von ihm zu entscheidenden Aussetzungsverfahren keinerlei Zweifel daran, daß die *gesamte* Provision keinen Werbungskostencharakter hat. Wegen des Verböserungsverbots wird es jedoch bei dem vom Finanzamt zugelassenen Abzug verbleiben.

Es geht im folgenden nicht etwa darum, ob die Höhe der Provision angemessen ist oder nicht. Im neuen Bauherrenerlaß (BMF-Schrb. v. 31. 8. 1990, BStBl. I 1990, 366, DStR 1990, 565) wird die Provision ohnehin auf nur 6% des vermittelten Eigenkapitals begrenzt. Es geht allein um die (Grundsatz-)Frage, ob derartige Vermittlungsprovisionen – ihre Angemessenheit unterstellt – Werbungskosten sind oder nicht.

1. Die bisherige Rechtsprechung

Der IX. Senat zitiert in seinem Beschluß zwei frühere Urteile, eine eigene Entscheidung v. 24. 2. 1987 (BStBl. II 1987, 810, DStR 1987, 425) und eine des IV. Senats v. 23. 6. 1986 (BStBl. II 1988, 128), in der der IV. Senat einen bereits in seinem Urteil v. 13. 10. 1983 (BStBl. II 1984, 101, DStR 1984, 82) festgestellten Unterschied bestätigte:

- Eine Provision, die ein Steuerpflichtiger für die Vermittlung des Beitritts zu einer *Bauherrengemeinschaft* schuldet, gehört zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Eigentumswohnung.
- Provisionen, die eine *Personengesellschaft* für die Vermittlung des Eintritts von Gesellschaftern schuldet, sind dagegen sofort abzugsfähig.

Diese Differenzierung wird mit dem unterschiedlichen Zweck des Zusammenschlusses begründet;

- Die Bauherrengemeinschaft, selbst wenn sie vertraglich als GbR geformt ist, hat mit Baufertigstellung ihren Zweck dahingehend erreicht, jedem Gesellschafter seine individuelle Wohnung (Wohnungseigentum) zu verschaffen, mit der der Gesellschafter nach seinem Belieben verfahren (verkaufen, vermieten, selbst bewohnen) kann. Erst der einzelne Gesellschafter erzielt anschließend die Einkünfte. Die Vermittlungsprovisionen stehen damit in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung und sind von daher Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

- Eine Personengesellschaft, die ein Gebäude baut oder saniert, um es anschließend *insgesamt* (ungeteilt) selbst gewerblich oder durch Vermietung zu nutzen, verwirklicht dagegen in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter langfristig den Tatbestand einer (bestimmten) Einkunftsart, sie ist insoweit Steuerrechtssubjekt, „so daß die von ihr aufgewendeten Vermittlungsprovisionen ... als eigene Ausgaben der Gesellschaft für die Beschaffung von Eigenkapital anzusehen ... und sofort abzugsfähig sind“.

Der IX. Senat hat diese Unterscheidung des IV. Senats in seinem Urteil v. 24. 2. 1987 (a. a. O.) ausdrücklich für einen Immobilienfonds mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung übernommen und die Kosten für die Beschaffung von Eigenkapital – ebenso wie die Kosten für Fremdkapital – nicht der finanzierten Investition, sondern den sofort abzugsfähigen Werbungskosten zugeordnet. Wörtlich: die Eigenkapitalvermittlungsprovision „zählt zu den Gründungskosten des Immobilienfonds“.

Dann traf der IX. Senat eine einzige, aus der Besonderheit des Falls zwingende folgende Einschränkung: Die Provision war an denselben Funktionsträger gezahlt worden, der auch das Grundstück an den Immobilienfonds verkauft hatte. Mit Recht wird deshalb dem FG anlässlich der Zurückverweisung die Prüfung aufgetragen, ob der Fonds die Provision für eine Vermittlungsleistung (sofort abzugsfähig) oder als Teil des Kaufpreises (Anschaffungskosten) gezahlt hat.

2. Der Beschluß vom 4. 2. 1992

Nun wird alles anders gesehen. Der Immobilienfonds, der langfristig in gesamthänderischer Verbundenheit seiner Gesellschafter Einkünfte erzielt, wird einer normalen Bauherrengemeinschaft, die mit Zweckerreichung (Fertigstellung bzw. Sanierung) ausläuft, gleichgestellt. Es soll – so wörtlich – unerheblich sein, „ob die Anleger als Einzelpersonen oder die von ihnen gebildete Personengesellschaft die Vermittlungsprovisio-

nen vereinbaren und bezahlen“. Gründungskosten einer Gesellschaft sollen nun – im Gegensatz zu früher – nicht mehr vorliegen. Und diese Kehrtwendung wird nicht etwa offen zugegeben. Im Gegenteil: Mit dem Hinweis auf die – mit recht getroffene – Einschränkung in der Vorentscheidung (Grundstück und Vermittlungsleistungen kamen aus einer Hand) wird nun die Abzugsfähigkeit der Vermittlungsprovisionen grundsätzlich verneint und der Eindruck erweckt, als habe der Senat dies schon immer so gesehen.

3. Die Meinung der Finanzverwaltung

Ein objektiver Schiedsrichter darüber, ob unsere bisherigen Feststellungen richtig oder falsch sind, dürfte die Finanzverwaltung sein. Sie hatte im sog. Aktivierungs- bzw. Konzeptionskostenerlaß (BMF-Schr. v. 30. 3. 1976, BStBl. I 1976, 283, DStR 1976, 286) Vermittlungsprovisionen für den Eintritt in eine KG zunächst für aktivierungspflichtig erklärt. Sie hatte desweiteren im sog. Dritten Bauherrenenerlaß (BMF-Schr. v. 13. 8. 1981, BStBl. I 1981, 604, DStR 1981, 623) Vermittlungsprovisionen bei Bauherrengemeinschaften den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zugerechnet.

Gerade wegen der differenzierenden BFH-Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung im Vierten Bauherrenenerlaß (BMF-Schr. v. 31. 8. 1990, BStBl. I 1990, 366, DStR 1990, 565) die Konsequenzen gezogen:

- In Tz. 4.1.2 werden Vermittlungsprovisionen beim Bauherrenmodell den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zugerechnet.
- In Tz. 7.1 heißt es dagegen: „Provisionen, die die Fondsgesellschaft für die Vermittlung des Eintritts von Gesellschaftern zahlt, sind in der Regel Werbungskosten (BFH-Urt. v. 24. 7. 1987).“

Unter Hinweis auf die 87er Entscheidung hat somit die Finanzverwaltung – notgedrungen – der WK-Eigenschaft der Provisionen bei Gesellschaften für den Regelfall zugestimmt und zwar unabhängig davon, ob der Fondsgesellschaft Bauherren- oder Erwerbseigenschaft zukommt. Denn die Beschaffung von Eigenkapital dient der Finanzierung des Fonds, wobei unerheblich ist, ob der Fonds seine Investition angeschafft oder selbst hergestellt hat.

Nun muß sich die Verwaltung vom IX. Senat belehren lassen, daß die Zustimmung zum WK-Abzug gar nicht nötig gewesen wäre, wird ihr doch in dem neuen Beschluß vorgeworfen: „Wenn aus Tz. 7.1 des Bauherrenenerlasses vom 31. 8. 1990 etwas anderes zu entnehmen sein sollte (Anm.: In der Tat läßt sich etwas anderes entnehmen: die sofortige Abzugsfähigkeit der Provisionen), könnte der Senat sich dem nicht anschließen.“

Der umgekehrte Vorwurf ist allein berechtigt. Wenn das gesamte Schrifttum und die Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Großen Senats (zur Verselbständigung der Personengesellschaft) einen Unterschied zwischen einer (sich nach Zweckerreichung auflösenden) Bauherrengemeinschaft und einer langfristig angelegten Personengesellschaft machen und deshalb bestimmte Kosten unterschiedlich beurteilen, muß man Zweifel an der neuen Meinung des IX. Senats anmelden, Zweifel, die der IX. Senat in einem Aussetzungsverfahren unter Berücksichtigung seiner eigenen, früheren Rechtsprechung zugunsten des Steuerpflichtigen hätte selbst anmelden müssen.

4. Parallelen zur GrESt-Rechtsprechung

Bekannt ist, daß der IX. Senat die Auffassung des II. (GrESt-)Senats zum einheitlichen Vertragswerk und damit

zum einheitlichen Anschaffungsgeschäft beim Bauherrenmodell übernommen hat. Bedauerlich ist, daß der IX. Senat die *abweichende Rechtsprechung des II. Senats zu Immobilienfonds* nicht ebenfalls berücksichtigt hat. Danach ist wie folgt zu unterscheiden:

- Der Erwerb eines unbebauten Grundstücks durch einen Fonds ist – hier gelten keinerlei Besonderheiten gegenüber sonstigen Grundstückserwerben – grunderwerbsteuerpflichtig, Bemessungsgrundlage ist der Kaufpreis. Ist der Fonds über das „Ob oder Wie der Bebauung“ nicht völlig frei oder erwirbt er ein zu bebauendes oder bereits bebautes Grundstück, so gehören zur Bemessungsgrundlage auch die Bauleistungen. Übernimmt der Fonds zusätzlich ein vorformuliertes Gesamtvertragswerk, so gehören auch die Entgelte für die Dienstleistungen zur Bemessungsgrundlage, außer für den Endfinanzierungs-, Vermietungs- und Steuerberatungsbe- reich sowie die Notar- und Grundbuchkosten. Bis hierher ist die Rechtsprechung zum einheitlichen Anschaffungsgeschäft beim Bauherrenmodell auf Immobilienfonds übertragbar.
- Der – in der Regel anschließend erfolgende – Erwerb von Fondsanteilen durch Kapitalanleger, d. h. der Beitritt von Gesellschaftern, wird dagegen völlig anders gesehen, und zwar als nicht steuerbarer Wechsel im Personenstand der Gesellschaft. Der II. Senat unterscheidet also auf dieser (zweiten) Stufe zwischen einem Erwerb im Bauherrenmodell mit einheitlichen Anschaffungskosten für eine Eigentumswohnung und dem Beitritt in einen auf Dauer angelegten Immobilienfonds mit dem – nicht steuerbaren – Erwerb eines Gesamt-handanteils.

Gestaltungsmißbrauch wird aber dann angenommen, wenn alle Gesellschafter einer (lediglich) grundbesitzhaltenden Gesellschaft kurzfristig ausgewechselt werden. Nur dann stellt sich auf dieser (zweiten) Stufe – das übersehen manche Autoren und Finanzbeamte – überhaupt die Frage nach der Bemessungsgrundlage (Erwerb nur des Grund und Bodens oder Erwerb zzgl. Bau- und Dienstleistungen). Gerade in Beachtung dieser – ständigen – Rechtsprechung hat die Praxis die Gründungsgesellschafter mit einem Zwerganteil auf Dauer in der Gesellschaft belassen.

Bestätigt, ja sogar zugunsten der Steuerpflichtigen fortentwickelt, wird diese Rechtsprechung durch eine gerade bekanntgewordene Entscheidung des II. Senats v. 31. 7. 1991 (BFH/NV 6/92, 410). Im Urteilsfall ging es um eine GbR, deren Gründungsgesellschafter mit einem festen Investitionsplan Kapitalanleger zur Finanzierung einer – bis dahin voll fremdfinanzierten – Investition suchten. Der sukzessive Beitritt der Neugesellschafter und das anschließende Ausscheiden der beiden Gründungsgesellschafter wurde nicht als Gestaltungsmißbrauch gewertet und der Anfall von GrESt demgemäß verneint. Dem Schlußsatz der Entscheidung: „Zu berücksichtigen ist auch, daß der Beitritt der neuen Gesellschafter zu Finanzierungszwecken erfolgte“, kann zur einkommensteuerlichen Betonung noch hinzugefügt werden: ... zur Finanzierung für eine Investition zur langfristigen Einkunfterzielung im Rahmen gesamthänderischer Verbundenheit. Abschließend: Der II. Senat wendet also seine zum Bauherrenmodell entwickelten Grundsätze vom einheitlichen Anschaffungsgeschäft nicht auf den Beitritt in eine – auf Dauer angelegte – Gesellschaft an.

5. Schlußbemerkung

Statt auf diese berechtigten Unterschiede hinzuweisen, ergeht sich der Senat abschließend in Nebenbeibemerkungen, in Fragen, die angerissen, aber bewußt offengelassen werden, ob beispielsweise der Fonds als Verlustzuweisungsgesellschaft i. S.

der beiden Urteile des VIII. Senats zu beurteilen sein könnte. Der VIII. Senat hat für zwei GmbH & Co. KG's (die eine wollte eine Lizenz für elektrisch leitende Lacke vermarkten (Urt. v. 21. 8. 1990, BStBl. II 1991, 564, DStR 1991, 677), die andere wollte Abfallsammelbehälter als Werbeträger benutzen (Urt. v. 10. 9. 1991, BStBl. II 1992, 328, DStR 1991, 1621), beide waren – erwartungsgemäß – in Konkurs gegangen) die Vermutung aufgestellt, ihnen fehle die Einkunftserzielungsabsicht. Diese Rechtsprechung nun auf einen Immobilienfonds zu übertragen, der einen Altbau saniert, ein Bürogebäude oder ein Einkaufszentrum errichtet und aufgrund realistischer Prognoserechnungen mit realistischen Mietentwicklungen die langfristige Einkunftserzielungsabsicht (für eine Nutzungsdauer von 50 Jahren, nach Verwaltungsmeinung sogar von 100 Jahren) nachweisen kann, erscheint uns – diese Äußerung sei erlaubt – abwegig.

Es ist zu hoffen, daß die Finanzverwaltung auf die überraschende Kehrtwendung des IX. Senats in keiner Weise reagiert, den aktuellen Bauherrenerlaß – wie den alten – 10 Jahre bestehen läßt und so den Steuerpflichtigen gerade für die erforderlichen Investitionen in den neuen Bundesländern die Rechtssicherheit gibt, die der IX. Senat nimmt. Sollte die Finanzverwaltung aber die neuesten Kehrtwendungen der Rechtsprechung mitvollziehen wollen, so ist sie – das haben die vorstehenden Ausführungen eindeutig ergeben – zu einer Übergangsregelung verpflichtet. Bis dahin verbleibt es für Personengesellschaften, die auf langfristige Einkunftserzielungsabsicht angelegt sind, bei der Abzugsfähigkeit von Vermittlungsprovisionen in den Grenzen des Vierten Bauherrenerlasses (6% des vermittelten Eigenkapitals).

Hans Gunnar Fleischmann/Dirk E. Meyer-Scharenberg, München

Nochmals: Mittelbare Grundstücksschenkung und § 10e EStG

Die Frage, ob und ab welchem Zeitpunkt die mittelbare Grundstücksschenkung als unentgeltlicher Erwerb anzusehen ist und deshalb § 10e EStG ausschließt, hat in letzter Zeit zu Unsicherheiten geführt (s. hierzu *Siegle*, DStR 1992, 747).

Aus schenkungsteuerlicher Sicht kann seit einiger Zeit, als geklärt gelten, daß in den Fällen, in denen jemand nach dem Inhalt einer Schenkungsabrede nicht um eine Geldsumme, sondern erst um das mit diesen Mitteln angeschaffte oder errichtete Gebäude endgültig bereichert sein soll, das Gebäude Gegenstand der Schenkung ist (mittelbare Grundstücksschenkung, vgl. BFH v. 6. 3. 1985, II R 19/84, BStBl. II 1985, 383, DStR 1985, 446; BFH v. 3. 8. 1988, II R 39/86, BStBl. II 1988, 1025, DStR 1988, 781). Die Finanzverwaltung hatte zunächst dazu geneigt, diese Rechtsprechungsgrundsätze nicht auf den Anwendungsbereich des § 10e EStG zu übertragen, auch im Hinblick auf den Zweck der Regelung, zur Schaffung von Wohneigentum beizutragen. Das bereits mehrfach zitierte BFH-Urteil v. 15. 5. 1990 (IX R 21/86, BStBl. II 1992, 67, DStR 1991, 211), mit dem der Rechtsprechung des II. Senats für einkommensteuerliche Zwecke gefolgt wird, hat bei den obersten Finanz-

behörden zu der Überlegung geführt, ob auch bei der Auslegung des § 10e EStG eine Orientierung an den Rechtsprechungsgrundsätzen geboten ist. Eine abschließende Meinungsbildung lag bei Veröffentlichung des BMF-Schreibens v. 25. 10. 1990 (BStBl. I 1990, 626, DStR 1990, 742) noch nicht vor. Deshalb konnten die nachgeordneten Finanzbehörden der Länder davon ausgehen, daß zunächst noch nach der Meinung zu verfahren sei, daß § 10e EStG unabhängig davon beansprucht werden könne, ob eine Geldschenkung oder eine mittelbare Grundstücksschenkung vorliegt (vgl. beispielsweise VfG. OFD München v. 11. 7. 1991, S 2225 aB – 16 St 413). Nunmehr zeichnet sich allerdings ab, daß im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung bei Anwendung des § 10e EStG die vorbezeichnete BFH-Rechtsprechung zu beachten ist. Es ist in absehbarer Zeit mit einer entsprechenden Ergänzung des BMF-Schreibens v. 25. 10. 1990 zu rechnen. Sollte die Finanzverwaltung einzelner Länder bisher anders verfahren haben, muß der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen gewahrt bleiben, wie dies bisher in BMF-Schreiben stets geschehen ist.

Dr. Gerd Stuhmann, Bonn/Köln

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer

Vorkostenabzug nach § 10e Abs. 6 EStG auch bei unentgeltlichem Erwerb einer Wohnung

EStG § 10e Abs. 6

Vor Bezug entstandene Aufwendungen für die Renovierung einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung können nach § 10e Abs. 6 EStG abziehbar sein. Der Vorkostenabzug steht dem Eigentümer auch bei unentgeltlichem Erwerb der Wohnung zu.

*BFH-Urt. v. 11. 3. 1992, X R 113/89
LEXinform-Nr.: 0101777*

Sachverhalt:

Der Kl. erhielt von seiner Mutter zum 1. 1. 1988 unentgeltlich ein Mietwohngrundstück zu Alleineigentum. Im Zeitraum Aug.-Dez.

1987 renovierte er eine Wohnung in diesem Anwesen für 30 529 DM für eigene Wohnzwecke. In der ESt-Erklärung 1987 wurden die entstandenen Renovierungskosten als Vorkosten nach § 10e Abs. 6 EStG zum Abzug wie Sonderausgaben beantragt. Das FA lehnte den Abzug ab. Die Klage blieb ebenfalls erfolglos (vgl. EFG 1990, 20). Das FG führte aus, § 10e Abs. 6 EStG verlange einen Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes. Unter Anschaffung sei nur der Erwerb durch entgeltliche Vermögensübertragung zu verstehen. Der BFH war hierzu anderer Auffassung.

Aus den Gründen:

Nach § 10e Abs. 6 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen wie Sonderausgaben abziehen, die

- bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung einer Wohnung i. S. d. Abs. 1 zu eigenen Wohnzwecken entstehen,
- unmittelbar mit der Herstellung oder Anschaffung des Gebäudes oder der Eigentumswohnung oder der Anschaffung des dazugehörigen Grund und Bodens zusammenhängen,