

Urteil vom 06. Dezember 2021, IX R 8/21

Aufwendungen für das sog. Projektcontrolling durch eine der finanzierenden Bank nahestehende Gesellschaft als Herstellungskosten oder Finanzierungsaufwendungen

ECLI:DE:BFH:2021:U.061221.IXR8.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 7 Abs 4, EStG § 7 Abs 5, HGB § 255, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 03. März 2021, Az: 12 K 12180/18

Leitsätze

NV: Unter den (weit zu verstehenden) Begriff der Schuldzinsen können auch Kosten für das sog. Projektcontrolling fallen, wenn sie als Finanzierungskosten zu beurteilen sind, weil die Auszahlung der Darlehensraten durch die Bank davon abhängt, dass im Rahmen des Controllings für die Bank relevante Unterlagen vorbereitet und Controlling-Reports erstellt werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 04.03.2021 - 12 K 12180/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob Aufwendungen für das sog. Projektcontrolling im Zusammenhang mit der Errichtung von fremdfinanzierten Vermietungsobjekten sofort abziehbare Finanzierungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen oder als Herstellungskosten nur im Wege der Absetzungen für Abnutzung (AfA) berücksichtigt werden können.
- 2** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In den Streitjahren 2012 bis 2014 erzielten sie u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dies betraf auch vier Mehrfamilienhäuser in Y, mit deren Errichtung im Jahr 2011 begonnen worden war und die im Mai 2013 (T-Straße) und Mitte 2014 (Z-Straße) fertiggestellt wurden. Mit der Bauplanung und Bauüberwachung war das Ingenieurbüro D, mit der Baubetreuung die Firma E beauftragt. Zur Finanzierung der Bauvorhaben stellte der Kläger am 28.06.2012 Darlehensanträge bei der X-Bank. Mit Schreiben vom 13.07.2012 erteilte die Bank eine Darlehenszusage über insgesamt 2 Mio. €. Danach sollte einer Auszahlung der Darlehensvaluta unter folgender Voraussetzung nichts im Wege stehen: "alle erforderlichen Unterlagen --siehe Beiblatt zur Darlehenszusage-- liegen uns vor". In dem Beiblatt war unter den für die Auszahlung erforderlichen Unterlagen u.a. ein "Projektcontrollingvertrag mit der ... GmbH [A GmbH] gem. vorliegendem Entwurf" aufgeführt.
- 3** Im August 2012 schlossen die A GmbH und der Kläger einen Projektcontrollingvertrag, der im Februar 2013 hinsichtlich des Leistungszeitraums und der Vergütungshöhe ergänzt wurde. Dieser lautete auszugsweise wie folgt:

"Präambel

[...] Im Rahmen der Bauplanung und Baudurchführung ist es notwendig, ein übergeordnetes Projektcontrolling einzuführen. Diese Leistung soll über [A GmbH] gem. nachstehendem Vertrag im Rahmen einer Finanzierung durch die X-Bank erbracht werden.

§ 1 Gegenstand des Vertrages

Gegenstand dieses Vertrages sind Controllingleistungen im Hinblick auf die wirtschaftlichen und regulatorischen Belange des Bauvorhabens. [...]

§ 3 Leistungen des Auftragnehmers

Die Leistung des AN gem. § 1 gliedert sich in folgende Einzelleistungen:

Grundlagen bei Leistungsbeginn

Prüfung der Projektunterlagen auf Vorhandensein und Inhalte im Rahmen einer Bestandsaufnahme [...]

Übergeordnete Leistungen in allen Projektphasen

- Kontrolle der Einhaltung der Terminvorgaben
- Kontrolle der Kostenermittlung nach DIN 276
- Kontrolle der Einhaltung des Kostenrahmens mit Soll/Ist-Vergleich
- Mitwirkung bei der Überprüfung beabsichtigter Änderungen (Nutzungsänderungen, Planungsänderungen, Sondervorschläge) im Hinblick auf Termin- und Kostenauswirkungen
- Kontrolle des Abschlusses aller notwendigen Versicherungen und der rechtzeitigen Vorlage von Bürgschaften
- Erstellen regelmäßiger kurzgefasster Controlling-Reports im zweimonatlichen Rhythmus und eines Abschlussberichts innerhalb von zwei Monaten nach Endabnahme [...]

Weitere Leistungen in der Phase der 'Ausschreibung/Vergabe'

- Beratung des AG zu den Qualitätsvorgaben in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht
- Kontrolle des Leistungsumfangs und der Kostenverfolgung und der Darstellung der Abweichungen aus Ausschreibungsergebnissen von den Kostenvorgaben
- Unterstützung bei der Vergabe von noch nicht vertraglich gebundener Leistungen (z.B. Außenanlagen, Erschließungsmaßnahmen usw.)
- Abstimmung der einzusetzenden Bauvertragsmuster
- Beratung zur Baukostenplanung

Weitere Leistungen in der Phase 'Bauausführungs- und Projektnachlauf/Schlussrechnung'

- Überprüfung der Fortführung der Kostenverfolgung und Bauzeitplanung sowie deren Einhaltung
- Kontrolle der rechtzeitigen Durchführung von baubegleitenden Qualitätskontrollen und Bautoleranzen-Kontrollen (Eigen- und Fremdüberwachung)
- Regelmäßige Baubegehungen mit Unterstützung bei der Qualitätskontrolle des AG

- Kontrolle und Mitwirkung des Abnahme-/Übergabeprocederes generell unter Bezug auf die abgeschlossenen Bau- und Planungsverträge

- Mitwirken bei der Prüfung/Freigabe der Rechnungen der ausführenden Firmen ..."

- 4 Auf dieser Grundlage wurden ab August 2012 alle zwei Monate sog. Monatsberichte erstellt. Die Berichte 01 bis 08 fertigten die Herren L und P im Namen der A GmbH. Die Berichte 09 bis 12 erstellte Herr P im Namen des ... Ingenieurbüro. In den Berichten wurde die Zielsetzung jeweils wie folgt angegeben: "Angestrebtes Ziel ist die zweimonatige Information des am Projekt beteiligten Finanzierungsinstitutes und des Bauherren über die wichtigsten Ereignisse des Berichtszeitraums."
- 5 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 machten die Kläger die Kosten für das Projektcontrolling in Höhe von 13.090 € (2012), 68.901 € (2013) bzw. 34.923 € (2014) als Werbungskosten bei den Einkünften aus der Vermietung der Objekte T-Straße bzw. Z-Straße in Gestalt von Finanzierungskosten geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger, zuletzt mit Bescheiden vom 02.01.2015 (Einkommensteuer 2012), 21.07.2015 (Einkommensteuer 2013) bzw. 10.03.2016 (Einkommensteuer 2014), erklärungsgemäß zur Einkommensteuer. Einzig der Bescheid vom 10.03.2016 (Einkommensteuer 2014) stand (weiterhin) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6 Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Streitjahre, in der erstmals vorgelegte Unterlagen ausgewertet wurden, gelangte das FA zu der Auffassung, dass es sich bei den geltend gemachten Projektcontrollingkosten nach den Vereinbarungen um nur im Wege der AfA zu berücksichtigende Herstellungskosten der Immobilienobjekte handele und erließ am 17.01.2017 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 sowie einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2014. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg. Zugleich erließ das FA am 10.07.2018 --unter im Revisionsverfahren nicht streitigen Gesichtspunkten-- Änderungsbescheide für die Streitjahre.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage mit Urteil vom 04.03.2021 - 12 K 12180/18 statt. Es führte im Wesentlichen aus, zu den Herstellungskosten gehörten auch Aufwendungen, die mit der Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stünden oder die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfielen, insbesondere der Aufwand für die Planung eines Gebäudes, die Aufstellung eines Geldbedarfs- und Zahlungsplans in Koordination mit dem Baufristenplan, die Führung eines Baugeld-Sonderkontos für die Bauherren und die Vornahme des gesamten, das Bauprojekt betreffenden Zahlungsverkehrs. Danach wären die Projektcontrollingkosten --für sich betrachtet-- den Herstellungskosten zuzurechnen. Denn jede der vertraglich vereinbarten Leistungen diene im weitesten Sinne der Herstellung der Gebäude. Allerdings dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass der Anlass für den Abschluss des Controllingvertrags in den Anforderungen der finanzierenden Bank gelegen habe, die zur Gewährung der Darlehen den Abschluss des Vertrags gefordert und zur Auszahlung der einzelnen Darlehenstranchen jeweils den Monatsbericht erwartet habe. Bei der Kreditaufnahme sei zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer als Grundlage und Voraussetzung für die Darlehensvergabe die Installation eines Controllings im engeren Sinne zur Koordination der Planung, Informationsversorgung und Kontrolle im Zusammenhang mit der Ausgabe der einzelnen Darlehensteilbeträge nach Baufortschritt vereinbart worden. Bereits mit der Darlehenszusage habe die Bank den Abschluss des Projektcontrollingvertrags gefordert. Danach wären die Projektcontrollingkosten ohne die Finanzierung durch die X-Bank nicht entstanden, so dass sie nach ihrer Leistungsbeschreibung nicht den Herstellungskosten zuzurechnen seien. Es komme daher nicht darauf an, in welchem Umfang die im Projektcontrollingvertrag aufgeführten Leistungen tatsächlich wie vereinbart durchgeführt worden seien.
- 8 Dies folge auch aus der Präambel des Projektcontrollingvertrags. Dieser habe der Sicherstellung der Finanzierung gedient. Dafür spreche zudem die Stellungnahme des mit dem Projektcontrolling beauftragten Ingenieurs, der seine Tätigkeit als Prüfung von Rechnungen, deren Buchung und Vorbereitung der Unterlagen für die auszahlende Bank beschrieben habe. Im Übrigen habe die Bank bei einer Kreditsumme von 2 Mio. € nur eine geringe Gebühr von 500 € in Rechnung gestellt. Erst unter Berücksichtigung der Projektcontrollingkosten von insgesamt 116.914 € (5,84 % bzw. 5,87 %) ergebe sich eine übliche Darlehensgebühr.
- 9 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Es trägt im Wesentlichen vor, bei Baubetreuungskosten sei zu unterscheiden zwischen den dem Herstellungsbereich zuzuordnenden Leistungen im Rahmen der technischen Baubetreuung und

den Leistungen der wirtschaftlichen Baubetreuung, die eine Vielzahl unterschiedlicher Leistungen umfassen könne. Bei Letzterer sei stets im Einzelnen zu prüfen, ob die Aufwendungen zu den Herstellungskosten oder zu den sofort abziehbaren Werbungskosten gehörten (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.10.2003, BStBl I 2003, 546; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.04.1980 - VIII R 149/75, BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441). Aufwendungen für eine Wirtschaftlichkeitsberechnung gehörten zu den sofort abziehbaren Werbungskosten, soweit diese Finanzierungszwecken zu dienen bestimmt sei. Wenn die Wirtschaftlichkeitsberechnung dagegen der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Herstellungsvorgangs diene, seien die Entgeltanteile dem Herstellungsbereich zuzuordnen. Daraus ergebe sich für den Streitfall eine vorrangige Zuordnung zu den Herstellungskosten. Darüber hinaus lasse sich der Rechtsprechung des BFH entnehmen, dass die Beurteilung einzelner Kosten ausschließlich anhand der konkret erbrachten Einzelleistungen erfolgen müsse. Hingegen scheide eine Zuordnung allein anhand der Präambel des den Leistungen zugrunde liegenden Vertrags aus. Denn Aufwendungen könnten nicht bereits aufgrund des Wortlauts der Abmachung zu den sofort abziehbaren Werbungskosten gehören (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.).

- 10** Gegen diese Grundsätze verstoße das angefochtene Urteil. Nach den Tatsachenfeststellungen des FG seien die Projektcontrollingkosten "für sich betrachtet" den Herstellungskosten zuzurechnen, gleichwohl nehme das FG eine abweichende Zuordnung (ohne Prüfung der tatsächlichen Leistungserbringung) mit der Erwägung vor, der Abschluss des Controllingvertrags sei Voraussetzung für die Darlehensgewährung gewesen. Bei konsequenter Anwendung dieses Urteils könnte eine Umqualifizierung von Herstellungskosten in Finanzierungskosten allein dadurch erreicht werden, dass die finanzierende Bank die Vergabe des Darlehens aus Gründen der Darlehenssicherung von der Erbringung entsprechender --dem Herstellungsbereich zuzuordnender-- Leistungen (z.B. einer Baugenehmigung) abhängig mache. Wenngleich die Bank stets ein berechtigtes Interesse an einer sorgfältigen Planung und Durchführung des Bauvorhabens haben dürfte, könne nicht die Anforderung durch die Bank eine Umqualifizierung von Herstellungskosten in sofort abziehbare Finanzierungskosten zur Folge haben. Entscheidend sei vielmehr der Inhalt der Leistungen (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.1.e).
- 11** Zudem habe das FG die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen nicht getroffen. Es fehle an einem Beleg dafür, dass die Finanzierung ohne Beauftragung der A GmbH nicht zustande gekommen wäre. Denn Geschäftsgegenstand der X-Bank sei die entgeltliche Darlehensvergabe. Im Hinblick auf das niedrige Zinsniveau im Jahr 2012 und die hinreichende Besicherung dürfte die Ausreichung der Darlehen zu den vereinbarten Bedingungen branchenüblich gewesen sein. Die Ansicht des FG, wonach eine Bearbeitungsgebühr von 5,87 % dem Üblichen entspreche, werde mit Blick auf das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13.05.2014 - XI ZR 405/12 (BGHZ 201, 168) widersprochen.
- 12** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Aufwendungen für das sog. Projektcontrolling sofort abziehbare Werbungskosten der Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) sind (dazu unter 1.). Die Frage, ob das FA die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 in verfahrensrechtlicher Hinsicht noch ändern durfte, kann daher offenbleiben (dazu unter 2.).
- 15** 1. Das FG hat die Kosten für das Projektcontrolling im Ergebnis zu Recht als sofort abziehbare Finanzierungskosten behandelt.
- 16** a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch diese veranlasst sind. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Maßgeblich ist danach, ob bei wertender

Beurteilung das auslösende Moment für das Entstehen der Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen ist (vgl. nur Senatsurteil vom 29.10.2019 - IX R 22/18, BFH/NV 2020, 194, m.w.N.).

- 17** aa) Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung können auch vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sobald sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen hat, durch Vermieten Einkünfte zu erzielen (Vermietungsabsicht). Die Absicht muss sich noch nicht auf ein bestimmtes Gebäude beziehen. Hat der Steuerpflichtige noch kein Objekt, welches er vermieten kann, muss die Absicht zugleich darauf gerichtet sein, ein solches in absehbarer Zeit anzuschaffen (Erwerbsabsicht) oder herzustellen (Bebauungsabsicht). Als innere Tatsache kann die Absicht des Steuerpflichtigen nur anhand äußerer Umstände indiziell festgestellt werden. Dies obliegt dem FG (vgl. nur Senatsurteil vom 09.05.2017 - IX R 24/16, BFHE 257, 429, BStBl II 2018, 168).
- 18** bb) Zu den Werbungskosten zählen Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG). Für den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Schuldzinsen und der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung kommt es einerseits auf den mit der Aufnahme der Darlehensschuld verfolgten Zweck (Erzielung von Einkünften) und andererseits auf die zweckentsprechende Verwendung der Darlehensmittel an. Der Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist danach als gegeben anzusehen, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit Verwendung der Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts wird die Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (vgl. nur Senatsurteil vom 12.03.2019 - IX R 36/17, BFHE 264, 303, BStBl II 2019, 606, Rz 12, m.w.N.).
- 19** Der Begriff der Schuldzinsen ist nicht in einem zivilrechtlichen (engen) Sinne zu verstehen, sondern weit auszulegen. Hierunter fallen sämtliche Aufwendungen zur Erlangung oder Sicherung eines Kredits. Dazu gehören auch die Nebenkosten der Darlehensaufnahme einschließlich der Geldbeschaffungskosten. Die Zweckbestimmung der Aufwendung, ein Darlehen zu erlangen oder zu sichern, ist das maßgebliche Auslegungskriterium (vgl. Senatsurteile vom 01.10.2002 - IX R 12/00, BFHE 200, 519, BStBl II 2003, 398, unter II.1.b, und IX R 72/99, BFHE 200, 516, BStBl II 2003, 399, unter II.2.a; Brandis/ Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz 286; v. Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz C 11).
- 20** Danach sind etwa Aufwendungen für eine Wirtschaftlichkeitsberechnung als Schuldzinsen im weiteren Sinne abziehbar, soweit diese Finanzierungszwecken --und nicht der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Herstellungsvorgangs-- zu dienen bestimmt ist (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.1.d). Zu den Finanzierungskosten rechnet zudem die Provision für eine Fertigstellungsgarantie, wenn sich die Bankinstitute ohne die Garantie nicht zur Hergabe der Kredite an die Bauherren bereitgefunden hätten (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.2.).
- 21** cc) Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abziehbaren Werbungskosten gehören gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch AfA für die zur Einkunftserzielung genutzten Gebäude; Bemessungsgrundlage für die AfA sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG).
- 22** (1) Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten. Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. dazu Senatsurteil vom 13.03.2018 - IX R 41/17, BFHE 261, 268, BStBl II 2018, 533).
- 23** (2) Zu den Herstellungskosten gehören auch Aufwendungen, die mit der Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen oder die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfallen (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.II.4.). Dies gilt vor allem für Planungskosten (BFH-Urteil vom 13.11.1973 - VIII R 157/70, BFHE 110, 556, BStBl II 1974, 161, zu Aufwendungen für die Planung eines später nicht errichteten Mietwohnhauses).
- 24** Mit der Herstellung des Gebäudes hängen etwa Entgeltbestandteile zusammen, die die Vertretung des Bauherren

gegenüber Behörden, den an der Baudurchführung beteiligten Architekten, Ingenieuren und bauausführenden Unternehmen sowie die sachliche und zeitliche Koordination aller für die Durchführung des Bauprojekts erforderlichen kaufmännischen Leistungen betreffen (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.1.c).

- 25** Zu den Herstellungskosten rechnen aber auch Aufwendungen der Baubetreuung, soweit es sich um Kosten der Verwaltung im Herstellungsbereich handelt. Zu diesen Einzelkosten der Herstellung können Aufwendungen für die Aufstellung eines Geldbedarfs- und Zahlungsplans in Koordination mit dem Baufristenplan, die Führung eines Baugeld-Sonderkontos für den Bauherren, die Vornahme des gesamten das Bauprojekt betreffenden Zahlungsverkehrs, die laufende Unterrichtung des Treuhänders, die Übersendung eines Auszugs des Baukontos und die Erstellung der Schlussabrechnung sowie die Erteilung aller erforderlichen Informationen an den Treuhänder gehören. Gleiches gilt für Aufwendungen, die durch das Begleichen der Rechnungen der Bauhandwerker verursacht sind (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.1.c).
- 26** dd) Bei der Abgrenzung zwischen sofort abziehbaren Finanzierungskosten und Herstellungskosten kommt es nicht darauf an, wer die betreffenden Aufgaben erfüllt. Maßgebend ist vielmehr, welchen Inhalt die Leistungen haben (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.1.e). Zudem ist der Wortlaut der den Aufwendungen zugrunde liegenden Abmachungen regelmäßig nicht ausschlaggebend (Senatsurteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.; BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 546, Rz 5: Beurteilung nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt).
- 27** b) Nach diesen Grundsätzen sind die in Rede stehenden Projektcontrollingkosten in den Streitjahren sofort abziehbare Werbungskosten in Form von Finanzierungskosten und keine Herstellungskosten.
- 28** aa) Die Vorinstanz hat den Sofortabzug der Aufwendungen für das Projektcontrolling vor allem damit begründet, dass die vertraglich vereinbarten Leistungen, die im weitesten Sinne der Herstellung des Gebäudes dienen, zwar --für sich betrachtet-- dem Herstellungsbereich zuzurechnen wären. Gleichwohl handele es sich um Finanzierungskosten, da der Controllingvertrag auf Anforderung der finanzierenden Bank abgeschlossen worden sei, mithin die Controllingkosten ohne die Finanzierung durch die X-Bank nicht entstanden wären. Es komme daher nicht darauf an, in welchem Umfang die im Projektcontrollingvertrag aufgeführten Leistungen tatsächlich wie vereinbart ausgeführt worden seien. Zudem folge aus der Präambel des Projektcontrollingvertrags, dass dieser die Finanzierung habe sicherstellen sollen.
- 29** bb) Dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nur im Ergebnis stand. Zwar tragen die Ausführungen des FG dessen Ergebnis nicht, allerdings kann der erkennende Senat aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen eine eigene Würdigung vornehmen. Danach sind die Projektcontrollingkosten sofort abziehbare Finanzierungskosten.
- 30** (1) Dass zwischen den Aufwendungen für das Projektcontrolling und der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestand und die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung getätigt wurden, ist zwischen den Beteiligten --zu Recht-- nicht streitig. Bedenken dagegen, dass sich die Kläger bereits zu Beginn des Streitzeitraums endgültig entschlossen hatten, durch Vermieten der Mehrfamilienhäuser Einkünfte zu erzielen, bestehen ebenso wenig.
- 31** (2) Soweit das FG davon ausgegangen ist, dass die vertraglich vereinbarten Projektcontrollingleistungen zwar der Herstellung der Gebäude dienen, aufgrund der Anforderung des Projektcontrollings durch die finanzierende Bank aber eine Umqualifizierung in Finanzierungskosten stattfindet, kann der Senat dem in Übereinstimmung mit der Ansicht der Revision nicht folgen. Dass Aufwendungen (zur Herstellung des Gebäudes) auf Verlangen des Kreditinstituts getätigt werden, reicht für die Annahme von Finanzierungskosten allein nicht aus. Ebenso wenig hält der Senat den Schluss des FG für tragfähig, aufgrund der von der X-Bank in Rechnung gestellten geringen Gebühr von 500 € ergebe sich eine übliche Darlehensgebühr nur unter Einbeziehung der Gebühren für das Projektcontrolling.
- 32** (3) Indes dienen die im Rahmen des Projektcontrollings erbrachten Leistungen nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen --und daher den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO)-- tatsächlichen Feststellungen des FG der Finanzierung des Bauvorhabens durch die X-Bank. Das Projektcontrolling wurde --nach der Präambel des Projektcontrollingvertrags-- "im Rahmen einer Finanzierung durch die [X-Bank]" installiert. Die erstellten Monatsberichte hatten vor allem die Funktion, das am Projekt beteiligte Finanzierungsinstitut zu informieren. Sie stellten --wie sich aus dem Beiblatt zur Darlehenszusage ergibt-- eine Bedingung für die Auszahlung der Darlehensteilbeträge nach Baufortschritt dar. Dementsprechend hat das FG auf der Grundlage der schriftlichen

Stellungnahme des mit dem Projektcontrolling beauftragten Bauingenieurs festgestellt, dass sich seine Tätigkeit in der Prüfung bzw. Buchung von Rechnungen und der Vorbereitung der Unterlagen für die auszahlende Bank sowie in der Erstellung von Controlling-Reports (Bestandsaufnahmen) erschöpfte. Es handelt sich daher bei den Kosten für das bankseitige Projektcontrolling um Aufwendungen, die durch das Beschaffen der Geldmittel veranlasst sind. Ohne das Projektcontrolling hätte die X-Bank die Finanzierung nicht bereitgestellt. Dies reicht --wie etwa der Vergleich mit einer bankseitig verlangten Fertigstellungsgarantie (BFH-Urteil in BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.III.2.) zeigt-- zur Begründung des erforderlichen Zusammenhangs mit der Finanzierung des Objekts aus.

- 33** (4) Hingegen hat die Vorinstanz keinen unmittelbaren Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Herstellungsvorgang feststellen können. Gegen einen solchen Zusammenhang spricht bereits, dass mit den Baumaßnahmen bei einem Teil der Objekte bereits im Jahr 2011 --und damit vor Abschluss der Kreditverträge und des Projektcontrollingvertrags im Sommer 2012-- begonnen worden war. Zudem hat der mit dem Projektcontrolling beauftragte Bauingenieur in seiner --vom FG in Bezug genommenen-- Stellungnahme ausdrücklich erläutert, seine Tätigkeit habe keine Leistungen umfasst, die unmittelbar dazu bestimmt und geeignet gewesen seien, die errichteten Gebäude für ihren bestimmungsgemäßen Zweck nutzbar zu machen bzw. die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung der Gebäude anfielen. Damit korrespondiert, dass die Kläger andere Unternehmen mit der Bauplanung und -überwachung sowie der Baubetreuung betraut hatten.
- 34** (5) Auf der Grundlage dieser Feststellungen betrafen die von der A GmbH tatsächlich erbrachten und abgerechneten Controllingleistungen allein den "Finanzierungsbereich". Die Aufwendungen dienten Finanzierungszwecken und nicht der Herstellung der Mietobjekte. Es handelt sich demnach um Nebenkosten der Darlehensaufnahme. Soweit sich die im Leistungsverzeichnis des Projektcontrollingvertrags aufgeführten Leistungen abstrakt eher dem "Herstellungsbereich" zuordnen lassen, kommt es darauf nicht an. Denn diese Tätigkeiten waren --wie zuvor ausgeführt-- nach den Feststellungen des FG nicht Gegenstand der im Zuge des Projektcontrollings tatsächlich erbrachten Leistungen.
- 35** 2. Vor dem Hintergrund des unter 1. gefundenen Ergebnisses kann offenbleiben, ob das FA die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 unter dem Gesichtspunkt nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern durfte.
- 36** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de