
Datum: 17.10.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 2297/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:1017.5K2297.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 49/17

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Übernahme einer Instandhaltungsrücklage bei der Bemessung der Besteuerungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen ist. 1 2

Die Klägerin erwarb mit notariellem Vertrag vom05.2016, UR.Nr. 1 mehrere Teileigentumsrechte an dem Grundbesitz Gemarkung M, P-Straße, verbunden mit dem Sondereigentum an insgesamt vier Gewerbeeinheiten sowie neun Tiefgaragenstellplätzen. Gemäß Ziffer II 2 Absatz 6 des Vertrages sollte der Anteil des Verkäufers an den gemeinschaftlichen Geldern (Vorschüsse, Instandhaltungsrücklage usw.) bei Besitzübergang auf die Klägerin übergehen. Gemäß Ziffer III betrug der Kaufpreis 40.000 € und war insgesamt fällig am 01.07.2016. 3

Mit Bescheid vom 18.05.2016 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer i.H. von 2.600 € auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 40.000 € fest. 4

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin geltend, die Bemessungsgrundlage müsse um die miterworbenen Guthaben aus der Instandhaltungsrücklage von insgesamt 14.815,19 € gemäß Aufteilung und Zuordnung zu 5

den einzelnen Objekten vermindert und die Grunderwerbsteuerfestsetzung gemäß § 3 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) aufgehoben werden, da der auf die erworbenen Teileigentumsrechte entfallende Kaufpreis abzüglich der Instandhaltungsrücklage je Teileigentum 2.500 € nicht übersteige.

Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 28.07.2016 als unbegründet zurückgewiesen. 6

Zur Begründung ihrer hiergegen gerichteten Klage trägt die Klägerin wie folgt vor: 7

Unstreitig werde einer Wohnungseigentümergeinschaft Teilrechtsfähigkeit zugesprochen. 8

Das Vermögen umfasse auch das Verwaltungsvermögen, zu dem die Instandhaltungsrücklage als gemeinschaftliches Vermögen gehöre. Die Wohnungseigentümergeinschaft sei eine Bruchteilsgemeinschaft und auf das Vermögen dieser Gemeinschaft sei konsequenterweise § 39 Abs. 2 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) anzuwenden. Danach seien Wirtschaftsgüter, die mehreren zur Gesamthand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei. Zudem habe der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 05.10.2011 I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244, entschieden, dass die Beteiligung eines Wohnungseigentümers an der Instandhaltungsrücklage ein Wirtschaftsgut darstelle, das bei bilanzierenden Wohnungseigentümern als Forderung auszuweisen sei. Der Ausweis erfolge mit den Anschaffungskosten, die der in die Instandhaltungsrücklage geleistete, noch nicht verbrauchte Einzahlungsbetrag darstelle. Insbesondere habe der BFH in dem Beschluss klargestellt, dass die Geldmittel zwar mit der Einzahlung in die Instandhaltungsrücklage beim Eigentümer abgeflossen seien, diese aber aus steuerrechtlicher Sicht nach wie vor zu seinem (dem des Eigentümers) Vermögensbereich gehörten. Diese Beurteilung habe der BFH auch ausdrücklich für die Rechtslage nach Einführung des § 10 Abs. 6 und 7 Wohnungseigentumsgesetz (WEG) im Jahr 2007 bestätigt. Deshalb könne folgerichtig nur gelten, dass bei Erwerb einer Eigentumswohnung der gezahlte Gesamtkaufpreis auf die unterschiedlichen erworbenen Wirtschaftsgüter (Anteil Grund und Boden, Gebäude und Forderung Instandhaltungsrücklage) aufzuteilen und die Forderung vom Gesamtkaufpreis abzuziehen sei. Das vom Beklagten zitierte BFH-Urteil vom 02.03.2016 II R 6/15, BFH/NV 2016, 1069, widerspreche dem nicht und sei zudem zum Erwerb im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens ergangen. Der BFH weise in diesem Urteil sogar darauf hin, dass sein Urteil nicht auf Erwerbsvorgänge zu übertragen sei.

Nach dem von der Klägerin geschlossenen Kaufvertrag sollten u.a. die gemeinschaftlichen Gelder aus der Instandhaltungsrücklage bei Besitzübergang auf die Klägerin übergehen. Diese Folge träte jedoch auch schon kraft Gesetzes ein, so dass die vertragliche Abrede nur deklaratorischen Charakter habe. Die Instandhaltungsrücklage stelle jedoch bis zum Verkauf ein Wirtschaftsgut des Eigentümers dar, das mit dem Verkauf auf den Erwerber übergehe. Eine hohe Instandhaltungsrücklage bedeute in aller Regel, dass ein sogenannter Reparaturstau eingetreten sei. Dies habe direkten Einfluss auf die Kaufpreisfindung. Für Gebäude mit Instandhaltungsrückstau werde üblicherweise weniger bezahlt als für ein durchrenoviertes Gebäude, da der Erwerber zusätzlich Geld für die Instandhaltung aufbringen müsse. In diesem Fall habe der Veräußerer diesen Betrag jedoch bereits über die Instandhaltungsrücklage eingezahlt. Daraus folge, dass für das Gebäude zwischen fremden Dritten aufgrund des Instandhaltungsrückstaus ein niedriger Verkaufspreis zu zahlen sei und der Erwerber die vom Veräußerer geleisteten Vorauszahlungen daneben ebenfalls zu vergüten habe. 9

Die Instandhaltungsrücklage sei als Forderung in der Bilanz der Klägerin aktiviert worden. Es sei unerheblich, dass im Kaufvertrag keine Aufteilung des Verkaufspreises vorgenommen 10

worden sei. Soweit der Gesamtpreis auf die Rücklage entfalle, unterliege dieser nicht der Grunderwerbsteuer, da eine Forderung erworben worden und die Bemessungsgrundlage zu mindern sei.

Die Anwendung der Rechtsauffassung des Beklagten würde bedeuten, dass der Klägerin im Falle der Verwendung der Instandhaltungsrücklage ein Aufwand zuzurechnen wäre, soweit die Rücklage bei Erwerb bestanden habe, ohne dass die Klägerin dafür tatsächlich Aufwendungen getragen hätte, da die Mitgliedschaft an der Wohnungseigentümergeinschaft - und damit letztendlich auch die anteilige Instandhaltungsrücklage - unentgeltlich auf die Klägerin übergegangen wäre. Die Auffassung des Beklagten widerspreche auch dem BFH-Beschluss vom 05.10.2011 I R 94/10. Der BFH ziehe in diesem Beschluss zur Begründung § 39 Abs. 2 AO heran, um zu einer Aktivierung des Wirtschaftsguts Instandhaltungsrücklage zu kommen. Folge man der Auffassung des Beklagten, wäre die Instandhaltungsrücklage entgegen der Rechtsprechung des BFH nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut zu bilanzieren. Eine Zahlung in die Rücklage würde damit zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben und in letzter Konsequenz auch zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen.

Der Erwerb einer anteiligen Instandhaltungsrücklage im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Eigentumswohnung könne daher nicht anders gewürdigt werden als die Einzahlung in die Instandhaltungsrücklage.

Zwar sei im Kaufvertrag eine betragsmäßige Aufteilung des Kaufpreises nicht erfolgt. Dies sei jedoch im Geschäftsverkehr üblich, da die exakte Höhe im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages nicht bekannt gewesen sei, sondern erst in Abstimmung mit der Hausverwaltung ermittelt werden müssen. Auch die Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) NRW vom 10.12.2013, S 4521-2013/4000-St 257, juris, fordere keine betragsmäßige Aufteilung des Gesamtpreises bereits im notariellen Kaufvertrag. Vielmehr reiche der Hinweis zur Aufteilung im Kaufvertrag unter Ziffer II 2 aus, um Ermittlungen von Amts wegen zur Höhe der nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Instandhaltungsrücklage einzuleiten.

Die Klägerin beantragt,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.05.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 28.07.2016 aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Er trägt zur Begründung wie folgt vor:

§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO sei Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und daher auf Steuerarten, welche an bürgerlich-rechtliche Vorgänge anknüpfen, nicht oder zumindest nur nach Sachlage des Einzelfalles anwendbar (BFH-Urteil vom 22.09.1982 II R 61/80, BFHE 137, 188, BStBl II 1983, 179). Soweit das Grunderwerbsteuergesetz Grundstücksumsätze durch Anknüpfung an einen bürgerlich-rechtlichen Rechtsvorgang mittels Verwendung von Begriffen des bürgerlichen Rechts besteuere, scheidet eine Zuordnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO grundsätzlich aus (z.B. BFH-Urteil vom 29.09.2004 II R 14/02, BFHE 207, 59, BStBl II 2005, 148).

Er habe auch konform zur Verfügung der OFD NRW vom 10.12.2013, S 4521-2013/4000-St 257, gehandelt. Vorliegend hätten die Vertragsbeteiligten mit der Vereinbarung eines Kaufpreises von 40.000 € keine Gesamtgegenleistung für den Erwerb der Teileigentumsrechte und für den Erwerb der Instandhaltungsrücklage vereinbart. Die Textpassage zur Instandhaltungsrücklage unter Ziffer II 2 des Kaufvertrages könne nicht so gewertet werden, dass für den Übergang der Ansprüche hinsichtlich der Mittel aus der Instandhaltungsrückstellung über den vereinbarten Kaufpreis hinaus keine weitere Vergütung vom Kläger zu zahlen gewesen sei und in dem Kaufpreis demnach das Entgelt für die Übernahme der Ansprüche aus der Instandhaltungsrückstellung enthalten sein sollte. Die von der Klägerin nachträglich vorgelegte Aufstellung über die Instandhaltungsrückstellung im Einzelnen ändere an dieser Beurteilung nichts. Denn eine auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages rückwirkende Einzelpreisvereinbarung ergebe sich hieraus nicht. Eine rechtsgeschäftliche Übertragung der Instandhaltungsrücklage sei auch nicht Gegenstand des Vertrages zwischen den Beteiligten gewesen. Zwar seien Rücklagen beim rechtsgeschäftlichen Erwerb vereinzelt noch ausdrücklich Gegenstand der notariellen Erwerbsverträge. Dies beruhe aber auf einer Verkennung des Charakters der Rücklage als Teil des Verwaltungsvermögens des WEG, der nicht auf den Erwerber quotal übertragen werden könne.

Mit Wirkung ab dem 01.07.2007 sei das WEG umfassend geändert worden. Der Gesetzgeber 21 habe sich der in der Rechtsprechung vertretenen Auffassung zur Teilrechtsfähigkeit einer Wohnungseigentümergeinschaft durch Ergänzung von § 10 WEG um die Abs. 6-8 angeschlossen. Gemäß § 10 Abs. 6 Satz 1 WEG könne die Wohnungseigentümergeinschaft im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums selbst Rechte erwerben und Pflichten eingehen. Sie sei nach § 10 Abs. 6 Satz 2 WEG Inhaberin der als Gemeinschaft gesetzlich begründeten und rechtsgeschäftlich erworbenen Rechte und Pflichten. Gemäß § 10 Abs. 7 Satz 1 WEG gehöre der Wohnungseigentümergeinschaft das Verwaltungsvermögen. Dies bestehe aus den im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gesetzlich begründeten rechtsgeschäftlich erworbenen Sachen und Rechte sowie den entstandenen Verbindlichkeiten (§ 10 Abs. 7 S. 2 WEG). Das Verwaltungsvermögen umfasse Ansprüche gegen die Wohnungseigentümer und gegen Dritte, insbesondere Bankinstitute. Dies schließe auch eine bereits gebildete Instandhaltungsrücklage ein, die der Wohnungseigentümergeinschaft als Trägerin zugeordnet sei. Diese Trägerschaft bleibe unabhängig von einem Eigentümerwechsel gemäß dem Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 02.06.2005 V ZB 32/05, NJW 2005, 2061 bestehen (Klein in Bärmann, Kommentar zum WEG, § 10 WEG, Rn. 283). Dabei sei unerheblich, ob der Eigentümerwechsel rechtsgeschäftlich oder durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erfolge. Eine gesonderte Übertragung von Verwaltungsvermögen durch den Wohnungseigentümer sei nicht erforderlich, diese sei ihm als Nichtberechtigtem auch gar nicht möglich (Gesetzesbegründung der Bundesregierung, BT-Drucksache 16/887, 63). Da vorliegend der Verkauf im Jahr 2016 erfolgt sei, falle der Erwerbsvorgang unter die dargelegte Rechtslage. Die zum Verwaltungsvermögen gehörende Instandhaltungsrücklage habe nicht Gegenstand des Kaufpreises sein können, da sie in der Rechtsträgerschaft der Wohnungseigentümergeinschaft gestanden habe und nicht Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen sei. Das Urteil des BFH vom 09.10.1991 II R 20/89, BFHE 165, 548, BStBl II 1992, 152 sei hier nicht maßgeblich, da es zur Rechtslage vor Änderung des WEG ergangen sei und der BFH mittlerweile im Urteil vom 02.03.2016 II R 6/15, BFH/NV 2016, 1069, anders entschieden habe.

Die von der Klägerin angeführte ertragsteuerliche Rechtsprechung sei nicht übertragbar, da hier ein (weitergehender) Vermögensbereich gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO gebildet werde. Der BFH habe zwar seine bisherige Beurteilung auch für die neue Rechtslage nach Einführung des § 10 Abs. 6 und 7 WEG bestätigt. Diese beruhe jedoch, wie im BFH-Beschluss vom 09.12.2008 IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571, ausdrücklich hervorgehoben werde, im Kern darauf, dass anderenfalls die in die Instandhaltungsrücklage eingezahlten Beträge auch dann als Werbungskosten/Betriebsausgaben berücksichtigt werden müssten, wenn sie tatsächlich später zur Finanzierung von Herstellungskosten verwendet würden.

Entscheidungsgründe

23

Die Klage ist nicht begründet.

24

Der Beklagte hat die Gegenleistung für den Grundstückserwerb und damit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu Recht nicht um das Guthaben aus der streitigen Instandhaltungsrücklage vermindert.

25

Bei einem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG zu steuernden Grundstückskaufvertrag bemisst sich die Grunderwerbsteuer gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt als Gegenleistung u.a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Als sonstige Leistungen sind alle Verpflichtungen des Käufers anzusehen, die zwar nicht unmittelbar Kaufpreis für das Grundstück im bürgerlich-rechtlichen Sinne sind, aber gleichwohl Entgelt für den Erwerb des Grundstücks (st. Rspr., BFH-Urteile vom 25.04.2002 II R 57/00, BFH/NV 2002, 1612; vom 27.10.2004 II R 22/03, BFHE 208, 55, BStBI II 2005, 301 und vom 14.06.2006 II R 12/05, BFH/NV 2006, 2126).

26

Mit Urteil vom 09.10.1991 II R 20/89, BFHE 165, 548, BStBI II 1992, 152 hat der BFH entschieden, dass beim Erwerb einer Eigentumswohnung der gleichzeitige Erwerb eines in der Instandhaltungsrücklage angesammelten Guthabens nicht zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung gehört. Zur Begründung hat der BFH vor allem darauf abgestellt, dass der Erwerb von Geldforderungen oder anderen vergleichbaren Vermögenspositionen selbst dann Grunderwerbsteuerrechtlich unerheblich ist, wenn solche Rechte gemäß § 96 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) als Bestandteile des Grundstücks bürgerlich-rechtlich dessen Schicksal teilen und dass das Guthaben aus der Instandhaltungsrückstellung nach dem WEG eine mit einer Geldforderung vergleichbare Vermögensposition darstelle.

27

Diese Entscheidung erging vor Erlass des Gesetzes zur Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes und anderer Gesetze vom 26.03.2007, BGBl I 2007, 370, mit welchem insbesondere die Absätze 6 und 7 bei § 10 WEG eingeführt wurden.

28

Im Gegensatz hierzu vertritt der BFH in dem nach Änderung des WEG ergangenen Urteils vom 02.03.2016 II R 27/14, BFHE 253, 271, BStBI II 2016, 619 (ebenso die Parallelentscheidungen vom 02.03.2016 II R 6/15, NV und II R 29/15, NV) die Ansicht, dass beim Erwerb einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung das Meistgebot als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist und hat dabei offen gelassen, ob an der BFH-Rechtsprechung im Urteil vom 09.10.1991 II R 20/89, a.a.O., auch angesichts der Änderung des WEG festzuhalten ist.

29

Nach Ansicht des erkennenden Senats ist der Beurteilung des BFH in seinem Urteil vom 02.03.2015 II R 27/14, a.a.O., auch für den vorliegenden Fall zu folgen. Die Grundsätze des

30

BFH-Urteils vom 09.10.1991 II R 20/89, a.a.O., sind nach Änderung des WEG nicht mehr anzuwenden.

Denn den Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 02.03.2015 II R 27/14, a.a.O., folgend, ist die anteilige Instandhaltungsrückstellung Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft (§ 10 Abs. 7 Satz 1 WEG; Merle in Bärman, Wohnungseigentumsgesetz, 13. Aufl., § 21, Rz 146). Die Wohnungseigentümergeinschaft ist ein vom jeweiligen Mitgliederbestand unabhängiger teilrechtsfähiger und parteifähiger Verband sui generis (vgl. BGH-Beschluss vom 02.06.2005 V ZB 32/05, BGHZ 163, 154; Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl. 2017, Einl. WEG Rz 5). Sie kann im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gegenüber Dritten und Wohnungseigentümern selbst Rechte erwerben und Pflichten eingehen (§ 10 Abs. 6 Satz 1 WEG). Sie ist Inhaberin der als Gemeinschaft gesetzlich begründeten und rechtsgeschäftlich erworbenen Rechte und Pflichten (§ 10 Abs. 6 Satz 2 WEG). Der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer gehört nach § 10 Abs. 7 Satz 1 WEG das Verwaltungsvermögen, während die Wohnungseigentümer keinen Anteil am Verwaltungsvermögen haben, über den sie verfügen können (vgl. Palandt/Bassenge, a.a.O., WEG § 10 Rz 38). Das Verwaltungsvermögen besteht aus den im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gesetzlich begründeten und rechtsgeschäftlich erworbenen Sachen und Rechten sowie den entstandenen Verbindlichkeiten (§ 10 Abs. 7 Satz 2 WEG). Eine ordnungsmäßige, dem Interesse der Gesamtheit der Wohnungseigentümer entsprechende Verwaltung erfordert nach § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG auch die Ansammlung einer angemessenen Instandhaltungsrückstellung, die zum Verwaltungsvermögen zählt (vgl. BGH-Beschluss in BGHZ 163, 154, unter III.5.e; Palandt/Bassenge, a.a.O., WEG § 21 Rz 18). Die Instandhaltungsrückstellung i.S. des § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG, bei der es sich nicht um eine Rückstellung im bilanztechnischen Sinne handelt, ist die Ansammlung einer angemessenen Geldsumme, die im Wesentlichen durch Beiträge der Wohnungseigentümer angesammelt der wirtschaftlichen Absicherung künftig notwendiger Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum dient und die im Wesentlichen durch Beiträge der Wohnungseigentümer angesammelt wird und bleibt bei einem Eigentümerwechsel Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft (Merle in Bärman, a.a.O., § 21 Rz 144, 146, 147) und geht nicht auf den Erwerber über. Ein für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer typischer Rechtsträgerwechsel findet bezüglich der Instandhaltungsrückstellung nicht statt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Erwerb durch Meistgebot oder wie vorliegend durch Kaufvertrag erfolgt. Auch bei einem Verkauf geht das Guthaben aus der Instandhaltungsrücklage nicht auf den Erwerber über.

31

Dementsprechend konnte die Veräußerin nicht über die Instandhaltungsrücklage verfügen bzw. diese der Klägerin gegen Erlangung einer Gegenleistung übertragen.

32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

33

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO zugelassen.

34