Finanzgericht Köln, 3 K 1065/16

Datum:	22.01.2020
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	3. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	3 K 1065/16
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2020:0122.3K1065.16.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für 2014 wird dahingehend geändert, dass die festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 4.315,- € auf 3.560,- € herabgesetzt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist im Wesentlichen streitig, ob die von der Klägerin als Wohnungseigentümergemeinschaft im Streitjahr auf das Gemeinschaftseigentum insgesamt vorgenommenen Instandhaltungsaufwendungen sowie die von ihr getragenen allgemeinen Betriebskosten gesondert und einheitlich festzustellen sind, oder ob eine solche Feststellung nur für den im Gemeinschaftseigentum stehenden und gemeinschaftlich vermieteten Garagenkomplex erfolgen kann. 2

Bei der Klägerin handelt es sich um eine Wohnungseigentümergemeinschaft betreffend das Mehrfamilienhaus A-Straße ... in ... Q. Das Objekt besteht aus fünf Eigentumswohnungen sowie sieben Garagen. Die Wohnungen werden von einem Teil der Wohnungseigentümer vermietet, von den übrigen selbst genutzt. 3

Die Klägerin wurde mit notarieller Teilungserklärung vom ....1966 errichtet. Dabei wurde unter Gliederungspunkt I.4 u.a. festgehalten, dass alle Gebäudeteile, die nicht gemäß dem vorstehend Vereinbarten im Sondereigentum stehen, gemeinschaftliches Eigentum darstellen. Die sieben Garagen wurden im Streitjahr von den Wohnungseigentümern gemeinschaftlich vermietet. Aus den in den Steuerakten abgelegten Mietverträgen ist 4

ersichtlich, dass Vermieter der Garagen jeweils die Klägerin ist.

Unter den Gliederungspunkten II.9 und 10 dieser Erklärung wird u.a. vereinbart, dass die sonstigen Lasten des Grundbesitzes, wie z.B. die öffentlichen Abgaben und die allgemeinen Reparaturen sowie die Beleuchtung der gemeinschaftlichen Teile des Hauses und das Wassergeld nach Miteigentumsanteilen entsprechend umgelegt werden. Für das gesamte Sonder- und Gemeinschaftseigentum sollte eine Haftpflicht- sowie eine Gebäudesachversicherung abgeschlossen und die Versicherungsbeiträge aus der gemeinschaftlichen Kasse bezahlt und entsprechend den Miteigentumsanteilen umgelegt werden. 5

Am ....2013 nahm die Klägerin eine Änderung der Teilungserklärung vor und legte dort in Teil B Textziffer III fest, dass die Reparaturen am Gemeinschaftseigentum von den Wohnungseigentümern zu gleichen Teilen und nicht im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile getragen werden. 6

Zu Beginn des Streitjahres waren an der Klägerin Herr B mit 36/100, Frau C mit 25/100, Herr C1 mit 9/100 sowie Herr D mit 30/100 beteiligt. 7

Aufgrund der Veräußerung einer Wohnung waren ab dem 08.03.2014 zusätzlich noch Frau W und Herr W1 mit jeweils 14,5/100 beteiligt. 8

Dadurch verminderten sich die Beteiligungsquoten der übrigen Wohnungseigentümer, bei Herrn B auf 25/100, bei Frau C auf 18/100, bei Herrn C1 auf 7/100 und bei Herrn D auf 21/100. 9

Nachdem sich in den Vorjahren Herr D um die Verwaltung des Objektes gekümmert hatte, teilte er mit Schreiben vom 20.12.2013 dem Beklagten mit, dass ab dem 01.01.2014 Frau C Ansprechpartnerin für das Objekt und insbesondere die „Haussteuern“ sei. 10

Für das Streitjahr 2014 reichte Frau C am 02.04.2015 für die Klägerin eine Steuererklärung ein, für die sie den amtlichen Vordruck für eine Einkommensteuererklärung verwandte. Aus den Anlagen zu dieser Erklärung, insbesondere aus den Angaben zu den Beteiligten sowie die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen, ist jedoch erkennbar, dass es sich um die für die Klägerin abgegebene Feststellungserklärung handelt. 11

In dieser wurden laufende, nach Schlüssel zu verteilende Einkünfte i.H.v. 5.155,24 € sowie ein Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben i.H.v. 40.000,- € erklärt. Aus den Anlagen zu der Erklärung ist ersichtlich, dass der Klägerin im Streitjahr Kosten für das Objekt i.H.v. insgesamt 50.026,05 € entstanden sind, wobei neben den allgemeinen Betriebskosten insbesondere Instandhaltungskosten für eine Dachsanierung i.H.v. 12.547,16 €, für Gerüstarbeiten mit 7.217,40 € sowie für Malerarbeiten i.H.v. 22.670,02 € geltend gemacht werden. 12

Mit Schreiben vom 30.09.2015 wies der Beklagte Frau C als Empfangsbevollmächtigte der Klägerin darauf hin, dass aus den dem Beklagten vorliegenden Unterlagen zu entnehmen sei, dass sich in dem Objekt A-Straße ... insgesamt fünf Wohnungen befänden, nämlich die Wohnung 1, Eigentümer Herr D, die Wohnung 2, Eigentümer Herr C1 und Frau C, die Wohnung 3, Eigentümer Frau C, die Wohnung 4, Eigentümer Herr B und die Wohnung 5, Eigentümer Herr W1 und Frau W. 13

14

Das Objekt A-Straße ... sei anscheinend in Wohneigentum aufgeteilt. Laut der vorstehenden Aufstellung seien nicht verschiedene Personen – außer Eheleuten – an einem Wohneigentum beteiligt. Eine Feststellung sei jedoch nur durchzuführen, wenn verschiedene Personen – außer Ehegatten – an ein und demselben Wohneigentum Eigentum hätten. Dies sei anscheinend nicht der Fall, sodass die Einkünfte in den jeweiligen persönlichen Einkommensteuererklärungen ermittelt werden müssten.

Weiterhin wurde in diesem Schreiben seitens des Beklagten nach dem Vorhandensein von Gesamthandsvermögen gefragt. 15

Aus einem Aktenvermerk des Beklagten ergibt sich, dass Frau C dem Beklagten daraufhin am 09.10.2015 telefonisch mitteilte, dass die Wohnungen jeweils in Wohneigentum aufgeteilt seien und kein Gesamthandsvermögen darstellten. Lediglich die Stellplätze und Garagen befänden sich im Gesamthandseigentum. 16

Mit Schreiben vom 10.10.2015 teilte Frau C dem Beklagten sodann mit, dass aus der gemeinschaftlichen Vermietung von Stellplätzen und Garagen Einnahmen i.H.v. 4.465 € erzielt worden seien sowie Kosten für Strom zur Beleuchtung des Garagenhofs und dessen Reinigung i.H.v. 150 € geltend gemacht würden. 17

Mit dem an Frau C als Empfangsbevollmächtigte für die Klägerin gerichteten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 vom 06.11.2015 stellte der Beklagte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 4.315 € fest und verteilte diese auf die Wohnungseigentümer entsprechend ihren Miteigentumsanteilen. 18

Daraufhin teilte Frau C dem Beklagten am 23.11.2015 mit, dass der Bescheid nicht die zum 08.03.2014 eingetretene Veränderung der Beteiligungsverhältnisse berücksichtige und eine entsprechende Korrektur beantragt werde. 19

Am 04.12.2015 bestellte sich der Prozessbevollmächtigte der Klägerin und legte gegen den Feststellungsbescheid vom 06.11.2015 Einspruch ein. 20

Mit auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestütztem geänderten Feststellungsbescheid vom 11.12.2015 korrigierte der Beklagte die Beteiligungsverhältnisse und die Verteilung der Einkünfte entsprechend dem gestellten Antrag. 21

Nachdem die Klägerin den eingelegten Einspruch in der Folgezeit nicht näher begründete, wurde dieser vom Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 16.03.2016 als unbegründet zurückgewiesen. 22

Im Rahmen ihrer hiergegen am 15.04.2016 fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass sie dem Beklagten zwischenzeitlich eine berichtigte Feststellungserklärung für 2014 übersandt habe. 23

Aus der berichtigten Feststellungserklärung der Klägerin geht hervor, dass gemäß einer ersten Anlage V Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Vermietung von Garagen und Stellflächen i.H.v. 3.560 € erklärt werden. Dabei werden den Einnahmen i.H.v. 4.465 € Werbungskosten i.H.v. insgesamt 905 € (hierin enthalten der auf fünf Jahre zu verteilende Erhaltungsaufwand i.H.v. 755 €) gegenübergestellt. 24

Darüber hinaus wird in einer zweiten Anlage V eine Summe der Werbungskosten sowie ein Werbungskostenüberschuss i.H.v. 12.209 € ermittelt. Dabei werden auf fünf Jahre zu verteilende Erhaltungsaufwendungen i.H.v. insgesamt 46.459 € zugrunde gelegt, die im 25

Streitjahr mit 9.262 € anzusetzen sind. Des Weiteren werden Betriebskosten u.a. in Gestalt der Grundbesitzabgaben, Versicherungsbeiträge und Energiekosten i.H.v. insgesamt 2.917 € ermittelt.

Im Wesentlichen gehe es darum, dass die auf fünf Jahre zu verteilenden Erhaltungsaufwendungen aus dem Jahre 2011, die die Garagen betroffen hätten, im Streitjahr i.H.v. 755 € zu berücksichtigen seien. 26

Weiterhin seien die Kosten des Gebäudes, z.B. für die Instandhaltung, soweit es sich nicht um das Sondereigentum eines Wohnungseigentümers handele, gegebenenfalls als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gesondert festzustellen. Eventuell seien noch vorhandene Abschreibungsbeträge anzusetzen. 27

Die Klägerin macht geltend, in der Feststellungserklärung würden keine Einnahmen und Werbungskosten angegeben, die die einzelnen Wohnungseigentümer vereinnahmt bzw. verausgabt hätten. Vielmehr seien in der Feststellungserklärung nur Kosten enthalten, die die Eigentümergemeinschaft selbst getragen habe. Diese Kosten beträfen vor allem die Sanierung der Außenfassade und des Flachdachs. Hierbei handele es sich um Reparaturen am Gemeinschaftseigentum, die gemäß der Änderung der Teilungserklärung im Notarvertrag vom ....2013, dort in Teil B Textziffer III, von den Wohnungseigentümern zu gleichen Teilen und nicht im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile getragen würden. Neben den Kosten für die Instandhaltung, soweit es sich nicht um das Sondereigentum eines Wohnungseigentümers handele, würden auch die Grundbesitzabgaben, die Schornsteinfegergebühren und die Betriebskosten einschließlich der Versicherungsbeiträge zu gleichen Teilen auf die Wohnungseigentümer verteilt. Alle diese Kosten seien auch vom Gemeinschaftskonto der Wohnungseigentümergemeinschaft gezahlt worden. 28

Insofern seien die erklärten Einkünfte sehr wohl im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach den §§ 179 ff. AO zu berücksichtigen. 29

Die Klägerin beantragt, 30

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2014 vom 11.12.2015 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 16.03.2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus der gemeinschaftlichen Garagenvermietung mit 3.560,- € und die Summe der Aufwendungen der Klägerin auf das Gemeinschaftseigentum mit 12.209,- € festgestellt werden, 31

die Hinzuziehung des Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen, soweit über die Herabsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 3.560,- € hinaus eine weitere Feststellung begehrt wird. 34

Er weist darauf hin, dass sich auf dem Grundstück A-Straße ... in Q ein Wohngebäude mit fünf Wohneinheiten nebst Garagen befände. 35

Das Garagengrundstück befinde sich im Gesamthandseigentum der Wohnungseigentümer. Die Garagen seien fremdvermietet. Aus der Garagenvermietung habe die Klägerin in ihrer am 06.02.2017 eingereichten berichtigten Feststellungserklärung – abweichend von dem angefochtenen Feststellungsbescheid 2014 vom 06.11.2015 – Einkünfte aus Vermietung und 36

Verpachtung i.H.v. 3.560,- € erklärt. Die erklärten Einkünfte würden weder dem Grunde noch der Höhe nach beanstandet.

Bei den Wohneinheiten handele es sich um Eigentumswohnungen, die sich im Bruchteilseigentum von fünf verschiedenen Eigentümern befänden. Die jeweiligen Wohnungseinheiten seien von ihren Eigentümern entweder fremdvermietet oder selbst genutzt. 37

In der Feststellungserklärung seien von der Klägerin im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Eigentumswohnungen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. insgesamt 12.209,- € erklärt worden. Da es sich bei den Eigentumswohnungen aber um Bruchteilseigentum handele, lägen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus dem Wohnobjekt nach den §§ 179 ff. AO nicht vor. Die erklärten Einkünfte könnten somit nicht gesondert und einheitlich festgestellt werden. 38

Entscheidungsgründe 39

Die Klage ist begründet, soweit die Klägerin die Berücksichtigung weiterer Instandhaltungsaufwendungen i.H.v. 755 € bei den Einkünften aus der gemeinschaftlichen Vermietung der Garagen und Stellplätze begehrt. 40

Keinen Erfolg hat die Klage jedoch, soweit der Beklagte es abgelehnt hat, im angegriffenen Feststellungsbescheid die im Zusammenhang mit dem Gemeinschaftseigentum am Gebäude stehenden Betriebskosten und Erhaltungsaufwendungen gesondert und einheitlich festzustellen. Insoweit ist der streitbefangene Feststellungsbescheid rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten i.S.v. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 41

I. Soweit die Klägerin als Grundstücksgemeinschaft WEG A-Straße ... als solche eine Feststellungserklärung eingereicht hat und der Beklagte für diese eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der Vermietung der im gemeinschaftlichen Eigentum der Wohnungseigentümer stehenden Garagen und Stellplätze vorgenommen hat, ist der Bescheid in formeller, verfahrensrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden. 42

Allerdings ist er in materiell-rechtlicher Hinsicht dahingehend zu ändern, dass die nachträglich geltend gemachten, auf fünf Jahre zu verteilenden Instandhaltungsaufwendungen i.H.v. im Streitjahr 755,- € noch zu berücksichtigen sind. 43

1. Nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden u.a. gesondert und einheitlich festgestellt die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. 44

a) Diese Voraussetzungen werden insbesondere von einer Vermietungsgemeinschaft – auch Objektgesellschaft genannt – erfüllt, wenn an den Mieteinkünften mehrere Personen beteiligt sind und sie den Tatbestand der Einkünfteerzielung durch ein Auftreten nach außen im eigenen Namen gemeinsam erfüllen. Dabei kann es sich bei der insoweit gemeinschaftlich handelnden und auftretenden Personengruppe um eine Gesamthandsgemeinschaft – also z.B. Personengesellschaft oder ungeteilte Erbengemeinschaft –, eine Bruchteilsgemeinschaft i.S.v. §§ 741 ff., §§ 1008 ff. BGB oder um eine sonstige schlichte Rechts-, Interessen- oder Zweckgemeinschaft handeln (vgl. mit umf. Nachw. zur Rspr. des BFH Brandis in Tipke/Kruse, AO, Stand April 2017, § 180 Rn. 45 sowie Gosch/Kunz, AO, Stand April 2016, § 180 Rn. 41). 45

Hinsichtlich des Gemeinschaftseigentums einer Wohnungseigentumsgemeinschaft i.S.v. § 1 Abs. 5 WEG handelt es sich um eine Bruchteilsgemeinschaft, an der die Wohnungseigentümer entsprechend ihren Miteigentumsanteilen beteiligt sind (vgl. Palandt/Wicke, BGB, 78. Auflage 2019, Einleitung vor § 1 WEG Rn. 5). 46

Bereits von daher ist für eine Wohnungseigentümergemeinschaft eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen, soweit die Wohnungseigentümer gemeinschaftlich unter Einsatz von Gemeinschaftseigentum Einkünfte erzielen (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, AO, Stand April 2017, § 180 Rn. 47; Gosch/Kunz, AO, Stand April 2016, § 180 Rn. 41; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spi-taler, AO, Stand November 2018, § 180 Rn. 329). 47

Aber auch unabhängig vom Einsatz des Gemeinschaftseigentums zur Einkünfteerzielung kann die Wohnungseigentumsgemeinschaft als Steuerrechtssubjekt Einkünfte erzielen, die nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen sind. So hat der BFH im Zusammenhang mit einer unternehmerischen Betätigung einer Wohnungseigentümergemeinschaft darauf hingewiesen, dass eine Wohnungseigentümergemeinschaft gemeinschaftlich unternehmerisch tätig sein könne, ohne dass die Wohnungseigentümer sich dazu – zusätzlich – zu einer GbR zusammenschließen müssen. Dies gelte unabhängig davon, ob diese Gemeinschaft als Bruchteilsgemeinschaft oder – wegen ihrer höheren Organisationsform – als vereinsähnliches Gebilde anzusehen sei. Denn das Gesetz verweise hinsichtlich der Zuordnung der gemeinsamen Einkünfte auf die für Bruchteilsgemeinschaften geltende Regelung (§ 16 Abs. 1 WEG, § 743 Abs. 1 BGB). An dieser Möglichkeit der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung habe sich auch durch den Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 02.06.2005 (V ZB 32/05, NJW 2005, 1061) und durch den mit Wirkung zum 01.07.2007 eingefügten – diesen BGH-Beschluss bestätigenden – § 10 Abs. 6 Satz 1 WEG nichts geändert. Die Regelung des § 10 Abs. 6 Satz 1 WEG bestimme zwar, dass die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gegenüber Dritten und Wohnungseigentümern selbst Rechte erwerben und Pflichten eingehen könne, also eine Teilrechtsfähigkeit besitze. Aber auch wenn sie ein sich von der GbR in wesentlichen Punkten unterscheidender, Elemente verschiedener Verbandstypen vereinigender „Verband sui generis“ sei und sich damit zivilrechtlich keinem bestehenden Typus einer Personengesellschaft oder juristischen Person zuordnen lasse, führe ihre Teilrechtsfähigkeit nicht dazu, dass die Wohnungseigentümergemeinschaft ein nach § 1 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde bzw. Steuerrechtssubjekt darstelle, für das mithin eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ausgeschlossen sei. 48

Vielmehr seien die Mitglieder einer Wohnungseigentümergemeinschaft, die gemeinschaftlich unternehmerisch tätig werden, nach dem gesetzlichen Regelstatut als Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2018 IV R 6/16, BStBl. II 2019, 160). 49

Diese Rechtslage gilt nach Auffassung des erkennenden Senats gleichermaßen auch außerhalb der unternehmerischen Sphäre in denjenigen Fällen, in denen mehrere Personen, die gemeinschaftliche Bruchteilseigentümer eines Vermietungsobjektes sind, dieses gemeinschaftlich als Wohnungseigentumsgemeinschaft vermieten und denen damit gemeinsam – entsprechend ihren Miteigentumsanteilen – die sich hieraus ergebenden Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind. Die Wohnungseigentümer erzielen in diesem Fall in ihrer Verbundenheit als Wohnungseigentumsgemeinschaft gemeinschaftliche 50

Vermietungseinkünfte, die gesondert und einheitlich festzustellen sind.

b) Im Streitfall haben die Wohnungseigentümer als Wohnungseigentumsgemeinschaft A-Straße ... die in ihrem Gemeinschaftseigentum stehenden Garagen und Stellplätze gemeinschaftlich vermietet. Sie sind dabei ausweislich der vorliegenden Mietverträge insbesondere nicht als eine Gruppe von Einzelpersonen bzw. individuellen Wohnungseigentümern aufgetreten, sondern unter der hiervon zu unterscheidenden Gemeinschaftsbezeichnung Wohnungseigentumsgemeinschaft A-Straße ..., also der Klägerin. 51

Von daher sind die Tatbestandsvoraussetzungen für den Erlass eines Feststellungsbescheides nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, der die Klägerin als Feststellungsbeteiligte ausweist und an diese gerichtet ist, gegeben. 52

2. Zwischen den Beteiligten ist im Verlaufe des Verfahrens unstreitig geworden, dass die Klägerin im Streitjahr aus der Vermietung der im Gemeinschaftseigentum der Wohnungseigentümer stehenden Garagen und Stellplätze nicht nur Einnahmen i.H.v. 4.465,- € erzielt hat, sondern auch damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen – Werbungskosten – i.H.v. insgesamt 905,- € und nicht lediglich 150,- € gehabt hat, sodass insoweit Einkünfte i.H.v. 3.560,- € festzustellen sind. 53

Die bislang festgestellten Einkünfte i.H.v. 4.315,- € sind daher herabzusetzen, festzustellen sind Einkünfte i.H.v. 3.560,- €. 54

II. Soweit die Klägerin begehrt, dass die entstandenen Betriebskosten und sonstigen Aufwendungen auf das Gemeinschaftseigentum am Gebäude A-Straße ... als solchem gesondert und einheitlich festgestellt werden, hat die Klage jedoch keinen Erfolg. 55

1. Dabei bestehen allerdings keine durchgreifenden Bedenken dagegen, dass die Klägerin auch im Hinblick auf dieses Begehren die notwendige Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 FGO besitzt. 56

Zwar hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 15.06.2009 (IX R 56/08, BStBl. II 2010, 202) letztlich offengelassen, ob eine Wohnungseigentümergemeinschaft im finanzgerichtlichen Verfahren überhaupt beteiligtenfähig sein könne. Denn beteiligtenfähig i.S.v. § 57 FGO sei nur derjenige, der, wenn auch begrenzt, auf dem steuerrechtlichen Gebiet, das Gegenstand des Rechtsstreits ist, steuerrechtsfähig sei. Dies sei z.B. im Verfahren der einheitlichen gesonderten Feststellung bei einer Grundstücksgemeinschaft der Fall, die nach außen als Vermieterin auftrete. Sie sei für die Einkommensteuer insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gemeinschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirkliche, welche den Gemeinschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen seien. Solche Merkmale seien insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuss im Rahmen dieser Einkunftsart. Würden Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 2 der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO gesondert und für mehrere Personen einheitlich festgestellt, so seien an diesem Verfahren nach § 5 der Verordnung auch die in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verordnung genannten Personen beteiligt. Ob eine Wohnungseigentümergemeinschaft eine bei einem Gesamtobjekt mit der Verwaltung betraute, nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verordnung erklärungspflichtige und damit auch im Feststellungsverfahren beteiligte Person sei, konnte in dem vom BFH entschiedenen Fall allerdings dahingestellt bleiben. Denn in dem dortigen Fall hatte die 57

Wohnungseigentümergemeinschaft als solche keine Feststellungserklärung abgegeben und war deshalb auch nicht Adressatin des streitgegenständlichen Feststellungsbescheides geworden. Von daher war sie in ihrer verfahrensrechtlichen, durch ihre aus § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verordnung folgende Erklärungspflicht und eine hierdurch vermittelte Steuerpflicht i.S.v. § 33 Abs. 1 AO nicht betroffen und damit nicht klagebefugt. Und auch die Voraussetzungen des § 48 FGO lagen in diesem Fall nicht vor, da eine Wohnungseigentumsgemeinschaft keinen zur Vertretung berufenen Geschäftsführer i.S.v. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO hat und mangels eines Empfangsbevollmächtigten auch § 48 Abs. 2 FGO nicht eingreift. Vielmehr sind in diesem Fall alle Gemeinschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt (so der BFH im Urteil vom 15.06.2009 IX R 56/08, BStBl. II 2010, 202; vgl. hierzu auch die Anmerkung von Heuermann in HFR 2010, 36).

Im Streitfall hat hingegen die Klägerin die berichtigte Feststellungserklärung abgegeben, in der sie selbst die Feststellung der Aufwendungen auf die im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteile begehrt hat. Sowohl der diese Feststellung ablehnende und nunmehr streitgegenständliche Feststellungsbescheid als auch die Einspruchsentscheidung sind gegenüber der Klägerin ergangen, sodass sie diese belastenden Verwaltungsakte als Adressatin einer möglichen Rechtsverletzung und damit unmittelbar selbst betroffenes, verfahrensbeteiligtes Steuerrechtssubjekt angreifen kann und damit die notwendige Klagebefugnis i.S.v. § 40 Abs. 2 FGO besitzt. 58

2. Durchgreifende Bedenken bestehen jedoch in materiell-rechtlicher Hinsicht gegen die von der Klägerin begehrte gesonderte und einheitliche Feststellung der auf die im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteile entfallenden Aufwendungen. 59

a) Insoweit liegen zunächst einmal die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht vor, da weder die Wohnungseigentumsgemeinschaft als solche noch die Wohnungseigentümer als einzelne Steuerrechtssubjekte in ihrer Gemeinschaft als Grundstücks- und Bruchteilsgemeinschaft gemeinschaftliche Einkünfte aus der Vermietung des Gemeinschaftseigentums erzielen. 60

Dies gilt zum einen im Hinblick auf den Umstand, dass die im Sondereigentum stehenden Wohnungen in Verbindung mit den im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteilen – z.B. Dach, Fassade, Treppenhaus, Geschossdecken – teilweise selbst genutzt werden, sodass die Wohnungseigentümer in ihrer Gesamtheit schon von daher keine gemeinschaftlichen Vermietungseinkünfte erzielen. 61

Aber auch die Gruppe derjenigen Wohnungseigentümer, die ihre Wohnungen vermietet haben, erzielen keine gemeinschaftlichen Vermietungseinkünfte, da sie jeweils einzeln, allein auf die in ihrem alleinigen Sondereigentum stehende Wohnungen bezogene Mietverträge abgeschlossen haben. Insoweit erzielen diese Wohnungseigentümer aus diesen individuellen Mietverhältnissen, die sie mit ihren jeweiligen Mietern eingegangen sind, eigenständige, nebeneinander stehende Vermietungseinkünfte, die keinen Bezug zu den jeweiligen Vermietungseinkünften der anderen Wohnungseigentümer haben. 62

Auch der Umstand, dass neben dem eigenständig vermieteten Sondereigentum zwangsläufig auch Elemente der im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteile – in Gestalt der Hausfassade, des Daches sowie der übrigen nicht zum Sondereigentum, also Teileigentum oder Wohnungseigentum gehörende Gebäudeteile – mitvermietet worden sind, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn auch diese im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteile werden gerade nicht von der Wohnungseigentumsgemeinschaft als solcher, 63

sondern von den einzelnen Wohnungseigentümern getrennt und eigenständig an ihre Mieter vermietet.

b) Aber auch eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 19.12.1986 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Gesetzes vom 20.12.2008 scheidet im Streitfall aus. 64

Denn weder nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 dieser Verordnung noch nach deren § 1 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 Nr. 2 liegen die Tatbestandsvoraussetzungen für eine solche gesonderte und einheitliche Feststellung vor. 65

aa) Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 der Verordnung können Besteuerungsgrundlagen, insbesondere einkommensteuerpflichtige oder körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden, wenn der Einkunftserzielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen entweder von mehreren Personen betrieben, genutzt oder gehalten werden (Nr. 1) oder wenn diese mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder dem Erwerb dieser Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben (Gesamtobjekt) (Nr. 2). 66

Die Anwendung dieser Vorschrift scheitert im Streitfall in beiden Alternativen – also sowohl nach Nr. 1 als auch nach Nr. 2 – daran, dass nicht für alle Wohnungseigentümer die Bestandteile des Gemeinschaftseigentums des Gebäudes A-Straße ... der Einkunftserzielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen darstellen. Denn für diejenigen Wohnungseigentümer, die ihr Wohnungseigentum selbst nutzen, handelt es sich bei den im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudebestandteilen nicht um der Einkunftserzielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen, auch wenn diese von mehreren Personen betrieben, genutzt oder gehalten werden. 67

Und auch die Tatbestandsalternative nach Nr. 2, bei der die betreffenden Besteuerungsgrundlagen mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder dem Erwerb dieser Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben, setzt entsprechend dem Einleitungssatz des § 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung voraus, dass es sich um der Einkunftserzielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen handelt. 68

Vor dem Hintergrund dieser Tatbestandsvoraussetzung kann § 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung in Anbetracht der unterschiedlichen Nutzung des Wohneigentums durch die Wohnungseigentümer auch nicht im Hinblick auf die im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudebestandteile zur Anwendung gelangen. 69

bb) Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 gilt § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verordnung u.a. entsprechend bei Wohneigentum, das nicht der Einkunftserzielung dient, wenn die Feststellung für die Besteuerung, für die Festsetzung der Eigenheimzulage oder die Festsetzung der Investitionszulage von Bedeutung ist. 70

Die zum 01.01.1991 in die Verordnung eingefügte (BGBl. I 1990, 227) und zum 01.10.1996 geänderte (BGBl. I 1995, 1783) Regelung setzt mithin voraus, dass die Feststellung für die Besteuerung oder für die Festsetzung der Eigenheimzulage von Bedeutung ist. Sie zielte ursprünglich auf die Wohnungseigentumsförderung nach §§ 10e a.F., 10f, 10g, 34f EStG 71

sowie die Eigenheimzulage ab (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Stand November 2018, § 180 Rn. 527 - 533b; Brandis in Tipke/Kruse, AO, Stand April 2017, § 180 Rn. 85 - 87; Gosch/Kunz, AO, Stand November 2016, § 180 Rn. 81 - 84, 86; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO, Stand September 2015, § 180 Rn. 128 ff.).

Im Streitfall geht es zwar um Wohneigentum, das – neben den der Einkunftserzielung dienenden fremdvermieteten Wohnungen – im Bereich der selbstgenutzten Wohnungen nicht der Einkunftserzielung dient. Die weitere Voraussetzung für eine solche gesonderte und einheitliche Feststellung, dass nämlich die Feststellung für die Besteuerung oder für die Festsetzung der Eigenheimzulage von Bedeutung ist, wird im Streitfall jedoch gerade nicht erfüllt. 72

So kommt für das Streitjahr 2014 eine Wohnungseigentumsförderung nicht mehr in Betracht. Diese ist nach § 19 Abs. 9 EigZulG im Jahre 2012 ausgelaufen. Hinsichtlich der weiteren Alternativen, für die die Feststellung bei dem das Wohneigentum selbstnutzenden Eigentümer steuerliche Bedeutung erlangen könnte, liegen weder nach dem Sachvortrag der Klägerin noch nach Aktenlage entsprechende Hinweise vor. 73

cc) Allerdings kann gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 der Verordnung die Feststellung nach Abs. 1 auf bestimmte Personen beschränkt werden. 74

Diese Regelung der Verordnung beruht auf folgender Erwägung: Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 der Verordnung haben gesonderte Feststellungen gegenüber mehreren Personen einheitlich zu erfolgen. Dies entspricht auch der Regelung des § 179 Abs. 2 Satz 2 AO. Nutzen also nicht alle Beteiligten die Wirtschaftsgüter zur Einkunftserzielung – z.B. bei einer Wohnungseigentumsanlage mit vermieteten und selbstgenutzten Wohnungen – liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 der Verordnung nicht vor. Die Feststellungen gehen nach ihrem Wortlaut vielmehr jeweils von einer vollständigen Nutzung zur Einkunftserzielung bzw. außerhalb der steuerlichen Sphäre aus. Hierdurch wären aber die Feststellungsmöglichkeiten zum Teil erheblich eingeschränkt. 75

Um dies zu vermeiden lässt § 1 Abs. 3 Satz 2 der Verordnung eine Beschränkung der Feststellung auf diejenigen Personen zu, die den Tatbestand des § 1 Abs. 1 der Verordnung erfüllen (vgl. Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 180 Rn. 57; Brandis in Tipke/Kruse, AO, Stand April 2017, § 180 Rn. 86; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Stand November 2018, § 180 Rn. 541; Gosch/Kunz, AO, Stand November 2016, § 180 Rn. 87; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO, Stand September 2015, § 180 Rn. 129). 76

Aber auch eine solche nur teilweise bzw. beschränkte gesonderte Feststellung kommt im Streitfall nicht in Betracht. Denn selbst wenn man eine solche Feststellung auf diejenigen Wohnungseigentümer beschränken würde, die mit ihren Wohnungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, diese Wirtschaftsgüter mithin für Zwecke der Einkunftserzielung i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung einsetzen, würde sich hieraus für die Klägerin als solche nicht die Berechtigung ergeben, eine solche Feststellung zu beantragen und mit Rechtsbehelfen durchzusetzen. Auch wenn die Klägerin zivilrechtlich durch § 10 Abs. 6 WEG mit einer gewissen Teilrechtsfähigkeit ausgestattet ist und als Prozessstandschafterin für die Wohnungseigentümer auftreten kann (vgl. hierzu Commichau in Münchener Kommentar zum BGB, 8. Auflage 2020, § 10 WEG Rn. 83 ff.), stellt sie jedoch kein Steuerrechtssubjekt dar, das für eine Gruppe von Wohnungseigentümern eine gesonderte Feststellung nach § 1 Abs. 1 Satz i.V.m. Abs. 3 Satz 2 der Verordnung herbeiführen kann. Diese gesonderte Feststellung muss vielmehr von der Gruppe derjenigen Wohnungseigentümer selbst beantragt und durchgesetzt werden, die diese für 77

Besteuerungszwecke, nämlich als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus der Vermietung ihrer Eigentumswohnung, benötigen. Nur ihnen gegenüber kann auch ein entsprechender Feststellungsbescheid ergehen.

Dies ergibt sich im Übrigen auch aus § 5 der Verordnung, wonach als an einem Feststellungsverfahren nach dieser Verordnung Beteiligte neben den Beteiligten nach § 78 AO auch die in § 3 Abs. 1 Nr. 2 genannten Personen gelten. Bei den nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 genannten Personen handelt es sich jedoch wiederum um solche, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung, dem Erwerb, der Betreuung, Geschäftsführung der Verwaltung des Gesamtobjekts für die Feststellungsbeteiligten handeln oder im Feststellungszeitraum gehandelt haben. Die Wohnungseigentümergemeinschaft als solche handelt jedoch nicht für die Wohnungseigentümer; dies kann nach § 27 Abs. 2 und 3 WEG allenfalls der Wohnungseigentumsverwalter tun. 78

dd) Aber selbst wenn man in verfahrensrechtlicher Hinsicht die Wohnungseigentümergemeinschaft als solche – praktisch im Sinne einer Prozessstandschaft – für berechtigt ansehen wollte, eine beschränkte gesonderte Feststellung der Aufwendungen für diejenigen Wohnungseigentümer herbeizuführen, die ihre Eigentumswohnungen zur Einkunftserzielung einsetzen, so ist zu beachten, dass es sich bei einer gesonderten Feststellung nach § 1 der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde handelt. 79

Insoweit weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verordnung die Besteuerungsgrundlagen, insbesondere einkommensteuerpflichtige Einkünfte, ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden können, wenn der Einkunftserzielung dienende Wirtschaftsgüter mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder Erwerb dieser Wirtschaftsgüter gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben (Gesamtobjekt). Diese Regelung soll auch für die durch die Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer entstehenden Werbungskosten anwendbar sein. Denn Wohnungseigentum sei nach § 1 Abs. 2 WEG das Sondereigentum an einer Wohnung verbunden mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum. Gemeinschaftliches Eigentum sei das Grundstück sowie die Teile, Anlagen und Einrichtungen des Gebäudes, die nicht im Sondereigentum oder im Eigentum eines Dritten stünden (§ 1 Abs. 5 WEG). Werde eine Eigentumswohnung vermietet, sei Gegenstand der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 EStG das Sondereigentum in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil am gemeinschaftlichen Eigentum. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus einer Eigentumswohnung seien demgemäß auch die durch den Anteil am gemeinschaftlichen Eigentum verursachten Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. 80

Ob und in welchem Umfang ein solches Feststellungsverfahren allerdings durchgeführt werde, entscheide die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen gemäß § 4 der Verordnung (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1988 IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577 sowie vom BFH-Beschluss vom 05.10.2011 I R 94/10, BStBl. II 2012, 244; zustimmend Horlemann in DStZ 1990, 422 (423/4)). 81

Im Streitfall hat der Beklagte ersichtlich von der Durchführung einer gesonderten Feststellung der Aufwendungen, die durch das Gemeinschaftseigentum entstanden sind, abgesehen. Anhaltspunkte dafür, dass diese Entscheidung des Beklagten als ermessensfehlerhaft anzusehen sein könnte, sind von der Klägerin weder geltend gemacht worden noch nach Aktenlage ersichtlich. 82

Unbeachtlich ist hingegen, ob eine solche gesonderte Feststellung als zweckmäßig anzusehen wäre. Denn im finanzgerichtlichen Verfahren wird nach § 102 Satz 1 FGO allein die Frage überprüft, ob die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde mit einem Fehler behaftet ist. 83

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 i.V.m. § 137 Satz 1 FGO. Die Klägerin hat zwar teilweise obsiegt. Dieses Obsiegen beruht jedoch auf dem Umstand, dass sie die auf fünf Jahre zu verteilenden Instandhaltungsaufwendungen erst im Klageverfahren geltend gemacht hat. 84

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE