

Urteil vom 15. Januar 2026, IV R 19/23

Aktivierung der Beteiligung an einer Instandhaltungsrückstellung

ECLI:DE:BFH:2026:U.150126.IVR19.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 1, WoEigG § 10 Abs 6, WoEigG § 10 Abs 7, WoEigG § 21 Abs 5 Nr 4, WoEigG § 19 Abs 2 Nr 4, EStG VZ 2016

vorgehend FG Köln, 21. Juni 2023, Az: 2 K 158/20

Leitsätze

NV: Ein bilanzierender Gewerbetreibender, der Eigentümer einer Eigentumswohnung ist und der Zahlungen in eine von der Wohnungseigentümergeinschaft gebildete Instandhaltungsrückstellung geleistet hat, muss seine Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung --trotz der Änderungen des Wohnungseigentumsgesetzes durch das Gesetz zur Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes und anderer Gesetze vom 26.03.2007 (BGBl I 2007, 370)-- mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21.06.2023 - 2 K 158/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob ein bilanzierender Gewerbetreibender, dem eine Eigentumswohnung gehört und der Zahlungen in eine von der Wohnungseigentümergeinschaft gebildete Instandhaltungsrückstellung im Sinne des § 28 Abs. 1 Nr. 3 der bis 30.11.2020 geltenden Fassung des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) geleistet hat, im Jahr 2016 (Streitjahr) seine Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren muss.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist im Bereich der Verwaltung von Liegenschaften und des An- und Verkaufs von Immobilien im eigenen Namen und für eigene Rechnung tätig. Sie erwarb mit notariellem Vertrag vom 12.05.2016 mehrere Teileigentumsrechte an einer Immobilie in A-Stadt. Nach dem Kaufvertrag sollte der Anteil des Verkäufers an den gemeinschaftlichen Geldern (unter anderem der Instandhaltungsrückstellung) bei Besitzübergang auf die Klägerin übergehen. Der Gesamtkaufpreis betrug 40.000 € und wurde von der Klägerin auf die einzelnen Teileigentumsrechte verteilt.
- 3** Das zuständige Finanzamt A-Stadt (FA A) setzte daraufhin für die erworbenen Teileigentumsrechte Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.600 € auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 40.000 € fest. Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin geltend, die Bemessungsgrundlage müsse um die miterworbenen Guthaben aus der Instandhaltungsrückstellung von insgesamt 14.815,19 € vermindert und die Grunderwerbsteuerfestsetzung gemäß § 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes aufgehoben werden, da der auf die erworbenen Teileigentumsrechte entfallende Kaufpreis nach Abzug der Instandhaltungsrückstellung den Betrag von 2.500 € je Teileigentum nicht übersteige. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Die nachfolgende Klage hatte ebenso wenig Erfolg (Finanzgericht --FG-- Köln, Urteil vom 17.10.2017 - 5 K 2297/16,

Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 470) wie die gegen das klageabweisende Urteil gerichtete Revision (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.09.2020 - II R 49/17, BFHE 271, 455, BStBl II 2021, 339).

- 4 Im März 2018 gab die Klägerin die Feststellungserklärung für das Streitjahr ab. Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2016 vom 05.06.2018 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit 259.798,43 €. In den in der Bilanz auf den 31.12.2016 ausgewiesenen Forderungen war die nunmehr streitige Instandhaltungsrückstellung mit 190.747,54 € enthalten. Dieser Betrag bezieht sich auf sämtliche Teileigentumsrechte der Klägerin.
- 5 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin rechtzeitig Einspruch ein, den sie damit begründete, dass das FA A eine Instandhaltungsrückstellung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht in Abzug gebracht habe. Gestützt worden sei dies auf die seit Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes durch das Gesetz zur Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes und anderer Gesetze vom 26.03.2007 (BGBl I 2007, 370) --WoEigGuaÄndG-- geltende neue Rechtslage; nach § 10 Abs. 7 Satz 1 WEG i.d.F. des WoEigGuaÄndG gehöre das Verwaltungsvermögen nunmehr der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer. Da der Instandhaltungsrückstellung die eigene Verkehrsfähigkeit abgesprochen worden sei, seien entsprechende Forderungen erfolgswirksam aufzulösen und der erklärte Gewinn um diesen Betrag zu mindern. Mit Einspruchsentscheidung vom 18.12.2019 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 6 Die nachfolgende Klage wies das FG Köln mit Urteil vom 21.06.2023 - 2 K 158/20 (EFG 2023, 1770) als unbegründet ab.
- 7 Dagegen richtet sich die Revision, mit der die Klägerin eine Verletzung von Bundesrecht rügt.
- 8 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Köln vom 21.06.2023 - 2 K 158/20 und die Einspruchsentscheidung vom 18.12.2019 aufzuheben sowie den Gewinnfeststellungsbescheid für 2016 vom 05.06.2018 dahin zu ändern, dass ein um 190.747,54 € verminderter laufender Gesamthandsgewinn festgestellt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin ihre Beteiligungen an Instandhaltungsrückstellungen der Wohnungseigentümergeinschaften in der Bilanz auf den 31.12.2016 mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren muss. Eine Minderung des laufenden Gesamthandsgewinns für 2016 kommt daher nicht in Betracht.
- 11 1. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Beteiligung an den von Wohnungseigentümergeinschaften gebildeten Instandhaltungsrückstellungen mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen zu aktivieren. Daran ist festzuhalten.
- 12 a) Der Begriff des Wirtschaftsguts ist weit gespannt. Nach der Rechtsprechung gehören dazu Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer selbständigen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (z.B. BFH-Urteil vom 10.03.2016 - IV R 41/13, BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984, Rz 26; BFH-Beschluss vom 05.10.2011 - I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244, Rz 10). Die Beteiligung an einer Instandhaltungsrückstellung im Sinne des § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG i.d.F. des WoEigGuaÄndG erfüllt diese Voraussetzungen. Denn zum einen vermittelt sie einen geldwerten Anspruch des Wohnungseigentümers auf Bezahlung von Aufwendungen aus der Instandhaltungsrückstellung. Selbst wenn dieser Anspruch zivilrechtlich erst in der Folgezeit entstehen sollte, ist seine Entstehung zumindest hinreichend sicher und --durch die vorangegangenen Einzahlungen-- in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, was für seine Aktivierung im Grundsatz genügt. Zum anderen kann der

genannte Anspruch jedenfalls zusammen mit dem Betrieb des Wohnungseigentümers übertragen werden. In diesem Fall wird ein Erwerber des Betriebs der Beteiligung an der Rückstellung einen eigenständigen Wert zumessen, da er in derselben Weise wie zuvor der Veräußerer von ihr profitiert und diesen Vorteil bei marktgerechtem Verhalten im Rahmen des Kaufpreises für den Betrieb abgelten würde. Daher ist die Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung als Wirtschaftsgut anzusehen (so bereits BFH-Beschluss vom 05.10.2011 - I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244).

- 13** Daraus folgt, dass die Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung in der Steuerbilanz eines betrieblich beteiligten Wohnungseigentümers aktiviert werden muss. Dabei ist sie mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--), sofern nicht der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die Anschaffungskosten entsprechen regelmäßig den geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen (BFH-Beschluss vom 05.10.2011 - I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244, Rz 11).
- 14** b) In der steuerrechtlichen Literatur ist diese Sichtweise ebenfalls weitgehend auf Zustimmung gestoßen (Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 6 Rz 140 "Erhaltungsrücklage bei Eigentumswohnung" und § 21 Rz 148 "Erhaltungsrücklage"; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 44. Aufl., § 5 Rz 270 "Instandhaltungsrücklage"; BeckOK EStG/Seidler, 23. Ed. 01.11.2025, EStG § 5 Rz 1695; Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 5 Rz 237 "Erhaltungsrücklage"; Brandis/Heuermann/Krumm, § 6 EStG Rz 412p; Behrens, Betriebs-Berater --BB-- 2023, 2610; anderer Ansicht Ctibor, Der Betrieb 2024, 276).
- 15** c) Die Klägerin hat keine Gesichtspunkte vorgetragen, die die vorgenannten Erwägungen entkräften könnten. Sie haben unverändert Gültigkeit.
- 16** Im Zeitpunkt der Einzahlung der Mittel in die Instandhaltungsrückstellung besteht noch kein für den Betriebsausgabenabzug bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausreichender Veranlassungszusammenhang im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG. Erst die Verausgabung der eingezahlten Mittel (auf wirtschaftliche Rechnung der Wohnungseigentümer) stellt das "auslösende Moment" für die Zuordnung der Aufwendungen zur Erwerbssphäre dar (vgl. auch BFH-Urteil vom 14.01.2025 - IX R 19/24, BStBl II 2025, 291, Rz 23).
- 17** Hingegen hätte der klägerische Standpunkt --ungeachtet der zivilrechtlichen Beurteilung der Wohnungseigentümergeinschaft und ihres Vermögens-- steuerrechtlich zur Folge, dass der Betriebsausgabenabzug bei Einzahlung in die Instandhaltungsrückstellung gegeben wäre, obschon noch gar nicht feststünde, ob die betreffenden Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (beziehungsweise anschaffungsnahe Herstellungskosten im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) nur im Wege der Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG) oder aber als sogenannte Erhaltungsaufwendungen sofort in voller Höhe abzugsfähig sind. Dies wäre systemwidrig und würde nicht gewollte Gestaltungsspielräume eröffnen (dies anerkennend, gleichwohl für einen Sofortabzug plädierend Hefner/Ostermann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2021, 2052, 2056).
- 18** d) Diese Beurteilung entspricht jedenfalls im Kern auch der Rechtsprechung des BFH zur Behandlung entsprechender Aufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).
- 19** aa) Nach dem BFH-Urteil vom 14.01.2025 - IX R 19/24 (BStBl II 2025, 291) rechtfertigt die Zuführung von Hausgeldzahlungen eines Wohnungseigentümers zur (jetzt) Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft auch unter Beachtung der seit dem 01.12.2020 geltenden Neuregelungen im Wohnungseigentumsgesetz durch das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz vom 16.10.2020 (BGBl I 2020, 2187) --WEMoG-- keinen Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Der hierfür erforderliche Veranlassungszusammenhang zur Vermietungstätigkeit bestehe erst, wenn und soweit die Wohnungseigentümergeinschaft die zurückgelegten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verausgabe. Hinzu komme, dass der einzelne Wohnungseigentümer, der zwar zivilrechtlich keinen Zugriff mehr auf die durch ihn verausgabten Mittel für die Erhaltungsrücklage habe, über seine Mitgliedschaft an der Wohnungseigentümergeinschaft zumindest wirtschaftlich betrachtet am Bestand der Rücklage beteiligt sei. Diese Mitgliedschaft vermittele ihm --jedenfalls im Regelfall-- einen Anspruch auf Bezahlung künftiger Erhaltungsaufwendungen aus den Mitteln der Rücklage. Ebenso wenig könnten die gesetzlichen Neuregelungen im Wohnungseigentumsrecht in Frage stellen, dass erst zum Zeitpunkt der Verausgabung der Mittel der Rücklage sicher sei, ob die jeweilige Erhaltungsmaßnahme auch steuerrechtlich als eine solche zu beurteilen sei.
- 20** bb) Auch ein bilanzierender Gewerbetreibender darf die von ihm in eine Instandhaltungsrückstellung geleisteten Zahlungen nicht (sofort) als Betriebsausgaben abziehen. Denn die Überlegung, die im Bereich der

Überschusseinkünfte zur Versagung des Werbungskostenabzugs führt, gilt für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gleichermaßen (vgl. BFH-Beschluss vom 05.10.2011 - I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244, Rz 15). Die Zahlungen sind zunächst erfolgsneutral zu behandeln.

- 21** e) Entgegen der Ansicht der Klägerin ergibt sich aus der Grunderwerbsteuerrechtlichen Beurteilung der Instandhaltungsrückstellung nichts anderes. Zwar hat der II. Senat des BFH für den Verkauf von Wohnungseigentum entschieden, dass die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage (Kaufpreis) nicht um den auf den Erwerber --wirtschaftlich-- entfallenden Anteil an der Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist. Er hat dies damit begründet, dass ein zu besteuender Rechtsträgerwechsel hinsichtlich der Instandhaltungsrückstellung nicht stattfindet, da es sich um Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft, nicht aber um solches der einzelnen Gemeinschaftler handele (BFH-Urteil vom 16.09.2020 - II R 49/17, BFHE 271, 455, BStBl II 2021, 339, Rz 16 ff.). Der IX. Senat des BFH hat jedoch mit Blick auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bereits darauf hingewiesen, dass diese --an zivilrechtliche Rechtsvorgänge anknüpfende-- Beurteilung der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer immanent sei. Eine wirtschaftliche Betrachtung bleibe dort grundsätzlich außen vor. Dagegen stelle das Einkommensteuerrecht regelmäßig auf wirtschaftliche Vorgänge ab. Eine deckungsgleiche Beurteilung vergleichbarer Vorgänge im Grunderwerbsteuerrecht und im Einkommensteuerrecht sei daher von vornherein nicht geboten (BFH-Urteil vom 14.01.2025 - IX R 19/24, BStBl II 2025, 291, Rz 29). Dem schließt sich der erkennende Senat an.
- 22** f) In Anbetracht des Streitjahres (2016) weist der erkennende Senat allein der Vollständigkeit halber darauf hin, dass auch die zum 01.12.2020 in Kraft getretene Reform des Wohnungseigentumsgesetzes durch das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz an der beschriebenen (ertragsteuerrechtlichen) Beurteilung nichts ändert (vgl. auch Behrens, BB 2023, 2610). Zwar wird der Wohnungseigentümergeinschaft nunmehr volle Rechtsfähigkeit zuerkannt (Abramenko in Jennißen, Wohnungseigentumsgesetz, 8. Aufl., § 9a Rz 21). Nach § 9a Abs. 1 Satz 1 WEG i.d.F. des WEMoG kann die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, vor Gericht klagen und verklagt werden. Allerdings wurde die Wohnungseigentümergeinschaft bereits seit dem Beschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 02.06.2005 - V ZB 32/05 (BGHZ 163, 154) zumindest als teilrechtsfähig behandelt (Abramenko in Jennißen, Wohnungseigentumsgesetz, 8. Aufl., § 9a Rz 1; Hefner/Ostermann, DStR 2021, 2052). Sie konnte im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gegenüber Dritten und Wohnungseigentümern selbst Rechte erwerben und Pflichten eingehen (§ 10 Abs. 6 Satz 1 WEG i.d.F. des WoEigGuaÄndG). Insofern hat sich in der Sache nichts geändert (vgl. nur Abramenko in Jennißen, Wohnungseigentumsgesetz, 8. Aufl., § 9a Rz 22 und 24).
- 23** Auch bei der Instandhaltungsrückstellung, die nunmehr als Erhaltungsrücklage (§ 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG i.d.F. des WEMoG) bezeichnet wird, handelt es sich um einen Teil des Gemeinschaftsvermögens im Sinne des § 9a Abs. 3 WEG i.d.F. des WEMoG, das vom Vermögen der einzelnen Wohnungseigentümer getrennt und dessen Rechtsträger die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer ist (Dötsch in Bärmann, Wohnungseigentumsgesetz, 16. Aufl., § 19 Rz 215). Aber auch insofern hat sich keine Änderung ergeben, da bereits seit dem BGH-Beschluss vom 02.06.2005 - V ZB 32/05 (BGHZ 163, 154) geklärt war, dass es sich bei der Rücklage um einen Teil des Gemeinschaftsvermögens handelt, der vom Vermögen der einzelnen Wohnungseigentümer getrennt und dessen Rechtsträger die Wohnungseigentümergeinschaft ist (Sommer in Jennißen, Wohnungseigentumsgesetz, 8. Aufl., § 19 Rz 142).
- 24** Im Ergebnis bleibt es (zivilrechtlich) dabei, dass der einzelne Wohnungseigentümer über "seinen Anteil" an der Instandhaltungsrückstellung (jetzt: Erhaltungsrücklage) nicht verfügen kann (Sommer in Jennißen, Wohnungseigentumsgesetz, 8. Aufl., § 19 Rz 142). Er ist daran aber zumindest wirtschaftlich beteiligt. Dieser "ideelle Anteil" des einzelnen Wohnungseigentümers kann zudem informatorisch mitgeteilt beziehungsweise in den Rechenwerken der Wohnungseigentümergeinschaft dargestellt werden (Dötsch in Bärmann, Wohnungseigentumsgesetz, 16. Aufl., § 19 Rz 215; Sommer in Jennißen, Wohnungseigentumsgesetz, 8. Aufl., § 19 Rz 142, m.w.N.: kein Anspruch auf Darstellung des Anteils im Rahmen der Abrechnung über die Erhaltungsrücklage). Dies gewährleistet die Aktivierbarkeit des steuerrechtlichen Wirtschaftsguts "Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung/Erhaltungsrücklage".
- 25** 2. In Anwendung dieser Maßstäbe ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin ihre jeweilige Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung von Wohnungseigentümergeinschaften zum 31.12.2016 mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen ansetzen muss. Die Höhe der aktivierten Beträge ist zwischen den Beteiligten im Ausgangspunkt unstrittig. Eine gewinnwirksame Auflösung des aktiven Wirtschaftsguts scheidet aus.

- 26** 3. Entgegen der in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat geäußerten Ansicht der Klägerin kommt eine Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) nicht in Betracht. Die Klägerin geht --unter Hinweis auf die grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung der Instandhaltungsrückstellung-- zu Unrecht davon aus, dass diese "keinen Wert" habe. Im Streitfall bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Wert der in die Instandhaltungsrückstellungen geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen gemindert sein könnte. Im Übrigen weist der erkennende Senat der Vollständigkeit halber darauf hin, dass sich die aus Rz 23 des BFH-Urteils vom 16.09.2020 - II R 49/17 (BFHE 271, 455, BStBl II 2021, 339) ergebenden Zweifel an der Werthaltigkeit ("Soweit sie überhaupt einen bezifferbaren Wert hat, ist die entsprechende Leistung des Erwerbers untrennbarer Bestandteil dessen, was er aufwendet, um das Grundstück zu erwerben") auf die Mitgliedschaft in der Wohnungseigentümergeinschaft beziehen, nicht auf die Instandhaltungsrückstellung. Dementsprechend geht auch der II. Senat des BFH davon aus, dass der Erwerber bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Entgelt für die anteilige Instandhaltungsrückstellung aufwendet (BFH-Urteil vom 16.09.2020 - II R 49/17, BFHE 271, 455, BStBl II 2021, 339, Rz 20).
- 27** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de