

Beschluss vom 05. October 2011, I R 94/10

Beteiligung eines Wohnungseigentümers an Instandhaltungsrückstellung ist Wirtschaftsgut - "Richtigkeit" eines Bilanzansatzes - Behandlung im Privatvermögen - Formeller Bilanzenzusammenhang - Durchführung eines Feststellungsverfahrens

BFH I. Senat

AO § 180 Abs 2, EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 11 Abs 2, WoEigG § 10 Abs 6, WoEigG § 10 Abs 7, WoEigG § 21 Abs 5 Nr 4, EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 11 Abs 2, AO § 5, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 08. September 2010, Az: 8 K 8104/07

Leitsätze

Ein bilanzierender Gewerbetreibender, dem eine Eigentumswohnung gehört und der Zahlungen in eine von der Wohnungseigentümergeinschaft gebildete Instandhaltungsrückstellung geleistet hat, muss seine Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren .

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob der Gewinn der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) durch Einzahlungen in eine sog. Instandhaltungsrückstellung i.S. des § 21 Abs. 5 Nr. 4 des Gesetzes über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz --WEG--) gemindert wird.
- 2** Die Klägerin, eine GmbH, war in den Streitjahren (2000 bis 2002) Eigentümerin mehrerer Eigentumswohnungen. Die zu den Wohnungen gehörenden Wohnungseigentümergeinschaften bildeten in den Streitjahren Instandhaltungsrückstellungen i.S. des § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG. Auf die Klägerin entfielen darauf zum 31. Dezember 1999 insgesamt 60.849,83 € sowie zum Ende der Folgejahre 76.280,79 € (2000), 97.030,69 € (2001) und 120.554,89 € (2002). Die Klägerin behandelte ihre Einzahlungen in die Instandhaltungsrückstellungen als Betriebsausgaben.
- 3** Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine Außenprüfung nicht. Er erließ --nach zuvor abweichender Handhabung-- für die Streitjahre Steuerbescheide, in denen für 2000 der gesamte Rückstellungsbetrag sowie für 2001 und 2002 die jeweiligen Mehrbeträge nicht als den Gewinn der Klägerin mindernd berücksichtigt waren. Die gegen diese Bescheide erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 9. September 2010 8 K 8104/07).
- 4** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahin zu ändern, dass ihre Einzahlungen in die Instandhaltungsrückstellung als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.
- 5** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 7** Die Revision ist zurückzuweisen. Das folgt entweder aus § 126 Abs. 2 oder aus § 126 Abs. 4 FGO.

- 8** 1. Die Vorentscheidung ist nicht wegen der Vorentscheidung eines Feststellungsverfahrens aufzuheben. Der Streitfall betrifft zwar die Höhe von Einkünften, die die Klägerin im Zusammenhang mit Beteiligungen an Wohnungseigentümergeinschaften erzielt hat. Auch können die Einkünfte aus einer solchen Beteiligung nach Maßgabe der Verordnung zu § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) vom 19. Dezember 1986 (BGBl I 1986, 2663, BStBl I 1987, 2) in deren Fassung vom 22. Oktober 1990 (BGBl I 1990, 2275, BStBl I 1990, 724) zumindest unter bestimmten Voraussetzungen gesondert und einheitlich festgestellt werden (vgl. dazu Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 86, m.w.N.). Indessen muss im Streitfall nicht darüber befunden werden, ob bei den von der Klägerin gehaltenen Beteiligungen diese Voraussetzungen vorliegen. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der sich der erkennende Senat anschließt, muss die Finanzbehörde über die Durchführung eines Feststellungsverfahrens gegenüber einer Wohnungseigentümergeinschaft nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) entscheiden (BFH-Urteil vom 26. Januar 1988 IX R 119/83, BFHE 152, 471, BStBl II 1988, 577). Im Streitfall haben die zuständigen Behörden ersichtlich von der Durchführung von Feststellungsverfahren abgesehen, und Anhaltspunkte für eine Rechtswidrigkeit ihrer dahingehenden Entscheidungen ergeben sich weder aus dem Vortrag der Beteiligten noch aus dem sonstigen Akteninhalt. Soweit die Klägerin das Erfordernis eines Feststellungsverfahrens jetzt aus der von ihr jedenfalls für geboten gehaltenen Bewertung der streitigen Bilanzposition mit dem abgezinsten Betrag der Einzahlungen in die Instandhaltungsrückstellung herleitet, wird auf die Ausführungen unter II.2.b Bezug genommen.
- 9** 2. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Beteiligungen der Klägerin an den von den Wohnungseigentümergeinschaften gebildeten Instandhaltungsrückstellungen Wirtschaftsgüter sind, die in den Bilanzen der Streitjahre mit den von der Klägerin eingezahlten und noch nicht verbrauchten Beträgen aktiviert werden mussten.
- 10** a) Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter alle Sachen, Rechte, tatsächlichen Zustände und konkreten Möglichkeiten, die entweder einzeln oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können und aus der Sicht eines potentiellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben (vgl. dazu BFH-Urteil vom 30. September 2010 IV R 28/08, BFHE 231, 144, 148, BStBl II 2011, 406; Buciek in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, § 5 EStG Rz 304 ff., m.w.N.). Die Beteiligung an einer Instandhaltungsrückstellung i.S. des § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG erfüllt diese Voraussetzungen. Denn zum einen vermittelt sie einen geldwerten Anspruch des Wohnungseigentümers auf Bezahlung von Aufwendungen aus der Instandhaltungsrückstellung (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1991 II R 20/89, BFHE 165, 548, 550, BStBl II 1992, 152, 153). Selbst wenn dieser Anspruch zivilrechtlich erst in der Folgezeit entstehen sollte, ist seine Entstehung zumindest hinreichend sicher und --durch die vorausgegangenen Einzahlungen-- in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht, was für seine Aktivierung im Grundsatz genügt (Senatsurteil vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BFHE 201, 228, 231, BStBl II 2003, 400, 401, m.w.N.). Zum anderen kann der genannte Anspruch jedenfalls zusammen mit dem Betrieb des Wohnungseigentümers übertragen werden (vgl. dazu auch Pick in Bärmann/Pick/Merle, Wohnungseigentumsgesetz, 9. Aufl., § 16 Rz 20). Schließlich hat das FG ohne Rechtsfehler angenommen, dass in diesem Fall ein Erwerber des Betriebs der Beteiligung an der Rückstellung einen eigenständigen Wert zumessen wird, da er in derselben Weise wie zuvor der Veräußerer von ihr profitiert (BFH-Urteil in BFHE 165, 548, 550, BStBl II 1992, 152, 153) 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. Auf die von der Revision in den Vordergrund gestellte Frage, ob (auch) der Käufer einer Wohnung in der bezeichneten Weise verfahren würde, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.
- 11** b) Daraus folgt, dass die Beteiligung an der Rückstellung 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 im Streitfall den von der Klägerin geleisteten Einzahlungen, und Anhaltspunkte für ein Absinken des Teilwerts sind weder vom FG festgestellt noch von der Klägerin geltend gemacht worden. Für die von der Klägerin geforderte Bewertung mit einem abgezinsten Betrag der Einzahlungen sieht der Senat keinen Grund. Zwar entstehen die Ansprüche der Klägerin auf Bezahlung von Aufwendungen erst in zukünftigen Zeitpunkten. Jedoch wird dieser zeitliche Faktor dadurch kompensiert, dass die Instandhaltungsrückstellungen verzinslich anzulegen sind (vgl. Merle in Bärmann/Pick/Merle, a.a.O., § 21 Rz 167 i.V.m. § 27 Rz 86).
- 12** Das FG hat deshalb zu Recht angenommen, dass der durch die Einzahlungen erwachsene Aufwand durch den Ansatz eines gleichwertigen Wirtschaftsguts kompensiert wird, soweit die Instandhaltungsrückstellungen nicht bis zum

jeweiligen Bilanzstichtag verbraucht worden sind. Das schließt die Annahme aus, dass die nicht verbrauchten Beträge die Gewinne der Klägerin mindern.

- 13** 3. Mit ihrem Vortrag, sie habe bei der Aufstellung ihrer Bilanzen die Aktivierungspflicht weder erkannt noch erkennen müssen, kann die Klägerin ebenfalls keinen Erfolg haben. Es trifft zwar zu, dass nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung "richtig" ist, wenn und soweit die bilanzrechtliche Lage im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärt ist (vgl. dazu zuletzt Senatsurteil vom 19. Mai 2010 I R 65/09, BFHE 230, 25, BStBl II 2010, 967, m.w.N.). Dieser Grundsatz greift aber unabhängig davon, ob an ihm festzuhalten ist (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 7. April 2010 I R 77/08, BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739), im Streitfall nicht ein. Das ergibt sich aus folgenden Erwägungen:
- 14** a) Nach der Rechtsprechung des BFH sind, wenn der Eigentümer einer Eigentumswohnung diese zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt, die von ihm in eine Instandhaltungsrückstellung eingezahlten Beträge erst mit deren Verbrauch durch die Eigentümergemeinschaft als Werbungskosten abziehbar (BFH-Urteil in BFHE 152, 471, BStBl II 1988, 577; BFH-Beschluss vom 21. Oktober 2005 IX B 144/05, BFH/NV 2006, 291). Sie sind zwar mit ihrer Einzahlung bei dem Eigentümer abgeflossen (§ 11 Abs. 2 EStG), gehören aber aus steuerrechtlicher Sicht nach wie vor zu seinem Vermögensbereich. Diese Beurteilung hat der BFH auch für die Rechtslage nach der Einführung des § 10 Abs. 6 und 7 WEG im Jahr 2007 (vgl. Gesetz zur Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes und anderer Gesetze vom 26. März 2007, BGBl I 2007, 370) bestätigt (BFH-Beschluss vom 9. Dezember 2008 IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571). Sie beruht im Kern darauf, dass anderenfalls die in die Instandhaltungsrückstellung eingezahlten Beträge auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden müssten, wenn sie tatsächlich später zur Finanzierung von Herstellungskosten verwendet werden (BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 571).
- 15** b) Angesichts dieser Rechtsprechung konnte bei der Erstellung der hier in Rede stehenden Bilanzen kein Zweifel daran bestehen, dass ein bilanzierender Unternehmer die von ihm in eine Instandhaltungsrückstellung geleisteten Zahlungen ebenfalls nicht als Betriebsausgaben abziehen darf. Denn diejenige Überlegung, die im Bereich der Überschusseinkünfte zur Versagung des Werbungskostenabzugs führt, gilt für die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gleichermaßen. Das gilt unabhängig davon, ob die Klägerin die besagte Überlegung für zutreffend bzw. für überzeugend gehalten hat oder nicht. Entscheidend für die Beurteilung der "Richtigkeit" eines Ansatzes auf der Grundlage des bisherigen subjektiven Fehlerbegriffs ist vielmehr, dass die fehlende sofortige Erfolgswirksamkeit der Zahlungen in die Instandhaltungsrückstellung aus Sicht eines ordentlichen Kaufmanns aus der zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bestehenden, höchstrichterlichen Rechtsprechung abzuleiten war und die Frage mithin nicht als offen und ungeklärt angesehen werden konnte.
- 16** Ein sonstiger Grund dafür, bei den Gewinneinkünften anders als bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen sofortigen Abzug zuzulassen, ist nicht erkennbar. Ein solcher Grund kann insbesondere nicht darin gesehen werden, dass für die Überschusseinkünfte insoweit das Abflussprinzip gilt, während es im Rahmen des Vermögensvergleichs nur auf das Vorliegen von Aufwand ankommt und deshalb auch ein noch nicht abgeflossener Betrag bereits erfolgswirksam sein kann. Die Rechtsprechung zu den Vermietungseinkünften geht erklärtermaßen davon aus, dass es dort zu einem Abfluss der vom Wohnungseigentümer geleisteten Einzahlung gekommen ist; wenn dort dennoch die Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung aus steuerrechtlicher Sicht dem einzelnen Wohnungseigentümer zugerechnet wird, kann es folglich im Bereich des Vermögensvergleichs nicht deshalb anders sein, weil dort das Abflussprinzip nicht gilt. Die Revisionserwiderung weist zu Recht darauf hin, dass im Gegenteil eine Minderung der Einkünfte hier ferner liegt als dort, weil im Rahmen eines Vermögensvergleichs eine Auszahlung grundsätzlich eher als bei einer Überschussrechnung durch den Ansatz eines gegenläufigen Vermögenswerts kompensiert wird. Das ist
- und war auch zu den im Streitfall maßgeblichen Zeitpunkten-- für einen vernünftigen Kaufmann erkennbar.
- 17** Angesichts dessen hätte die Klägerin bei der Aufstellung der hier in Rede stehenden Bilanzen erkennen müssen, dass sie ihre Einzahlungen in die Instandhaltungsrückstellungen nicht erfolgswirksam verbuchen durfte, sondern als (zunächst) erfolgsneutral behandeln musste. Für einen ordentlichen Kaufmann lag es zumindest nahe, dass zu diesem Zweck ein aktives Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung" angesetzt werden musste. Wenn sie dies --aus von ihr nicht näher erläuterten Gründen-- für bilanzrechtlich unzulässig hielt, hätte sie ggf. --mit demselben Ergebnis-- die in die Rückstellungen eingezahlten Mittel als noch ihrem eigenen Vermögen zugehörig behandeln können. Jedenfalls aber entsprach es nicht kaufmännischer Sorgfalt, die Einzahlungen unkorrigiert als Aufwand zu behandeln. In einem solchen Fall kann auch nach dem "subjektiven" Fehlerbegriff eine Bilanzierung nicht als "richtig" und die Finanzbehörde bindend angesehen werden. Es besteht deshalb kein Grund,

das Verfahren entsprechend der Anregung der Klägerin gemäß § 74 FGO bis zur Entscheidung des Großen Senats des BFH über den Vorlagebeschluss des Senats in BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739 auszusetzen.

- 18** 4. Sonach hat das FA die in den Streitjahren erfolgten Zuführungen zu den Instandhaltungsrückstellungen zu Recht nicht als gewinnmindernd berücksichtigt. Darüber hinaus hat es den steuerlich zu erfassenden Gewinn der Klägerin für das Streitjahr 2000 zu Recht um diejenigen noch nicht verbrauchten Zuführungsbeträge erhöht, die die Klägerin bis zum 31. Dezember 1999 als Aufwand behandelt hatte. Letzteres folgt aus den Regeln zum "formellen Bilanzenzusammenhang", die in der gefestigten Rechtsprechung des BFH verankert sind (z.B. BFH-Beschlüsse vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392, BStBl III 1966, 142; vom 13. Juni 2006 I R 58/05, BFHE 213, 559, BStBl II 2006, 928; Wied in Blümich, a.a.O., § 4 EStG Rz 948, m.w.N.) und auch im Anwendungsbereich des § 5 EStG gelten (Senatsurteil vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62; Senatsbeschluss vom 7. Oktober 2008 I B 3/08, BFH/NV 2009, 374). Der Senat hält nicht zuletzt aus Kontinuitätsgründen an dieser Rechtsprechung fest; die dazu in der Revisionsbegründung enthaltenen Überlegungen sind im Schrifttum hinlänglich erörtert und vom BFH stets mitbedacht worden, ohne dass sie eine Änderung der Rechtsprechung veranlasst hätten. Schließlich ist dem FG ebenso darin zuzustimmen, dass die Klägerin keinen Vertrauensschutz beanspruchen kann und dass namentlich § 173 Abs. 2 AO im Streitfall nicht eingreift.
- 19** 5. Im Ergebnis ist deshalb, wenn man im Hinblick auf die Aktivierung eines Wirtschaftsguts der Ansicht des FG folgt, die Revision nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Selbst wenn man aber annimmt, dass die Klägerin eine solche Aktivierung für nicht geboten halten musste, würde sich dies auf die Höhe der festzusetzenden Steuern nicht auswirken. Denn dann hätte die Klägerin die Einzahlungen in die Instandhaltungsrückstellungen jedenfalls auf andere Weise erfolgsneutral halten müssen. Das angefochtene Urteil wäre mithin auch dann im Ergebnis richtig, was ebenfalls zur Zurückweisung der Revision führt (§ 126 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de