

Urteil vom 14. Januar 2025, IX R 19/24

Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind keine Werbungskosten

ECLI:DE:BFH:2025:U.140125.IXR19.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, WoEigG § 9a Abs 1 S 1, WoEigG § 9a Abs 3, WoEigG § 16 Abs 2 S 1, WoEigG § 19 Abs 2 Nr 4, GrEStG 1983 § 8 Abs 1, GrEStG 1983 § 9 Abs 1 Nr 1, GG Art 3, EStG VZ 2021

vorgehend FG Nürnberg, 12. März 2024, Az: 1 K 866/23

Leitsätze

Die Zuführung von Hausgeldzahlungen eines Wohnungseigentümers zur Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft rechtfertigt auch unter Beachtung der seit dem 01.12.2020 geltenden Neuregelungen im Wohnungseigentumsgesetz keinen Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der hierfür erforderliche Veranlassungszusammenhang zur Vermietungstätigkeit besteht erst, wenn und soweit die Wohnungseigentümergeinschaft die zurückgelegten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verausgabt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 12.03.2024 - 1 K 866/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für Einzahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden für das Streitjahr 2021 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Sie erzielten Einkünfte unter anderem aus der gemeinsamen Vermietung von Eigentumswohnungen. Die von ihnen im Streitjahr geleisteten Hausgeldzahlungen wurden in Höhe von insgesamt 1.326 € für die Zuführung zu der Erhaltungsrücklage der jeweiligen Wohnungseigentümergeinschaften verwendet.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erkannte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid die Zahlungen in diesem Umfang nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an. Das FA führte an, nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) beschränke die Zuführung zur Rücklage den Wohnungseigentümer lediglich in seiner Verfügungsmacht über das verausgabte Vermögen. Dies führe aber noch nicht zu einem tatsächlichen wirtschaftlichen Verlust. Werbungskosten entstünden erst, wenn die Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verausgabt würden.
- 4** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.
- 5** Die Kläger rügen mit ihrer Revision die Verletzung von Bundesrecht. Sie machen geltend, bereits mit der Einzahlung in die Erhaltungsrücklage lägen Werbungskosten vor, da jene Rücklage ein streng zweckgebundenes Vermögen sei, das ausschließlich für Erhaltungsmaßnahmen eingesetzt werden dürfe, und sich der einzelne Wohnungseigentümer den Einzahlungen nicht entziehen könne. Mit der Zahlung gehe der für den

Werbungskostenabzug erforderliche Abfluss im Sinne von § 11 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) einher. Die Wohnungseigentümergeinschaft sei mittlerweile als rechtsfähig anerkannt (§ 9a des Wohnungseigentumsgesetzes --WEG--). Die Erhaltungsrücklage sei Vermögen jener Gemeinschaft. Der einzelne Wohnungseigentümer habe an dem Vermögen rechtlich keinen Anteil und sei insoweit nicht Verfügungsberechtigter. Die bisherige Rechtsprechung und die hieran anknüpfende Auffassung der Finanzverwaltung beruhen auf der inzwischen überholten Behandlung der Wohnungseigentümergeinschaft als nicht rechtsfähiger Verband und könne daher keinen Bestand haben.

- 6** Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 vom 28.12.2022 sowie die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 25.07.2023 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beider Kläger jeweils weitere Werbungskosten von 663 € abzuziehen sind.
- 7** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8** Das FA hebt hervor, dass keine streng zivilrechtliche, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich sei. Der Werbungskostenabzug setze einen Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung voraus. Dieser sei regelmäßig erst bei tatsächlicher Verwendung der Mittel der Erhaltungsrücklage gegeben. Die Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft ändere an den steuerlichen Rechtsgrundsätzen zum Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs nichts.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10** Die angefochtene Entscheidung verletzt kein Bundesrecht. Das FG hat den von den Klägern begehrten Werbungskostenabzug zutreffend abgelehnt.
- 11** 1. Zahlungen eines Wohnungseigentümers an eine Wohnungseigentümergeinschaft, der er angehört, sind keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), soweit die Zahlung der Erhaltungsrücklage der Wohnungseigentümergeinschaft gemäß § 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG zugeführt wird. Die für einen Werbungskostenabzug erforderlichen Merkmale (dazu unter a), die die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung für Zuführungen in eine Erhaltungsrücklage als nicht gegeben ansah (unter b), werden auch unter Geltung der aktuellen Rechtslage im Wohnungseigentumsgesetz nicht erfüllt (unter c).
- 12** a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von 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. Als maßgebliches Kriterium für einen steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und einer Einkunftsart wird die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments" sowie dessen "Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre" angesehen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt daher einerseits dem mit den Aufwendungen verfolgten Zweck, der auf die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gerichtet sein muss, und andererseits der Verwendung der Mittel entscheidende Bedeutung zu (zum Ganzen Senatsurteil vom 11.02.2014 - IX R 22/13, Rz 14, m.w.N.).
- 13** b) Mit Blick auf diese Rechtsgrundsätze hat der BFH in ständiger Rechtsprechung vertreten, dass die Zuführung von Mitteln in eine Erhaltungsrücklage, die nach inzwischen überholtem Terminus als Instandhaltungsrückstellung ("Instandhaltungsrücklage") bezeichnet wurde, trotz Zahlungsabflusses beim einzelnen Wohnungseigentümer noch keinen Werbungskostenabzug begründet, sondern erst die Verausgabung der zurückgelegten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen. Denn erst dann --so der Kern der Begründung-- kann beurteilt werden, ob die jeweilige Maßnahme steuerrechtlich den sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen oder den nur über die Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigenden Herstellungskosten zuzuordnen ist (Senatsentscheidungen vom 26.01.1988 - IX R 119/83, BFHE 152, 471, BStBl II 1988, 577, unter 2. sowie vom 21.10.2005 - IX B 144/05, BFH/NV 2006, 291).

- 14** An dieser Rechtsprechung hat der BFH ausdrücklich auch festgehalten, als der Wohnungseigentümergeinschaft durch das Gesetz zur Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes und anderer Gesetze vom 26.03.2007 (BGBl I 2007, 370) --WEG 2007-- Teilrechtsfähigkeit verschafft und die Erhaltungsrücklage als dem der Gemeinschaft zuzuordnendes Verwaltungsvermögen qualifiziert worden war (§ 10 Abs. 6 und Abs. 7 WEG 2007). Der BFH hat hierbei hervorgehoben, dass der Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs unabhängig davon zu beurteilen sei, wie die Rechtsbeziehungen des Wohnungseigentümers zur Wohnungseigentümergeinschaft zivilrechtlich einzustufen seien. Insbesondere beantworte die Zuweisungsentscheidung in § 10 Abs. 7 WEG 2007 nicht die nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG allein maßgebliche Frage, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe der Steuerpflichtige Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung tätige (Senatsbeschlüsse vom 09.12.2008 - IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571 sowie vom 08.10.2012 - IX B 131/12, Rz 2).
- 15** Im Einklang mit diesen Rechtsgrundsätzen hat der I. Senat des BFH für einen bilanzierenden Wohnungsvermieter entschieden, dass die Zuführung zu einer Erhaltungsrücklage als Wirtschaftsgut zu aktivieren sei und daher keine sofort abziehbare Betriebsausgabe darstelle (BFH-Beschluss vom 05.10.2011 - I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244, Rz 10, 14 ff.; ebenso FG Köln, Urteil vom 21.06.2023 - 2 K 158/20, Rz 24 ff., Revision anhängig unter IV R 19/23).
- 16** Das Bundesministerium der Finanzen hat sich der Rechtsprechung angeschlossen (H 21.2 "Werbungskosten" des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs). Sie hat zudem weitgehend Zustimmung im steuerrechtlichen Schrifttum gefunden (z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 21 Rz 148 "Erhaltungsrücklage"; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 21 EStG Rz 100 "Instandhaltungsrücklage (Erhaltungsrücklage) bei Wohnungseigentümergeinschaften"; Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz 400 "Instandhaltungsrücklage"; BeckOK EStG/Spilker, 20. Ed. 01.11.2024, EStG § 21 Rz 1161), ist mit Blick auf die zivilrechtlichen Entwicklungen im Wohnungseigentumsrecht aber auch Kritik ausgesetzt (Sauren, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 2161, 2163; Grünmann, DStR 2009, 2087, 2088; Hefner/Ostermann, DStR 2021, 2052, 2055 f.; Ctibor, Der Betrieb 2023, 990, 991 f.; Herkens, Ertrag-Steuerberater 2024, 329, 334).
- 17** c) Die gesetzlichen Neuregelungen im Wohnungseigentumsrecht geben keinen Anlass, die vorgenannte Rechtsprechung aufzugeben.
- 18** aa) Der Wohnungseigentümergeinschaft wird seit der durch das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz vom 16.10.2020 (BGBl I 2020, 2187) ergriffenen Reform des Wohnungseigentumsgesetzes, das seit dem 01.12.2020 in Kraft ist, die volle Rechtsfähigkeit zuerkannt (§ 9a Abs. 1 Satz 1 WEG). Die zur ordnungsgemäßen Verwaltung und Benutzung insbesondere des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer anzusammelnde Erhaltungsrücklage (§ 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG) ist dem Gemeinschaftsvermögen der Wohnungseigentümergeinschaft zuzuordnen. Zivilrechtlich steht das der Rücklage zugeführte Vermögen nur der Wohnungseigentümergeinschaft zu. Der einzelne Wohnungseigentümer hat hieran keinen rechtlich anzuerkennenden, frei veräußerbaren Anteil (Dötsch in Bärmann, Wohnungseigentumsgesetz, 15. Aufl., § 19 Rz 215; Sommer in Jennißen, Wohnungseigentumsgesetz, 8. Aufl., § 19 Rz 142; ebenso bereits für die nach § 10 Abs. 7 Satz 1 WEG 2007 geltende Rechtslage BFH-Urteile vom 02.03.2016 - II R 27/14, BFHE 253, 271, BStBl II 2016, 619, Rz 13 und vom 16.09.2020 - II R 49/17, BFHE 271, 455, BStBl II 2021, 339, Rz 16, 19). Die noch in der Senatsentscheidung vom 26.01.1988 - IX R 119/83 (BFHE 152, 471, BStBl II 1988, 577) getroffene Wertung, der einzelne Wohnungseigentümer sei in Höhe seiner Zahlungen als "Eigentümer" am Verwaltungsvermögen, zu dem die Erhaltungsrücklage zählt, "beteiligt" (dort unter 2.), ist daher jedenfalls zivilrechtlich durch die Reform des Wohnungseigentumsgesetzes überholt (anders aber --allerdings ohne Begründung-- Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Verfügung vom 09.11.2022, DStR 2023, 281, Tz. 1).
- 19** bb) Die tragenden Erwägungen des BFH, die Zuführung von Mitteln zur Erhaltungsrücklage nicht als Werbungskosten anzuerkennen, gelten trotz der veränderten zivilrechtlichen Ausgangslage fort.
- 20** (1) Dies gilt zunächst für die wesentliche Erkenntnis, dass die Regelungen des Wohnungseigentumsgesetzes nicht geeignet sind, die für den Werbungskostenabzug maßgebliche Bestimmung des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu präjudizieren (in diesem Sinne bereits Senatsbeschluss vom 09.12.2008 - IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571).
- 21** Weder die Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft noch die Qualifikation der Erhaltungsrücklage als Gemeinschaftsvermögen im Sinne von § 9a Abs. 3 WEG ändern etwas an dem Umstand, dass zum Zeitpunkt der Zahlung des der Rücklage zuzuführenden Betrags noch kein für den Werbungskostenabzug ausreichender Zusammenhang zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht. In diesem Stadium, in dem noch gar nicht absehbar ist, ob, wann und in welcher Höhe welche Erhaltungsmaßnahmen am

Gemeinschaftseigentum durchgeführt werden, ist auslösendes Moment für die Zahlung vordergründig die zivilrechtliche Pflicht des einzelnen Wohnungseigentümers, entsprechend seinem Anteil am Gemeinschaftseigentum Vorsorge für künftige Kostenlasten zu tragen und daher an der Ansammlung und Aufrechterhaltung einer angemessenen Erhaltungsrücklage mitzuwirken (§ 16 Abs. 2 Satz 1, § 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG). Der maßgebliche Veranlassungszusammenhang zur Erzielung von Vermietungseinnahmen entsteht --anders als die Kläger meinen-- erst, wenn die Wohnungseigentümergeinschaft die angesammelten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum verausgabt. Erst zu diesem Zeitpunkt kommen die aufgewandten Mittel dem vermieteten Objekt zugute.

- 22** (2) Hinzu kommt, dass der einzelne Wohnungseigentümer, der zwar zivilrechtlich keinen Zugriff mehr auf die durch ihn verausgabten Mittel für die Erhaltungsrücklage hat, über seine Mitgliedschaft an der Wohnungseigentümergeinschaft zumindest wirtschaftlich betrachtet am Bestand der Rücklage beteiligt ist (vgl. Dötsch in Bärman, Wohnungseigentumsgesetz, 15. Aufl., § 19 Rz 215 f.; Elzer, Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern 2014, 532: "(mittelbare) Inhaber"). Diese Mitgliedschaft vermittelt ihm --jedenfalls im Regelfall-- einen Anspruch auf Bezahlung künftiger Erhaltungsaufwendungen aus den Mitteln der Rücklage (vgl. BeckOK WEG/Elzer, 58. Ed. 18.10.2024, WEG § 19 Rz 138).
- 23** Im Gegensatz zur zivilrechtlich dominierten Ansicht der Revision rechtfertigt es der für den Werbungskostenabzug maßgebliche Veranlassungszusammenhang nicht, bereits die Einzahlung der Mittel in die Erhaltungsrücklage zu berücksichtigen. Trotz rechtlicher Separierung des Vermögens der Wohnungseigentümergeinschaft stellt erst die Verausgabung der eingezahlten Mittel (auf wirtschaftliche Rechnung des einzelnen Wohnungseigentümers) das "auslösende Moment" für die Zuordnung der Aufwendungen zur Erwerbssphäre dar. Die von den Klägern in diesem Zusammenhang gerügte Verletzung des objektiven Nettoprinzips liegt bereits deshalb nicht vor, da der Werbungskostenabzug nicht in Gänze versagt, sondern in den Veranlagungszeitraum des tatsächlichen Einsatzes der Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verschoben wird.
- 24** (3) Ebenso wenig können die gesetzlichen Neuregelungen im Wohnungseigentumsrecht in Frage stellen, dass erst zum Zeitpunkt der Verausgabung der Mittel der Rücklage sicher ist, ob die jeweilige Erhaltungsmaßnahme auch steuerrechtlich als eine solche zu beurteilen ist (so bereits Senatsentscheidungen vom 26.01.1988 - IX R 119/83, BFHE 152, 471, BStBl II 1988, 577, unter 2. sowie vom 09.12.2008 - IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571; vgl. insoweit auch HHR/Pfarrmann, § 21 EStG Rz 100 "Instandhaltungsrücklage (Erhaltungsrücklage) bei Wohnungseigentümergeinschaften" und HHR/Kister, § 11 EStG Rz 135 "Instandhaltungskosten"). Der Einwand der Kläger, die Zweckgebundenheit der Erhaltungsrücklage verbiete deren Verwendung für Herstellungsarbeiten, überzeugt nicht, da unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch Erhaltungsaufwendungen steuerrechtlich zu Herstellungskosten mutieren können.
- 25** (4) Die vom erkennenden Senat vertretene Ansicht führt zu folgerichtigen Ergebnissen, wenn im zeitlichen Nachgang zur Zuführung von Mitteln zur Erhaltungsrücklage Veränderungen im Eigentumsrecht oder in den Nutzungsverhältnissen eintreten.
- 26** Veräußert der in die Rücklage einzahlende Wohnungseigentümer sein Eigentum vor Durchführung der Erhaltungsmaßnahme, bleibt ihm zwar endgültig ein Werbungskostenabzug verwehrt. Er wird im Regelfall aber Ausgleich vom Erwerber für den diesem wirtschaftlich zugutekommenden Rücklagenbestand durch einen Kaufpreisaufschlag erhalten (vgl. Senatsbeschluss vom 09.12.2008 - IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571). Gerade aus diesem Grund trifft das Vorbringen der Kläger, die spätere Gewährung eines Werbungskostenabzugs für den Erwerber führe zu einer unzutreffenden Besteuerung, nicht zu.
- 27** Vergleichbares gilt, wenn die Wohnung zum Zeitpunkt der Durchführung von aus der Rücklage finanzierten Erhaltungsmaßnahmen entweder nicht mehr oder aber inzwischen zur Einkünfteerzielung genutzt wird. Nur im zweitgenannten Fall sind die verausgabten Mittel als Werbungskosten abziehbar. Ein zeitlich vorgelagerter Abzug wäre im erstgenannten Fall zur Vermeidung unzutreffender Ergebnisse nachträglich zu korrigieren.
- 28** (5) Ein zeitlich nachgelagerter Werbungskostenabzug vermeidet zudem mögliche steuerliche Gestaltungen --gerade bei Wohnungseigentümergeinschaften mit geringer Mitgliederanzahl-- durch nicht notwendig hohe Zuführungen zur Erhaltungsrücklage.
- 29** (6) Schließlich besteht entgegen des Revisionsvorbringens kein Widerspruch zur grunderwerbsteuerlichen Rechtslage beim Verkauf von Wohnungseigentum. Der II. Senat des BFH hat hierzu entschieden, die steuerliche

Bemessungsgrundlage (Kaufpreis) sei nicht um den auf den Erwerber --wirtschaftlich-- entfallenden Anteil an der Erhaltungsrücklage zu mindern. Er hat dies damit begründet, dass ein zu steuernder Rechtsträgerwechsel hinsichtlich der Erhaltungsrücklage 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.). Diese --an zivilrechtliche Rechtsvorgänge anknüpfende-- Beurteilung ist der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer immanent. Eine wirtschaftliche Betrachtung bleibt grundsätzlich außen vor (BFH-Urteil vom 29.09.2004 - II R 14/02, BFHE 207, 59, BStBl II 2005, 148, unter II.1.b; Drees in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 5). Eine deckungsgleiche Beurteilung vergleichbarer Vorgänge im Grunderwerbsteuerrecht und Einkommensteuerrecht, das im Hinblick auf das hier geltende Leistungsfähigkeitsprinzip regelmäßig auf wirtschaftliche Vorgänge abstellt, ist daher von vornherein nicht geboten (vgl. auch BFH-Urteil vom 16.09.2020 - II R 49/17, BFHE 271, 455, BStBl II 2021, 339, Rz 20).

- 30** 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG den Werbungskostenabzug für den auf die Zuführung zur Erhaltungsrücklage entfallenden Anteil der von den Klägern im Streitjahr geleisteten Hausgeldzahlungen in Höhe von insgesamt 1.326 € zu Recht versagt. Insoweit lagen noch keine Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Vermietungseinnahmen vor.
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de