FG Nürnberg, Urteil v. 12.03.2024 – 1 K 866/23

Titel:

Berücksichtigung von Einzahlung in Erhaltungsrücklage als Werbungskosten

Normenkette:

EStG § 11 Abs. 2

Leitsatz:

Einzahlungen in Instandhaltungsrücklagen sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Werbungskosten

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 14.01.2025 – IX R 19/24

Fundstellen:

EFG 2025, 237

StEd 2025, 44

LSK 2024, 21736

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob bereits mit Zuführungen zur Instandhaltungsrücklage (zivilrechtlich: Erhaltungsrücklage) nach der Novellierung des WEG Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug zu bringen sind.

2
Die Kläger sind Ehegatten und werden für das Streitjahr 2021 zusammenveranlagt. Sie erzielten u.a. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung zweier Eigentumswohnungen in der C-Straße und D-Steig, beide in E, die jeweils im hälftigen Eigentum der Kläger stehen. Die Wohnungseigentümergemeinschaft in der C-Straße besteht aus etwa 20 Miteigentümern und die im D-Steig aus etwa 30 Wohnungseigentümern. Dabei werden die Eigentumswohnungen von den Wohnungseigentümern teilweise vermietet und teilweise durch diese selbst genutzt.

3
Das Finanzamt erließ am 28.12.2022 den Einkommensteuerbescheid für 2021, folgte dabei der am 31.10.2022 eingereichten Steuererklärung und berücksichtigte zusätzlich die elektronisch übermittelten Daten.

4
Hiergegen legten die Kläger mit Schreiben vom 31.01.2023 form- und fristgerecht Einspruch ein. Ihren Einspruch begründeten sie damit, dass die Novellierung des WEG im Jahr 2020 dazu führe, dass bereits mit Zuführung zur Instandhaltungsrücklage Werbungskosten vorlägen. Bislang seien von den Klägern – entsprechend der bisherigen Rechtsprechung – nur die vom Verwalter getätigten Entnahmen aus der Instandhaltungsrücklage zur Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen als Werbungskosten erfasst worden. Die jeweiligen Zuführungen in die Instandhaltungsrücklagen der beiden Objekte seien jedoch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst worden. Für die Eigentumswohnung in der C-Str. sei ein Betrag von 746,04 € und für die Eigentumswohnung im D-Steig ein

Betrag von 579,60 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Die Höhe der Beträge ist den vorgelegten Jahresabrechnungen des Verwalters für den Zeitraum 01.01.2021 bis 31.12.2021 zu entnehmen, auf die insofern verwiesen wird.

5
Mit Einspruchsentscheidung vom 25.07.2023 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück.

6
Dagegen richtet sich die form- und fristgerecht am 01.08.2023 erhobene Klage, die die Kläger wie folgt begründen:

7
Die ältere BFH-Rechtsprechung, insbesondere das BFH-Urteil vom 26.01.1988 (IX R 119/83, BStBl II 1988, 577) wonach erst mit Verausgabung der Instandhaltungsrücklage für Erhaltungsmaßnahmen diese Beträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar seien, sei aufgrund der Novellierung im WEG zum 01.12.2020 überholt und dementsprechend nicht mehr anwendbar.

8
Die Wohnungseigentümergemeinschaft sei gemäß § 9a WEG 2020 nun (teil-)rechtsfähig. Mit monatlicher Zahlung der Beträge an die Hausverwaltung sei ein Rechtsträgerwechsel sowie ein endgültiger Abfluss i.S.d. § 11 Abs. 2 EStG dieser Beträge eingetreten. Entgegen der Auffassung des Klägervertreters sei die (teil-)rechtsfähige Wohnungseigentümergemeinschaft jedoch kein nach § 1 Abs. 1 KStG steuerpflichtiges Gebilde und nicht zwingend eine gewerbliche Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. BFH zu § 10 Abs. 6 Satz 1 WEG 2007: Urteil vom 20.09.2018 IV R 6/16, BStBl II 2019, 160).

9
Die Instandhaltungsrücklage sei nicht mehr als Bruch- bzw. Gesamthandsvermögen des einzelnen Eigentümers zu sehen, sondern der rechtsfähigen Wohnungseigentümergemeinschaft zuzurechnen. Bei der Wohnungseigentümergemeinschaft würde es sich um eine Gesellschaft sui generis handeln. Der einzelne Wohnungseigentümer sei lediglich Mitglied dieses Verbandes.

10
Durch die monatlichen Zahlungen an den Verwalter der jeweiligen Wohnungseigentümergemeinschaft hätten diese Beträge die Vermögenssphäre des Wohnungseigentümers endgültig verlassen und wären bereits zu diesem Zeitpunkt endgültig verausgabt worden. Ferner sei ein Abzug bei Zuführung zur Instandhaltungsrücklage wirtschaftlich gerechter, insbesondere in den Fällen, in denen die Instandhaltungsrücklage über Jahre angespart werde, um eine größere Maßnahme zu finanzieren.

11
Die BFH-Entscheidung aus dem Jahr 1988, welche der aktuellen steuerlichen Behandlung von Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage zugrunde liegt, gehe weder mangels Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft – entsprechend der damaligen Rechtslage – bei der Instandhaltungsrücklage noch vom Vorliegen eines gemeinschaftlichen Vermögens der Wohnungseigentümer als Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaft aus. Nach der Gesetzesänderung sei alleiniger rechtlicher Eigentümer jedoch die nunmehr rechtsfähige Wohnungseigentümergemeinschaft. Diese müsse die Erhaltungsrücklage zweckgebunden für Instandhaltungen einsetzen, andernfalls sei diese entgegen der gesetzlichen Regelung im WEG zweckwidrig verwendet worden.

12
Die Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung würde gegen allgemeine ertragsteuerliche Grundsätze verstoßen. So würde der bei Einlage nicht gewährte Werbungskostenabzug beim Verkauf der betroffenen Wohnung zu dem Ergebnis führen, dass der Veräußerer die von ihm geleisteten Zahlung niemals mehr steuerlich absetzen könne. Dieser Abzug käme dann bei Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme dem Erwerber zugute, der jedoch selbst nie Aufwendungen getätigt habe. Zudem widerspreche es § 11 Abs. 1 EStG, Ausgaben eines Steuerpflichtigen erst Jahre nach deren tatsächlichem Abfluss aus dessen Vermögenssphäre als Werbungskosten steuerlich anzusetzen.

13
Die Kläger haben beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 28.12.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.07.2023 dahingehend zu ändern, dass die Zahlungen an die Wohnungseigentümergemeinschaft in die Instandhaltungsrücklagen für die beiden vermieteten Eigentumswohnungen als zusätzliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.326 € berücksichtigt werden.

14
Der Vertreter des Finanzamts hat beantragt,

die Klage abzuweisen.

15
Die Kläger regen im Fall des Unterliegens die Zulassung der Revision an, weil die Frage des Zeitpunkts des Werbungskostenabzugs nach der Rechtsänderung im Jahr 2020 noch nicht höchstrichterlich entschieden wurde.

16
Zur Begründung führt das Finanzamt aus, dass die ständige Rechtsprechung auch nach der Novellierung des WEG und der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft noch Bestand habe.

17
Die Beiträge zur Instandhaltungsrücklage würden mit ihrer Zahlung von der Rechtszuständigkeit des einzelnen Wohnungseigentümers in die Rechtszuständigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft übergehen. Wobei der Anteil an der Instandhaltungsrücklage über das bestehende Eigentum vermittelt werde.

18
Aufgrund ihrer Bindung im Verwaltungsvermögen, über das der einzelne Wohnungseigentümer nicht allein verfügen könne, sei zwar ein Abfluss der Beträge aus dem frei verfügbaren Vermögen des einzelnen Wohnungseigentümers erfolgt, gleichwohl seien diese Beträge im Zeitpunkt der Zuführung zur Instandhaltungsrücklage noch nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Die geleisteten Beträge könnten beim einzelnen Wohnungseigentümer steuerlich erst dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn der Verwalter sie tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder für andere Maßnahmen, die in einem Veranlassungszusammenhang mit Einnahmen stehen, verausgabt habe. Im Jahr der Verausgabung seien die Beträge den einzelnen Wohnungseigentümern entsprechend ihrem Miteigentumsanteil zuzurechnen. Diese steuerrechtliche Beurteilung (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1988, a.a.O) sei unabhängig davon, ob es sich bei dem Verwaltungsvermögen um gemeinschaftliches Eigentum handele. Der Anteil des einzelnen Wohnungseigentümers an der Instandhaltungsrücklage sei unlöslich mit dem Teileigentum verbunden. Dies sei § 16 Abs. 1 Satz 1 WEG 2020 auch so zu entnehmen. Die Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft ändere hieran nichts.

19
Diese bisherige Rechtsauffassung habe der BFH in einem neueren Beschluss vom 21.10.2005 (IX B 144/05, BFH/NV 2006, 291) bereits bestätigt. In dieser Entscheidung sei bereits die Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft berücksichtigt.

20
Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass bei der Veräußerung eines Teileigentums das Miteigentum an einer bereits bestehenden Instandhaltungsrücklage zwangsläufig auf den Erwerber übergehe. Dies habe zur Folge, dass beim Erwerber stets der, um die erworbene anteilige Instandhaltungsrücklage gekürzte Kaufpreis in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung einzubeziehen sei.

21
Der BFH habe in neueren Urteilen zur Grunderwerbssteuer entschieden, dass die zivilrechtliche Einordnung für die steuerliche Beurteilung unerheblich sei.

22
Zudem stünde im Zeitpunkt des Zahlungsabflusses noch nicht fest, ob die Instandhaltungsrücklage tatsächlich für Werbungskosten, Betriebsausgaben oder Herstellungskosten verwendet würde oder der Zahlungsabfluss mangels Einnahmen i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG steuerlich unbeachtlich sei.

23
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorliegenden Behördenakten, die Finanzgerichtsakte und die Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom xx.03.2024 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

24
1. Die Klage ist unbegründet, da die zivilrechtliche Einordnung der Wohnungseigentümergemeinschaft auf die steuerliche Beurteilung der Instandhaltungsrücklage keinen Einfluss hat.

25
Die Zuführungen zur Instandhaltungsrücklage sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Die Änderungen des WEG und die damit einhergehende Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft führt zu keiner Änderung der ertragsteuerlichen Behandlung der Instandhaltungsrücklage. Die bisherige Rechtsprechung des BFH ist weiterhin anzuwenden.

26
1.1. Die zur alten Rechtslage des WEG ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung findet weiterhin Anwendung.

27
Für das Streitjahr 2021 findet das Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht – Wohnungseigentumsgesetz – (WEG 2020), das durch das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG) vom 16.10.2020 (BGBl I 2020, 2187) geändert wurde, Anwendung.

28
Der Abschnitt 3 des WEG 2020 umfasst die §§ 9a und b und trägt die Überschrift "Rechtsfähige Gemeinschaft der Wohnungseigentümer". In dieser Fassung regelt § 9a Abs. 1 Satz 1 WEG, dass die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, vor Gericht klagen und verklagt werden kann. Gemäß § 9a Abs. 3 WEG 2020 gelten für das Vermögen der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer (Gemeinschaftsvermögen) die §§ 18, 19 Abs. 1 und 27 WEG 2020 entsprechend. Jedem Wohnungseigentümer gebührt ein seinem Anteil entsprechender Bruchteil der Früchte des gemeinschaftlichen Eigentums und des Gemeinschaftsvermögens (§ 16 Abs. 1 Satz 1 WEG 2020). In § 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG 2020 ist geregelt, dass die Ansammlung einer angemessenen Instandhaltungsrücklage zur ordnungsmäßigen Verwaltung und Benutzung des gemeinschaftlichen Eigentums gehört. Bis zum Inkrafttreten des WEMoG am 01.12.2020 wurde die Wohnungseigentümergemeinschaft als teilrechtsfähig anerkannt, was wiederum auf der BGH-Entscheidung vom 02.06.2005 (V ZB 32/05, ZMR 2005, 547) beruhte, die im Zuge der WEG-Reform im Jahr 2007 kodifiziert (Gesetzesänderung vom 26.03.2007, BGBl I 2007, 370; WEG 2007) wurde.

29
Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (grundlegend im Urteil vom 26.01.1988 IX R 119/83, BStBl II 1988, 577) sind, wenn der Eigentümer einer Eigentumswohnung diese zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt, die von ihm in eine Instandhaltungsrücklage eingezahlten Beträge erst mit deren Verbrauch durch die Eigentümergemeinschaft als Werbungskosten abziehbar. Mit der Zuführung zur Instandhaltungsrücklage durch Zahlung an den Verwalter steht diese der (teil-)rechtsfähigen Eigentümergemeinschaft zu; der einzelne Wohnungseigentümer kann nicht mehr frei über sie verfügen. Christoffel in DB 1984, 2007 spricht bei der Zuführung zur Instandhaltungsrücklage von einer bloßen Vermögensumschichtung, die noch nicht zum Werbungskostenabzug berechtigt. Aus steuerlicher Sicht gehöre diese weiterhin zur Vermögenssphäre des Wohnungseigentümers.

30
Diese grundlegende steuerliche Beurteilung hat der BFH – nach Ergehen der BGH Entscheidung zur Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft – bestätigt (vgl. BFH-Entscheidung vom 21.10.2005 IX B 144/05, BFH/NV 2006, 291). Danach ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt die zur Instandhaltungsrücklage geleisteten Beiträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, unabhängig davon zu beurteilen, wie die Rechtsbeziehungen der Wohnungseigentümer zur Eigentümergemeinschaft zivilrechtlich einzustufen sind. Dies folge schon daraus,

dass erst im Zeitpunkt der Verausgabung von Rücklagebeträgen beurteilt werden könne, ob diese für Erhaltungsaufwendungen verwendet worden seien und mithin zu sofort abziehbaren Werbungskosten führen oder ob diese als Herstellungskosten nachträgliche Herstellungskosten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu beurteilen seien.

31
Die Frage, wem das Gemeinschaftsvermögen (§ 16 Abs. 1 Satz 1 WEG 2020) zusteht, beantwortet 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 tätigt (vgl. BFH-Entscheidungen vom 09.12.2008 IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571 sowie vom 05.10.2011 I R 94/10, BStBl II 2012, 244).

32
Diese Auffassung vertritt auch das Finanzgericht Köln (vgl. Urteil vom 21.06.2023 2 K 158/20, EFG 2023, 1770; Revisionsverfahren unter IV R 19/23 beim BFH anhängig) in einer aktuellen Entscheidung zur Frage, ob bei bilanzierenden Gewerbetreibenden zum WEG 2007 ein Wirtschaftsgut "Instandhaltungsrücklage" zu bilanzieren ist.

33
1.2. Die Voraussetzungen für einen Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind zum Zeitpunkt der Zuführung zur Instandhaltungsrücklage nicht erfüllt.

34
Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, dem Erhalt und der Sicherung der Einnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2019 VI R 24/16, BStBl II 2019, 376 und vom 20.01.2016 VI R 24/15, BStBl II 2016, 744).

35
Bei der Ermittlung gilt das sog. Zufluss-/Abflussprinzip nach § 11 EStG. Dementsprechend sind gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Maßgeblich ist dabei nicht nur der reine Abfluss des Vermögens, sondern vielmehr der endgültige Verlust der Verfügungsmacht (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1988 IX R 119/83, BStBl II 1988, 577). Nachdem mit der Instandhaltungsrücklage in der Regel Maßnahmen finanziert werden, die steuerlich als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, können diese Aufwendungen im Kalenderjahr der Zahlung der Instandhaltungsmaßnahme durch die Wohnungseigentümergemeinschaft nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden.

36
Sowohl der Werbungskostenbegriff im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, als auch das Abflussprinzip gemäß § 11 Abs. 2 EStG verlangen, grundsätzlich, dass der Steuerpflichtige, der den Werbungskostenabzug begehrt, eine entsprechende Vermögensminderung erleidet (vgl. BFH-Urteil vom 19.04.2012 VI R 25/10, BStBl II 2013, 699; Kreft in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rn 40).

37
Der erkennende Senat schließt sich – trotz der einschneidenden Änderungen des WEG – den bisherigen höchstrichterlichen Entscheidungsgrundsätzen an. Danach ist der Ansatz von Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung erst in dem Kalenderjahr möglich, in dem der Verwalter die Instandhaltungsrücklage für Erhaltungsaufwendungen bzw. Herstellungskosten verausgabt. Weitere Voraussetzung ist, dass zu diesem Zeitpunkt noch ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht.

38
Die Kläger haben das Teileigentum unstreitig vermietet und erzielen im Streitjahr hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

39
Der Argumentation des Klägers ist nur insoweit zu folgen, dass aufgrund der Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft mit Zuführung von Beträgen zur Instandhaltungsrücklage zivilrechtlich

ein Rechtsträgerwechsel einhergeht. Die Kläger können über die in der Instandhaltungsrücklage gebundenen Mittel nicht mehr frei verfügen und sie nur durch Veräußerung des Teileigentums übertragen. Die Instandhaltungsrücklage ist Gemeinschaftsvermögen der Wohnungseigentümergemeinschaft und wird von dieser verwaltet. Den jeweiligen Wohnungseigentümern steht lediglich ein entsprechender Miteigentumsanteil zu.

40
Allerdings geht der Rechtsträgerwechsel nicht mit einem endgültigen Abfluss im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG einher, da die Zuführungen zur Instandhaltungsrücklage aus steuerlicher Sicht den Vermögens- und Einflussbereich des Eigentümers noch nicht verlassen haben (so Neufang, Praxisfragen bei der Instandhaltungsrücklage bei Wohn- und Teileigentum, StB 2014, 186).

41
Nach Auffassung des Senats ist für die steuerliche Beurteilung nicht entscheidend, wie die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen zwischen der Wohnungseigentümergemeinschaft und den einzelnen Wohnungseigentümern ausgestaltet sind.

42
Ein sofortiger Werbungskostenabzug bei Zuführung zur Instandhaltungsrücklage eröffnet steuerliche Gestaltungsspielräume, da die Wohnungseigentümer über ihre Mitwirkungsmöglichkeit im Rahmen der Eigentümerversammlung die Höhe der jährlich zu zahlenden anteiligen Instandhaltungsrücklage und damit auch die Höhe des Werbungskostenabzugs selbst bestimmen könnten. Allerdings dürfte eine Rückzahlung der geleisteten Beiträge zur Erhaltungsrücklage durch den Verwalter ausgeschlossen sein, da eine solche der ordnungsgemäßen Verwaltung der Wohnungseigentümergemeinschaft widerspricht.

43
Erst mit Verausgabung der Beträge durch den Verwalter steht fest, für was die anteilige Instandhaltungsrücklage des jeweiligen Wohnungseigentümers verwendet wurde. Sofern es sich um Erhaltungsmaßnahmen handelt, steht dem Steuerpflichtigen ein Werbungskostenabzug in voller Höhe zu, wohingegen bei der Verausgabung für Herstellungskosten nur Werbungskosten in Höhe der zulässigen Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen sind. Zum Zeitpunkt der Zuführung zur Instandhaltungsrücklage – in der Regel über die monatlichen Hausgeldzahlungen an den Verwalter – kann nicht beurteilt werden, ob und in welcher Höhe Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anfallen.

44
Mithin wird der Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erst im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Verwalter hergestellt. Andernfalls kommt es später zu einer Diskrepanz, wenn die entnommenen Beträge zur Finanzierung von Herstellungskosten aufgewendet werden oder durch die Veräußerung des Teileigentums kein Zusammenhang mehr mit einer Einkunftsart besteht (so sinngemäß Neufang, Praxisfragen bei der Instandhaltungsrücklage bei Wohn- und Teileigentum, StB 2014, 186 unter VI 1. Zeitpunkt der Berücksichtigung). Im Streitfall haben die Kläger Aufwendungen für die Sanierung der Tiefgarage als Werbungskosten geltend gemacht. Jedoch ist bei einer Sanierung der Tiefgarage in Abhängigkeit von dem Umfang und den durchgeführten Maßnahmen nicht auszuschließen, dass es sich um nachträgliche Herstellungskosten und nicht um sofort abziehbare Werbungskosten handelt.

45
Ferner führt ein Abstellen auf den Zeitpunkt der Zuführung zur Instandhaltungsrücklage für den steuerlichen Ansatz von Werbungskosten faktisch dazu, dass der Steuerpflichtige sein Wahlrecht nach § 82b EStDV nicht ausüben kann. Der Steuerpflichtige kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 EStG nach § 82b EStDV auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Diese Vorschrift gilt auch für die Verausgabung der Instandhaltungsrücklage. Sofern auf die monatlichen Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage abgestellt wird, dürfte es in der Regel am Vorliegen von größeren Aufwendungen fehlen.

46

Der BFH hat in seinem Urteil vom 08.10.2012 (IX B 131/12, BFH/NV 2013, 32) unter Geltung des WEG 2007, in dem der Wohnungseigentümergemeinschaft bereits eine Teilrechtsfähigkeit zugesprochen wurde, an seiner bisherigen Rechtsprechung festgehalten. Die Instandhaltungsrücklage ist erst bei Verausgabung durch den Verwalter beim jeweiligen Wohnungseigentümer, sofern ein Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegeben ist, als Werbungskosten zu erfassen. Die vom BFH in dieser Entscheidung angeführten Argumente zur Rechtslage ab 2005 lassen sich auch weiterhin auf die ab 01.12.2020 geltende Rechtslage zum WEG 2020 übertragen. Die Argumentation des BFH trifft auf die teilrechtsfähige und auf die (voll-)rechtsfähige Wohnungseigentümergemeinschaft gleichermaßen zu, was für eine unveränderte einkommensteuerrechtliche Behandlung spricht. In der Literatur wird diese Rechtsauffassung auch nach Novellierung des WEG in 2007 und 2020 mehrheitlich geteilt (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, § 21 Rn 148 m.w.N.). Wohingegen einige Stimmen in der Literatur die Weitergeltung der steuerlichen Behandlung nach der Novellierung des WEG kritisch sehen und eine klarstellende höchstrichterliche Entscheidung befürworten (z. B. zur Rechtslage ab 01.12.2020: Ctibor, Die ertragsteuerliche Behandlung von Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage nach EStH 21.2 – Anpassungen erforderlich, DB 2023, 990 und Hefner/Ostermann, DStR 2021, 2052; zur Rechtslage ab 2005: Sauren DStR 2006, 2161 sowie Grürmann, DStR 2009, 2007).

47
Die neue Begrifflichkeit "Erhaltungsrücklage" spreche für einen Werbungskostenabzug mit Zuführung zur Instandhaltungsrücklage, da die Erhaltungsrücklage nicht mehr zweckentfremdet verwendet werden dürfe. Die Instandhaltungsrücklage diene ausschließlich der Mittelbereitstellung für künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen. Diesem Argument ist aber entgegen zu halten, dass die zivilrechtliche Beurteilung einer Maßnahme nicht zwingend mit der steuerrechtlichen Einordnung der Maßnahme übereinstimmt.

48
Eine Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung macht auch ein Umdenken bei der steuerlichen Behandlung von Sonderumlagen erforderlich. Diese werden im Gleichlauf zur steuerlichen Behandlung der Instandhaltungsrücklage erst im Jahr der Verausgabung durch den Verwalter für Erhaltungsaufwendungen und nicht bereits zum Zeitpunkt der Zahlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

49
Die jüngere Rechtsprechung des BFH zur grunderwerbsteuerlichen Behandlung von geleisteten Beiträgen zu einer Instandhaltungsrücklage in Fällen der Veräußerung des Teileigentums steht einer Anwendung der bisherigen Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Beurteilung der Instandhaltungsrücklage nicht entgegen. Der BFH hat insoweit entschieden, dass bei einem Erwerb von Teileigentum der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige, dem Wohnungseigentümer zustehende, Instandhaltungsrücklage zu mindern ist. In seiner Entscheidung stellt der BFH ausdrücklich klar, dass für die grunderwerbsteuerliche Behandlung unbeachtlich ist, wie die Instandhaltungsrücklage ertragsteuerlich zu behandeln ist (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2020 II R 49/17, BStBl II 2021, 339). Hingegen ist Hefner und Ostermann (DStR 21, 2052) insoweit beizupflichten, dass diese Rechtsprechung zu einer Divergenz zwischen der ertrags- und der grunderwerbsteuerlichen Behandlung der Instandhaltungsrücklage führt.

50
2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, da die Kläger unterlegen sind.

51
3. Die Revision ist zuzulassen, da die Rechtsfrage, inwieweit unter Geltung des WEG 2020 in der Zuführung zur Instandhaltungsrücklage einkommensteuerrechtlich Werbungskosten gesehen werden können,- soweit ersichtlich – noch nicht höchstrichterlich geklärt ist.

52
4. Das Verfahren war nicht wegen des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens mit dem Az. IV R 19/23 auszusetzen. Die dortige Rechtsfrage behandelt den Ansatz der Instandhaltungsrücklage als bilanziell zu erfassendes Wirtschaftsgut und betrifft die hiesige Rechtsfrage nur inzident.