

gekündigten Genossenschaftsanteile nach der Equity-Methode (§ 52 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 11 DMBilG) zu ermitteln sind.

- 35 a) Das FG hat aufgrund der im finanzgerichtlichen Verfahren getroffenen Feststellungen zur schriftlichen Kündigungserklärung des Klägers vom 10.06.2014 und zur Erklärung der A e. G. über die Annahme seiner Kündigung geschlossen, dass der Kläger im Streitjahr drei im Zuge der Umwandlung der LPG Z. in die A e. G. gezeichnete weitere „freiwillige“ Anteile an die A e. G. zurückgegeben habe. Diese Würdigung des FG entspricht — auch hinsichtlich der Bezugnahme auf die einschlägigen Bestimmungen des GenG und ihre Parallelwertung zu den maßgeblichen Vorschriften des GmbHG sowie der zu diesen Vorschriften ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung (s. BFH-Urteil in BFH 126, 206, BStBl II 1979, 77) — den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; sie ist jedenfalls möglich und mithin revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 36 b) Der Kläger war — dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig — im maßgeblichen Zeitraum (s. § 17 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG) wesentlich i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 7 EStG an der A e. G. beteiligt. Mit der Kündigung (§ 65 GenG) von drei im Zuge der Umwandlung der LPG Z. in die A e. G. gezeichneten Genossenschaftsanteilen hat der Kläger den Veräußerungsstatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 7 EStG erfüllt; die hieraus erzielten Einkünfte sind — auch dies ist unstreitig — im Streitjahr einkommensteuerrechtlich zu erfassen.
- 37 c) Die A e. G. ist durch Umwandlung der ehemaligen LPG Z. entstanden und hat entsprechend den Verpflichtungen des DMBilG innerhalb der maßgeblichen Fristen eine DM-Eröffnungsbilanz aufgestellt. Soweit der Kläger im Zuge der Umwandlung einen „Pflichtanteil“ sowie weitere „freiwillige“ Genossenschaftsanteile unter Anrechnung auf seinen Personifizierungsanspruch gezeichnet hat, sind die Anschaffungskosten dieser Anteile i. S. des § 17 Abs. 2 EStG nach Maßgabe der Bestimmungen des DMBilG zu ermitteln. Eine Ermittlung nach Maßgabe handelsrechtlicher Vorschriften kommt nach den oben dargestellten Grundsätzen — auch nach-einhelliger Auffassung der Finanzverwaltung — insoweit nicht in Betracht. Danach gelten gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 11 DMBilG die in der DM-Eröffnungsbilanz ausgewiesenen anteiligen Eigenkapitalbeträge zum 01.07.1990 als Anschaffungskosten der Anteile.
- 38 d) Vor diesem Hintergrund ist das FG zutreffend von einer Ermittlung der Anschaffungskosten des Klägers nach Maßgabe der Bestimmungen des DMBilG ausgegangen; gleichwohl ist die Vorentscheidung aufzuheben und der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen. Die Sache ist nicht spruchreif; das FG wird im zweiten Rechtszug die Anschaffungskosten des Klägers unter Rückgriff auf die durch die Außenprüfung der Finanzverwaltung geprüfte DM-Eröffnungsbilanz und unter Berücksichtigung eventueller, auf gesetzlichen Vorschriften beruhenden Berichtigungen (§ 36 DMBilG) ermitteln und dabei auch die Höhe eines eventuell zugunsten des Klägers vorzunehmenden Verlustrücktrags neu bestimmen.
- 39 5. Die Revision des FA konnte aufgrund der vorstehenden Ausführungen keinen Erfolg haben; sie war demnach als unbegründet zurückzuweisen.
- 40 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

## Grunderwerbsteuer

### Berücksichtigung der Instandhaltungsrückstellung bei der Grunderwerbsteuer

Beim rechtsgeschäftlichen Erwerb von Teileigentum ist der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern.<sup>1)</sup>

GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 Satz 1, § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1; WEG § 1 Abs. 3, § 10 Abs. 7 Satz 1, 2, § 12 Abs. 5 Nr. 4.

Urteil vom 16.09.2020 — II R 49/17

Vorinstanz: FG Köln

vom 17.10.2017 — 5 K 2297/16

#### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17.10.2017 — 5 K 2297/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

#### I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom [...]05.2016 Sondereigentum an vier Gewerbeeinheiten und neun Tiefgaragenstellplätzen in Verbindung mit den Miteigentumsanteilen an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu denen sie gehörten (Teileigentumsrechte). In dem Kaufvertrag heißt es, der Anteil des Verkäufers an den gemeinschaftlichen Geldern (Vorschüsse, Instandhaltungsrücklage usw.) gehe bei Besitzübergang auf den Käufer über. Der Kaufpreis betrug 40 000 €.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt 2 — FA —) setzte die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 18.05.2016 unter Berücksichtigung des im Vertrag vereinbarten Kaufpreises auf 2 600 € fest.

Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin geltend, die Bemessungsgrundlage sei um die Instandhaltungsrücklage von insgesamt 14 815,19 € zu mindern. Bei entsprechender Aufschlüsselung des um die Instandhaltungsrücklage geminderten Kaufpreises auf die 13 Objekte lägen die Einzelkaufpreise unter der Wertgrenze des § 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) von 2 500 €. Der Einspruch blieb erfolglos.

Ihre Klage stützte die Klägerin zum einen darauf, dass sich die Instandhaltungsrücklage kaufpreismindernd auswirke, zum anderen auf deren ertragsteuerrechtliche Behandlung als Wirtschaftsgut. Zwar sei die Wohnungseigentümergeinschaft nach § 10 des Wohnungseigentumsgesetzes i. d. F. vom 26.03.2007 (BGBl. I 2007, 370 — WEG —) mittlerweile teilrechtsfähig und Eigentümerin des Verwaltungsvermögens. Gleichwohl stelle die Beteiligung des Wohnungseigentümers an der Instandhaltungsrücklage ein bilanzierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar (Beschluss des Bundesfinanzhofs — BFH — vom 05.10.2011 — I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244). Als Geldforderung, die auf den Erwerber übergehe, müsse sie aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ausgeschieden werden. Dem entsprechend

<sup>1)</sup> Hinweis auf koordinierte Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19. März 2021 (BStBl I S. 621).

Teil  
II

sei der Kaufpreis beim Veräußerer anteilig als Verkaufspreis für das Wirtschaftsgut „Instandhaltungsrücklage“ zu behandeln. Das BFH-Urteil vom 02.03.2016 — II R 27/14 (BFHE 253, 271, BStBl II 2016, 619) widerspreche dem nicht, da es zu einem Erwerb in der Zwangsversteigerung ergangen sei.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die anteilige Instandhaltungsrückstellung sei Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft und gehe bei einem Eigentümerwechsel nicht auf den Erwerber über. Ein für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer typischer Rechtsträgerwechsel finde diesbezüglich nicht statt. Dies gelte unabhängig davon, ob der Erwerb durch Meistgebot oder wie vorliegend durch Kaufvertrag erfolge.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung der §§ 8 Abs. 1 und 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 28.07.2016 und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.05.2016 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und war daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass beim Erwerb von Teileigentum der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist.
- 10 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer u. a. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet.
- 11 Gegenstand des steuerbaren Verpflichtungsgeschäfts ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG ein Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts. Gemäß § 1 Abs. 3 WEG ist Teileigentum das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört; für jeden Miteigentumsanteil wird ein besonderes Grundbuchblatt angelegt (§§ 3 Abs. 1 und 7 Abs. 1 WEG). Teileigentum unterfällt damit dem Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes (vgl. für Wohnungseigentum BFH-Urteil vom 30.07.1980 — II R 19/77, BFHE 131, 100, BStBl II 1980, 667).
- 12 2. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung.
- 13 a) Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Danach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben (BFH-Urteil vom 25.04.2018 — II R 50/15, BFHE 262, 169, BStBl II 2018, 602, Rz. 13, m. w. N.).
- 14 b) Beim Erwerb von Teileigentum ist der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern.

aa) Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist grundsätzlich der Kaufpreis als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Eine Aufteilung des Kaufpreises entsprechend den Grundsätzen zur Aufteilung einer Gesamtgegenleistung ist nur dann geboten, wenn der Kaufvertrag Gegenstände umfasst, deren Erwerb nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 09.10.1991 — II R 20/89, BFHE 165, 548, BStBl II 1992, 152). Leistungen des Erwerbers, die nicht den der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang betreffen, insbesondere also für eine andere Leistung aufgewendet werden als für die Verpflichtung, Besitz und Eigentum an dem Grundstück zu verschaffen, scheiden folglich aus der Gegenleistung i. S. der §§ 8 Abs. 1 und 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG aus (BFH-Urteil vom 06.12.2017 — II R 55/15, BFHE 261, 58, BStBl II 2018, 406, Rz. 12, m. w. N.).

bb) Die anteilige Instandhaltungsrückstellung ist Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft (§ 10 Abs. 7 Satz 1 WEG; Merle in Bärmann, Wohnungseigentumsgesetz, 14. Aufl., § 21, Rz. 146) und damit nicht Vermögen des Wohnungseigentümers, sondern Vermögen eines anderen Rechtssubjekts (BFH-Urteil in BFHE 253, 271, BStBl II 2016, 619, Rz. 13).

(1) Die Wohnungseigentümergeinschaft ist ein vom jeweiligen Mitgliederbestand unabhängiger teilrechtsfähiger und parteifähiger Verband sui generis (vgl. BFH-Urteil in BFHE 253, 271, BStBl II 2016, 619, Rz. 14, m. w. N.). Ihr gehört nach § 10 Abs. 7 Satz 1 WEG das Verwaltungsvermögen. Dieses besteht aus den im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gesetzlich begründeten und rechtsgeschäftlich erworbenen Sachen und Rechten sowie den entstandenen Verbindlichkeiten (§ 10 Abs. 7 Satz 2 WEG).

(2) Eine ordnungsmäßige, dem Interesse der Gesamtheit der Wohnungseigentümer entsprechende Verwaltung erfordert nach § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG auch die Ansammlung einer angemessenen Instandhaltungsrückstellung, die zum Verwaltungsvermögen zählt. Die Instandhaltungsrückstellung i. S. des § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG, bei der es sich nicht um eine Rückstellung im bilanztechnischen Sinne handelt, ist die Ansammlung einer angemessenen Geldsumme, die der wirtschaftlichen Absicherung künftig notwendiger Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum dient und die im Wesentlichen durch Beiträge der Wohnungseigentümer angesammelt wird (Merle in Bärmann, a. a. O., § 21 Rz. 144, 147). Sie bleibt bei einem Eigentümerwechsel Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft. Anders als das Zubehör eines Grundstücks i. S. des § 97 Abs. 1 Satz 1, § 98 Nr. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, das nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt (vgl. BFH-Beschluss vom 03.06.2020 — II B 54/19, BFH/NV 2020, 1174, Rz. 8), kann damit die (anteilige) Instandhaltungsrückstellung beim Eigentümserwerb durch Rechtsgeschäft auch bei entsprechender Einigung von Veräußerer und Erwerber über den Übergang der Instandhaltungsrückstellung nicht auf den Erwerber übergehen.

(3) Ein für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer typischer Rechtsträgerwechsel findet bezüglich der Instandhaltungsrückstellung nicht statt. Die Wohnungseigentümer haben keinen Anteil am Verwaltungsvermögen, über den sie verfügen können (BFH-Urteil in BFHE 253, 271, BStBl II 2016, 619, Rz. 16, m. w. N.). Auch wenn die Vertragsparteien vereinbart haben, dass ein Teil des

Kaufpreises „für die Übernahme des in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Guthabens“ geleistet wird, und der Instandhaltungsrückstellung im Kaufvertrag folglich ein eigenständiger Wert zugemessen wurde, handelt es sich dabei nicht um Aufwand für die Übertragung einer geldwerten nicht unter den Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fallenden Vermögensposition (anders noch zum WEG a. F. BFH-Urteil in BFHE 165, 548, BStBl II 1992, 152; unter II. a). Ein rechtsgeschäftlicher Erwerb dieser Position ist zivilrechtlich nicht möglich (Loose in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 9 Rz. 106).

- 20 (4) Vor diesem Hintergrund gehört auch das Entgelt, das der Erwerber bei wirtschaftlicher Betrachtung für die anteilige Instandhaltungsrücklage aufwendet, zu denjenigen Leistungen, die er nach Maßgabe des BFH-Urteils in BFHE 262, 169, BStBl II 2018, 602 gewährt, um das Grundstück zu erwerben. Unbeachtlich ist dabei, wie die Instandhaltungsrücklage ertragsteuerrechtlich zu behandeln ist.
- 21 cc) Auch der mit dem Eigentumsübergang des Teileigentums verbundene gesetzliche Übergang der Mitgliedschaft in der Wohnungseigentümergeinschaft auf den Erwerber rechtfertigt es nicht, die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer um die anteilig auf das Teileigentum entfallende Instandhaltungsrückstellung zu mindern.
- 22 (1) Die Mitgliedschaft in der Wohnungseigentümergeinschaft begründet kraft Gesetzes eine schuldrechtliche Sonderrechtsbeziehung, aus der sich eine Vielzahl von Rechten und Pflichten ergibt, die untrennbar mit dem Sondereigentum an der Wohnung und dem Miteigentumsanteil am gemeinschaftlichen Eigentum verbunden sind (BFH-Urteil in BFHE 253, 271, BStBl II 2016, 619, Rz. 18, m. w. N.). Zu den Rechten des einzelnen Eigentümers gehört z. B. der Anspruch gegenüber der Gemeinschaft auf pflichtgemäße Ermessensentscheidung, ob größere Reparaturarbeiten aus der Instandhaltungsrückstellung bezahlt werden sollen oder ob insoweit eine Sonderumlage erhoben wird (Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 27.03.2003 — 2Z BR 37/03, Zeitschrift für Miet- und Raumrecht 2003, 694, unter II. 2. b (1), m. w. N.; Reichel-Scherer in Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth/Würdinger, jurisPK-BGB, 9. Aufl., § 21 WEG Rz. 357; vgl. ferner Urteil des Bundesgerichtshofs vom 25.09.2015 — V ZR 244/14, BGHZ 207, 99, Rz. 22).
- 23 (2) Bei einer Veräußerung des Teileigentums wird der Erwerber mit Einigung der Beteiligten über den Eintritt der Rechtsänderung und Eintragung ins Grundbuch Eigentümer des Teileigentums (§ 4 Abs. 1 WEG) und kraft Gesetzes zugleich Mitglied der Wohnungseigentümergeinschaft. Die Mitgliedschaft kann für sich allein nicht Gegenstand einer gesonderten Veräußerung sein. Soweit sie überhaupt einen bezifferbaren Wert hat, ist die entsprechende Leistung des Erwerbers untrennbarer Bestandteil dessen, was er aufwendet, um das Grundstück zu erwerben.
- 24 3. Das FG ist rechtsfehlerfrei von den dargelegten Maßstäben über die Berücksichtigung der Instandhaltungsrückstellung ausgegangen und hat ihren Abzug bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu Recht abgelehnt.
- 25 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

## Insolvenzordnung Abgabenordnung

Anforderungen an einen Antrag i. S. des § 171 Abs. 3 AO bei Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung

1. Ordnet das Insolvenzgericht nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens Nachtragsverteilung durch den früheren Insolvenzverwalter an, tritt für den im Beschluss genannten Gegenstand der Nachtragsverteilung wieder Insolvenzbeschlagnahme ein mit der Folge, dass insoweit die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim früheren Insolvenzverwalter liegt.

2. Die durch die Aufhebung des Insolvenzverfahrens eingetretene Unterbrechung eines finanzgerichtlichen Verfahrens wird spätestens durch das Fortsetzungsbegehren des früheren Insolvenzverwalters beendet.

3. Stellt ein Steuerpflichtiger, der zur Einreichung einer Steuererklärung gesetzlich verpflichtet ist, vor Ablauf der Festsetzungsfrist bei dem für ihn zuständigen FA einen Antrag, kommt diesem die Rechtswirkung des § 171 Abs. 3 AO nur dann zu, wenn sich das von ihm verfolgte Begehren seinem sächlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen bereits aus dem Antrag selbst ergibt; Angaben zur betragsmäßigen Auswirkung sind für die Bestimmtheit des Antrags für sich genommen nicht ausreichend.

4. Soweit dem Steuerpflichtigen wegen fehlender Unterlagen genaue Angaben (noch) nicht möglich sind, muss er zur Konkretisierung seines Antrags auf Schätzung eines Gesamtbetrags der Einkünfte in einer bestimmten Höhe gegenüber dem FA eine substantiierte eigene Schätzung anhand der ihm zugänglichen Erkenntnisquellen vornehmen.

AO § 162, § 171 Abs. 3, Abs. 13, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a; InsO § 203; ZPO § 240; FGO § 65; EStG § 10d Abs. 1 Satz 4.

Urteil vom 23.09.2020 — XI R 1/19

Vorinstanz: FG Nürnberg  
vom 27.11.2018 — 1 K 488/17

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 27.11.2018 — 1 K 488/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

I.

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellter Antrag, die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 auf 0 € festzusetzen und von einem Verlust in Höhe von 1 Mio. € auszugehen, gemäß § 171 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) zu einer Ablaufhemmung führt.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der ... GmbH (GmbH).

Für das Jahr 2007 reichte die GmbH am 13.11.2008 eine Körperschaftsteuererklärung ein. Mit bestandskräftigem Körperschaftsteuerbescheid vom 12.03.2009 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt