

# Bundesfinanzhof

IM NAMEN DES VOLKES

## URTEIL

§§ 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

- 1. Beim Erwerb einer Eigentumswohnung ist der gleichzeitige Erwerb eines in der Instandhaltungsrückstellung nach § 21 Abs. 5 Nr. 4 WEG angesammelten Guthabens durch den Erwerber nicht in die Grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung einzubeziehen.**
- 2. Denn der Erwerber einer Eigentumswohnung kann für den Fall des Eintritts der Kostentragungspflicht wegen Instandhaltungsmaßnahmen nach § 16 Abs. 2 WEG zu seiner Entlastung die Verwendung der in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Mittel verlangen.**
- 3. Unter diesem Gesichtspunkt stellt der Aufwand des Erwerbers einer Eigentumswohnung für die Übernahme oder Bildung einer Instandhaltungsrückstellung nicht Entgelt für den Erwerb der Eigentumswohnung selbst, sondern Entgelt zur Erlangung eines - möglicherweise erst zukünftig entstehenden - geldwerten Anspruchs auf Bezahlung von Instandhaltungsaufwendungen aus der Instandhaltungsrückstellung dar. Der Erwerb eines solchen Anspruchs ist nicht Grunderwerbsteuerpflichtig.**

BFH, Urteil vom 09.10.1991; Az.: II R 20/89

### **Sachverhalt:**

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) kaufte durch notariell beurkundeten Vertrag vom 10. November 1982 eine Eigentumswohnung zu einem Kaufpreis von 338.000 DM. Dabei sollte "der Anteil des Verkäufers an der bisher angesammelten Instandhaltungsrückstellung ab Übergabe ersatzlos auf den Käufer übergehen". Nach einer vom Verkäufer unterschriebenen Aufstellung soll der auf das in der Instandhaltungsrückstellung angesammelte Guthaben entfallende Teil des Kaufpreises 3.000 DM betragen haben.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) zog den Kaufpreisanteil, der auf die Instandhaltungsrückstellung entfallen sollte, in die Bemessungsgrundlage ein. Das Finanzgericht (FG) änderte die Steuerfestsetzung insoweit. Die Instandhaltungsrückstellung sei keine Sache, sondern selbständiges Forderungsrecht. Selbst wenn man der Auffassung sei, die Instandhaltungsrückstellung sei untrennbar mit dem Wohnungseigentum verknüpft, müsse dies nicht zwangsläufig zum gegenteiligen Ergebnis führen.

Mit seiner Revision rügt das FA fehlerhafte Anwendung von § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) 1983.

### **Entscheidungsgründe:**

Die Revision des FA führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO).

a) Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, daß beim Erwerb einer Eigentumswohnung das Entgelt für den Erwerb eines in der Instandhaltungsrückstellung nach § 21 Abs. 5 Nr. 4 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) angesammelten Guthabens durch den Erwerber nicht in die Grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 1 GrEStG 1983; Gegenleistung) einzubeziehen ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG 1983 gelten bei einem Kauf der Kaufpreis für das Grundstück einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen als Gegenleistung.

Der auf die Übernahme des in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Guthabens entfallende Teil des Kaufpreises stellt keine Gegenleistung i. S. von §§ 8, 9 GrEStG 1983 dar. Denn dieser wurde im Streitfall vom Kläger nicht als "Entgelt für den Grundstückserwerb" (vgl. hierzu Boruttau/Egly/Sigloch, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 12. Aufl., § 9 Rn. 291, m. w. N.) erbracht, er stellt vielmehr Aufwand für den Erwerb einer geldwerten Vermögensposition dar, die nicht unter den Grundstücksbegriff des GrEStG fällt.

Für die Frage, ob Leistungen Entgelt für den Grundstückserwerb darstellen, ist vom Grunderwerbsteuerrechtlichen Grundstücksbegriff auszugehen. Dieser knüpft an den Grundstücksbegriff des bürgerlichen Rechts an (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG 1983). In bestimmter Hinsicht sind aber der Besteuerung engere Grenzen gezogen. Das folgt aus dem Sinn der Nr. 2 des § 2 Abs. 1 GrEStG 1983, wonach nur der Rechtsverkehr mit Grundstücken der Steuer unterliegen soll und der Erwerb von Geldforderungen oder anderen vergleichbaren Vermögenspositionen selbst dann Grunderwerbsteuerrechtlich unerheblich ist, wenn solche Rechte gemäß § 96 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) als Bestandteile des Grundstücks bürgerlich-rechtlich dessen Schicksal teilen (vgl. die Begründung zum GrEStG 1940, RStBl 1940, 393; Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 23. Oktober 1985 II R 111/83, BFHE 145, 238, BStBl II 1986, 189 - zum Erwerb des Anspruchs auf Brandentschädigung -, und vom 30. Januar 1991 II R 89/87, BFHE 163, 251, BStBl II 1991, 271 - zum Erwerb des mit einem Erbbaugrundstück verbundenen Erbbauzinsanspruches). Werden zusammen mit einem Grundstück mit diesem verbundene Rechte, die gemäß § 96 BGB als Bestandteile des Grundstücks gelten, erworben, ist deshalb der hierauf entfallende Aufwand des Grundstückserwerbers nicht zwingend und in jedem Fall als Grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung anzusehen. Umgekehrt ergibt sich daraus aber noch nicht, daß der Aufwand für solche Rechte generell nicht zur Gegenleistung zu rechnen ist. Entscheidend und in jedem Einzelfall zu prüfen ist, ob solche mit dem Eigentum verbundene und deshalb gemäß § 96 BGB als Grundstücksbestandteile geltende Rechte geldwerte Vermögenspositionen vermitteln, die nicht unter den Grundstücksbegriff des GrEStG fallen.

Das Guthaben aus der Instandhaltungsrückstellung nach dem WEG stellt eine mit einer Geldforderung vergleichbare Vermögensposition dar. Denn Sinn der Instandhaltungsrückstellung ist es, für künftig erforderlich werdende Reparaturen vorzusorgen und die Liquidität der Eigentümergemeinschaft für den Fall höherer

Instandhaltungsaufwendungen zu gewährleisten. Es handelt sich wirtschaftlich um Vorauszahlungen der Wohnungseigentümer auf zukünftige Instandhaltungsaufwendungen. Diese können deshalb verlangen, daß Aufwendungen für Instandsetzungen am Gemeinschaftseigentum, an denen sie sich entsprechend der Größe ihres Wohnungseigentums zu beteiligen hätten (vgl. § 16 Abs. 2 WEG), zunächst aus der Rücklage bezahlt werden. Die insoweit bestehenden Ansprüche der Wohnungseigentümer sind zwar zweckgebunden und für die einzelnen Wohnungseigentümer - nach überwiegender Rechtsauffassung in der Literatur - nicht frei verfügbar. Dies ändert aber nichts an der Tatsache, daß die in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Mittel den einzelnen Wohnungseigentümern ihrem Anteil an der Instandhaltungsrückstellung entsprechend im Fall des Eintritts der Kostentragungspflicht nach § 16 Abs. 2 WEG unmittelbar zugute kommen. Dies gilt bei Verkauf einer Eigentumswohnung sowohl für den hier vorliegenden Fall des entgeltlichen Erwerbs der entsprechenden Anteile aus einer bereits bestehenden als auch für den Fall der Übernahme der Verpflichtung zur Bildung einer noch nicht bestehenden Instandhaltungsrückstellung. Denn in beiden Fällen kann der Erwerber einer Eigentumswohnung für den Fall des Eintritts der Kostentragungspflicht wegen Instandhaltungsmaßnahmen nach § 16 Abs. 2 WEG zu seiner Entlastung die Verwendung der in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Mittel verlangen (vgl. Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 50. Aufl., § 21 WEG Rz. 8). Unter diesem Gesichtspunkt stellt der Aufwand des Erwerbers einer Eigentumswohnung für die Übernahme oder Bildung einer Instandhaltungsrückstellung nicht Entgelt für den Erwerb der Eigentumswohnung selbst, sondern Entgelt zur Erlangung eines - möglicherweise erst zukünftig entstehenden - geldwerten Anspruchs auf Bezahlung von Instandhaltungsaufwendungen aus der Instandhaltungsrückstellung dar. Der Erwerb eines solchen Anspruchs ist nicht grunderwerbsteuerpflichtig, und zwar unabhängig von der zivilrechtlichen Vorfrage, ob es sich bei den Guthaben aus der Instandhaltungsrückstellung nach dem WEG um selbständige, vom Wohnungseigentum loslösbare Forderungsrechte (so: Weitnauer, WEG-Kommentar, 7. Aufl., 1988, Vorbem. § 1 Rn. 30 e, § 1 Rn. 4 o, p; Palandt/Bassenge, a. a. O., § 1 WEG Anm. 4; Beschluß des Bayerischen Obersten Landesgerichts - BayObLG - vom 25. Juli 1984 BayObLG 84, 198), oder um untrennbare Bestandteile der jeweiligen Wohnungseigentumsrechte handelt und diese deshalb an die Unauflösbarkeit der Gemeinschaft (vgl. § 11 WEG) gebundene Vermögensbestandteile darstellen, die nicht als eigene Guthaben der Wohnungseigentümer anzusehen sind (so: Bärman/Pick, WEG-Kommentar, Einleitung Rn. 17, § 1 Rn. 10; Röll in Münchner Kommentar zum BGB, Bd. 4, 2. Aufl., § 1 WEG Rn. 12; ders., Handbuch für Wohnungseigentümer und Verwalter, 5. Aufl., 1991, Rn. 2.4.2.5 und 1.2.4.2; Sauren, WEG, § 11 Anm. 3; Belz, Das Wohnungseigentum, 2. Aufl., 1982, S. 107; Henkes/Niedenführ/Schulze, WEG, 1991, § 21 Tz. 31). Denn selbst wenn der zuletzt dargestellten Rechtsmeinung zu folgen wäre, könnte - wie oben ausgeführt - grunderwerbsteuerrechtlich allein aus der zivilrechtlichen Verknüpfung des jeweiligen Anteils an der Instandhaltungsrückstellung mit dem Wohnungseigentumsrecht nicht der Schluß gezogen werden, der Aufwand für die Instandhaltungsrückstellung sei für den Erwerb der Eigentumswohnung getätigt worden.

b) Die Feststellungen des FG lassen eine abschließende revisionsrechtliche Überprüfung nicht zu. Denn das FG hat die Höhe des vom Kläger übernommenen Anteils an der Instandhaltungsrückstellung nicht festgestellt. Dies wäre jedoch erforderlich gewesen, um ermitteln zu können, welcher Anteil des vereinbarten Gesamtkaufpreises von 338.000 DM auf die vom Kläger übernommene Instandhaltungsrückstellung entfällt.

Im Streitfall haben die Vertragsbeteiligten mit der Vereinbarung eines Kaufpreises von 338.000 DM eine Gesamtgegenleistung vereinbart, weil gemäß § 3 des Vertrages der Anteil des Verkäufers an der bisher angesammelten Instandhaltungsrückstellung ab Übergabe "ersatzlos" auf den Käufer (Kläger) übergehen sollte. Dabei muß "ersatzlos" so verstanden werden, daß für den Übergang der Ansprüche hinsichtlich der Mittel aus der Instandhaltungsrückstellung über den vereinbarten Kaufpreis hinaus keine weitere Vergütung vom Kläger zu zahlen war, in dem vereinbarten Kaufpreis demnach das Entgelt für die Übernahme der Ansprüche aus der Instandhaltungsrückstellung enthalten sein sollte. Die vom Kläger nachträglich vorgelegte Bestätigung des Verkäufers, wonach auf die Instandhaltungsrückstellung ein Teilbetrag von 3.000 DM entfallen sollte, ändert an dieser Beurteilung nichts. Denn auf den Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Kaufvertrages zurückwirkende Einzelpreisvereinbarungen ergeben sich hieraus nicht.

Liegt eine Gesamtgegenleistung vor, die Entgelt sowohl für das Grundstück als auch für nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende Gegenstände ist, so ist diese aufzuteilen. Im Regelfall hat die Aufteilung nach der sog. Boruttau'schen Formel zu erfolgen (vgl. Boruttau/Egly/Sigloch, a. a. O., § 9 Rn. 111; Hofmann, Grunderwerbsteuer, Kommentar, 5. Aufl., § 8 Rn. 15, m. w. Rechtsprechungshinweisen). Die Verhältnisrechnung braucht aber ausnahmsweise dann nicht vorgenommen zu werden, wenn Gegenstand eines Erwerbsvorgangs unter Vereinbarung einer Gesamtgegenleistung ein Grundstück und eine Geldforderung ist. In diesen Fällen reicht es grundsätzlich aus, in Höhe der erworbenen Geldforderung einen Abzug von der vereinbarten Gesamtgegenleistung vorzunehmen, weil Kapitalforderungen im Regelfall mit dem Nennwert anzusetzen sind (§ 12 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes; vgl. auch Boruttau/Egly/Sigloch, a. a. O., § 9 Rn. 121; Hofmann, a. a. O., § 8 Rn. 16). Dies gilt entsprechend auch für die Übernahme eines Guthabens aus einer Instandhaltungsrückstellung durch den Erwerber einer Eigentumswohnung, weil damit eine Rechtsposition übertragen wird, die einer Geldforderung vergleichbar ist.