BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.9.2018, IV R 6/16
ECLI:DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0

Betrieb eines Blockheizkraftwerks - Wohnungseigentümergemeinschaft als gewerbliche Mitunternehmerschaft

Leitsätze

1. Die Wohnungseigentümergemeinschaft als Rechtssubjekt i.S. des § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG kann eine gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründen, für die ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen ist.
2. Es bedarf nicht der Annahme einer konkludent errichteten GbR, wenn die gewerbliche Tätigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft innerhalb des in § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG vorgegebenen Verbandszwecks liegt (hier bei dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks).

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 15. Januar 2015 4 K 1102/14 aufgehoben.
Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.
Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Mitglieder der Wohnungseigentümergemeinschaft der Wohnanlage ... in ... (WEG). Zur Wohnanlage gehören neben dem Reihenhaus der Kläger zehn weitere Reihenhäuser und ein Blockheizkraftwerk (BHKW).

2 Die WEG bestellte nach Übergabe der Wohnanlage an die Eigentümer durch den Bauträger in einer Eigentümerversammlung Ende Juli 2009 die X-GmbH zum Verwalter der Wohnanlage. Daneben erteilte die WEG, vertreten durch den in dieser Versammlung gewählten Verwaltungsbeirat, der X-GmbH am 18. August 2009 eine Hausverwaltervollmacht. Mit Schreiben vom 17. Februar 2010 beantragte die X-GmbH beim Finanzamt A eine Steuernummer, da die WEG ein BHKW betreibe und Strom an Versorger gegen Entgelt zur Verfügung stelle. Nach Ansicht des Finanzamts B war die Zuständigkeit des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) gegeben.

3 In dem Stromeinspeisevertrag mit der M-GmbH vom 22. Juni 2010 ist die WEG als Vertragspartner aufgeführt. Dieser von der X-GmbH für die WEG unterschriebene Vertrag wurde rückwirkend zum 28. August 2009 abgeschlossen. In der Eigentümerversammlung vom 26. August 2010 wurde beschlossen, dass die Umsatzsteuererklärungen von einem selbständigen Berater gefertigt und die Erträge aus der Einspeisung des Stroms aus dem BHKW in die Rücklage eingestellt werden sollen.

4 Mit Schreiben vom 21. Februar 2011 teilten die Kläger dem FA mit, sie hätten gegen den Beschluss der WEG über die Abrechnung des Jahres 2009 Klage beim Amtsgericht erhoben. Als Miteigentümer legten sie vorsorglich Einspruch gegen den --noch zu erlassenden-- Feststellungsbescheid 2009 ein und beantragten, diesen Bescheid auch ihnen bekanntzugeben.

5 Am 25. Februar 2011 ging beim FA die von der X-GmbH für die WEG abgegebene Feststellungserklärung für 2009 (Streitjahr) ein, in welcher die X-GmbH als Empfangsbevollmächtigte dieser Gemeinschaft genannt war. Im Mai 2011 teilte die X-GmbH dem FA mit, dass der selbständige Buchhalter E von der WEG bezüglich des BHKW beauftragt worden sei, die erforderlichen Steuererklärungen für 2009 zu erstellen. Der Gewinn wurde für das BHKW nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Im Juni 2011 teilte E dem FA mit, dass er das BHKW --zur Vermeidung einer kostenintensiven Ermittlung des Eigenverbrauchs-- nicht voll dem unternehmerischen Bereich zugeordnet habe. Er habe den unternehmerischen Anteil auf 30 % geschätzt. Die Anschaffungskosten (AK) für das BHKW hätten sich auf 20.345 EUR einschließlich der Umsatzsteuer belaufen.

6 Im Feststellungsbescheid 2009 vom 21. März 2011 stellte das FA die Besteuerungsgrundlagen erklärungsgemäß fest. Es wurden laufende Einkünfte der WEG aus dem Betrieb des BHKW in Höhe von ./. 597,30 EUR festgestellt und jedem der elf Beteiligten ein Anteil in Höhe von ./. 54,30 EUR zugewiesen. Der Gewinnermittlung lagen Betriebseinnahmen in Höhe von 520,22 EUR und Betriebsausgaben in Höhe von 1.117,50 EUR zugrunde. Das FA gab den Bescheid der X-GmbH als der gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten sowie den Klägern einzeln bekannt.

7 Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein. Sie wandten sich gegen die unterlassene Erfassung der durch das BHKW produzierten und von den Wohnungseigentümern privat verbrauchten Mengen an Strom und Wärme. Die X-GmbH sei nicht befugt gewesen, das BHKW nur zu 30 % dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Sie begehrten, die als Betriebsausgaben abzugsfähige Vorsteuer und Absetzung für Abnutzung (AfA) aus den gesamten AK des BHKW auf Basis einer zehnjährigen Nutzungsdauer zu ermitteln. Nach ihrer Auffassung hätten die laufenden Einkünfte ./. 2.209,32 EUR betragen. Das FA zog die WEG zum Einspruchsverfahren hinzu und wies den Rechtsbehelf unter teilweiser Änderung der Besteuerungsgrundlagen mit Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2011 im Übrigen als unbegründet zurück. Die X-GmbH sei befugt gewesen, den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln und das BHKW dem steuerrechtlichen Privatvermögen zuzuordnen. Das FA berücksichtigte jedoch --anders als im Ausgangsbescheid-- mangels Zuflusses im Streitjahr keine Betriebseinnahmen. Es änderte auch die Betriebsausgaben. Bei der AfA auf das BHKW nahm es nur noch eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn --anstelle von bisher 15-- Jahren an. Zudem werde das BHKW nur zu 25 % für betriebliche Zwecke genutzt. Es ermittelte danach einen abzugsfähigen AfA-Betrag in Höhe von 178 EUR (= AK netto 17.096,64 EUR x 1/10 x 5/12 x 25 %) und eine abzugsfähige Vorsteuer aus der Anschaffung des BHKW in Höhe von 812 EUR (= AK netto 17.096,64 EUR x 19 % x 25 %). Es stellte für die WEG laufende Einkünfte in Höhe von ./. 990 EUR fest und rechnete jedem der elf Beteiligten einen Anteil in Höhe von ./. 90 EUR zu.

8 Die dagegen von den Klägern erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) im ersten Rechtsgang als unzulässig ab. Die Klagebefugnis habe allein der X-GmbH nach § 48 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als Klagebevollmächtigte der WEG zugestanden. Auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger hob der Senat das FG-Urteil mit Beschluss vom 19. Dezember 2013 IV B 73/13 auf und verwies die Sache an das FG zurück, weil die Klage zulässig gewesen sei.

9 Im zweiten Rechtsgang wies das FG die Klage mit Urteil vom 15. Januar 2015 4 K 1102/14 --berichtigt durch Beschluss vom 27. Februar 2015-- als unbegründet ab. Es lud den neuen Verwalter der WEG --die Y-GmbH-- als Empfangsbevollmächtigte zum Klageverfahren bei. Zur Begründung führte das FG aus, die WEG selbst und nicht eine neben ihr errichtete GbR sei Betreiber des BHKW gewesen. Aus der Möglichkeit, Gebrauchsregeln i.S. des § 15 des Wohnungseigentumsgesetzes (WoEigG) zu treffen, ergebe sich, dass die Mitglieder einer solchen Gemeinschaft unternehmerisch tätig sein könnten. Außerdem habe die Erzeugung und Vermarktung des Stroms zu den Verwaltungsangelegenheiten der WEG nach § 10 Abs. 6 WoEigG gehört. Eine GbR könne zwar auch konkludent errichtet werden. Hierfür bestünden im Streitfall aber keine Anhaltspunkte. Zutreffend seien auch die Höhe der laufenden Einkünfte und der Anteil der Kläger daran festgestellt worden. Insbesondere habe das FA zu Recht eine betriebliche Nutzung des BHKW in Höhe von 25 % angenommen. Das BHKW produziere nach den Leistungsangaben auf dem Datenblatt eine elektrische Leistung von 4,7 bis 4,4 kW und eine thermische Leistung von 12,5 bis 11,8 kW. Danach liege der betriebliche Nutzungsanteil bei einem Wirkungsgrad von 90 % zwischen 24,59 bis 24,44 %.

10 Zur Begründung ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

11 Sie beantragen,

das FG-Urteil sowie den Feststellungsbescheid 2009 vom 21. März 2011 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2011 aufzuheben,

hilfsweise das FG-Urteil aufzuheben und die angegriffenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass der laufende Gewinn der WEG unter Beachtung der von den Klägern erhobenen Einwände entsprechend niedriger festgestellt wird.

12 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

13 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

14 Das FG-Urteil war nicht schon deshalb als verfahrensfehlerhaft aufzuheben, weil das FG (auch) die Frage geprüft hat, ob das FA den laufenden Gemeinschaftsgewinn der Höhe nach zutreffend festgestellt hat (dazu I.). Ebenso kann dahinstehen, ob das FG es verfahrensfehlerhaft unterlassen hat, zwischenzeitlich aus der WEG ausgeschiedene Wohnungseigentümer nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig zum Klageverfahren beizuladen (dazu II.). Das FG hat zu Recht entschieden, dass für eine Wohnungseigentümergemeinschaft ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) durchgeführt werden kann (dazu III.) und dies im Streitfall auch so zu geschehen hatte (dazu IV.). Im Übrigen ist die Feststellungserklärung 2009 von einer hierzu befugten Person abgegeben worden (dazu V.). Das FG-Urteil ist jedoch deshalb aufzuheben, weil die vom FA und FG durchgeführte Ermittlung des Vorsteuerbetrags aus der Lieferung des BHKW, die bei der Feststellung des laufenden Gemeinschaftsgewinns der WEG als Betriebsausgabe in Höhe von 812 EUR berücksichtigt wurde, gegen § 9b Abs. 1, § 4 Abs. 4 EStG verstößt (dazu VI.). Die Sache ist nicht spruchreif, weil es hierzu weiterer tatsächlicher Feststellungen bedarf (dazu VII.).

15 I. Das FG hat zu Recht geprüft, ob das FA die Höhe des laufenden Gemeinschaftsgewinns der WEG zutreffend festgestellt hat. Insoweit liegt kein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO vor.

16 1. Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das FG über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden. Dabei ist --wie sich § 96 Abs. 1 FGO entnehmen lässt-- zwischen Klagebegehren und Klageantrag zu unterscheiden. Das FG verstößt gegen § 96 Abs. 1 FGO, wenn es die wörtliche Fassung des Klageantrags als maßgeblich ansieht, obwohl diese dem erkennbaren Klageziel nicht entspricht. Die Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ist ein von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. September 2017 IV R 34/15, Rz 16).

17 2. Auch wenn nach dem in der Sitzungsniederschrift vom 15. Januar 2015 protokollierten Antrag die Kläger allein die Aufhebung der angegriffenen Bescheide begehrten, haben sie in dem Verfahren vor dem FG zahlreiche Einwände gegen die Ermittlung der laufenden Einkünfte der WEG erhoben. Die Kläger begehren daher zumindest hilfsweise auch die Herabsetzung des festgestellten laufenden

Gewinns. Bei Außengesellschaften mit Gesamthandsvermögen stellt der festgestellte laufende Gesamthandsgewinn eine selbständig anfechtbare Regelung des Gewinnfeststellungsbescheids dar (z.B. BFH-Urteil vom 30. November 2017 IV R 33/14, Rz 22, m.w.N.). Entsprechendes muss für Wohnungseigentümergemeinschaften gelten, wenn --wie hier-- im Gewinnfeststellungsbescheid ein laufender Gewinn der Gemeinschaft (Gemeinschaftsgewinn) festgestellt ist.

18 II. Der Senat muss nicht entscheiden, ob es das FG verfahrensfehlerhaft versäumt hat, aus der WEG zwischenzeitlich ausgeschiedene Wohnungseigentümer nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig zum Klageverfahren beizuladen. Denn das Urteil des FG ist schon deshalb aufzuheben, weil --wie unter VI. näher ausgeführt-- der als Betriebsausgabe abzugsfähige Vorsteuerbetrag aus der Lieferung des BHKW rechtsfehlerhaft ermittelt wurde. Im Übrigen wäre der Senat nicht nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO gehalten, eine ggf. unterlassene Beiladung selbst vorzunehmen, weil die Berechnung des als Betriebsausgabe abzugsfähigen Vorsteuerbetrags weitere Ermittlungen zum Sachverhalt erfordert (dazu unter VI.).

19 III. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Wohnungseigentümergemeinschaft als Rechtssubjekt i.S. des § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG eine gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründen kann, für die ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen ist.

20 1. Nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden gesondert und einheitlich festgestellt die körperschaft- und einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Diese Voraussetzungen sind insbesondere dann erfüllt, wenn ein Gewerbebetrieb von mehreren Personen als Unternehmer (Mitunternehmer) i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geführt wird (z.B. BFH-Urteil vom 13. Juli 2017 IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 19). Für ein nach § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerpflichtiges Gebilde hat hingegen ein Feststellungsverfahren mangels gemeinschaftlicher Tatbestandsverwirklichung zu unterbleiben (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 180 AO Rz 175 f.).

21 Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist (Mitunternehmerschaft). Der BFH legt diese Vorschrift in ständiger Rechtsprechung dahingehend aus, dass eine Mitunternehmerschaft steuerlich nur durch ein Gesellschaftsverhältnis oder ein wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis begründet wird, das den Mitunternehmern ein Unternehmerrisiko auferlegt und Unternehmerinitiative einräumt (z.B. BFH-Urteil vom 25. September 2008 IV R 16/07, BFHE 224, 490, BStBl II 2009, 989, unter II.2., m.w.N.).

22 2. Die Wohnungseigentümergemeinschaft kann ein dem Gesellschaftsverhältnis wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein, welches den Wohnungseigentümern (Mitgliedern) nach dem gesetzlichen Regelstatut eine Mitunternehmerstellung einräumt.

23 a) Der BFH hat bereits für den Fall der Vermietung des Sondereigentums auf Grundlage einer Gebrauchsregelung nach § 15 WoEigG entschieden, dass die Mitglieder der Wohnungseigentümergemeinschaft gemeinschaftlich unternehmerisch tätig sein können, ohne dass sie sich dazu zusätzlich zu einer GbR zusammenschließen müssten. Dies gelte unabhängig davon, ob diese Gemeinschaft als Bruchteilsgemeinschaft oder --wegen ihrer höheren Organisationsform-- als vereinsähnliches Gebilde anzusehen sei. Denn das Gesetz verweise hinsichtlich der Zuordnung der gemeinsamen Einkünfte auf die für Bruchteilsgemeinschaften geltende Regelung (§ 16 Abs. 1 WoEigG, § 743 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--; BFH-Urteil vom 10. April 1997 IV R 73/94, BFHE 183, 127, BStBl II 1997, 569, unter 1.b, zur Wohnungseigentümergemeinschaft als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung). An dieser Möglichkeit der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung hat sich durch den Beschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 2. Juni 2005 V ZB 32/05 (BGHZ 163, 154) und den mit Wirkung zum 1. Juli 2007 eingefügten --diesen BGH-Beschluss bestätigenden-- § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG (vgl. Gesetz zur Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes und anderer Gesetze vom 26. März 2007, BGBl I 2007, 370) nichts geändert (gleicher Ansicht Kahlen, Zeitschrift für Miet- und Raumrecht --ZMR-- 2006, 838, 840). § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG bestimmt zwar, dass die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gegenüber Dritten und Wohnungseigentümern selbst Rechte erwerben und Pflichten eingehen kann. Diese Teilrechtsfähigkeit führt aber nicht dazu, dass die Wohnungseigentümergemeinschaft ein nach § 1 Abs. 1 KStG steuerpflichtiges Gebilde ist. Auch wenn sie ein sich von der GbR in wesentlichen Punkten unterscheidender, Elemente verschiedener Verbandstypen vereinigender "Verband sui generis" ist (BGH-Beschluss in BGHZ 163, 154, unter III.8.c; Suilmann in Bärmann, WEG, 14. Aufl., § 10 Rz 201 f.) und sich damit zivilrechtlich keinem bestehenden Typus einer Personengesellschaft oder juristischen Person zuordnen lässt (Krampen-Lietzke, Rheinische Notar-Zeitschrift --RNotZ-- 2013, 575, 576), unterfällt die Wohnungseigentümergemeinschaft keinem der in § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5 KStG genannten Körperschaftsteuersubjekte.

24 b) Vielmehr sind die Mitglieder einer Wohnungseigentümergemeinschaft, die gemeinschaftlich unternehmerisch tätig werden, nach dem gesetzlichen Regelstatut als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen. Sie entfalten kumulativ Mitunternehmerinitiative und tragen Mitunternehmerrisiko (zu diesen beiden Merkmalen z.B. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20, m.w.N.).

25 aa) Die Wohnungseigentümer können das Merkmal der Mitunternehmerinitiative erfüllen. Sie sind es, die nach § 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 WoEigG die eigentlichen Herren und Träger der Verwaltung sind und bleiben (vgl. Becker in Bärmann, a.a.O., § 27 Rz 5), auch wenn ein Verwalter nach § 26 WoEigG bestellt ist. Denn der Verwalter ist ein weisungsgebundener Sachwalter fremden Vermögens und daher stets den rechtmäßigen Weisungen der Wohnungseigentümer unterworfen (Engelhardt in MünchKommBGB, Band 7, 7. Aufl., § 27 WEG Rz 1). Daneben stehen den Wohnungseigentümern ausreichende Stimm- (§ 23 WoEigG) und Kontrollrechte (z.B. § 24 Abs. 6, § 28 Abs. 4 WoEigG) zu.

26 bb) Ebenso können die Wohnungseigentümer Mitunternehmerrisiko tragen. Sie sind --anknüpfend an die Regelungen über die Bruchteilsgemeinschaft (§ 743 Abs. 1 BGB)-- nach § 16 Abs. 1 WoEigG anteilig am Gewinn und Verlust der Wohnungseigentümergemeinschaft beteiligt. Dies gilt unabhängig davon, ob das zur Erzielung der Einkünfte eingesetzte Vermögen gemeinschaftliches Eigentum der Wohnungseigentümer (§ 10 Abs. 1 WoEigG) oder Verwaltungsvermögen der Wohnungseigentümergemeinschaft (§ 10 Abs. 7 Satz 1 WoEigG) ist. Für die Einkünfte aus dem gemeinschaftlichen Eigentum ergibt sich dies unmittelbar aus § 13 Abs. 2 Satz 2, § 16 Abs. 1 WoEigG, wonach jedem Wohnungseigentümer ein seinem Anteil entsprechender Bruchteil der Nutzungen des gemeinschaftlichen Eigentums zusteht. Ebenso werden die Einkünfte aus dem Verwaltungsvermögen wie Nutzungen des gemeinschaftlichen Eigentums i.S. des § 16 Abs. 1 WoEigG behandelt, so dass auch diese den Wohnungseigentümern gemeinschaftlich zustehen (vgl. BGH-Urteil vom 11. Oktober 2013 V ZR 271/12, Rz 7; Timme in Beck`scher Online-Kommentar, § 16 WEG Rz 6). Daneben haftet nach § 10 Abs. 8 Satz 1 WoEigG jeder Wohnungseigentümer einem Gläubiger nach dem Verhältnis seines Miteigentumsanteils (§ 16 Abs. 1 Satz 2 WoEigG) für Verbindlichkeiten der Wohnungseigentümergemeinschaft (quotale Außenhaftung mit eigenem Vermögen).

27 IV. Zutreffend hat das FG entschieden, dass im Streitfall das Feststellungsverfahren für die WEG und nicht für eine personengleiche GbR durchzuführen ist (dazu 1. und 2.). Auf dieses Feststellungsverfahren kann nicht nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO verzichtet werden (dazu 3.).

28 1. Das Feststellungsverfahren ist für diejenige Mitunternehmerschaft durchzuführen, die zivilrechtlich errichtet wurde, um die entsprechende gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG auszuüben. Im Streitfall ist dies die WEG als mitunternehmerische Personenmehrheit selbst und kein daneben bestehender Zusammenschluss der Wohnungseigentümer zu einer GbR.

29 a) Nach der Rechtsprechung des BGH ist die Rechtsfähigkeit einer Wohnungseigentümergemeinschaft nicht umfassend, sondern auf die Teilbereiche des Rechtslebens beschränkt, bei denen die Wohnungseigentümer im Rahmen der Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums als Gemeinschaft am Rechtsverkehr teilnehmen (BGH-Urteil vom 18. März 2016 V ZR 75/15, Rz 27, m.w.N.); hiernach markiert § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG die Grenze ihrer Rechtsfähigkeit (weiter gehend für uneingeschränkte Rechtsfähigkeit z.B. Suilmann in Bärmann, a.a.O., § 10 Rz 210; Weber, Zeitschrift für Wohnungseigentumsrecht --ZWE-- 2017, 68, 69). Nach Maßgabe dieses zivilrechtlichen Vorverständnisses ist das Feststellungsverfahren jedenfalls dann für die am Rechtsverkehr teilnehmende Wohnungseigentümergemeinschaft durchzuführen, wenn sie innerhalb ihres in § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG vorgegebenen Verbandszwecks tätig wird. Denn eine unternehmerische Tätigkeit innerhalb des Verbandszwecks schließt es ohne anderslautende Vereinbarungen der Wohnungseigentümer aus, dass die Mitglieder einer derartigen Gemeinschaft in der Rechtsform einer daneben bestehenden Gesellschaft tätig geworden sind. Dabei wird ein Überschreiten des Verbandszwecks im Hinblick auf den weiten Verwaltungsbegriff und das Erfordernis des Schutzes des Rechtsverkehrs erst dann anzunehmen sein, wenn offenkundig kein Verwaltungshandeln mehr gegeben ist (vgl. BGH-Urteil vom 18. März 2016 V ZR 75/15, Rz 27). Dies ist regelmäßig erst dann anzunehmen, wenn das Verwaltungshandeln ein völlig untergeordneter Nebenzweck ist (vgl. Weber, ZWE 2017, 68, 70).

30 b) Auch die Erzeugung und Vermarktung von Strom durch eine Wohnungseigentümergemeinschaft kann innerhalb ihres Verbandszwecks liegen. Zwar geht ein derartiges Handeln über die Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums hinaus, soweit Wohnungseigentümergemeinschaften nicht dazu bestimmt sind, Wirtschaftsgüter zu vermarkten und als Unternehmen am Wirtschaftsleben teilzunehmen (Suilmann, ZWE 2014, 302, 304). Gleichwohl ist es der Wohnungseigentümergemeinschaft mit Blick auf den weiten Verwaltungsbegriff nicht von vornherein verwehrt, durch den Betrieb eines BHKW als Stromerzeugerin gewerblich tätig zu sein (so im Ergebnis auch Richter/Haats, Infrastrukturrecht 2011, 125, 127; Schmidt, Neue Wirtschafts-Briefe 2012, 1140, 1146; Krampen-Lietzke, RNotZ 2013, 575, 595; Suilmann, ZWE 2014, 302, 303; anderer Ansicht wohl die Finanzverwaltung). Dies gilt jedenfalls dann, wenn das BHKW vornehmlich der Erzeugung von Wärme für das Wohnungseigentum dient und der zusätzlich erzeugte Strom ein zwangsläufig entstehendes Nebenprodukt ist. Ob sich eine Wohnungseigentümergemeinschaft mit einer gewerblichen Tätigkeit noch innerhalb ihres Verbandszwecks bewegt, hat das FG unter Würdigung der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

31 2. Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, dass es im Streitfall zivilrechtlich keiner neben der WEG gegründeten GbR bedurfte und eine solche von den Wohnungseigentümern auch nicht freiwillig errichtet worden ist, frei von Rechtsfehlern.

32 a) Da zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit steht, dass die Erzeugung und Vermarktung des Stroms eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ist (dazu BFH-Urteil vom 7. Februar 2018 X R 10/16, BFHE 260, 490, BStBl II 2018, 630, Rz 43 ff.), sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

33 b) Auch unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des BGH, wonach die Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft nicht uneingeschränkt ist, besteht im Streitfall zivilrechtlich kein Anlass, für den Betrieb des BHKW eine ggf. konkludent errichtete GbR anzunehmen.

34 Das FG ist aufgrund einer möglichen und damit für den Senat bindenden Tatsachenwürdigung (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) zu dem Ergebnis gekommen, dass der Betrieb des BHKW und die damit einhergehende Erzeugung und Vermarktung des Stroms vom Verbandszweck des § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG gedeckt ist.

35 Nach den Feststellungen des FG dient das BHKW im Streitfall als integraler Bestandteil der Heizungsanlage überwiegend der Beheizung und damit der Wohnanlage selbst und nicht in erster Linie der Stromerzeugung, weil das BHKW zu 3/4 Energie in Form von Wärme und nur zu 1/4 Energie in Form von Strom gewinnt. Das FG hat hieraus geschlossen, dass die Stromeinspeisung in das Netz gegen Entgelt von untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Diese Tatsachenwürdigung ist nicht nur möglich, sondern gut vertretbar; sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass für Zwecke des Vorsteuerabzugs aus der Lieferung des BHKW ein anderer Aufteilungsmaßstab gewählt werden muss (dazu unter VI.).

36 c) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auch davon ausgegangen, dass sich die Wohnungseigentümer im Streitfall auch nicht freiwillig zu einer GbR zusammengeschlossen haben.

37 aa) Das FG hat für den Senat bindend festgestellt, dass der Stromeinspeisevertrag mit der M-GmbH von der WEG, vertreten durch den Verwalter, abgeschlossen wurde. Damit ist die WEG entsprechend den Anforderungen des § 10 Abs. 6 Satz 4 WoEigG als teilrechtsfähiger Verband nach außen im eigenen Namen und für eigene Rechnung aufgetreten. Schon dies spricht gegen einen neben der WEG bestehenden freiwilligen Zusammenschluss zu einer GbR.

38 bb) Die Wohnungseigentümer haben sich nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG für den Betrieb des BHKW auch nicht im Wege einer konkludenten oder ausdrücklichen Vereinbarung freiwillig zu einer GbR zusammengeschlossen. Soweit die Kläger in ihrer Revisionsbegründung ausführen, dass mittlerweile auch die anderen Wohnungseigentümer davon ausgingen, der Betrieb des BHKW sei im Rahmen einer GbR erfolgt, liegt hierin keine ordnungsgemäß erhobene Verfahrensrüge.

39 d) Anhaltspunkte dafür, dass die Mitglieder der WEG --darunter die Kläger-- im Rahmen des streitbefangenen Betriebs eines BHKW keine Mitunternehmer sind, bestehen nicht.

40 3. Das Feststellungsverfahren ist nicht gemäß § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO wegen geringer Bedeutung entbehrlich.

41 Ein Fall von geringer Bedeutung liegt vor, wenn leicht überschaubare Verhältnisse zu beurteilen sind (BFH-Urteil vom 9. Juni 2015 X R 38/12, Rz 32). Diese Voraussetzungen sind nach Ansicht der Finanzverwaltung bei einer Wohnungseigentümergemeinschaft z.B. dann gegeben, wenn Zinsen aus der Anlage der Instandhaltungsrücklage erzielt werden (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Dezember 2012 IV C 1 - S 2401/08/10001:008, BStBl I 2013, 36, Tz 18; vgl. auch Kahlen, ZMR 2006, 838, 840). Bei einem Fall von geringer Bedeutung hat das Feststellungsverfahren zu unterbleiben (BFH-Urteil vom 12. April 2016 VIII R 24/13, Rz 15). Ein solcher Fall ist hier aber schon deshalb nicht gegeben, weil die Kläger von vornherein bestritten haben, dass das FA das Feststellungsverfahren für das zutreffende Gewinnermittlungssubjekt durchgeführt hat.

42 V. Auch wenn nach Auffassung des Senats die Abgabe der Feststellungserklärung 2009 durch eine unbefugte Person keine Auswirkungen auf die inhaltliche Richtigkeit des angegriffenen Feststellungsbescheides 2009 hat, weist der Senat darauf hin, dass die X-GmbH zur Abgabe dieser Erklärung befugt war.

43 1. Die X-GmbH gehört zu den nach § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 34 Abs. 1 AO erklärungspflichtigen Personen. Sie hat mit Abgabe der Feststellungserklärung 2009 keine fremde, sondern als Organ der WEG eine eigene Erklärungspflicht erfüllt.

44 a) Nach § 181 Abs. 2 Satz 2 AO sind in den Fällen des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO erklärungspflichtig jeder Feststellungsbeteiligte, dem ein Anteil an den einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen ist (Nr. 1) und die in § 34 AO bezeichneten Personen (Nr. 4). Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen.

45 Mit der Bezeichnung "nicht rechtsfähig" sind solche Personenvereinigungen und Vermögensmassen gemeint, die keine juristischen Personen sind, aber Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten (wie z.B. OHG, KG, GbR) sein können (Boeker in HHSp, § 34 AO Rz 32; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 34 AO Rz 10). Der Begriff "Geschäftsführer" ist nicht i.S. des BGB oder des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu verstehen. Er regelt das Verhältnis zur Finanzbehörde (Boeker in HHSp, § 34 AO Rz 35; Jatzke in Gosch, AO § 34 Rz 14). Gemeint sind damit --unabhängig von der Bezeichnung-- alle Personen, die dazu berufen sind, die Geschäfte von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu führen (Boeker in HHSp, § 34 AO Rz 35; Jatzke in Gosch, AO § 34 Rz 14). Zu diesen Personen können auch die von der Wohnungseigentümergemeinschaft bestellten Verwalter gehören (vgl. § 23, § 26 Abs. 1 Satz 1 WoEigG). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Verwalter gegenüber den Finanzbehörden in den Grenzen des § 10 Abs. 6 Satz 1, § 27 WoEigG als geschäftsführungs- und vertretungsberechtigtes Organ auftritt.

46 b) So verhält es sich im Streitfall.

47 aa) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG wurde in der Wohnungseigentümerversammlung am 31. Juli 2009 die X-GmbH --wie es § 26 Abs. 1 Satz 1 WoEigG vorsieht-- mit Mehrheitsbeschluss zum Verwalter bestellt. Einer einstimmigen Beschlussfassung bedurfte es --anders als bei einer GbR-- gerade nicht. § 27 Abs. 3 Satz 1 WoEigG normiert eine gesetzliche Vertretungsmacht des Verwalters als Organ der Wohnungseigentümergemeinschaft, auch wenn diese Vorschrift dem Verwalter keine umfassende Vertretungsmacht einräumt (Becker in Bärmann, a.a.O., § 27 Rz 187). Allerdings lässt sich nach § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 WoEigG der Umfang der Vertretungsmacht durch Vereinbarung oder Beschluss der Wohnungseigentümer mit Stimmenmehrheit erweitern. Auch hierbei handelt es sich um einen Fall der gesetzlichen Vertretungsmacht (Becker in Bärmann, a.a.O., § 27 Rz 189, Rz 253). Zugleich steht dem Verwalter im Umfang der eingeräumten gesetzlichen Vertretungsmacht eine entsprechende Geschäftsführungsbefugnis zu (Becker in Bärmann, a.a.O., § 27 Rz 1, m.w.N.).

48 bb) Die X-GmbH hat sich im Rahmen ihrer gesetzlichen Geschäftsführungs- und Vertretungsmacht bewegt.

49 Dabei kann dahinstehen, ob der Vortrag der Kläger zutrifft, wonach die der X-GmbH von den Mitgliedern des Verwaltungsbeirats erteilte Ermächtigung --die Hausverwaltervollmacht vom 18. August 2009-- zunächst unwirksam war, weil der Verwaltungsbeirat hierzu nicht durch Mehrheitsbeschluss der Wohnungseigentümer nach § 27 Abs. 3 Satz 3 WoEigG ermächtigt war (vgl. Becker in Bärmann, a.a.O., § 29 Rz 90). Nach dieser Vollmacht wäre die X-GmbH befugt gewesen, die WEG gegenüber den zuständigen Behörden, damit auch gegenüber den Finanzbehörden zu vertreten (vgl. § 27 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 WoEigG).

50 Jedenfalls erfolgte eine ausreichende Ermächtigung der X-GmbH in der Eigentümerversammlung am 26. August 2010 und damit noch vor Abgabe der Feststellungserklärung 2009. Dort wurde mehrheitlich beschlossen, dass die Umsatzsteuererklärungen von einem selbständigen Berater gefertigt und die Erträge aus der Einspeisung des Stroms aus dem BHKW in die Rücklage eingestellt werden sollen. Hieraus ergibt sich, dass die Wohnungseigentümer die steuerlichen Pflichten gegenüber den Finanzbehörden im Zusammenhang mit dem BHKW --auch wenn in dem Beschluss ausdrücklich nur die Umsatzsteuererklärungen genannt sind-- nicht selbst erfüllen wollten. Eine andere Auslegung erscheint dem Senat lebensfremd. In diesem Sinne hat auch die X-GmbH die Ermächtigung verstanden. Sie hat dem FA im Juni 2011 mitgeteilt, dass die Steuererklärungen von E abgegeben werden. Zudem wird (nochmals) deutlich, dass die Wohnungseigentümer den Betrieb des BHKW als eine in den Zuständigkeitsbereich der X-GmbH fallende Verwaltungsangelegenheit betrachtet haben. So sollen die Erträge aus der Stromeinspeisung in die "Rücklage" --damit ist offensichtlich die Instandhaltungsrückstellung nach § 21 Abs. 5 Nr. 4 WoEigG gemeint-- eingestellt werden. Diese "Rücklage" gehört zum Verwaltungsvermögen, das nach § 10 Abs. 7 Satz 1 WoEigG der WEG zusteht (Merle in Bärmann, a.a.O., § 21 Rz 146).

51 2. Die X-GmbH hat im Übrigen --entgegen der Auffassung der Kläger-- mit der Abgabe der Feststellungserklärung nicht gegen § 2 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) verstoßen.

52 Nach § 2 Satz 1 StBerG darf die Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Die Erledigung eigener Steuerangelegenheiten stellt hingegen keine Hilfeleistung in Steuersachen dar (BFH-Beschluss vom 8. Oktober 2010 II B 111/10, Rz 16, m.w.N.). Mit der Abgabe einer Feststellungserklärung durch ein hierzu befugtes Organ des Gewinnermittlungssubjekts wird --so wie hier-- eine eigene und keine fremde Steuerangelegenheit besorgt. Dem steht auch nicht das BFH-Urteil vom 10. März 2015 VII R 12/14 (BFHE 249, 572, BStBl II 2016, 246) entgegen. Diesem Urteil liegt offensichtlich ein anderer Sachverhalt zugrunde. Dort war die Abgabe einer Feststellungserklärung durch einen von einer Grundstücksgemeinschaft (nicht Wohnungseigentümergemeinschaft) rechtsgeschäftlich bestellten Hausverwalter zu beurteilen. Ein derartiger Hausverwalter ist nicht Organ der Grundstücksgemeinschaft i.S. des § 34 Abs. 1 AO.

53 VI. Gleichwohl ist die Vorentscheidung aufzuheben. Denn die Höhe der vom FA und FG als Betriebsausgaben berücksichtigten Vorsteuern aus der Lieferung des BHKW hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

54 1. Nach § 9b Abs. 1 EStG gehört der Vorsteuerbetrag nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt. Wird ein Gegenstand angeschafft, der zur Erzielung gewerblicher Einkünfte genutzt werden soll, ist die dem Unternehmer in Rechnung gestellte abzugsfähige Umsatzsteuer (Vorsteuer) bei der Einnahmen-Überschussrechnung im Jahr ihrer Zahlung als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG abziehbar. Ob ein Vorsteuerbetrag abgezogen werden kann, richtet sich allein nach dem Umsatzsteuerrecht (BFH-Urteil vom 25. Januar 1994 IX R 97, 98/90, BFHE 174, 386, BStBl II 1994, 738, unter 2.a), d.h. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, §§ 14, 14a UStG.

55 a) Bei gemischter Verwendung (zur Ausführung teils steuerpflichtiger, teils steuerfreier Umsätze ohne Vorsteuerabzug) des gelieferten Gegenstandes im unternehmerischen (steuerbaren) Bereich sind die Vorsteuern nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen (Heidner in Bunjes, UStG, 17. Aufl., § 15 Rz 355). Nach § 15 Abs. 4 UStG ist eine wirtschaftliche Zuordnung der Umsätze vorzunehmen (Satz 1). Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (Satz 2). Eine Aufteilung nach dem sog. Umsatzschlüssel ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist (Satz 3).

56 b) Für den Streitfall bedeutet dies:

Soweit die WEG --was nahe liegt-- von vornherein beabsichtigt haben sollte, die Wärmelieferungen an die Wohnungs- und Teileigentümer entgeltlich zu erbringen (z.B. gegen Selbstkosten), käme § 15 Abs. 4 UStG unmittelbar zur Anwendung. Die Lieferung des Stroms an die M-GmbH stellt eine steuerbare und -pflichtige Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG dar (vgl. BFH-Urteile vom 18. Dezember 2008 V R 80/07, BFHE 225, 163, BStBl II 2011, 292, Rz 24 ff.; vom 12. Dezember 2012 XI R 3/10, BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rz 16; s.a. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20. Juni 2013 C-219/12, EU:C:2013:413, Rz 16 ff.), während die steuerbare Lieferung der Wärme an die Wohnungs- und Teileigentümer nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei wäre und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte.

57 Soweit die WEG von vornherein beabsichtigt haben sollte, das BHKW zu 70 % für unentgeltliche Wärmelieferungen an die Wohnungs- und Teileigentümer zu verwenden, würde im Ergebnis für die Aufteilung Gleiches gelten. Beabsichtigt nämlich der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nrn. 1 bis 3 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 31. Mai 2017 XI R 2/14, BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024) zu verwenden, ist er insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 26).

58 2. a) Im Streitfall sind das FA und das FG zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die WEG als Stromerzeugerin Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist. Weiter haben FA und FG (stillschweigend) unterstellt, dass die WEG das BHKW, soweit Strom erzeugt und vermarktet wird, für ihr Unternehmen bezogen hat. Als Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuer haben sie --wie bei der Ermittlung des abzugsfähigen AfA-Betrags-- jedoch die Leistungsdaten aus dem Datenblatt herangezogen und eine umsatzsteuerpflichtige Nutzung in Höhe von 25 % zugrunde gelegt; danach hat die abzugsfähige Betriebsausgabe 812 EUR (= AK netto 17.096,64 EUR x 19 % x 25 %) betragen.

59 b) Dieser Aufteilungsmaßstab hält einer revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand.

60 Die im Streitfall erfolgte Aufteilung der Vorsteuer nach dem Verhältnis der auf dem Datenblatt angegebenen Strom- und Wärmemengen in kWh verstößt gegen § 15 Abs. 4 UStG. Denn bei gebotener wirtschaftlicher Zuordnung der Umsätze ist die Aufteilung nach dem Verhältnis der im Streitjahr bestehenden Marktpreise für Strom und Wärme vorzunehmen (BFH-Urteil vom 16. November 2016 V R 1/15, BFHE 255, 354, Rz 23 ff.). Entscheidend hierfür ist, dass sich die erzeugten Produkte Wärme und Strom erheblich voneinander unterscheiden. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf das BFH-Urteil in BFHE 255, 354 (Rz 23 ff.).

61 VII. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat aus seiner Sicht zu Recht keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, wie hoch die Marktpreise für eine kWh-Strom und eine kWh-Wärme im Streitjahr waren. Dem FG wird Gelegenheit gegeben, die unter VI.1.b angesprochene umsatzsteuerrechtliche Einordnung vorzunehmen und die dazu erforderlichen Feststellungen nunmehr nachzuholen.

62 VIII. Der Senat gibt für den nächsten Rechtsgang --ohne Bindungswirkung-- folgende Hinweise:

63 1. a) Das FG wird aufzuklären haben, ob der Vortrag der Kläger zutrifft, wonach mehrere Wohnungseigentümer zwischenzeitlich aus der WEG ausgeschieden seien. Sollte dies der Fall sein, müssten diese Personen, sofern sie im Streitjahr Mitglieder der WEG waren, notwendig zum Klageverfahren nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO beigeladen werden. Denn diesen Personen steht nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO eine eigene Klagebefugnis zu. Dies gilt selbst dann, wenn sie erst während des Revisionsverfahrens ausgeschieden sein sollten (vgl. BFH-Beschluss vom 1. Oktober 2010 IV R 32/07, Rz 23).

64 b) Eine notwendige Beiladung der übrigen Wohnungseigentümer des Streitjahres ist nicht erforderlich.

65 Die X-GmbH hatte zwar mit Wirkung zum 31. Dezember 2011 --wie auch dem FA mitgeteilt-- die Verwaltertätigkeit niedergelegt, so dass sie als Empfangsbevollmächtigte i.S. des § 183 Abs. 3 Satz 1 AO und damit zugleich als Klagebevollmächtigte nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 FGO kurz nach Klageerhebung ausgeschieden war. Bei Fehlen von Personen nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist zwar nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO (wieder) jeder Gesellschafter/Gemeinschafter klagebefugt. Hier ist aber die Y-GmbH zur neuen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt worden. Das FG hat zu Recht diesen Verwalter und nicht die Mitglieder der WEG notwendig zum Klageverfahren beigeladen. Denn klagebefugt ist derjenige Empfangsbevollmächtigte, der im Zeitpunkt der Vornahme der maßgeblichen

Handlung --hier der Beiladung-- nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO empfangsbevollmächtigt ist. Dies muss nicht derjenige sein, dem der Feststellungsbescheid bekanntgegeben wurde (von Beckerath in Gosch, FGO § 48 Rz 144; Heinke, Deutsche Steuer-Zeitung 1997, 558, 560). Die Situation ist insoweit mit einem prozessvertretungsberechtigten Geschäftsführer bei Fortbestand des Personenzusammenschlusses vergleichbar; dort ist stets der im Zeitpunkt der Vornahme der maßgeblichen Prozesshandlung vorhandene Geschäftsführer vertretungsbefugt (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 48 FGO Rz 20; Steinhauff in HHSp, § 48 FGO Rz 166).

66 2. Betreffend die Gewinnermittlung weist der Senat auf Folgendes hin: Die WEG hat ihren Gewinn zutreffend nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ermittelt. Sie gehört zu dem in dieser Vorschrift genannten Personenkreis. Mangels Kaufmannseigenschaft besteht keine Buchführungspflicht gemäß § 140 AO i.V.m. § 238 HGB. Offensichtlich ist auch keine Buchführungspflicht gemäß § 140 AO i.V.m. § 6b des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) n.F. (vormals § 10 EnWG a.F.) gegeben. Nach dieser Vorschrift müssen vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 EnWG, rechtlich selbständige Netzbetreiber (vgl. § 3 Nr. 27 EnWG) sowie Betreiber von Speicheranlagen (vgl. § 3 Nr. 9, Nr. 31 EnWG) einen Jahresabschluss aufstellen. Es fehlt jeglicher substantiierte Vortrag, weshalb eine Wohnungseigentümergemeinschaft ein derartiges Unternehmen sein soll. Im Übrigen wurde das Gewinnermittlungswahlrecht wirksam durch die X-GmbH und E zugunsten der Einnahmen-Überschussrechnung ausgeübt. Sie haben in dieser Frage die WEG wirksam vertreten (s.o. V.1.b bb).

67 IX. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 1/19 vom 9.1.2019**