

## Urteil vom 20. Juli 2010, IX R 4/10

### Zahlung für die Übernahme einer Zufahrtsbaulast als Anschaffungskosten des Grund und Bodens - "Betriebsbereitschaft" von Grund und Boden - Erschließungsmaßnahmen - Nutzungsrecht als selbständiges Wirtschaftsgut

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, HGB § 255 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. Oktober 2009, Az: 15 K 472/08

### Leitsätze

Die Zahlung eines Grundstückseigentümers an seinen Nachbarn für eine Zufahrtsbaulast kann zu Anschaffungskosten des Grund und Bodens auch dann führen, wenn damit ein zweiter Zugang zum Grundstück eröffnet wird .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die im Streitjahr (2003) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden.
- 2 Der Kläger begann im Streitjahr damit, das auf seinem Grundstück in H befindliche Gebäude zu einer Passage (sechs Geschäftslokale und ein Restaurant) umzubauen. Das Projekt wurde im Jahr 2007 fertig gestellt und dient seither dazu, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Die Bauaufwendungen führten zu Herstellungskosten des Gebäudes.
- 3 Das an einer Fußgängerzone gelegene Grundstück grenzte rückseitig an ein Grundstück der Stadt H. Um den Anlieferverkehr zur Passage nicht durch die Fußgängerzone führen zu müssen und um einen weiteren Kundenzugang zu schaffen, bemühte sich der Kläger um eine rückseitige Verbindung über das städtische Grundstück, was ihm auch gelang: Zugunsten des klägerischen Grundstücks wurde eine Zufahrtsbaulast über einen Teil des städtischen Grundstücks eingetragen. Der Kläger zahlte der Stadt H für das Einräumen des Zufahrtsrechts einmalig 7.125 €, die er zusammen mit der entstandenen Gebühr von 342 € als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machte.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte diese Aufwendungen im geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nicht als Werbungskosten an. Einspruch und Klage blieben erfolglos.
- 5 Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 565 veröffentlichten Urteil zur Begründung aus, bei den Aufwendungen handele es sich um nicht abziehbare Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Der Kläger habe mit der Stadt H die zeitlich unbegrenzte Nutzung einer Teilfläche des städtischen Grundstücks als Zufahrt zu dem Grundstück vereinbart.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützen. Anwendbar seien die Grundsätze der sog. Zweierschließung mit der Folge der sofortigen Abziehbarkeit der Aufwendungen. Ferner habe die Stadt mit der Übernahme der Baulast sich nicht unbefristet zur Nutzungsüberlassung verpflichtet, sondern lediglich die Nutzung nur auf unbestimmte Zeit gestattet.
- 7 Die Kläger beantragen,  
  
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 21. Juli 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Oktober 2008 zu ändern und die Einkommensteuer des Streitjahres auf 16.114 € herabzusetzen.

- 8 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Zutreffend hat das FG die Aufwendungen des Klägers nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort abgezogen, sondern als Anschaffungskosten des Grund und Bodens beurteilt.
- 10 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen, und das heißt, durch die sie veranlasst sind. Zählen Aufwendungen zu den Anschaffungskosten einer Immobilie, sind sie --soweit sie auf Gebäude entfallen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 4 EStG)-- im Wege der Absetzungen für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen. Entfallen sie auf den Grund und Boden, sind sie mangels Abnutzbarkeit dieses Wirtschaftsguts (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG) nicht absetzbar.
- 11 Was zu den Anschaffungskosten einer Immobilie rechnet, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches (HGB). Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Zu den solcherart definierten Anschaffungskosten gehören auch die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- 12 2. Wird mit Erschließungsmaßnahmen das Grundstück in einen betriebsbereiten Zustand versetzt, sind die dadurch verursachten Aufwendungen den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. November 1995 IX R 99/93, BFHE 179, 96, BStBl II 1996, 89).
- 13 a) Der Erwerber bestimmt den Zweck des Grundstücks und damit, in welcher Weise es genutzt werden soll (vgl. "um ... zu" in § 255 Abs. 1 HGB). Zweck bedeutet nicht nur, dass das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften im Rahmen einer bestimmten Einkunftsart genutzt werden soll, mithin betriebsbereit wäre, wenn es dafür überhaupt einsetzbar ist. Zweck bedeutet vielmehr auch die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber das Grundstück zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart nutzen will (BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574). In Bezug auf den Grund und Boden wird dessen Betriebsbereitschaft allein durch seinen Zustand und deshalb durch grundstücksbezogene Kriterien bestimmt, insbesondere durch Größe, Lage, Zuschnitt, Erschließung und Grad der Bebaubarkeit. Solange diese Merkmale unverändert bleiben, bleibt es auch der Zustand dieses Wirtschaftsguts, so dass es am "Versetzen" des Grund und Bodens in einen betriebsbereiten Zustand fehlt. Unter dieser Prämisse führen nachträgliche Erschließungskosten, die anfallen, weil vorhandene Erschließungseinrichtungen ersetzt oder modernisiert werden, nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 19. Dezember 1995 IX R 5/95, BFHE 179, 133, BStBl II 1996, 134, und vom 3. Juli 1997 III R 114/95, BFHE 183, 504, BStBl II 1997, 811; vgl. weitere Rechtsprechungsnachweise bei Spiegelberger/Spindler/Wälzholz, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2008, Kap. 13 Rz 45 ff., und bei Blümich/Heuermann, § 21 EStG Rz 400 Stichwort: Erschließungskosten/ Ergänzungsabgabe). Hier ändert sich der Zustand des Grundstücks nicht. Es war bereits erschlossen; in diesem Zustand verbleibt es und wird nicht erst durch die Maßnahme des Erwerbers dort hinein "versetzt".
- 14 b) Bei dieser originär steuerrechtlichen Auslegung des § 255 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HGB kommt es nicht darauf an, ob es sich bei der Erschließung um eine öffentliche Erschließungsanlage oder um eine private Erschließungsmaßnahme handelt und in welchem zivilrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Gewand die Erschließung vorgenommen wird. Entscheidend ist allein, ob die Erschließung die Nutzbarkeit des Grund und Bodens unabhängig von der Bebauung des Grundstücks und dem Bestand von auf dem Grundstück errichteten Gebäude erweitert und damit dem Grundstück ein besonderes, über den bisherigen Zustand hinausgehendes ("versetzen" in § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB) Gepräge gibt (BFH-Urteil vom 12. Januar 1995 IV R 3/93, BFHE 177, 52, BStBl II 1995, 632, unter 1. a a.E., m.w.N.).

- 15** c) So kann es sich auch dann verhalten, wenn das Grundstück zusätzlich zu einer bestehenden Anbindung an das Straßennetz eine zweite, bisher nicht vorhandene Zufahrts- und Zugangsmöglichkeit erhält. Hier wird das Wirtschaftsgut in einen neuen Zustand versetzt, wenn --z.B. in einem Sachverhalt wie dem des Streitfalls-- eine erweiterte Nutzbarkeit des Grund und Bodens (höheres Nutzungspotential) erreicht wird. Ob es sich so allerdings im konkreten Fall verhält, ist eine allein durch die Tatsacheninstanz zu würdigende Tatsache, an deren Feststellung der BFH als Revisionsinstanz nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist (BFH-Beschluss vom 13. Juni 2008 IX B 22/08, BFH/NV 2008, 1524).
- 16** 3. Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend die vom Kläger aufgewandten Kosten als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB für den Grund und Boden und damit nicht als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG beurteilt.
- 17** a) Seine Würdigung, es handele sich bei dem zweiten Grundstückszugang um eine wesentlich verbesserte Nutzbarkeit des Grund und Bodens, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere mit Blick auf die vom Kläger als Erwerber im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beabsichtigte Nutzung dieses in der Innenstadt liegenden, ersichtlich nur fremdgewerblich zu verwendenden Grundstücks bedeutet dieser zweite, rückseitige Zugang einen erleichterten Zulieferverkehr und einen zusätzlichen Kundenzugang, und dies ganz unabhängig davon, in welcher Weise das Grundstück tatsächlich bebaut ist oder wird.
- 18** b) Dem FG ist auch darin beizupflichten, in der Vereinbarung des Klägers mit der Stadt H, als deren Folge es zu einer (nach dem --vom FG festgestellten Landesrecht-- erlassenen öffentlich-rechtlichen) Baulast zugunsten des klägerischen Grundstücks führte, ein zeitlich unbegrenztes Nutzungsrecht bezogen auf eine Teilfläche des städtischen Grundstücks als Zufahrt zum klägerischen Grundstück zu sehen. Insofern besteht kein Gegensatz zum Vortrag der Revision, nach der ebenfalls von einer unbefristeten Gestattung auszugehen ist. Dass dieses Recht dauerhaft eingeräumt wurde, hat das FG für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO). Überdies kann letztlich offen bleiben, ob nicht bereits die zeitlich nicht beschränkte öffentlich-rechtliche Zufahrtsbaulast ein hinreichender Grund für die Zahlung der insgesamt 7.467 € war. Dies ändert an der steuerrechtlichen Beurteilung nichts.
- 19** 4. Allerdings stellen nach der ständigen Rechtsprechung des BFH Straßenzufahrten ebenso wie Hof- und Platzbefestigungen grundsätzlich selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter dar (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1999 IX R 34/96, BFHE 190, 361, BStBl II 2000, 257). Zwar ist die Zufahrt über das Grundstück der Stadt H dem Kläger nicht nach § 39 der Abgabenordnung zurechenbar. Ob das ihm zustehende Nutzungsrecht, ein immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. das BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, unter II. 1. b), nach § 7 Abs. 1 EStG im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) gesondert abgeschrieben werden könnte, mag hier dahinstehen. Denn vorliegend ist in keinem Fall von einem selbständigen Wirtschaftsgut auszugehen. Vielmehr dient das Nutzungsrecht, wie sich auch aus der vom FG in Bezug genommenen Zufahrtsbaulast eindeutig ergibt, nur dem herrschenden --klägerischen-- Grundstück zur Gewährleistung des Zu- und Abgangsverkehrs.
- 20** Damit stimmt überein, wenn der BFH ein durch Grunddienstbarkeit gesichertes Wegerecht entsprechend der Zivilrechtsslage (siehe § 96 des Bürgerlichen Gesetzbuches) dem Grund und Boden zurechnet und eine AfA von Anschaffungskosten der Grunddienstbarkeit nicht vornimmt (BFH-Urteil vom 7. Oktober 1960 VI 120/60 U, BFHE 71, 647, BStBl III 1960, 491). In beiden Fällen besteht ein unlösbarer Nutzungs- und Funktionszusammenhang des Nutzungsrechts mit dem dadurch erschlossenen Grundstück, der es ausschließt, es als selbständiges Wirtschaftsgut zu behandeln.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)