

Aufwendungen für die Ablösung der Verpflichtung zur Herstellung von Stellplätzen wegen (Nutzungs-)Änderung des Gebäudes (§ 39 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Abs. 5 LBO BW a. F. = § 37 Abs. 2 LBO BW n. F.) zählen zu den Herstellungskosten, wenn die zur Änderung führende Baumaßnahme als Herstellung i. S. von § 255 Abs. 2 HGB anzusehen ist (Ergänzung zum BFH-Urteil vom 8.3.1984 IX R 45/80, BFHE 141, 237, BStBl II 1984, 702).

Zum Sachverhalt

Der Kläger und Revisionskläger (Kl.) als Eigentümer eines bebauten Grundstücks stellte einen Antrag auf Baugenehmigung und Nutzungsänderung, nachdem er das frühere Ladengeschäft im Untergeschoss seines Hauses als Gaststätte vermietet hatte. Nach dem im Antrag bezeichneten Bauvorhaben sollte in dem im Erdgeschoss des Hauses befindlichen Verkaufsraum ein Restaurant mit den notwendigen Nebenräumen eingerichtet und der Hauseingang auf die Nordseite verlegt werden. Der Antrag wurde baupolizeilich genehmigt. Der Kläger leistete an die Gemeinde Ablösezahlungen für Parkplätze nach der Landesbauordnung.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr begehrte der Kläger den Abzug der ihm von der Gemeinde auferlegten Kosten in Höhe von 52 500 DM als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus der Vermietung des Grundstücks. Das Finanzamt behandelte den Betrag als nachträgliche Herstellungskosten des Gebäudes. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht ab. Die Revision an den BFH führte zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

Aus den Gründen

Das FG hat die hier streitigen Ablösezahlungen mit unzureichender Begründung als Herstellungskosten des Gebäudes behandelt. Denn es hat nicht geprüft, ob die Baumaßnahme, auf der die Zahlung der Ablösebeträge beruht, als Herstellung zu werten ist. Liegt aber keine Herstellung vor, so handelt es sich um öffentliche Abgaben i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG, die der Kläger als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus der Vermietung des bebauten Grundstücks (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG) abziehen kann.

1. Nach dieser Vorschrift sind Werbungskosten auch sonstige öffentliche Abgaben, soweit sie sich nicht auf ein Gebäude beziehen, das dem Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einnahmen dient. Um sonstige öffentliche Abgaben, die sich auf ein Gebäude beziehen, handelt es sich bei den Geldbeträgen, die der Steuerpflichtige an die Gemeinde zur Ablösung der bauordnungsrechtlichen Stellplatzpflicht zahlt (vgl. Tiedtke, DStR 1972, 530 ff.).

2. Der Steuerpflichtige kann diese Aufwendungen allerdings nicht als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG sofort abziehen, wenn es sich bei den öffentlichen Abgaben um Herstellungskosten handelt (vgl. Urteil des BFH vom 20.8.2002, IX R 70/00, BFHE 200, 227, unter II.1).

a) Herstellungskosten sind gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen. Nachträgliche Herstellungskosten setzen die Veränderung eines bereits bestehenden Wirtschaftsguts im Rahmen eines weiteren Herstellungsvorgangs voraus (BFH-Urteil vom 17.10.2001, I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl. II 2002, 349; vgl. zu § 255 Abs. 2 Satz 1 2. und 3. Alternative HGB die BFH-Urteile vom 12.9.2001, IX R 39/97, BFHE 198, 74 und vom 3.12.2002, IX R 64/99, BFH/NV 2003, 406). Herstellungskosten umfassen Aufwendungen, die durch den Herstellungsvorgang selbst verursacht worden sind und unmittelbar der Herstellung dienen (Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung - § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB), zudem die Kosten, die in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang, d. h. zwangsläufig mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfallen (BFH-Urteile in BFHE 197, 58, BStBl. II 2002, 349 und vom 22.4.1980, VIII R 149/75, BFHE 130, 391, 397).

b) Der BFH rechnet hierzu auch Aufwendungen für die Ablösung der Verpflichtung zur Herstellung von Stellplätzen nach den Landesbauordnungen der Länder, weil diese öffentlich-rechtliche Abgabe an die Errichtung von baulichen Anlagen und damit an die Bautätigkeit anknüpft (BFH-Urteil vom 8.3.1984, IX R 45/80, BFHE 141, 237, BStBl. II 1984, 702, m. w. N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 16.11.1982, VIII R 175/79, BFHE 137, 314, BStBl. II 1983, 212, zu einer Abgabe nach dem Kommunalabgabengesetz, m. w. N.).

c) Entsteht die Verpflichtung zur Herstellung von Stellplätzen aber nicht wegen der Errichtung einer baulichen Anlage, sondern wegen deren Änderung oder Nutzungsänderung, so zählen Aufwendungen zu deren Ablösung nicht in jedem Fall zu den Herstellungskosten. Denn diese Aufwendungen fallen schon dann an, wenn sich lediglich die Nutzung des Gebäudes ändert und dadurch ein zusätzlicher Bedarf an Stellplätzen ausgelöst wird (vgl. § 39 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Abs. 5 der für das Streitjahr maßgebenden Landesbauordnung für Baden-Württemberg (LBO) vom 28.11.1983, GBl. 1983, 770; entspricht § 37 Abs. 2 LBO vom 8.8.1995 (GBl. 1995, 617). Deshalb besteht ein Zusammenhang mit der Herstellung nur dann, wenn die zur Änderung oder Nutzungsänderung der baulichen Anlage führende Baumaßnahme als Herstellung i. S. von § 255 Abs. 2 HGB anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 2.10.1984, IX R 94/82, nicht veröffentlicht, Juris-Dokument StRE845075760).

3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG mit unzureichender Begründung einen Zusammenhang der zur Ablösung der Verpflichtung gezahlten Beträge mit Herstellungsaufwand bejaht. Es hätte nicht offen lassen dürfen, ob und in welchem Umfang Umbaumaßnahmen angefallen und ob diese als Erhaltungs- oder als Herstellungsaufwendungen zu qualifizieren sind. Hierin liegt ein Rechtsfehler, der zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung führt. Sollte das FG bei seiner erneuten Verhandlung und Entscheidung zu dem Ergebnis gelangen, dass überhaupt keine Umbauten von dem Kläger vorgenommen worden sind oder dass die Bautätigkeit dem Kl. nicht zugerechnet werden kann, weil sie z. B. vom Mieter nur zu einem vorübergehenden Zweck vorgenommen wurde, oder aber auch, dass die Umbaumaßnahme nach der Vorschrift des § 255 Abs. 2 HGB zu keinem Herstellungsaufwand des Kl. geführt hat, dann wäre die Ablösungssumme als sofort abziehbare Werbungskosten zu behandeln.