# Urteil vom 10. Februar 2022, IV R 33/18

**Verhältnis der Verlustfeststellung zur Messbetragsfestsetzung - Aufwendungen für erstmalige Landgewinnung als nachträgliche Herstellungskosten des Grund und Bodens**

ECLI:DE:BFH:2022:U.100222.IVR33.18.0

BFH IV. Senat

GewStG § 35b Abs 2 S 2, EStG § 5 Abs 5, EStG § 7 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 2 S 1, ErbbauV § 1 Abs 1, GewStG § 7 S 1, BewG § 68 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 13. September 2018, Az: 6 K 1856/15

## Leitsätze

1. NV: Im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist der Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb wegen der in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 angeordneten Bindungswirkung nicht selbständig zu ermitteln (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. NV: Aufwendungen für die Verfüllung von Wasserflächen, die der erstmaligen Gewinnung von zu Lande nutzbarem Grund und Boden dienen, sind als nachträgliche Herstellungskosten des Grund und Bodens zu beurteilen. Dies gilt auch dann, wenn diese Aufwendungen in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung der neu geschaffenen Landflächen stehen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 13.09.2018 - 6 K 1856/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, soweit die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 betroffen ist.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

A.

1 Im Revisionsverfahren ist nur noch streitig, wie die Aufwendungen der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) für Geländeverfüllungen im Zusammenhang mit der Erweiterung des Containerterminals im ... Hafen um die Schiffsliegeplätze 2 und 3 steuerbilanziell zu behandeln sind.

2 Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG im ... Hafen einen trimodalen Containerterminal. Komplementärin der Gesellschaft ist die A-GmbH, Kommanditistin die B mit Sitz in C (Ausland). Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Bei der Klägerin fand eine Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 (Streitjahre) statt, die u.a. zu folgenden Feststellungen führte:

3 Bereits in den Jahren 2000 bis 2003 hatte die Klägerin den von ihr betriebenen Containerterminal um den Schiffsliegeplatz 2 erweitert. Zu diesem Zweck wurde zwischen der Klägerin und der X-GmbH (der Grundstückseigentümerin) ein Erbbaurechtsvertrag vom 28.12.2000 (URNr. ...) mit Nachtrag vom 06.05.2002 (URNr. ...) geschlossen, mit dem für die Klägerin ein Erbbaurecht an einer aus mehreren Flurstücken bestehenden

Gesamtfläche von ca. 27 700 qm bestellt wurde. Nach dem Inhalt des Vertrags sollte der Klägerin als Erbbauberechtigter das veräußerliche und vererbliche Recht zustehen, auf und unter der Oberfläche des Erbbaugrundstücks Bauwerke zu errichten und auf den Flächen den Transport, den Umschlag und die Lagerung von Gütern aller Art einschließlich Gefahrgut sowie die damit zusammenhängenden Nebenleistungen durchzuführen. Auf dem Erbbaugrundstück befanden sich laut Vertrag bereits Gleisanlagen und eine Containerkrananlage, die durch den Ausbau erweitert werden sollten, zusätzlich sollten ein Gefahrgutlagerplatz und ein weiterer Containerkran errichtet werden. Die Klägerin war verpflichtet, mit der Errichtung dieser Bauwerke innerhalb eines Jahres zu beginnen und sie binnen drei Jahren fertigzustellen. Da es sich bei einem Teil des Erbbaugrundstücks um Wasserflächen handelte und die Erweiterung eine Aufschüttung einer Teilfläche des Hafens von ca. 11 620 qm erforderte, gestattete die X-GmbH als Grundstückseigentümerin der Klägerin, Auffüllmaterial aus dem Hafen ohne gesonderte Vergütung zu entnehmen. Das Erbbaurecht endet --sofern die Grundstückseigentümerin nicht von ihrem Heimfallanspruch Gebrauch macht-- am 31.12.2075. Erlischt das Erbbaurecht durch Zeitablauf, hat die Grundstückseigentümerin der Klägerin als Erbbauberechtigter eine Entschädigung in Höhe von 2/3 des Verkehrswerts, den die Bauwerke und Anlagen bei Ablauf des Erbbaurechts haben, zu gewähren. In den Jahren 2007 bis 2009 erweiterte die Klägerin den Containerterminal um den Schiffsliegeplatz 3. Zu diesem Zweck wurde mit Nachtrag vom 04.06.2008 (URNr. ...) zum Erbbaurechtsvertrag vom 28.12.2000/06.05.2002 sowie einem weiteren Nachtrag vom 10.12.2009 (URNr. ...) das mit Erbbaurechtsvertrag vom 28.12.2000 bestellte Erbbaurecht auf die für die Erweiterung erforderlichen Flurstücke mit einer Gesamtfläche von ca. 27 000 qm ausgedehnt. Der Terminal sollte einen dritten Liegeplatz erhalten und dazu die vorhandene Spundwand um ca. 145 Meter verlängert werden. Es sollten ein weiterer Containerkran errichtet und die Lager- und Umschlagflächen, die Gleisanlagen sowie der Gefahrgutlagerplatz vergrößert werden. Auch hinsichtlich dieser Erweiterungsflächen war zunächst eine Verfüllung mit Bodenmaterial erforderlich, wobei --anders als noch bei der vorangegangenen Erweiterung-- durch die Grundstückseigentümerin kein Auffüllmaterial mehr unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. Zudem bestellte die X-GmbH im Erbbaurechtsvertrag vom 04.06.2008 (URNr. ...) mit Nachtrag vom 10.12.2009 (URNr. ...) zugunsten der Klägerin ein Erbbaurecht an einem weiteren Flurstück mit einer Fläche von ca. 2 600 qm, aufgrund dessen die Klägerin berechtigt sein sollte, nach Zustimmung des Grundstückseigentümers und bei Vorliegen einer wasserrechtlichen Genehmigung den auf diesem Erbbaugrundstück befindlichen Hauptdeich für ihre Zwecke und auf ihre Kosten baulich zu verändern.

**4** Die für die Terminalerweiterungen vorgesehenen Flächen waren im Wesentlichen Wasserflächen. Zur Schaffung der Baufelder für die Schiffsliegeplätze und die Lager- und Umschlagflächen war daher jeweils zunächst eine Geländeverfüllung erforderlich. Dazu wurden im Anschluss an den bereits vorhandenen Schiffsliegeplatz die vorhandene Kaimauer in Spundwandbauweise (Hauptwand und Flügelwand) mit einem Stahlbetonüberbau verlängert und die dahinter liegenden Flächen mit geeignetem Bodenmaterial aufgefüllt, das zur Sicherung der Tragfähigkeit und zur Verringerung von Setzungen und Setzungsdifferenzen mit Tiefenrüttlern verdichtet wurde.

**5** Für die Errichtung der Kaimauer in Spundwandkonstruktion fielen Herstellungskosten bezüglich des Schiffsliegeplatzes 2 in Höhe von 1.279.458,99 € und bezüglich des Schiffsliegeplatzes 3 in Höhe von 1.904.314,54 € an, die von der Klägerin ab dem Jahr 2003 (Schiffsliegeplatz 2) bzw. ab dem Jahr 2009 (Schiffsliegeplatz 3) unter der Position "Technische Anlagen und Maschinen - Vollspundwand" auf Grundlage einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren linear abgeschrieben wurden. Diese Handhabung wurde durch den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) nicht beanstandet.

**6** Für die im Zusammenhang mit der Geländeauffüllung erforderlichen Maßnahmen --beim Schiffsliegeplatz 3 insbesondere Erwerb eines Auskiesungsrechts zur Gewinnung von Bodenmaterial, Nassbagger- und Erdarbeiten für Abtrag, Aufspülung und Verdichtung des Bodenmaterials, Planungskosten, Kosten für Baufeldfreimachung, landschaftspflegerische Maßnahmen sowie naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen-- entstanden bezüglich des Schiffsliegeplatzes 2 Kosten in Höhe von 2.596.006,38 € und bezüglich des Schiffsliegeplatzes 3 solche in Höhe von 7.510.216 €. Auch diese Aufwendungen wurden durch die Klägerin jeweils ab dem Jahr 2003 (Schiffsliegeplatz 2) und ab dem Jahr 2009 (Schiffsliegeplatz 3) unter der Position "Grundstücke, Grundstücksgleiche Rechte und Bauten - Geländeverfüllung" auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren abgeschrieben. Im Hinblick darauf, dass die Klägerin von der Wasser- und Schifffahrtsdirektion einen Zuschuss in Höhe von 50 % für die Investitionen im Zusammenhang mit den Terminalerweiterungen erhalten hatte, erfolgte eine anteilige gewinnwirksame Auflösung des jeweils gebildeten Sonderpostens Investitionszuschuss in Höhe der tatsächlich in Anspruch genommenen Abschreibungen.

**7** Im Zusammenhang mit den Terminalerweiterungen wurden zudem folgende weitere Wirtschaftsgüter aktiviert und entsprechend ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abgeschrieben sowie der Sonderposten

Investitionszuschuss entsprechend den in Anspruch genommenen Abschreibungen aufgelöst:

| | |
|---|---|
| Oberflächenbefestigung | Nutzungsdauer 20 Jahre |
| Zaunanlage | Nutzungsdauer 17 Jahre |
| Straßenanlagen | Nutzungsdauer 20 Jahre |
| automatisches Gate | Nutzungsdauer 20 Jahre |
| Umschlaggleise | Nutzungsdauer 33 Jahre |
| Elektrifizierung Umschlaggleise | Nutzungsdauer 33 Jahre |
| Kran | Nutzungsdauer 20 Jahre |
| Kranschienen | Nutzungsdauer 33 Jahre |
| Gleisanlagen | Nutzungsdauer 33 Jahre |
| Stromverteilungsanlage | Nutzungsdauer 19 Jahre |

8 Während die steuerliche Behandlung der Aufwendungen für die Geländeverfüllung hinsichtlich des Schiffsliegeplatzes 2 im Rahmen der vorangegangenen Außenprüfungen nicht beanstandet worden war, gelangte der Außenprüfer bei der Folgeprüfung für die Streitjahre --wie im Außenprüfungsbericht vom 31.10.2013 (Tz. 1.5 bis 1.7) ausgeführt-- zu der Auffassung, dass es sich bei der Spundwandkonstruktion und der Geländeverfüllung nicht um ein einheitliches Wirtschaftsgut handele, das insgesamt auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren abgeschrieben werden könne. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geländeverfüllung seien als Herstellungskosten des Grund und Bodens anzusehen. Diese Aufwendungen könnten --abgesehen von der fehlenden Abnutzbarkeit-- nicht der Klägerin zugerechnet werden, da sie als Erbbauberechtigte weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin des Grund und Bodens sei. Es handele sich jedoch um betrieblich veranlasste Aufwendungen der Klägerin als Erbbauberechtigte für die Nutzbarmachung des Grund und Bodens, die über den Bilanzstichtag hinauswirkten. Daher seien die Aufwendungen in der Bilanz durch die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens auszuweisen und entsprechend der vertraglich vereinbarten Dauer des Erbbaurechts aufwandsmäßig zu berücksichtigen, so dass die Aufwendungen für die Geländeverfüllungen statt bisher auf einen Zeitraum von 20 Jahren auf einen Zeitraum von 72 Jahren (Schiffsliegeplatz 2) und 66 Jahren (Schiffsliegeplatz 3) zu verteilen seien. Diese geänderte steuerrechtliche Beurteilung ziehe eine Minderung der von der Klägerin vorgenommenen Auflösung des Sonderpostens Investitionszuschuss nach sich, so dass sich saldiert folgende steuerlichen Auswirkungen ergäben:

| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|---|---|---|---|---|
| Geländeverfüllung | | | | |
| Schiffsliegeplatz 2 | + 93.715,51 € | + 93.716,87 € | + 93.716,87 € | + 93.716,87 € |
| Schiffsliegeplatz 3 | | | + 108.024,72 € | + 261.358,56 € |
| Minderung Sonderposten Investitionszuschuss | | | | |
| Schiffsliegeplatz 2 | ./. 32.313,11 € | ./. 32.313,58 € | ./. 32.313,58 € | ./. 32.313,58 € |
| Schiffsliegeplatz 3 | | | ./. 54.012,36 € | ./. 130.679,28 € |
| Gesamt | + 61.402,40 € | + 61.403,29 € | + 115.415,65 € | + 192.082,57 € |

9 Das FA änderte am 21.01.2014 --jeweils gestützt auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO)-- in Umsetzung des Ergebnisses der Außenprüfung die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) 2007 bis 2010, die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag (Gewerbesteuermessbescheide) 2007 bis 2009 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2010. Ebenso erging am 21.01.2014 --wie dem vom Finanzgericht (FG) zitierten Einspruchsschreiben vom 07.02.2014 zu entnehmen ist-- ein geänderter Gewerbesteuermessbescheid 2010.

10 Der gegen diese Änderungsbescheide eingelegte Einspruch hatte insgesamt keinen Erfolg. Wie sich aus der vom FG zitierten Einspruchsentscheidung vom 16.07.2015 ergibt, verwarf das FA den Einspruch als unzulässig, soweit er sich gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2010 richtete. Die Klägerin sei nicht beschwert, weil der Gewerbesteuermessbetrag 2010 auf null festgesetzt worden sei. Im Übrigen wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

11 Mit ihrer Klage griff die Klägerin --mit Ausnahme des geänderten Gewerbesteuermessbescheids 2010-- die vorstehend genannten Änderungsbescheide an. Nachdem sich die Beteiligten hinsichtlich eines anderen, nur die Streitjahre 2009 und 2010 betreffenden Streitkomplexes tatsächlich verständigt hatten, erließ das FA mit Datum vom 14.08.2018 insoweit geänderte Gewinnfeststellungsbescheide 2009 und 2010, einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2009 sowie einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010. Mit Datum vom 10.09.2018 änderte das FA nochmals den Gewerbesteuermessbescheid 2009 sowie den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010.

12 Danach war im Klageverfahren nur noch die steuerbilanzielle Behandlung der Aufwendungen für die Geländeverfüllung (Verfüllungskosten) streitig. Das FG gab der Klage in diesem Punkt mit Urteil vom 13.09.2018 - 6 K 1856/15 in vollem Umfang statt. Es änderte die streitgegenständlichen Bescheide unter Verteilung der --der Höhe nach unstreitigen-- Aufwendungen für die Geländeverfüllung auf Grundlage einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren.

13 Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, dass die Aufwendungen für die Geländeverfüllung nicht als Herstellungskosten des Grund und Bodens zu qualifizieren seien. Sie seien den Herstellungskosten der in Spundwandbauweise errichteten Kaimauer als Betriebsvorrichtung zuzuordnen. Die Kosten für die Geländeverfüllung seien angefallen, weil die Klägerin eine bestimmte Art der Bebauung und eine bestimmte betriebliche Nutzung habe realisieren wollen. Der Zusammenhang der Geländeverfüllungen mit der Errichtung der Bauwerke sei damit nicht nur ein zeitlicher, sondern auch ein sachlicher gewesen. Es erscheine sachgerecht, die Aufwendungen für die Geländeverfüllung insgesamt den Herstellungskosten der Kaimauer (Spundwand) zuzuordnen. Bei der Kaimauer handele es sich um eine Betriebsvorrichtung. Die Spundwandkonstruktion bilde mit dem dahinter aufgefüllten und verdichteten Bodenmaterial eine Einheit. Die Spundwand könne ohne die erfolgte Geländeverfüllung ihren Zweck als Kaimauer zur Be- und Entladung anfahrender Schiffe nicht erfüllen. In gleicher Weise sei eine dauerhafte und für die darauf einwirkenden Belastungen hinreichend stabile Einbringung des Bodenmaterials ohne Errichtung der Spundwand nicht möglich. Abweichendes ergebe sich nicht daraus, dass die Maßnahmen zur Geländeverfüllung Wasserflächen betroffen hätten, für welche die Klägerin lediglich Erbbauberechtigte gewesen sei. Schließlich habe die Klägerin zu Recht für die Verfüllungskosten einen Abschreibungszeitraum von 20 Jahren zugrunde gelegt. Als Teil der Herstellungskosten der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) unterlägen auch die Aufwendungen für die Geländeverfüllung der Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

14 Hiergegen wendet sich die Revision des FA, mit der es eine Verletzung von § 6 EStG, § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und des § 68 des Bewertungsgesetzes (BewG) rügt.

15 Zur Begründung trägt das FA im Wesentlichen vor: Die Spundwand sei keine Betriebsvorrichtung, sondern eine Außenanlage des Grundstücks; sie sei dem Grund und Boden zuzuordnen. Aber selbst wenn man die Spundwand der Betriebsvorrichtung Kaimauer zuordnen wollte, könne dies keinesfalls für den dahinter liegenden Grund und Boden gelten. Dieser könne keine Betriebsvorrichtung sein. Die Betriebsvorrichtungen (Schienen, Kräne u.Ä.) seien auf dem aufgeschütteten Grund und Boden verlegt; das Erdreich diene hier lediglich als Unterlage (Baugrund) für die Betriebsvorrichtungen. Soweit das FG die Auffassung vertrete, dass eine Zuordnung von Herstellungskosten zum Grund und Boden nur bei einer reinen Bodennutzung möglich sei, könne dem nicht gefolgt werden. Im Streitfall sei durch die Geländeauffüllung die ursprünglich unter Wasser gelegene Bodenfläche wesentlich verbessert worden, und zwar zum einen durch die Baureifmachung und nunmehr mögliche Nutzung zu Lande, zum anderen durch die

werthaltige Aufschüttung von Grund und Boden. Außerdem sei zu beachten, dass die Klägerin nicht Eigentümerin des Grundstücks, sondern nur Erbbauberechtigte sei. Da das FG davon ausgehe, dass die Geländeauffüllung der Betriebsvorrichtung zuzuordnen sei, ziehe es den Schluss, dass die Klägerin zivilrechtliches Eigentum an der Geländeauffüllung habe. Im Streitfall seien sich aber die Parteien des Erbbaurechtsvertrags darüber einig gewesen, dass die Erweiterungsfläche im Eigentum der Erbbauverpflichteten (X-GmbH) gestanden habe. Das FA habe im Streitfall im Ergebnis das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 04.09.1997 - IV R 40/96 (BFH/NV 1998, 569) angewendet. Der Grund und Boden sei durch die Geländeverfüllung erst "baubereit" gemacht worden. Die Kosten der Bodenaufschüttung seien daher nachträgliche Aufwendungen für den bisher unter der Wasseroberfläche liegenden Boden. Dieser Vorgang sei in der Bilanz der Klägerin durch die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens berücksichtigt worden.

**16** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

**17** Die Klägerin beantragt (sinngemäß),
die Revision zurückzuweisen.

**18** Sie trägt im Wesentlichen vor, dass durch die Geländeverfüllung und die Spundwand die Kaianlage geschaffen worden sei. Hierbei handele es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut. Denn die Spundwand und die Geländeverfüllung bedingten sich gegenseitig und seien für sich genommen unvollständig. Die Geländeverfüllung diene nicht dem Grund und Boden, sondern stelle gemeinsam mit der Spundwand eine Betriebsvorrichtung dar. So sei durch die Auffüllung des Hafenbeckens kein Unland erstmalig urbar gemacht oder der Grund und Boden über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert worden. Das Hafenbecken habe auch schon vor der Herstellung des Schiffsliegeplatzes wirtschaftlich uneingeschränkt genutzt werden können. Nach Auffassung der Finanzverwaltung müsste die X-GmbH (Erbbauverpflichtete) die Geländeverfüllung bilanzieren. Eine derartige Behandlung lasse sich jedoch dem geprüften Jahresabschluss der X-GmbH nicht entnehmen.

## Entscheidungsgründe

B.

**19** Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils. Soweit das FG-Urteil den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010 betrifft, verweist der erkennende Senat die Sache mangels Spruchreife an die Vorinstanz zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, dazu I.). Soweit das FG-Urteil die übrigen angegriffenen Bescheide (Gewinnfeststellungsbescheide 2007 bis 2010, Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2009) betrifft, entscheidet der Senat in der Sache selbst und weist die Klage als unbegründet ab (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO, dazu II.).

**20** I. Soweit das FG-Urteil den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010 betrifft, ist es aufzuheben. Zu Recht ist das FG zwar (konkludent) von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu 1.). Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen kann der erkennende Senat jedoch nicht überprüfen, ob das FG bei seiner Entscheidung die in § 35b Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) angeordnete Bindungswirkung beachtet hat (dazu 2.).

**21** 1. Zu Recht ist das FG (konkludent) von der Zulässigkeit der Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010 ausgegangen.

**22** Der (nicht angefochtene) Gewerbesteuermessbescheid 2010 ist zwar kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010. Dieser Messbescheid wird aber --wie nachfolgend unter 2. ausgeführt-- im Ergebnis wie ein solcher behandelt. Demnach ist auch der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010 einem Folgebescheid vergleichbar. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Klage gegen einen Folgebescheid selbst dann zulässig, wenn diese ausschließlich mit Einwendungen begründet wird, die den Grundlagenbescheid betreffen (z.B. BFH-Urteil vom 27.06.2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632, Rz 20, m.w.N.). Entsprechendes gilt, wenn ein Bescheid --wie hier-- lediglich wie ein Folgebescheid inhaltlich an einen anderen Bescheid gebunden ist.

**23** 2. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen kann der erkennende Senat jedoch nicht überprüfen, ob das FG bei seiner Entscheidung die in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 angeordnete

Bindungswirkung beachtet hat.

24 a) Im Streitfall ist § 35b Abs. 2 Sätze 2 und 3 GewStG i.d.F. des JStG 2010 anwendbar. Diese Regelungen gelten erstmals für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes abgegeben wird (§ 36 Abs. 10 Satz 1 GewStG i.d.F. des JStG 2010). Die Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 kann nicht vor Ablauf des Erhebungszeitraums 2010, also auch nicht vor dem 14.12.2010 abgegeben worden sein.

25 b) aa) Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Nach § 35b Abs. 2 Satz 3 GewStG i.d.F. des JStG 2010 dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nur insoweit abweichend berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Gewerbesteuermessbescheids ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe des festzusetzenden Steuermessbetrags unterbleibt. Ist daher eine Änderung des Gewerbesteuermessbescheids --unabhängig von der fehlenden betragsmäßigen Auswirkung-- auch verfahrensrechtlich nicht mehr möglich, bleibt es bei der in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 angeordneten Bindungswirkung (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 6/14, Rz 13, zu § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010).

26 bb) Mit dieser Regelung wird eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Gewerbesteuermessbescheid erreicht, obwohl der Gewerbesteuermessbescheid kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid ist (BFH-Urteil vom 16.05.2018 - XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, Rz 20). Der Gewerbesteuermessbescheid wird im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid behandelt. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige auch durch eine Null-Festsetzung im Gewerbesteuermessbescheid beschwert ist, wenn er eine höhere Verlustfeststellung begehrt (z.B. BFH-Urteil vom 06.12.2016 - I R 79/15, BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, Rz 9). Er muss aufgrund der Bindungswirkung des Gewerbesteuermessbescheids diesen Bescheid angreifen. Im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen einen Folgebescheid ist nur noch zu prüfen, ob überhaupt, und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung für den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid eingetreten ist (BFH-Urteil vom 02.09.1987 - I R 162/84, BFHE 151, 104, BStBl II 1988, 142). Danach ist der (negative) Gewerbeertrag im Verfahren über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes so zu berücksichtigen, wie er der letzten Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Erhebungszeitraum zugrunde liegt, auf dessen Schluss der Gewerbeverlust festgestellt wird. Der Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb ist in diesem Feststellungsverfahren nicht mehr eigenständig zu ermitteln (BFH-Urteile vom 11.12.2018 - III R 23/16, BFHE 263, 260, BStBl II 2022, 80, Rz 29; vom 17.03.2021 - IV R 7/20, Rz 17).

27 Dies bedeutet: Ist der Gewerbesteuermessbescheid bereits formell bestandskräftig und berücksichtigt dieser einen geringeren negativen Gewerbeertrag (= geringeren Verlust) als vom Steuerpflichtigen begehrt, ist die Änderung des Verlustfeststellungsbescheids nur zulässig, soweit eine Korrektur des Gewerbesteuermessbescheids nach den Vorschriften der AO (§§ 164 f., §§ 172 ff. AO) noch möglich ist (BFH-Urteil in BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, Rz 20).

28 c) Die Sache ist nicht spruchreif.

29 Dem FG-Urteil lässt sich entnehmen, dass der Einspruch gegen den mit Datum vom 21.01.2014 erlassenen Gewerbesteuermessbescheid 2010 (Null-Festsetzung) als unzulässig verworfen wurde. Ebenso ist das FG, ohne dass es dies in seinem Urteil thematisiert hat, zutreffend davon ausgegangen, dass vorstehend genannter Gewerbesteuermessbescheid 2010 nicht mit der Klage angegriffen wurde. Hieraus lässt sich zwar ableiten, dass der Gewerbesteuermessbescheid 2010 vom 21.01.2014 formell bestandskräftig geworden ist. Das FG-Urteil enthält aber keine Feststellungen zum Inhalt des Gewerbesteuermessbescheids 2010 vom 21.01.2014. Der Senat kann daher nicht prüfen, ob das FG bei seiner Entscheidung die Bindungswirkung dieses Messbescheids beachtet hat. Denn der erkennende Senat ist nicht befugt, den Inhalt dieses Bescheids, insbesondere den darin ausgewiesenen Gewerbeertrag, den vorliegenden Akten selbst zu entnehmen. Der BFH darf fehlende entscheidungserhebliche Feststellungen ohne Bezugnahme des FG nicht aus den Akten ergänzen (BFH-Urteil vom 14.04.2021 - X R 17/19, Rz 16, m.w.N.). Das FG-Urteil ist daher aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen, soweit die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 betroffen ist.

30 II. Ebenso ist das FG-Urteil aufzuheben, soweit es die übrigen Bescheide (Gewinnfeststellungsbescheide 2007 bis

2010, Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2009) betrifft. Insoweit ist die Klage (als unbegründet) abzuweisen.

31 Das FG-Urteil kann insoweit keinen Bestand haben, weil es --unter Heranziehung der einschlägigen Grundsätze (dazu 1.)-- die Verfüllungskosten zu Unrecht den Herstellungskosten der Kaimauer (Spundwand) zugeordnet hat. Diese Aufwendungen sind als nachträgliche Herstellungskosten auf den der X-GmbH zuzurechnenden Grund und Boden zu qualifizieren (dazu 2.). Die Aufwendungen für die Geländeverfüllung können danach in den Streitjahren nicht mit einem höheren Betrag zum Abzug gebracht werden, als sie in den streitgegenständlichen Bescheiden berücksichtigt worden sind (dazu 3.).

32 1. Nach § 7 Satz 1 GewStG ist der Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Die einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften sind daher gleichermaßen für die Ermittlung des maßgeblichen Gewerbeertrags zu berücksichtigen.

33 a) Nach § 7 Abs. 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (AfA in gleichen Jahresbeträgen; Satz 1). Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (Satz 2).

34 aa) Die AfA ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt zu ermitteln; Teile eines einheitlichen Wirtschaftsguts dürfen daher nicht getrennt voneinander abgeschrieben werden.

35 (1) Der Begriff des "Wirtschaftsguts" im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung beinhaltet in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, sondern auch sonstige Vorteile, für die der Erwerber eines Betriebs etwas aufwenden würde (BFH-Urteile vom 14.04.2011 - IV R 46/09, BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696, Rz 18; vom 12.03.2020 - IV R 9/17, BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226, Rz 25). Es muss sich um einen Gegenstand handeln, der nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich ist. Des Weiteren muss er in einem eigenen, selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und entsprechend in Erscheinung treten (BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696, Rz 18).

36 Werden mehrere bewegliche Sachen miteinander verbunden, so ist zu entscheiden, ob es sich bei den einzelnen Gegenständen jeweils noch um selbständige Wirtschaftsgüter handelt oder nur um unselbständige Teile des anderen (verbundenen) Wirtschaftsguts. Ausschlaggebend dabei ist, ob die eingefügten oder zusammengestellten Gegenstände weiterhin ihre selbständige Bewertbarkeit behalten (BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696, Rz 19). Entscheidend für dieses Kriterium sind insbesondere der gemeinsame Zweck, der Grad der Festigkeit der Verbindung, der Zeitraum, auf den die Verbindung angelegt ist, sowie das äußere Erscheinungsbild. Eine Verbindung, die eine fortbestehende selbständige Bewertbarkeit ausschließt, ist im Allgemeinen anzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter über die einheitliche Zweckbestimmung durch den Steuerpflichtigen in seinem Betrieb hinaus durch eine technische Verbindung oder "Verzahnung" in der Weise verflochten sind, dass durch die Abtrennung eines der Teile entweder für den zu beurteilenden einzelnen Gegenstand oder für das Wirtschaftsgut, aus dem er herausgetrennt wurde, die Nutzbarkeit für den Betrieb verlorengeht. Hiervon ist in der Regel auszugehen, wenn einem Gegenstand ohne einen anderen bzw. ohne andere Gegenstände schon aus rein technischen Gründen allein keine Nutzbarkeit zukommt (BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696, Rz 20, m.w.N.).

37 (2) Unter dem Wirtschaftsgut Grund und Boden ist der "nackte" Grund und Boden zu verstehen (BFH-Urteile vom 30.11.1978 - IV R 43/78, BFHE 127, 17, BStBl II 1979, 281, unter 1.; vom 20.01.1983 - IV R 52/80, unter 2.a). Abzugrenzen vom Grund und Boden sind die mit ihm verbundenen Betriebsvorrichtungen i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG. Betriebsvorrichtungen werden --unabhängig davon, ob sie zivilrechtlich zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks gehören-- als selbständige abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beurteilt. Betriebsvorrichtungen nach dieser Vorschrift sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Dies setzt voraus, dass die Vorrichtung in einer besonderen Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb steht (BFH-Urteil vom 11.04.2019 - IV R 3/17, Rz 16, m.w.N.). Es können nur solche Gegenstände als Betriebsvorrichtungen angesehen werden, mit

denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH-Urteile vom 10.10.1990 - II R 171/87, BFHE 162, 367, BStBl II 1991, 59, unter II., m.w.N., und vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 20).

38 bb) Bemessungsgrundlage für die AfA eines Wirtschaftsguts sind nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG seine Anschaffungs-/Herstellungskosten. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts dürfen nicht in die eines anderen Wirtschaftsguts einbezogen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.07.1983 - VIII R 160/79, BFHE 139, 244, BStBl II 1984, 56, unter I.).

39 Betrieblich veranlasste Aufwendungen können im Zusammenhang mit verschiedenen selbständigen Wirtschaftsgütern stehen. Diese Aufwendungen sind daher --sollten sie nicht sofort abziehbare Betriebsausgaben sein-- grundsätzlich einem Wirtschaftsgut als (ggf. nachträgliche) Anschaffungs-/Herstellungskosten zuzuordnen.

40 (1) Die Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts erfolgt nach den Definitionen des § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 HGB; diese handelsrechtlichen Begriffe sind auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (z.B. BFH-Urteile vom 07.06.2018 - IV R 37/15, Rz 23, m.w.N.; vom 27.01.1994 - IV R 104/92, BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512, unter 1., zu Herstellungskosten).

41 (2) Nach § 255 Abs. 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (Satz 1). Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (Satz 2). Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

42 Der Herstellungskostenbegriff wird --ebenso wie der Begriff der Anschaffungskosten (vgl. dazu BFH-Urteile vom 03.08.2005 - I R 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, unter II.4.c; vom 07.06.2018 - IV R 37/15, Rz 29, m.w.N.; vom 22.05.2019 - XI R 44/17, BFHE 265, 124, BStBl II 2020, 44, Rz 19, m.w.N.)-- höchstrichterlich final (zweckgerichtet) ausgelegt (BFH-Urteil vom 27.06.1990 - I R 18/88, BFH/NV 1991, 34, unter II.2.a). Für die Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten ist ein bloß kausaler oder zeitlicher Zusammenhang nicht ausreichend (z.B. BFH-Urteil vom 07.06.2018 - IV R 37/15, Rz 29, zu Anschaffungskosten). Maßgebend ist vielmehr die Zweckrichtung der Aufwendungen (z.B. BFH-Urteil vom 24.03.1987 - IX R 31/84, BFHE 149, 552, BStBl II 1987, 695, unter 1., m.w.N.).

43 (3) Aufwendungen, die nach der Anschaffung von Grund und Boden anfallen, können (auch) zu nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten des Grund und Bodens führen. So hat der BFH das Vorliegen nachträglicher Herstellungskosten bejaht, wenn die Aufwendungen nicht durch die Errichtung eines Bauwerks auf dem Grund und Boden, sondern durch die Nutzung des Grund und Bodens selbst verursacht sind und derselbe hierdurch eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung erfährt (BFH-Urteile vom 08.11.1979 - IV R 42/78, BFHE 129, 138, BStBl II 1980, 147, betreffend Kosten zur Umgestaltung einer Naturschafweide für den Betrieb einer Mastviehzucht; in BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512, unter 5.). Aber auch bei noch zu bebauenden oder bereits bebauten Grundstücken können (nachträgliche) Anschaffungskosten auf den Grund und Boden entstehen. So ordnet der BFH auf öffentlich-rechtlicher Grundlage basierende Beiträge für die erstmalige Erschließung eines Grundstücks als nachträgliche Anschaffungskosten dem Grund und Boden zu, weil diese dazu dienen, das Grundstück in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB); eine solche Maßnahme erweitere die Nutzbarkeit des Grund und Bodens unabhängig von der Bebauung des Grundstücks und dem Bestand von auf dem Grundstück errichteten Gebäuden (z.B. BFH-Urteile vom 07.11.1995 - IX R 99/93, BFHE 179, 96, BStBl II 1996, 89, unter 2.a; vom 20.07.2010 - IX R 4/10, BFHE 230, 392, BStBl II 2011, 35, Rz 12, 14). Hingegen ordnet der BFH insbesondere die beim Erwerb eines zu bebauenden Grundstücks regelmäßig anfallenden Erdarbeiten nicht dem Grund und Boden, sondern den Herstellungskosten des Gebäudes zu, weil diese durch die Errichtung des Gebäudes veranlasst sind (BFH-Urteile in BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512, unter 2.; vom 26.08.1994 - III R 76/92, BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71). Diese Fälle sind dadurch gekennzeichnet, dass die Aufwendungen in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der von dem Steuerpflichtigen gewählten Art der Bebauung des Grundstücks erfolgen.

44 cc) Keine Wirtschaftsgüter sind die in der Steuerbilanz nach § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG auszuweisenden Rechnungsabgrenzungsposten. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind auf der Aktivseite nur Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (Nr. 1), und auf der Passivseite nur Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem

Tag darstellen (Nr. 2). Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten dient dazu, (Betriebs-)Einnahmen und (Betriebs-)Ausgaben periodengerecht in dem Jahr auszuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind (z.B. BFH-Urteil vom 16.03.2021 - X R 34/19, BFHE 272, 423, BStBl II 2021, 844, Rz 11, m.w.N.).

**45** Die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens setzt eine zeitraumbezogene Gegenleistung des Vertragspartners voraus. Es reicht aus, wenn mit der Vorleistung ein zeitraumbezogenes Verhalten erwartet wird, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst wird (BFH-Urteil vom 22.06.2011 - I R 7/10, BFHE 234, 168, BStBl II 2011, 870, Rz 14). Die Ausgaben dürfen nicht zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts gehören (BFH-Urteil vom 14.11.2012 - I R 19/12, Rz 12).

**46** b) Wird --wie im Streitfall-- die betriebliche Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks (Grund und Boden) über ein Erbbaurecht hergestellt, gelten Besonderheiten:

**47** aa) Die Bestellung eines Erbbaurechts gegen Erbbauzins wird steuerrechtlich als ein der Miete und der Pacht angenähertes entgeltliches Dauernutzungsverhältnis angesehen, das auf einen fortwährenden Leistungsaustausch zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Erbbauberechtigten gerichtet ist (z.B. BFH-Urteil vom 08.06.1994 - X R 51/91, BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779, unter II.1.a [Rz 18]). Steuerbilanziell liegt ein schwebendes Geschäft vor (BFH-Urteil vom 04.06.1991 - X R 136/87, BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70, unter 1.b). Der Grundstückseigentümer (Erbbauverpflichtete) hat für die Dauer der Erbbaurechtsbestellung die Nutzung des Grundstücks durch den Erbbauberechtigten zu dulden und erhält als Entgelt (Gegenleistung) laufende Leistungen des Erbbauberechtigten in Form des wiederkehrenden Erbbauzinses (BFH-Urteil in BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779, unter II.1.a). Danach sind die Erbbauzinsen keine Anschaffungskosten des Erbbaurechts, sondern sofort abzugsfähige Betriebsausgaben beim Erbbauberechtigten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779, unter II.1.a; in BFH/NV 1998, 569, unter 1.; Vorlagebeschluss des BFH vom 07.12.2010 - IX R 70/07, BFHE 232, 121, BStBl II 2011, 346, Rz 37 ff., m.w.N.). Beim Grundstückseigentümer (Erbbauverpflichteten) liegen Betriebseinnahmen vor, soweit sich das Grundstück im Betriebsvermögen befindet. Trotz der steuerbilanziellen Einordnung als schwebendes Geschäft wird das Erbbaurecht selbst als ein abnutzbares bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut des Sachanlagevermögens angesehen (BFH-Urteil in BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70, unter 1.c). Denn das Bilanzierungsverbot reicht nach Grund und Umfang nicht weiter als die für die Dauer des Schwebezustands vermutete Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung (BFH-Urteil in BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70, unter 1.b). Als Anschaffungskosten des Erbbaurechts werden aber nur solche einmaligen Aufwendungen behandelt, die im Zusammenhang mit dem Vertragsschluss anfallen (z.B. Notar- und Gerichtsgebühren, Maklerprovisionen, Grunderwerbsteuer) oder die als Entgelt für das Zustandekommen des Nutzungsüberlassungsvertrags getätigt worden sind (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 569, unter 1., m.w.N.). Diese Anschaffungskosten sind nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG linear auf die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt abzuschreiben (BFH-Urteil in BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70, unter 1.; vgl. auch Schmidt/Kulosa, EStG, 41. Aufl., § 6 Rz 92).

**48** bb) Der Erbbauberechtigte muss in seiner Bilanz --neben dem Erbbaurecht-- die das Bauwerk (vgl. dazu § 1 Abs. 1 des Erbbaurechtsgesetzes --ErbbauRG--) ausmachenden selbständigen Wirtschaftsgüter ausweisen. Unter den Begriff des Bauwerks i.S. des § 1 Abs. 1 ErbbauRG fallen auch größere Bauvorhaben (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12.06.1987 - V ZR 91/86, BGHZ 101, 143; Ingenstau/Hustedt, ErbbauRG, 11. Aufl., § 1 Rz 85). Das dem Erbbauberechtigten zuzurechnende Bauwerk kann steuerrechtlich aus mehreren selbständigen Wirtschaftsgütern, u.a. aus mehreren Betriebsvorrichtungen bestehen.

**49** cc) Der Grund und Boden bleibt hingegen ein dem erbbauverpflichteten Grundstückseigentümer zuzurechnendes Wirtschaftsgut, es sei denn, das wirtschaftliche Eigentum hieran ist ausnahmsweise dem Erbbauberechtigten zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 02.05.1984 - VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820, unter II.2.b aa).

**50** dd) Die Qualifizierung des dem Erbbaurecht zugrundeliegenden Nutzungsverhältnisses als schwebendes Geschäft führt dazu, dass Vorleistungen des Erbbauberechtigten aus dem Erbbaurechtsverhältnis bei jenem als Aufwand aktiv (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) und beim Erbbauverpflichteten (spiegelbildlich) als Einnahme passiv (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) abzugrenzen sind. Eine solche Vorleistung bejaht der BFH auch dann, wenn der bilanzierende Erbbauberechtigte im Erbbaurechtsvertrag die Kosten der (erstmaligen) Erschließung für das Grundstück des (bilanzierenden) Erbbauverpflichteten übernimmt. Die Qualifizierung der vom Erbbauberechtigten vertraglich übernommenen --ohne eine solche Regelung ansonsten vom Erbbauverpflichteten zu tragenden (BFH-Urteil vom 20.11.1980 - IV R 126/78, BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398, unter 2.c; Ingenstau/Hustedt, a.a.O., § 2 Rz 51)-- Erschließungskosten als zusätzliches Nutzungsentgelt (vorausbezahlter Erbbauzins) beruht auf einer Interessenabwägung der Parteien im Erbbaurechtsvertrag. Die Übernahme dieser Kosten durch den

Erbbauberechtigten (Freistellung des Erbbauverpflichteten von einer Verbindlichkeit) stellt ein im Erbbaurechtsverhältnis empfangenes Entgelt dar (BFH-Urteile in BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398, unter 2.c; vom 08.12.1988 - IV R 33/87, BFHE 155, 532, BStBl II 1989, 407, unter 1.); es handelt sich um eine Modalität der Tilgung eines einheitlich kalkulierten Nutzungsentgelts (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 569, unter 1.). Die Vorleistung durch Übernahme der Erschließungskosten ist beim bilanzierenden Erbbauberechtigten durch die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens auszuweisen und auf die Dauer des Erbbaurechts als Aufwand zu verteilen (BFH-Urteile vom 17.04.1985 - I R 132/81, BFHE 144, 213, BStBl II 1985, 617, unter 3.b; vom 23.09.2003 - IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159, unter II.2.c). Das entsprechende Nutzungsentgelt ist beim Erbbauverpflichteten als Vermögenszugang beim Grund und Boden zu aktivieren (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 569, unter 1.). Der Erbbauverpflichtete hat diesem Entgelt (Vermögenszugang) einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten in gleicher Höhe gegenüberzustellen und zu jedem Bilanzstichtag linear aufzulösen (vgl. zum Ganzen BFH-Urteile in BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398; in BFH/NV 1998, 569). Eine Gewinnrealisierung beim Erbbauverpflichteten entfällt jedoch, wenn dieser dem Erbbauberechtigten beim Erlöschen des Erbbaurechts die getragenen Erschließungskosten ersetzen muss (BFH-Urteil in BFHE 132, 418, BStBl II 1981, 398, unter 3.).

**51** ee) Schließlich besteht die Möglichkeit, dass die vom Erbbauberechtigten getragenen Aufwendungen weder die Qualität eines eigenen --dem Erbbauberechtigten zuzurechnenden-- Wirtschaftsguts (z.B. eines Erbbaurechts oder einer Betriebsvorrichtung) noch die eines (vorausbezahlten) Erbbauzinses besitzen, sondern Aufwendungen auf den Grund und Boden des Erbbauverpflichteten und damit auf ein fremdes Wirtschaftsgut sind.

**52** Nach der Rechtsprechung des BFH gebietet das allen Einkunftsarten zugrundeliegende objektive Nettoprinzip grundsätzlich den Abzug der vom Steuerpflichtigen zur Einkünfteerzielung getätigten Aufwendungen auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter erbracht werden. Bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen wird der Aufwand bilanztechnisch "wie ein materielles Wirtschaftsgut" behandelt (BFH-Urteil vom 19.12.2012 - IV R 29/09, BFHE 240, 83, BStBl II 2013, 387, Rz 27). Die Behandlung von Aufwendungen "wie ein materielles Wirtschaftsgut" soll die typisierte Verteilung der Aufwendungen in Anlehnung an die Regeln bewirken, die für Aufwendungen auf ein eigenes Wirtschaftsgut derselben Art gelten (BFH-Urteil in BFHE 240, 83, BStBl II 2013, 387, Rz 28). Danach können die vom Nichteigentümer getragenen Anschaffungs-/Herstellungskosten auf ein fremdes Wirtschaftsgut grundsätzlich nicht sofort abgezogen werden. So sind z.B. die Herstellungskosten für ein fremdes Gebäude als Posten für die Verteilung des eigenen Aufwands zu aktivieren und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abzuschreiben (BFH-Urteil in BFHE 240, 83, BStBl II 2013, 387, Rz 27).

**53** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Verfüllungskosten rechtsfehlerhaft den Herstellungskosten der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) zugeordnet. Es handelt sich um nachträgliche Herstellungskosten i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 3 HGB auf den der X-GmbH zuzurechnenden Grund und Boden.

**54** Die Aufwendungen für die Geländeverfüllung stellen keinen im Erbbaurechtsverhältnis begründeten vorausbezahlten Erbbauzins dar und sind daher nicht aus diesem Grund durch Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens abzugrenzen (dazu a). Diese Aufwendungen sind auch nicht als Anschaffungskosten für das Erbbaurecht linear über die Nutzungsdauer des Erbbaurechts zu verteilen (dazu b). Die Verfüllungskosten können auch nicht aufgrund der im Streitfall gegebenen Umstände der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) zugerechnet werden. Es handelt sich vielmehr um Herstellungskosten auf den Grund und Boden der X-GmbH (dazu c).

**55** a) Anders als bei der Übernahme der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten stellt im Streitfall die Belastung der Klägerin mit den Verfüllungskosten --unabhängig davon, ob eine solche Maßnahme überhaupt zum Inhalt eines Erbbaurechts gemacht werden kann (vgl. §§ 2 ff. ErbbauRG)-- keine Gegenleistung für die Duldung der Nutzung durch die X-GmbH dar. Denn es fehlt hinsichtlich der Belastung mit den Verfüllungskosten bereits an einer Verbindlichkeit der Grundstückseigentümerin (X-GmbH), die sie im Innenverhältnis gegenüber der Klägerin (Erbbauberechtigte) hätte tragen müssen.

**56** aa) Das Erbbaurecht gestattet dem Erbbauberechtigten, auf dem Grundstück ein Bauwerk zu haben (§ 1 Abs. 1 ErbbauRG). Dies bedeutet aber nicht, dass noch ausstehende Maßnahmen einer Landgewinnung, die für die Errichtung des Bauwerks erforderlich sind, vom Grundstückseigentümer vorzunehmen und zu bezahlen sind. Ist den Beteiligten bei Vertragsschluss die Beschaffenheit des Grundstücks und die sich hieraus ergebende Notwendigkeit weiterer grundstücksbezogener Maßnahmen bekannt, fällt dies in den Aufgaben- und Risikobereich des Erbbauberechtigten. Dementsprechend trägt beim Kauf eines sich auf Bauerwartungsland beziehenden

Erbbaurechts in der Regel der Käufer das Risiko, ob und wann das Grundstück bebaubar ist (BGH-Urteil in BGHZ 101, 143).

57 bb) Entsprechend verhält es sich im Streitfall. Die Vornahme der Geländeverfüllung fiel nicht in den Aufgabenbereich der X-GmbH. Der Klägerin und der X-GmbH war bei Bestellung und Erweiterung des (entgeltlichen) Erbbaurechts bekannt, dass das Erbbaugrundstück (auch) aus Wasserflächen bestand, die Errichtung des Bauwerks aber festen Grund und Boden erforderte. Gleichwohl wurde das Erbbaurecht an diesem Erbbaugrundstück bestellt und erweitert. Zudem enthalten die vom FG in Bezug genommenen Erbbaurechtsverträge keine Regelungen, denen entnommen werden könnte, dass die Vertragspartner die Verfüllungskosten als Teil des Erbbauzinses betrachtet hätten. Dies ist schlüssig, weil der Grundstückseigentümer nicht versuchen muss, Aufwendungen, die er nicht tragen muss, als Erbbauzins wiederzuerlangen.

58 Damit ist keine Grundlage erkennbar, wonach auch die Verfüllungskosten Bestandteil eines einheitlich kalkulierten Nutzungsentgelts (Erbbauzins) gewesen sind.

59 b) Ebenso sind die Verfüllungskosten keine Anschaffungskosten des Erbbaurechts. Diese Aufwendungen sind --anders als Notar- und Gerichtsgebühren oder die Grunderwerbsteuer-- nicht einmalig im Zusammenhang mit der Bestellung des Erbbaurechts angefallen. Sie stellen auch kein einmaliges Entgelt für die Übertragung eines Erbbaurechts dar. Denn die Klägerin hat kein bestehendes Erbbaurecht von einem zwischenzeitlich Erbbauberechtigten gegen Entgelt erworben (vgl. dazu BFH-Urteile vom 23.11.1993 - IX R 84/92, BFHE 173, 61, BStBl II 1994, 292, unter 2.; vom 27.07.1994 - X R 97/92, BFHE 175, 115, BStBl II 1994, 934, unter II.1.).

60 c) Die Verfüllungskosten sind auch nicht als Herstellungskosten der in Spundwandbauweise errichteten Kaimauer zu beurteilen, sondern als nachträgliche Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 3 HGB) des Grund und Bodens der X-GmbH.

61 Die Kaimauer (Spundwand) ist zwar als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren (dazu aa). Die Verfüllungskosten sind aber als nachträgliche Herstellungskosten des Grund und Bodens der X-GmbH zu beurteilen. Abweichendes ergibt sich nicht daraus, dass sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der beabsichtigten Bebauung des Grund und Bodens angefallen sind (dazu bb). Im Übrigen bilden das durch die Geländeverfüllung neu gewonnene Land und die Spundwand kein einheitliches Wirtschaftsgut (dazu cc).

62 aa) Rechtlich nicht zu beanstanden ist zwar die Ansicht des FG, dass es sich bei der Kaimauer (Spundwand) um eine Betriebsvorrichtung handele. Denn ein wesentlicher Teil des Betriebs eines Containerterminals ist das Be- und Entladen von Schiffen, so dass die Kaimauer (Spundwand), an der die Schiffe zu diesem Zweck anlegen, in einer besonderen Beziehung zum Gewerbebetrieb der Klägerin steht, mithin das Gewerbe unmittelbar durch die Kaimauer betrieben wird (so auch BFH-Urteil vom 09.11.1983 - I R 188/79, BFHE 139, 408, BStBl II 1984, 149; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 05.06.2013 --Abgrenzungserlass--, BStBl I 2013, 734, Tz. 4.5).

63 Nach der in den Streitjahren geltenden AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Hafenbetriebe" (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 06.12.2001 - IV D 2-S 1551-470/01, BStBl I 2001, 836) beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Spundwände 20 Jahre. Es ist nicht erkennbar, dass dieser Abschreibungszeitraum, den das FA der Abschreibung in den angegriffenen Bescheiden zugrunde gelegt hat, zu einer unzutreffenden Besteuerung führen könnte (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696, Rz 32).

64 bb) Entgegen der Auffassung des FG sind die Verfüllungskosten jedoch nicht der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) zuzuordnen, sondern als nachträgliche Herstellungskosten des fremden Grund und Bodens zu beurteilen. Denn ihr Zweck bestand darin, den Grund und Boden durch die Landgewinnung in einen für die Erbbaurechtsausübung nutzbaren Zustand zu versetzen. Dadurch hat der Grund und Boden eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 3 HGB erfahren.

65 Im Streitfall ist das FG zwar stillschweigend zutreffend davon ausgegangen, dass der Grund und Boden (die Erbbaugrundstücke) der X-GmbH zuzurechnen ist. So bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin ausnahmsweise wirtschaftliche Eigentümerin der Erbbaugrundstücke geworden ist. Das FG hat aber rechtsfehlerhaft eine wesentliche Verbesserung des Grund und Bodens i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 3 HGB verneint, weil die Aufwendungen in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung der neu geschaffenen Landflächen stünden. Entgegen der Auffassung des FG steht jedoch ein zeitlicher und sachlicher

Zusammenhang von Grundstücksaufwendungen mit einer beabsichtigten Bebauung der Zuordnung dieser Aufwendungen zu den Herstellungskosten des Grund und Bodens nicht entgegen.

66 (1) Eine Verbesserung ist i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 3 HGB wesentlich, wenn über die zeitgemäße Erneuerung hinaus nach objektiven Maßstäben der Gebrauchswert des Wirtschaftsguts im Ganzen deutlich erhöht wird. Dies ist der Fall, wenn die Veränderungen zu einer höheren Nutzbarkeit des Wirtschaftsguts führen, durch die Maßnahmen somit ein höheres "Nutzungspotenzial" geschaffen wird. Dies ist vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung des Unternehmens zu beurteilen und zu bejahen, wenn das Wirtschaftsgut so verändert wird, dass die bisherige Nutzbarkeit nicht nur erhalten, sondern verbessert wird, aber auch, wenn eine andere Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts geschaffen wird (BFH-Urteil vom 25.01.2006 - I R 58/04, BFHE 213, 291, BStBl II 2006, 707, unter II.2.c, m.w.N.).

67 (2) So verhält es sich im Streitfall. Die Geländeverfüllungen dienten der erstmaligen und großflächigen Gewinnung von zu Lande nutzbarem Grund und Boden. Diese Landgewinnung war Voraussetzung dafür, dass die Klägerin auf dem Grund und Boden die für ihre Zwecke erforderlichen, nach dem Erbbaurechtsvertrag vorgesehenen Anlagen errichten konnte. Damit hat der zuvor unter Wasser liegende Teil des Grund und Bodens, der durch die Verfüllung erstmals über Wasser bebaut werden konnte, eine neue Verwendungsmöglichkeit erhalten und damit eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung erfahren (vgl. Rade in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Rz 303).

68 (3) Unerheblich ist, dass ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang der Verfüllungskosten mit der von der Klägerin beabsichtigten Bebauung besteht. Ausgehend vom finalen Herstellungskostenbegriff ist für die Zuordnung der Aufwendungen letztendlich deren Zweckbestimmung entscheidend, nicht ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, unter II.4.c, zu Anliegerbeiträgen für ein erschlossenes Betriebsgrundstück).

69 So gehören nach ständiger Rechtsprechung auch im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der beabsichtigten Bebauung getragene Kosten für die erstmalige Erschließung --wie ausgeführt (dazu oben B.II.1.a bb (3))-- zu den dem Grund und Boden zuzuordnenden Aufwendungen. Danach können auch Aufwendungen, die nicht ausschließlich im Zusammenhang mit einer Bodennutzung stehen, sondern im Zusammenhang mit einer Bebauung erfolgen, dem Grund und Boden zuzuordnen sein. Etwas anderes ergibt sich nicht aus den vom FG zitierten BFH-Urteilen in BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512 und in BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71. In diesen Fällen hat der BFH zwar Grundstücksaufwendungen, die in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der von dem Steuerpflichtigen gewählten Art der Bebauung des Grundstücks erfolgten, den Herstellungskosten des Gebäudes oder der Außenanlage, nicht hingegen dem Grund und Boden zugeordnet. Diese Fälle sind aber dadurch gekennzeichnet, dass der vorhandene --zu Lande bereits nutzbare-- Grund und Boden zwecks der vom Steuerpflichtigen gewählten Art der Bebauung bearbeitet wurde. Es bestand ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Grundstücksaufwendungen und der beabsichtigten Bebauung. Im Streitfall besteht der Zweck der Verfüllungskosten hingegen darin, den unter dem Wasser liegenden Grund und Boden durch die Landgewinnung überhaupt erstmals in einen nutzbaren (bebaubaren) Zustand zu versetzen. Die im Streitfall angefallenen Verfüllungskosten sind daher mit den Aufwendungen für die erstmalige Erschließung eines Grundstücks vergleichbar. Solche Aufwendungen sind --unabhängig davon, ob ein konkretes Bauvorhaben ansteht-- durch die beabsichtigte Nutzung des Grund und Bodens als zu Lande bebaubare Fläche verursacht und damit dem Grund und Boden zuzuordnen.

70 cc) Abweichendes ergibt sich nicht daraus, dass das neu gewonnene Land zugleich für die Errichtung der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) erforderlich war. Der erkennende Senat ist nicht an die im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet liegende Würdigung des FG gebunden, wonach im Streitfall das durch die Geländeverfüllung neu gewonnene Land und die Spundwand eine Einheit (und damit gemeint wohl ein einheitliches Wirtschaftsgut im Sinne einer Betriebsvorrichtung) gebildet haben. Die Kaimauer (Spundwand) und der dahinter liegende Grund und Boden stellen kein einheitliches Wirtschaftsgut dar.

71 (1) Das FG hat zwar mehrere Indizien --wie z.B. den gemeinsamen Zweck und die vorgeblich dauerhafte Verbindung des eingebrachten und verdichteten Bodenmaterials mit der Spundwand-- angeführt, die für das Vorliegen eines einheitlichen Wirtschaftsguts sprechen können. Ebenso hat die Klägerin nochmals darauf hingewiesen, dass ein unabhängiger Dritter zwischen einer Spundwand und der Geländeverfüllung keine Trennung vornehmen würde, Spundwand und Geländeverfüllung für sich genommen unvollständig wären und es sich nicht um eine bloße

Uferbefestigung gehandelt habe. Außerdem würden --so die Klägerin-- in der Kaianlage immer wieder Risse auftreten, so dass sie mit nachhaltigen Instandsetzungsarbeiten belastet werde.

**72** Das FG hat aber auch festgestellt, dass die neu gewonnenen Landflächen für die Schiffsliegeplätze 2 und 3 gerade (auch) benötigt wurden, um weitere Anlagen (Errichtung von Containerkrananlagen, Errichtung bzw. Erweiterung eines Gefahrgutlagerplatzes) errichten zu können. Danach ist die vom FG gezogene Schlussfolgerung, wonach dem neu gewonnenen Land ausschließlich eine technische Funktion im Zusammenhang mit der Spundwand zukomme, nicht möglich. Es lässt sich --entgegen der Auffassung des FG-- gerade nicht folgern, dass die Geländeverfüllung nur zusammen mit der Spundwand als Kaimauer zur Be- und Entladung der anfahrenden Schiffe nutzbar ist. Vielmehr besitzt der neu gewonnene --zu Lande nutzbare-- Grund und Boden auch ohne Spundwand eine eigenständige Nutzbarkeit und damit auch eine eigene Bewertbarkeit. Der Grund und Boden ist mit der Spundwand --auch wenn beide Gegenstände einem gemeinsamen Zweck dienen-- nicht derart verzahnt, dass er seine eigene Nutzbarkeit als bebaubare Grundfläche für zahlreiche weitere Anlagen (Betriebsvorrichtungen) verliert. Aus Sicht des erkennenden Senats ist es auch nicht möglich, eine Spundwand und dahinter liegende --großflächige-- Geländeverfüllungen von ca. 11 620 qm (Schiffsliegeplatz 2) und von ca. 27 000 qm (Schiffsliegeplatz 3) nach dem äußeren Erscheinungsbild noch als eine Einheit zu betrachten.

**73** (2) Liegt schon kein einheitliches Wirtschaftsgut vor, kann auch nicht von einer einheitlichen Betriebsvorrichtung ausgegangen werden. In Ausnahmefällen mag es zwar vorstellbar sein, dass auch Teile des Grund und Bodens einer Betriebsvorrichtung zuzuordnen sind. Zu denken ist beispielsweise an den Unterbau von Schienenanlagen (vgl. Abgrenzungserlass, Tz. 4.4). Dies würde aber voraussetzen, dass der Grund und Boden seine eigenständige Nutzbarkeit und selbständige Bewertbarkeit verliert. Hieran fehlt es im Streitfall (dazu vorstehend B.II.2.c cc (1)).

**74** 3. Nach alledem liegen Aufwendungen auf ein fremdes Wirtschaftsgut --den Grund und Boden der X-GmbH-- vor, die jedenfalls nicht sofort als Betriebsausgaben abziehbar sind. Nicht zu entscheiden ist, ob für diese Aufwendungen auf fremden Grund und Boden --den Rechtsprechungsgrundsätzen zur Bildung eines Aufwandsverteilungspostens folgend (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2016 - X R 46/14, BFHE 253, 156, BStBl II 2016, 976)-- AfA ausgeschlossen ist (so HHR/Anzinger, § 7 EStG Rz 102) und sie ggf. erst mit Beendigung des Erbbaurechts abziehbar sind, oder ob sie mit Blick auf das befristete Erbbaurechtsverhältnis als Betriebsausgaben über die Nutzungsdauer zu verteilen sind. Denn im Streitfall hat bereits das FA die Verfüllungskosten über die Laufzeit des Erbbaurechts linear berücksichtigt. Die Rechtsposition der Klägerin darf im Vergleich zu dem Zeitraum vor Klageerhebung nicht verschlechtert werden (sog. Verböserungsverbot, vgl. BFH-Urteil vom 09.08.1989 - I R 4/84, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237, unter II.7.f).

**75** III. Die Entscheidung ergeht gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid. Sie erfolgt im allseitigen Einverständnis der mitwirkenden Richter aufgrund einer Beratung und Abstimmung im Rahmen einer Videokonferenz (zur Zulässigkeit einer solchen Entscheidung s. BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152).

**76** IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de