

### Nachträgliche Anschaffungskosten durch Beseitigung von Nutzungseinschränkungen

1. NV: Hat ein Steuerpflichtiger zunächst ein mit einem dinglichen Recht belastetes Grundstück erworben und löst er dieses später ab, um das Grundstück zu nicht mehr durch das Recht belasteten Zwecken nutzen zu können, sind die Aufwendungen zur Beseitigung der dinglichen Belastung nachträgliche Anschaffungskosten auf den Grund und Boden.

2. NV: Es spielt für das Vorliegen von Anschaffungskosten grundsätzlich keine Rolle, ob die beseitigten Einschränkungen in der Nutzbarkeit des Grundstücks öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Art sind.

3. NV: Gilt eine zivilrechtlich vollbeendete Personengesellschaft als steuerrechtlich fortbestehend, weil noch Steuerverfahren anhängig sind, bei denen sie selbst Steuerschuldnerin ist, so steht ihr auch die Klagebefugnis gegen die Gewinnfeststellungsbescheide nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO weiterhin zu.

ESTG § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Abs. 2

HGB § 255 Abs. 1 Satz 2

FGO § 48 Abs. 1 Nr. 1, § 118 Abs. 2, § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1

BGB § 133, § 157, § 1090

BauGB § 30 Abs. 1

Urteil vom 7. Juni 2018 IV R 37/15

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 28. April 2015

8 K 2129/13

## T e n o r

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28. April 2015 8 K 2129/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## G r ü n d e

### I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die bis zu ihrer Auflösung ein Kieswerk betrieben und Baustoffe, insbesondere Sand, Schotter und Kies, verkauft hatte. An der Klägerin waren im Streitjahr 2007 als Komplementärin die X-Beteiligungs-GmbH und als Kommanditistin die Y-GmbH & Co. Holding KG (Holding-KG) beteiligt. Die Firma der Holding-KG wurde später in Z-GmbH & Co. KG geändert. Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 31. Dezember 2007 wurde die Klägerin aufgelöst. Als Liquidator wurde A bestellt. Im Jahr 2011 wurde die Klägerin nach Beendigung der Liquidation im Handelsregister gelöscht.
- 2 Mit notariellen Verträgen vom 29. April 1985 und 11. März 1986 erwarb die Klägerin von der Stadt S zwei in S belegene Flurstücke (nachfolgend: das Grundstück). Die Klägerin verpflichtete sich in den Kaufverträgen, keine Supermärkte, Discountgeschäfte oder ähnlich ausgerichtete Handelsbetriebe auf dem Grundstück zu betreiben. Zur Sicherung dieser Verpflichtung wurde eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit für S in das Grundbuch eingetragen. Die Klägerin nutzte das

Grundstück als Abstellplatz für LKW und die dazugehörige Verwaltung.

3 Am 13. Dezember 2002 übertrug die Klägerin das Grundstück unentgeltlich zu Buchwerten auf die Holding-KG, die die bisherige Nutzung beibehielt. Das Grundstück wurde in der Sonderbilanz der Holding-KG bei der Klägerin geführt.

4 Mit notariell beurkundetem Erbbaurechtsvertrag vom 28. April 2005 bestellte die Holding-KG der Q-KG für einen jährlichen Erbbauzins von 96.000 € ein Erbbaurecht an dem Grundstück. Nach dem Erbbaurechtsvertrag war die Q-KG berechtigt, auf dem Grundstück einen Lebensmittelmarkt samt Nebengebäuden und Parkplätzen zu errichten und zu betreiben. In dem Erbbaurechtsvertrag wurde auf die bestehende beschränkte persönliche Dienstbarkeit der S hingewiesen. Der Erbbaurechtsvertrag regelte auszugsweise:

5 "Aufschiebende Bedingung  
10.1 Dieser Vertrag ist aufschiebend bedingt abgeschlossen. Der Vertrag erlangt volle Wirksamkeit, wenn alle unten genannten Bedingungen bis zum 30. April 2007 wie folgt eingetreten sind:  
a) Erteilung einer bestandskräftigen und vollziehbaren Baugenehmigung zur Errichtung und zum Betrieb eines eingeschossigen Lebensmittel-Marktes ohne Sortimentsbeschränkung (...)"

6 Die Holding-KG schloss am 31. Januar 2007 mit S einen Vertrag. Darin verpflichtete sich S zunächst, den für das Grundstück geltenden Bebauungsplan, demgemäß die Genehmigung von Einzelhandelsbetrieben zum damaligen Zeitpunkt unzulässig war, zu ändern. Durch die Änderung des geltenden Bebauungsplans sollte die Errichtung eines Lebensmittelmarktes auf dem Grundstück ermöglicht werden (vgl. § 1 des abgeschlossenen städtebaulichen Vertrags). Die Holding-KG verpflichtete sich im Gegenzug,

die Kosten und sonstigen Aufwendungen für die Aufstellung des Bebauungsplans zu übernehmen und hierfür einen Kostenbeitrag von 10.000 € zu leisten (§ 2 des städtebaulichen Vertrags). Weiterhin verpflichtete sich S, auch die beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten betreffend die Verpflichtung der Holding-KG, keine Supermärkte, Discountgeschäfte oder ähnlich ausgerichtete Handelsbetriebe zu errichten, aufzuheben und diese Rechte zu löschen. Dafür hatte die Holding-KG eine Entschädigung an S in Höhe von 30.000 € zu zahlen. Die Holding-KG bezahlte die vereinbarten 40.000 € an S. Die Q-KG errichtete den Lebensmittelmarkt auf dem Grundstück.

7 Die Klägerin behandelte die Zahlung an S als Sonderbetriebsaufwand der Holding-KG für das Streitjahr.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging demgegenüber davon aus, dass es sich bei der Zahlung der Holding-KG um Anschaffungskosten des Grund und Bodens handele, und erkannte den sofortigen Sonderbetriebsausgabenabzug nicht an. Das FA änderte deshalb unter Aufhebung der Vorbehalte der Nachprüfung am 2. Juli 2010 den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2007 sowie am 13. Juli 2010 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) für 2007.

9 Der dagegen erhobene Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 28. April 2015 statt.

10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die streitigen Aufwendungen über 40.000 € könnten im Streitjahr nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, sondern seien als Anschaffungskosten des Grund und Bodens zu

aktivieren.

- 11 Das FA beantragt,  
das Urteil des FG vom 28. April 2015 8 K 2129/13 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 13 Die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben seien anzuerkennen. Anschaffungskosten lägen nicht vor. Das Grundstück sei bereits betriebsbereit gewesen; durch den Abschluss des Erbbaurechtsvertrags habe es seine Betriebsbereitschaft auch nicht verloren. Bei den hier getätigten Aufwendungen handele es sich nicht um grundstücksbezogene Maßnahmen, wie etwa bei der Erschließung eines Grundstücks durch eine weitere Zufahrt.
- 14 Der Senat hat mit Beschluss vom 13. Februar 2018 die Holding-KG, beschränkt auf das Verfahren der Gewinnfeststellung für 2007, beigegeben.
- 15 Die Klägerin, das FA und die Beigeladene haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## II.

- 16 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage, § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FG ist zu Recht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu unter 1.). Es hat aber das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten rechtsfehlerhaft verneint (dazu unter 2.). Da Spruchreife vorliegt, kann der Senat selbst in der Sache entscheiden und weist die Klage ab (dazu unter 3.).

- 17 1. Die Klage war zulässig, insbesondere war die Klägerin befugt, Klage auch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben.
- 18 a) Zwar endet die Befugnis der Personengesellschaft, nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO für ihre Gesellschafter Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben, grundsätzlich mit ihrer Vollbeendigung und es lebt die bisher überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der betreffende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. April 2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650; BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 19, und BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 12). Anders verhält es sich jedoch bei einer Klage gegen Steuerbescheide, deren Inhaltsadressatin die Personengesellschaft selbst ist, wie dies bei den Betriebssteuern der Fall ist. Liegt kein Fall einer Gesamtrechtsnachfolge vor, bei der die Klagebefugnis auf den Rechtsnachfolger übergeht, so gilt die Personengesellschaft trotz einer etwaigen zivilrechtlichen Vollbeendigung so lange als steuerrechtlich existent, wie noch Steueransprüche gegen sie oder von ihr geltend gemacht werden und das Rechtsverhältnis zu den Finanzbehörden nicht endgültig abgewickelt ist (vgl. BFH-Beschluss vom 12. April 2007 IV B 69/05, BFH/NV 2007, 1923, und BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 13). Gilt eine Personengesellschaft als steuerrechtlich fortbestehend, weil noch Steuerverfahren anhängig sind, bei denen sie selbst Steuerschuldnerin ist, so steht ihr nach der Rechtsprechung des Senats auch die Klagebefugnis gegen die Gewinnfeststellungsbescheide nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO weiterhin zu (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2007, 1923, unter 1.c,

und vom 16. Dezember 2009 IV B 103/07, BFH/NV 2010, 865, unter II.1.).

19 b) Danach hat das FG zu Recht die Klagebefugnis der Klägerin bejaht. Selbst wenn die Klägerin im Zeitpunkt der Klageerhebung bereits zivilrechtlich vollbeendet war, ist ihre Klagebefugnis nicht entfallen. Denn Klage und Revision richten sich sowohl gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid als auch gegen einen gewerbsteuerlichen Verlustfeststellungsbescheid.

20 2. Das Urteil des FG hat zu Unrecht das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten für das Grundstück verneint.

21 a) Die Klägerin unterhielt im Streitzeitraum einen Gewerbebetrieb und ermittelte ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1, § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Betriebsvermögensvergleich. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist. In die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft sind gemäß § 4 Abs. 1 EStG auch die (positiven und negativen) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie die Sonderbetriebseinnahmen, insbesondere die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG), und die Sonderbetriebsausgaben einzubeziehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a bb, und BFH-Urteil vom 12. Februar 2014 IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, Rz 22).

- 22 b) Die steuerliche Bewertung des Sonderbetriebsvermögens der Beigeladenen bei der Klägerin erfolgt nach § 6 EStG.
- 23 aa) Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter wie der Grund und Boden sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, unter II.4.a). Die Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungskosten erfolgt nach der Definition des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C.III.1.c dd, und BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 50/08, unter II.c bb).
- 24 bb) 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. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.
- 25 Ein Wirtschaftsgut ist betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Zu den Anschaffungskosten zählen daher auch die Aufwendungen, die erforderlich sind, um das Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß nutzen zu können. Die Art und Weise, wie das Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimmt der Erwerber (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2010 X R 30/07, Rz 45). Der durch den Erwerber zu bestimmende Zweck der Nutzung eines Grundstücks i.S. von § 255 Abs. 1 HGB erschöpft sich nicht darin, dass das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften im Rahmen einer bestimmten Ein-



kunftsart genutzt werden soll und damit betriebsbereit wäre, wenn es dafür überhaupt einsetzbar ist. Der Zweck der Nutzung stellt vielmehr auf die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber das Grundstück zur Einkünfteerzielung nutzen will, ab. Für Grund und Boden wird dessen Betriebsbereitschaft alleine 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, sodass es am "Versetzen" des Grund und Bodens in einen betriebsbereiten Zustand fehlt (BFH-Urteil vom 20. Juli 2010 IX R 4/10, BFHE 230, 392, BStBl II 2011, 35, Rz 13).

- 26 Verändern sich diese Merkmale jedoch und geht dies mit einer wesentlichen Verbesserung des Grund und Bodens und damit auch mit einer Werterhöhung einher, so sind (nachträgliche) Anschaffungskosten anzunehmen (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 2003 IV R 40/02, BFHE 204, 219, BStBl II 2004, 282, unter 2., und in BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, unter II.4.c).
- 27 Nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens sind danach etwa die Kosten für die erstmalige Erschließung (z.B. BFH-Urteil vom 12. Januar 1995 IV R 3/93, BFHE 177, 52, BStBl II 1995, 632, unter 1.a) oder Aufwendungen, die einem Eigentümer durch Abgabe von Grundstücksflächen entstehen, für die er --im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Umlegungsverfahrens-- durch Änderung der Bauleitplanung eine (geänderte) Bebaubarkeit seiner Grundstücke erhält (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 1989 IV R 27/87, BFHE 157, 554, BStBl II 1990, 126, unter 2.).
- 28 cc) Werden Aufwendungen getätigt, um rechtliche Beschränkungen des Eigentumsrechts zu verändern, so werden nachträgliche An-

schaffungskosten auf den Grund und Boden nach der Rechtsprechung des BFH etwa dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zunächst ein mit einem dinglichen Nutzungsrecht belastetes Grundstück erworben hat, dieses Nutzungsrecht später jedoch ablöst und damit die Beschränkung seines Eigentums beseitigt (vgl. BFH-Urteile vom 21. Dezember 1982 VIII R 215/78, BFHE 138, 44, BStBl II 1983, 410 - Löschung eines Erbbaurechts; vom 26. Juni 1991 XI R 4/85, BFH/NV 1991, 681 - entgeltliche Ablösung eines Vermächtnisnießbrauchs durch Miterben, und vom 15. Dezember 1992 IX R 323/87, BFHE 169, 386, BStBl II 1993, 488, unter 2. - Ablösung eines dinglichen Wohnungsrechts). Es spielt hierbei grundsätzlich keine Rolle, ob die getragenen Kosten zur erhöhten Nutzbarkeit des Grund und Bodens für die Beseitigung von Beschränkungen aufgewendet werden, die öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich begründet sind.

29 dd) Für die Zuordnung entstandener Kosten zu den (nachträglichen) Anschaffungskosten ist ein bloß kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend. Es bedarf auch der entsprechenden Zweckbestimmung. Aus Sicht des Bilanzierenden muss dieser Zweck auf die beabsichtigte Funktion und Eigenschaft, also den angestrebten Erfolg und betriebsbereiten Zustand des Wirtschaftsguts als Teil des Betriebsvermögens gerichtet sein (sog. finaler Begriff der Anschaffungskosten, vgl. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBl II 1984, 101, unter A.1., und in BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, unter II.4.c).

30 3. Das Urteil des FG ist aufzuheben. Das FG hat seiner Entscheidung abweichende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt (a). Auch dessen Würdigung, der Aufwand der Klägerin sei nicht zweckgerichtet für die Beseitigung der Einschränkung der Nutzbarkeit des Grundstücks, sondern zur Einkünfteerzielung er-

folgt, ist für den BFH nicht bindend, da sie gegen die Grundsätze der Auslegung von Verträgen verstößt (b). Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen (c).

31 a) Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass Aufwendungen zur Beseitigung bestehender rechtlicher Beschränkungen einer Grundstücksnutzung nicht als nachträgliche Anschaffungskosten zu behandeln seien, wenn der Steuerpflichtige durch Vereinbarung einer Nutzungsüberlassung vor allem (höhere) Einkünfte habe erzielen wollen. Denn der dingliche Bezug der Beseitigung der Einschränkungen des Eigentums trete dann in den Hintergrund.

32 Der Senat folgt dieser Begründung nicht, sondern hält ausdrücklich an den oben (unter II.2.b) dargelegten Abgrenzungsmerkmalen fest. Das FG verkennt den Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB, wenn es annimmt, Kosten für eine Maßnahme seien bereits deshalb sofort abziehbar, weil der Steuerpflichtige damit seine Einkünfte habe erhöhen wollen. Denn diese Absicht liegt grundsätzlich jedem betrieblichen Aufwand zugrunde und ist als solche nicht geeignet, als Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten und sofort abziehbaren Betriebsausgaben zu dienen. Maßgeblich ist alleine, ob Aufwendungen dazu dienen, die vom Steuerpflichtigen bezweckte Betriebsbereitschaft des Grundstücks herzustellen, und eine Werterhöhung für das Grundstück bewirken.

33 Entgegen der Ansicht des FG kann aus dem BFH-Urteil vom 26. Januar 2011 IX R 24/10 keine Abkehr von der o.g. Rechtsprechung zur Bestimmung der nachträglichen Anschaffungskosten abgeleitet werden. Der BFH hat in jenem Urteil entschieden, dass eine Abfindungszahlung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort als Werbungskosten abzugsfähig und nicht den Anschaffungskosten zuzurechnen sei, wenn die Zahlung

dafür geleistet werde, dass ein bestehendes Erbbaurecht vorzeitig beendet und damit der Neuabschluss eines mit einem anderen Nutzer vereinbarten Erbbaurechts unter Ansatz eines höheren Erbbauzinses ermöglicht werde. Die Entscheidung stellt ausdrücklich klar, dass die Nutzungsüberlassung durch die Eigentümer vor und nach Zahlung der Abfindung dieselbe geblieben sei --eine Nutzungsüberlassung durch Einräumung eines Erbbaurechts--, lediglich die wirtschaftlichen Bedingungen der Einkünfteerzielung optimiert worden seien. Die Eigentümerin hatte in jenem Fall die Aufhebung des bisherigen Erbbaurechts gegen Zahlung einer Abfindung erreicht und noch am selben Tag einen neuen, mit höherem Entgelt versehenen Erbbaurechtsvertrag abgeschlossen. Für eine solche nur so kurzfristige Erlangung unbelasteten Eigentums überlagert nach Auffassung des BFH der wirtschaftliche Zusammenhang der Ablösezahlung mit der Überlassung an den neuen Erbbauberechtigten die Ablösung des alten Erbbaurechts, so dass keine nachträglichen Anschaffungskosten vorliegen.

34 Auf den vorliegenden Streitfall ist diese Entscheidung jedoch nicht übertragbar. Es kann nicht angenommen werden, dass der von der Beigeladenen verfolgte Zweck, unbelastetes Eigentum zu erlangen, überlagert wurde. Denn die Beigeladene hat mit den hier streitigen Aufwendungen erreicht, dass die eingeschränkte Nutzbarkeit des Grundstücks durch die Vorgaben der öffentlichen Bauleitplanung und der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit der S dauerhaft entfallen. In Zukunft kann das Grundstück durch die Beigeladene --und einen etwaigen Rechtsnachfolger-- frei von den bisher bestehenden Belastungen für Zwecke des Einzelhandels genutzt werden. Es liegt mithin kein Fall vor, in dem die Belastung des Eigentums unverändert fortbesteht und nur die Bedingungen für die Nutzung des Eigentums geändert werden.

35 b) Der Würdigung des FG, die Eigentümerbefugnisse der Beigeladenen seien durch die Zahlungen an S nicht erweitert, sondern eingeschränkt worden, weil die Aufwendungen getätigt worden seien, als die Beigeladene schon der Q-KG gegenüber durch einen Erbbaurechtsvertrag verpflichtet gewesen sei, kann ebenfalls nicht gefolgt werden.

36 Diese Auslegung des mit der Q-KG geschlossenen Vertrags vom 28. April 2005 ist für den Senat nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, denn sie widerspricht den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- (vgl. dazu die ständige BFH-Rechtsprechung, u.a. Urteile vom 21. Oktober 2014 VIIIIR 44/11, BFHE 247, 308, BStBl II 2015, 593, und vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, Rz 18). Aus Ziff. 10.1 des genannten Erbbaurechtsvertrags vom 28. April 2005 ergibt sich, dass dieser Vertrag bis zur Erteilung der Baugenehmigung zur Errichtung und zum Betrieb eines Lebensmittelmarktes aufschiebend bedingt war. Nach § 158 Abs. 1 BGB wurde der Vertrag deshalb erst mit Eintritt der Bedingungen wirksam. Damit war gesichert, dass der Erbbaurechtsvertrag erst dann verbindlich wird, wenn die Eigentümerbefugnisse der Beigeladenen nicht mehr hinsichtlich der Grundstücksnutzung für den Einzelhandel beschränkt sein würden. Diese Beeinträchtigungen des Eigentumsrechts wurden durch den Vertrag mit S vom 31. Januar 2007 auch beseitigt, sodass die Beigeladene die erweiterte Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks erreicht hatte, die sie dann --entsprechend ihrer Planung-- dem neuen Nutzer zur Verfügung stellte.

37 c) Der Senat kann auf Grundlage der getroffenen Feststellungen selbst entscheiden und weist die Klage ab (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

38 Die Aufwendungen der Beigeladenen sind nachträgliche Anschaffungskosten für den Grund und Boden. Durch die Vereinbarungen mit S vom 31. Januar 2007 und die damit einhergehende Zahlung hat sie erreicht, dass die bisher bestehenden rechtlichen Hindernisse, die der bezweckten Nutzungsüberlassung des Grundstücks an die Q-KG zum Betrieb eines Lebensmittelmarktes entgegenstanden, beseitigt wurden. Diese Hindernisse bestanden in den einer Genehmigung des Vorhabens entgegenstehenden Bestimmungen des Bebauungsplans (vgl. § 30 Abs. 1 des Baugesetzbuchs --BauGB--) wie auch in der einer entsprechenden Nutzung widersprechenden beschränkten persönlichen Dienstbarkeit der S (vgl. § 1090 BGB). Mit Beseitigung dieser rechtlichen Hindernisse konnte die Beigeladene das Grundstück seiner neuen Bestimmung, Nutzung für den Einzelhandel, zuführen. Die bestehenden öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Einschränkungen wurden beseitigt, um das Grundstück entsprechend den Vorstellungen seiner Eigentümerin nutzen zu können, und es mithin für deren Zwecke betriebsbereit zu machen. Die Erweiterung der Nutzbarkeit des Grundstücks führte auch zu einer Werterhöhung des Grundstücks.

39 Es kommt danach nicht darauf an, ob der durch die Klägerin begehrte Ansatz von Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen schon daran scheitern muss, dass dieser Aufwand nicht als Sonderbetriebsaufwand bei der Gewinnermittlung der Klägerin, sondern als durch den Betrieb der Beigeladenen (Erzielung von Einkünften aus der Gebrauchsüberlassung eines Grundstücks im Wege des Erbbaurechts) veranlasster Aufwand in deren Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist.

40 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO.

41 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten  
ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2  
FGO).