
Datum: 13.08.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3686/18 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0813.2K3686.18E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Die Klägerin begehrt die Abziehbarkeit von 59.144,57 EUR als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG). 2

Im Streitjahr 2015 wurde die Klägerin zusammen mit ihrem Ehemann zur Einkommensteuer veranlagt. Sie war Eigentümerin des im Grundbuch von P Blatt xxxx unter der lfd. Nr. x als „Gebäude und Freifläche, Wohnen, „A-Str. 74“ eingetragenen Grundstücks Flur xx Parzelle I, aus dem sie Mieteinkünfte erzielte. Die beiden südlich dieser Parzelle gelegenen und im Grundbuch als „Freifläche, A Straße und Weg, A Straße“ eingetragenen, unbebauten Parzellen II und III standen ebenfalls in ihrem Eigentum. Sie wurden von den Mietern als Garten und als Spielfläche mitbenutzt. Die Zuwegung des Mietobjektes (Parzelle I) zur A Straße erfolgte über den gepflasterten Weg der Parzelle IV, welche südlich der Parzellen II und III liegt. Zu Gunsten der Parzellen I, II und III bzw. zu Lasten der Parzelle IV waren entsprechende Grunddienstbarkeiten (Wegerecht zum Gehen und Fahren, Leitungsrecht zum Anlegen und zur Instandhaltung aller üblichen Versorgungsleistungen am westlichen Rand auf eigene Kosten des Begünstigten) im Grundbuch eingetragen. 3

Westlich an die Parzellen I, II und III grenzten die im Eigentum der Klägerin stehenden unbebauten Parzellen V („Gebäude und Freifläche, B-Str.“) und VI („Weg, B-Str.“) an. Diese Parzellen hatten über die B-Str. (Parzelle VII) Zugang zur A Straße. Die Parzellen I und VI hatten dabei keine gemeinsame Grenze. Südlich der Parzelle VI, die ursprünglich weder 4

befestigt noch bebaut war, lag zunächst die bis zur A Straße reichende Parzelle VIII, welche später in die Parzellen IX bis XIII aufgeteilt wurde. Von diesen Parzellen grenzte nur die Parzelle IX direkt südlich an die Parzelle VI. In § 7 des Vertrages vom 25.4.2000 (UR-Nr. xxx/00 Notar N) hatte die Klägerin beim Erwerb der Parzelle VI zu Lasten dieser Parzelle die Eintragung einer Grunddienstbarkeit bewilligt und deren Eintragung mit folgendem Inhalt beantragt:

„Der jeweilige Eigentümer des Grundstücks Gemarkung P, Flur xx, Flurstück VIII ist berechtigt, das Grundstück Gemarkung Flur xx, Flurstück VI in voller Breite und Länge zu begehen und zu befahren sowie vom herrschenden Grundstück Regen- und Schmutzwasser in den Abwasserkanal auf dem dienenden Grundstück einzuleiten. Die Kosten der Herstellung der Anschlüsse zum Kanal trägt der Berechtigte, auch die Kosten der Unterhaltung und Wiederherstellung der Anschlussleitungen, ebenso etwaige Kosten der Wiederherstellung der Wegefläche nach einem Schadensfall an der Zuleitung....Klarstellend wird festgehalten, dass ein Kanal noch nicht vorhanden ist und dass die Käuferin und ihre Rechtsnachfolger zur Erstellung des Kanals nicht verpflichtet ist." Diese Grunddienstbarkeit wurde im Grundbuch eingetragen.

5

Der Eigentümer der Parzelle IX, Herr N O , stellte hierfür einen Bauantrag und teilte sie auf in die Parzellen XIV und XV. Diese sollten über die Parzelle VI, die der Klägerin weiterhin gehörte, in Richtung B-Str. eine Zuwegung erhalten. Im Rahmen des Freistellungs- und Baugenehmigungsverfahrens weigerte sich die Klägerin, eine Verpflichtungserklärung zur Eintragung einer Baulast, die der Kreis T als Baugenehmigungsbehörde gefordert hatte, zur Sicherung der Zufahrt für die Parzelle IX abzugeben. Letztlich wurde diese Erklärung per Ersatzvornahme unterzeichnet und zivilgerichtlich rechtskräftig festgestellt, dass die Klägerin zur Schadensersatzleistung wegen verspäteter Abgabe einer Baulasterklärung verpflichtet war (Urteil des LG N 00 O 000/08 vom 00.00.2009). Bezüglich der Höhe des zu leistenden Schadensersatzes schloss die Klägerin mit Herrn N O am 00.00.2015 einen Vergleich vor dem OLG ..., 0-0 U 000/14.

6

Im nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.10.2017, welcher unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, setzte der Beklagte die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung für das Grundstück mit dem EW-Aktenzeichen xx1 (A Str. 74 in P, Flurstück I) mit 6.317 EUR an. Dabei ließ er die von der Klägerin als Werbungskosten erklärte Summe von 59.985 EUR unberücksichtigt. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus Schadensersatz von 94.366,42 EUR abzgl. Rückzahlung von 37.315,64 EUR, zzgl. Oberjustizkasse 3.300,48 EUR abzgl. Rückzahlung von 1.206,69 EUR, rechnerisch im Ergebnis 59.144,57 EUR. In den Erläuterungen zum Bescheid legte der Beklagte dar, die Schadensersatzleistung stehe nicht mit dem Flurstück I, auf dem sich das Vermietungsobjekt befinde, in Zusammenhang. Die Mieteinkünfte aus diesem Flurstück würden unabhängig von den anderen Flurstücken (Nr. V, II, III, VI) erzielt. Aus den anderen Flurstücken würden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, so dass insofern keine Werbungskosten anfallen könnten. Die Zusammenfassung der Flurstücke im Grundsteuerbescheid sei unerheblich. Die Schadensersatzleistung an Herrn N O stehe ausschließlich im Zusammenhang mit dem Flurstück VI. Sie sei entstanden durch die Weigerung der Klägerin, ein Wegerecht auf diesem Flurstück einzutragen. Unerheblich sei, dass diese Weigerung mit einem möglichen zukünftigen Kanalanschluss für das Flurstück I im Zusammenhang stehen solle; dieser sei nach wie vor möglich.

7

Im Einspruchsverfahren änderte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid 2015 am 3.1.2018 aus hier nicht streitbefangenen Gründen und wies den Einspruch mit

8

Einspruchsentscheidung vom 5.11.2018 als unbegründet zurück. Die streitbefangenen Aufwendungen ständen in keinem objektiven Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften auf Vermietung und Verpachtung. Über die Parzelle IV habe die Parzelle I eine Zuwegung. Es seien funktionstüchtige Versorgungsleitungen vorhanden, die auf der östlichen Seite der Parzelle IV verliefen. Eine künftig notwendig werdende veränderte Erschließung sei über die zu Lasten der Parzelle IV eingetragene Grunddienstbarkeit gesichert. Danach könnte diese Erschließung unter dem vorhandenen Weg entlang der westlichen Seite der Parzelle IV erfolgen. Die Zuwegung und die Erschließung der Parzelle I seien, da die Grunddienstbarkeit bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Parzelle I durch die Klägerin im Jahr 1990 bestanden hätte, seit Erwerb objektiv gesichert gewesen. Zudem sei das auslösende Moment für die streitbefangenen Aufwendungen die Grunddienstbarkeiten gewesen, die im Grundbuch der dienenden Parzelle VI zu Gunsten der Parzelle VIII (später IX bzw. XIV und XV) eingetragen gewesen seien. Die zivilgerichtlichen Verfahren hätten letztlich gezeigt, dass die Parzelle VI durch die mit der Grunddienstbarkeit verbundene Beschränkung objektiv nicht geeignet gewesen sei, eine alternative Erschließung der Parzelle I zu gewährleisten.

Auch ein subjektiver Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei nicht feststellbar. Die Klägerin habe ausweislich der zivilgerichtlichen Entscheidungen die Nichtabgabe der Baulasterklärung ausschließlich mit den Auswirkungen auf die Parzelle V, nicht aber mit der Wahrung künftiger Erschließungsmöglichkeiten bzw. zur Minderung künftiger Erschließungsaufwendungen bezüglich der Parzelle I begründet. 9

Selbst wenn die Nichtabgabe der Baulasterklärung auch in wirtschaftlichem Zusammenhang zur Parzelle I gestanden hätte, wäre der wirtschaftliche Zusammenhang zur Parzelle V, mit der keine Einkünfte nach § 21 EStG erzielt würden, enger und damit vorrangig, weil die Parzelle VI unmittelbar an die höher gelegene Parzelle V angrenze. 10

Die Klägerin macht geltend, bei den Flurstücken I, II, III, V und VI handele es sich um einen zusammenhängenden Grundbesitz. Die Parzelle I habe keinen unmittelbaren Kanalanschluss für Schmutz- bzw. Regenwasser. Der Rechtsstreit mit Herrn N O sei geführt worden, um sicherzustellen, dass vor der Befestigung bzw. dem Straßenbau auf dem Flurstück VI dort ein Kanal gebaut werden könne, um die Parzelle I mit dem aufstehenden Wohnhaus dauerhaft auch in Zukunft entwässern zu können. Zwar sei eine geänderte Erschließung der Parzelle I über den vorhandenen Weg (Parzelle IV) grundsätzlich möglich. Der Weg bis zur A Straße betrage über die Parzelle IV aber 100 m; bei einer Erschließung über die eigene Parzelle VI in Richtung B-Str. seien es nur 25 m. Ein Kanalanschluss über die unbefestigte Parzelle VI sei deshalb kostengünstiger gewesen. Sie habe die Abgabe der Baulasterklärung verweigert, um sich diese Möglichkeit für die Zukunft zu erhalten und dies auch in den zivilgerichtlichen Verfahren zum Ausdruck gebracht. Mit den Auswirkungen auf die Parzelle V sei die Nichtabgabe der Baulasterklärung deshalb nicht zu begründen, weil diese mit ihrer südwestlichen Spitze direkt an der B-Str. liege und dort an den vorhandenen Kanal angeschlossen werden könne. 11

Die Klägerin beantragt, 12

den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 3.1.2018 in der Fassung der 13
Einspruchsentscheidung vom 5.11.2018 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das bebaute Grundstück mit dem EW-Aktenzeichen xx1 um 59.144,57 EUR niedriger angesetzt werden.

Der Beklagte beantragt, 14

15

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte nimmt Bezug auf seine Ausführungen im Verwaltungsverfahren.	16
Am 10.5.2019 hat ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin stattgefunden. Auf das Protokoll sowie auf das Protokoll der Senatssitzung vom 13.8.2019 wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen.	17
Entscheidungsgründe	18
Die Klage ist unbegründet.	19
Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 3.1.2018 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 5.11.2018 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	20
Die als Schadensersatzzahlungen für die verweigerte Abgabe der Baulasterklärung sind keine Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus § 21 EStG.	21
Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Der BFH legt in ständiger Rechtsprechung den Werbungskostenbegriff unter Rückgriff auf das Veranlassungsprinzip aus (vgl. BFH, Beschluss vom 21. September 2009 – GrS 1/06 –, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Hiernach sind Werbungskosten die Aufwendungen, die durch die jeweilige Erwerbstätigkeit veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung der Erwerbstätigkeit getätigt werden (BFH, Urteil vom 22. Oktober 2015 – VI R 22/14 –, BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179). Maßgebend dafür, ob ein Veranlassungszusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Besteuerungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (vgl. BFH, Beschluss vom 20. Oktober 2016 – VI R 27/15 –, BFHE 255, 529, BStBl II 2018, 441).	22
Stehen Ausgaben in mehreren Veranlassungszusammenhängen, ist zunächst zu prüfen, ob sich die Ausgaben den unterschiedlichen Ursachen zuordnen lassen. Ist eine anteilige Zuordnung nicht möglich, ist der vorrangige Veranlassungszusammenhang maßgeblich (BFH-Urteile vom 15.1.2015 I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713; vom 7.12.2005 I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068). Danach sind Aufwendungen der Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt (BFH-Urteil in BFHE 261, 166, BFH/NV 2018, 873). Maßgebend sind insoweit die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls (z.B. BFH-Urteile vom 16.11.2011 VI R 97/10, BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343; vom 25.11.2010 VI R 34/08, BFHE 232, 86, BStBl II 2012, 24; vom 7.2.2008 VI R 75/06, BFHE 220, 407, BStBl II 2010, 48; vom 5.4.2006 IX R 111/00, BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654; vom 30.3.1999 VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323).	23
Bei den Einkünften aus § 21 EStG ist dabei zu berücksichtigen, dass die Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit stets objektbezogen zu beurteilen ist. Das gilt selbst dann, wenn sich mehrere Vermietungsobjekte auf einem Grundstück im zivilrechtlichen Sinne befinden. Wird ein Grundstück im zivilrechtlichen Sinne nur teilweise vermietet bzw. verpachtet, ist es einkommensteuerlich auch nur insoweit ein Vermietungs- bzw. Verpachtungsobjekt (vgl. BFH, Urteil vom 19. Februar 2019 – IX R 16/18 –, BFH/NV 2019, 804).	24

Im Streitfall standen die Zahlungen im Rahmen des Schadensersatzes an Herrn N O vorrangig in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang zur Parzelle VI, die die Klägerin nicht vermietet oder verpachtet hatte und für die sie deshalb keine Werbungskosten bei Einkünften aus § 21 EStG abziehen konnte. Die Klägerin war als Eigentümerin der Parzelle VI verpflichtet, wie sich aus § 7 des Vertrags vom 25.4.2000 ergibt, das Begehen und Befahren durch den jeweiligen Eigentümer der Parzelle VIII zu dulden. Dem hat sie sich durch die Nichtabgabe der Baulasterklärung verweigert; für die dadurch entstandenen Schäden hatte sie Herrn N O Ersatz zu leisten.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Schadensersatzleistungen mit dem Vermietungsobjekt Parzelle I dürfte zwar ebenfalls gegeben sein. Denn die Klägerin verfolgte mit der Nichtabgabe der Baulasterklärung das Ziel, sich für die Zukunft die Möglichkeit offen zu halten, die Parzelle I mit einem Kanal über die Parzelle VI relativ kostengünstig an die Kanalisation der B-Str. anzuschließen. Solange die Parzelle VI unbefestigt war, wäre ein solcher Kanalbau ggf. kostengünstiger gewesen, als wenn ein notwendigerweise deutlich längerer Kanal über die Parzelle IV, die der Klägerin nicht gehörte, hätte gebaut oder erweitert werden müssen. Diesen Zustand wollte sich die Klägerin dadurch erhalten, dass sie den Bau einer Zuwegung zur Parzelle VIII bzw. XIV / XV über die Parzelle VI zu verhindern versuchte, indem sie die Baulasterklärung nicht abgab. 26

Bei wertender Betrachtung vorrangig war jedoch der wirtschaftliche Zusammenhang der Schadensersatzleistung mit der Parzelle VI. Die Klägerin hatte ihre Pflichten als Eigentümerin der Parzelle VI verletzt und dadurch die Schadensersatzansprüche ausgelöst. 27
Demgegenüber war die Erneuerung des Kanalanschlusses für die Parzelle I von der Klägerin zu keinem Zeitpunkt konkret geplant. Im Übrigen war der Kanalanschluss und dessen etwaige Erneuerung für die Parzelle I jederzeit, auch nach Auffassung der Klägerin, über die Parzelle IV gesichert.

Selbst wenn man – anders als der erkennende Senat – nicht von einem vorrangigen Veranlassungszusammenhang zwischen der Parzelle VI, die mangels Vermietung bzw. Verpachtung nicht zur einkommensteuerlichen Erwerbssphäre der Klägerin gehörte, und den Schadensersatzleistungen ausgehen würde, wäre ein Werbungskostenabzug nicht möglich. Er würde scheitern an der nicht quantifizierbaren anteiligen Zuordnung der Schadensersatzleistungen zu den betroffenen Parzellen. Neben den Parzellen VI und I standen die Schadensersatzleistungen zumindest auch in einem Zusammenhang mit der Parzelle V. Denn die Klägerin hatte in den zivilgerichtlichen Verfahren die Nichtabgabe der Baulasterklärung auch mit den möglichen Auswirkungen und ggf. notwendigen Folgearbeiten auf die Parzelle V begründet, falls die befestigte Zuwegung über die Parzelle VI gebaut würde. Auch die Parzelle V war von der Klägerin weder vermietet noch verpachtet. In welchem Maße die Verweigerung der Abgabe der Baulasterklärung und die dadurch ausgelöste Schadensersatzverpflichtung mit den jeweiligen Parzellen I, VI und V in einem anteiligen Verhältnis stand, ist nicht anhand eines sachgerechten Maßstabes quantifizierbar. Insbesondere dürfte eine anteilige Aufteilung entsprechend der jeweiligen Grundfläche nicht zutreffend sein, denn die Nichtabgabe der Baulasterklärung hatte keine Konsequenzen für diese Parzellen, die mit deren Größe zu tun gehabt hätte. 28

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 29
