
Datum: 22.01.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3039/16 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0122.13K3039.16E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob in den Streitjahren 2012 und 2013 Aufwendungen für eine Hofbefestigung als Herstellungskosten oder sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen anzusehen sind. ... 2

Der Kläger betreibt in D. einen landwirtschaftlichen Betrieb und erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. ... Zudem erzielte der Kläger Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die Klägerin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. 3

Auf dem landwirtschaftlichen Hof des Klägers befanden sich mehrere gegenüberliegende Wirtschaftsgebäude mit einer dazwischenliegenden, 689 m² großen Hof-Freifläche. Diese Hof-Freifläche war zu Beginn des Streitzeitraums asphaltiert. Ausweislich der in der Gerichtsakte vorliegenden Farbbilder wies der Asphalt große Löcher und Risse auf und war oberflächlich uneben. An mehreren Stellen hatte sich eine Schicht von grobem Schotter angesammelt. Bei Niederschlägen bildeten sich Pfützen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Farbbilder verwiesen. 4

Im Jahr 2013 entstanden dem Kläger Aufwendungen für die 689 m² große Hofbefestigung, und zwar i.H.v. netto 28.500 € (brutto 33.915 €) ausweislich zweier Rechnungen der Firma E. 5

vom 20.6.2013 und 30.6.2013. Der Kläger zahlte diese Beträge am 28.6.2013 i.H.v. netto 15.000 € (brutto 17.850 €) und – nach Abzug eines Skontobetrags – am 15.7.2013 in Höhe von netto 13.095 € (brutto 15.583,05 €). Die Rechnung vom 30.6.2013 wies Folgendes aus:

„Betreff: Reparatur bzw. Erneuerung des Landwirtschaftlichen Betriebshofes	6
Leistungen:	7
- vorhandene Wiesenfläche „hinter den Garagen“ ausgekoffert und Aushub aufgesetzt bzw. einplaniert	8
- Hofffläche ausgekoffert und Material teilweise seitlich eingebaut	9
- Fließ geliefert und teilweise ausgelegt	10
- Schotter geliefert, eingebaut und lagenweise verdichtet	11
- Kantensteine geliefert und auf Beton gesetzt	12
- vorhandene Entwässerung angeglichen	13
- Sand 0-8 geliefert, eingebaut, verdichtet und höhengerecht abgezogen	14
- Pflaster (H-Form, 10 cm, grau ohne Fase) geliefert, gelegt, teilweise eingeschnitten, eingeschlämmt und abgerüttelt	15
- Asphalt geliefert und eingebaut	16
- Beton geliefert und Übergänge ausbetoniert“	17
Nach Durchführung dieser Arbeiten bestand die Hofbefestigung aus einer ebenen, mit Verbundsteinpflaster (H-Form) versehenen Fläche. Wegen der Einzelheiten wird auf die in der Gerichtsakte vorliegenden Farbbilder verwiesen.	18
Die Zufahrt zum Wohngebäude und zu den Hofgebäuden blieb in den Streitjahren hingegen unverändert. Die Gesamtgröße der Hofffläche betrug 1.681 m ² .	19
Aufgrund einer Anfrage der Finanzverwaltung legte der Kläger mit Schreiben vom 1.9.2015 eine „berichtigte Rechnung“ vor, die weiterhin auf den 30.6.2013 datierte. Diese wies Folgendes aus:	20
„Betreff: Reparatur bzw. Sanierung des Landwirtschaftlichen Betriebshofes vom 10.06.2013 - 28.06.2013	21
Leistungen:	22
- Beton-Asphaltfläche des Betriebshofes abgetragen und seitlich gelagert	23
- defekte Drainagen sowie Entwässerungsrohre gesucht, frei geschachtet und Aushub auf vorhandener abgetragener Wiesenfläche eingebaut	24
- defekte Drainagen sowie Entwässerungsrohre repariert und wieder angeschlossen	25
	26

- vorhandenen Revisionsschacht frei geschachtet und repariert (Undichtigkeit)		
- Gräben sowie Revisionsschacht mit Sand bzw. Kies angefüllt und verdichtet		27
- durch defekte Drainagen aufgeweichten Untergrund der Hoffläche tiefer ausgekoffert und Material seitlich eingebaut		28
- Fließ geliefert und an feuchten Stellen ausgelegt (Filterschicht)		29
- alte Betondeckschicht der Hoffläche wieder eingebaut und verdichtet		30
- Schotter geliefert, eingebaut und lagenweise verdichtet (Fläche war großflächig abgesackt und an gegebenen Höhen viel zu tief)		31
- Kantensteine geliefert und als Einfassung auf Beton gesetzt		32
- vorhandene Entwässerungsmöglichkeit (Betonrohr) wieder höhengerecht eingebaut		33
- Sand 0-8 geliefert, eingebaut, verdichtet und höhengerecht abgezogen		34
- Pflaster (H-Form, 10 cm, grau ohne Fase) geliefert, gelegt, eingeschnitten, ingeschlämmt und abgerüttelt		35
- Asphalt geliefert und eingebaut (Übergang zu vorhandener Asphaltfläche)		36
- Beton geliefert und Übergänge zum Stallgebäude ausbetoniert“		37

Aus einer in der berichtigten Rechnung vom 30.6.2013 ebenfalls enthaltenen Kostenübersicht ergaben sich folgende Mengen: 38

Flie?	66 m ²		39
RC-Schotter	170 m ³		40
Schotter 0/45	102 m ³		41
Beton	5,25 m ³		42
Asphalt 0-8	4,5 t		43
Kies 0-8	49,0 m ³		44
Pflaster H-Form 10 cm	689,0 m ²		45
Pflasterschnitt	125,0 lfdm		46

In ihren für die Streitjahre abgegebenen Einkommensteuererklärungen erklärten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft einen auf das Kalenderjahr 2012 entfallenden Gewinn von ... € und einen auf das Kalenderjahr 2013 entfallenden Gewinn von ... €. 47

Seinen Gewinn hatte der Kläger durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – ermittelt. Hierbei ging er gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG von einem Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni aus. In seiner für den Zeitraum vom 1.7.2012 bis 30.6.2013 erstellten Gewinn- und Verlustrechnung machte er unter Tz. 8 Aufwendungen für die Hofbefestigung i.H.v. 28.095 € (Buchungskonto 45157) geltend.

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F. führte u.a. für die Streitjahre bei dem Kläger eine Betriebsprüfung durch. In seinem Prüfungsbericht vom 20.11.2015 gelangte der Prüfer unter Tz. 2.4 zu dem Ergebnis, die Aufwendungen für die Hofbefestigung seien nicht als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand, sondern als aktivierungspflichtige Herstellungskosten mit einer Nutzungsdauer von 19 Jahren anzusehen. Bei den entstandenen Kosten in Höhe von brutto 33.915 € für die 689 m² große Fläche handele es sich um typische Kosten für die Herstellung einer neuen Hoffläche. Hierdurch seien Substanzvermehrungen eingetreten. Es handle sich nicht mehr um eine bloße Instandsetzung. Nach Art und Umfang der Baumaßnahmen sei die bisherige, abgenutzte Hofbefestigung insgesamt beseitigt und durch eine neue Hofbefestigung ersetzt worden. Dabei seien die üblichen technischen Regeln beachtet worden, wonach eine fertig verlegte Fläche mit Betonpflastersteinen einen Aufbau von ca. 50 bis 55 cm aufweise (10 cm Betonsteinpflaster, 5 cm Feinkies, 35 bis 40 cm Schotter und RC-Schotter). Zudem sei der hier neu erstellte Teil der Hofbefestigung der wesentliche und prägende Teil im Bereich der Betriebsgebäude. Dieser Teil gebe dem Wirtschaftsgut „Hofbefestigung“ das Gepräge. Die nicht erneuerte restliche Hofbefestigung sei von untergeordneter Bedeutung. 49

Der Gewinn des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft sei demnach zu erhöhen um die nicht anerkannten Betriebsausgaben i.H.v. 28.095 € und zu vermindern um Absetzungen für Abnutzung – AfA – i.H.v. jährlich 1.460,94 € (5,2 %). Auf das Wirtschaftsjahr 2012/2013 entfalle eine AfA von 121 €. Die Gewinnerhöhung für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 betrage daher 27.974 €. 50

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ am 7.3.2016 Änderungsbescheide für die Streitjahre. Er setzte die Einkommensteuer auf ... € für 2012 und ... € für 2013 fest. Dabei ging er von Einkünften des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. ... € für 2012 (zuvor: ... €) und von ... € für 2013 (zuvor: ... €) aus. Die Änderungen beruhten auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung – AO –. 51

Dagegen legten die Kläger mit Schreiben vom 15.3.2016 Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 5.9.2016 als unbegründet zurückwies. 52

Die Kläger haben mit Schriftsatz vom 28.9.2016 Klage erhoben. 53

Zur Begründung ihrer Klage tragen sie vor, die Aufwendungen für die Hofbefestigung seien als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen, weil es sich um eine Erhaltungsmaßnahme gehandelt habe. Ausschlaggebend hierfür sei die Tatsache, dass bereits vor der Erhaltungsmaßnahme eine Hofbefestigung vorhanden gewesen sei. Es sei also etwas Bestehendes instand gesetzt, instand gehalten bzw. zeitgemäß modernisiert worden. Dabei sei es weder zu einer Nutzungsänderung noch zu einer erweiterten Nutzungsmöglichkeit der Hoffläche gekommen. Dass es sich um Erhaltungsaufwand handle, ergebe sich auch aus dem Urteil des FG Köln vom 21.1.1982 XII 302/75 F. 54

Die gesamte Hoffläche betrage 1.681 m². Hiervon seien lediglich 689 m² instand gesetzt worden. Die nicht erneuerte restliche Hoffläche von 992 m² könne entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung nicht als von untergeordneter Bedeutung angesehen werden. 55

Um ein besseres Gefälle zu erreichen, sei die gesamte instand gesetzte Fläche um 5 bis 10 cm angehoben worden. Eine Fläche von rund 30 m² habe nässebedingt ca. 1 m tief ausgekoffert werden müssen. Aufgrund eines „Wolkenbruchs“ nach dem Befüllen habe das Füllmaterial noch einmal entnommen werden müssen, da es nass nicht habe verdichtet werden können. Diese nicht vorhersehbare Maßnahme habe zu einem zusätzlichen Schotterbedarf geführt. Zudem sei die Hofbefestigung nicht vollständig ausgekoffert worden. Unter dem Tragedach der Scheune sei z.B. überhaupt kein Unterbau entfernt, sondern lediglich die Fläche mit neuem Material angeglichen worden. 56

Wenn im Betriebsprüfungsbericht davon gesprochen werde, es seien defekte Drainagen gesucht worden, so treffe dies nicht zu. Drainagen seien weder gesucht noch erneuert worden. Vielmehr sei ein Gefälle eingebaut worden, um das Wasser nach hinten zu den bereits vorhandenen Abwasserrohren ableiten zu können. Es sei nicht richtig, dass der vollständige Unterbau ausgekoffert bzw. ersetzt worden sei. Die obere Schicht der früheren Hofbefestigung sei ca. 10 bis 15 cm entfernt worden. In der Schicht darunter habe sich etwa Bauschutt befunden, nämlich so etwas, was früher für die Befestigung von Hofeinfahrten genutzt worden sei (in den 60er-Jahren). An bestimmten Stellen habe auch etwas tiefer ausgegraben werden müssen, etwa an der Stelle mit dem Ablaufrohr entsprechend dem Foto in der Gerichtsakte, da der Unterbau hier vermodert gewesen sei. 57

Die Kläger beantragen sinngemäß, 58

die Einkommensteuerbescheide vom 7.3.2016 für 2012 und 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.9.2016 zu ändern und die Aufwendungen für die Hofbefestigung in Höhe von 28.095 € als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen, 59

hilfsweise, 60

die Revision zuzulassen. 61

Der Beklagte beantragt, 62

die Klage abzuweisen. 63

Er verweist auf die Gründe seiner Einspruchsentscheidung. 64

Der Berichterstatter des Senats hat am 27.9.2019 einen Erörterungstermin durchgeführt. In diesem Termin haben die Beteiligten übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Wegen der Einzelheiten wird auf das Terminprotokoll verwiesen. 65

Entscheidungsgründe: 66

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 67

Die Klage ist unbegründet. 68

I. Die Einkommensteuerbescheide vom 7.3.2016 für 2012 und 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.9.2016 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 69

70

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei den Aufwendungen des Klägers für die Hofbefestigung um aktivierungspflichtige Herstellungskosten handelt, die nur verteilt auf die Nutzungsdauer der Hofbefestigung (19 Jahre) als Betriebsausgaben abziehbar sind. Auch verfahrensrechtlich war der Beklagte zum Erlass der Änderungsbescheide gem. § 164 Abs. 2 AO berechtigt.

1. Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. 71

Handelt es sich bei diesen Aufwendungen um Herstellungskosten eines zur Einkunftserzielung bestimmten Wirtschaftsguts, so sind sie grundsätzlich nur verteilt auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts in Form von AfA abziehbar, § 4 Abs. 1 Satz 9 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 27.9.2001 X R 55/98, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2002, 627). Herstellungskosten sind nach [§ 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches – HGB](#) – die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 1. Variante HGB](#)), seine Erweiterung ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 2. Variante HGB](#)) oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 3. Variante HGB](#)) entstehen. Diese handelsrechtliche Begriffsbestimmung gilt auch für das Steuerrecht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4.7.1990 GrS 1/89, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – [BFHE – 160, 466](#), 476, Bundessteuerblatt – [BStBl – II 1990, 830](#); BFH-Urteile vom 10.5.1995 IX R 62/94, BFHE 178, 46, BStBl II 1996, 639; vom 16.7.1996 IX R 34/94, BFHE 181, 50, BStBl II 1996, 649; vom 27.9.2001 X R 55/98, BFH/NV 2002, 627, Rz. 10).

2. Die Aufwendungen für die Hofbefestigung können nicht deshalb als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG angesehen werden, weil die Hofbefestigung von Wirtschafts- und Wohngebäuden umgeben war. 73

Denn bei einer Hofbefestigung handelt es sich um ein gegenüber den Betriebsgebäuden selbständiges Wirtschaftsgut. Eine Hofbefestigung ist mit dem Grund und Boden als solchem verbunden und steht grundsätzlich nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Betriebsgebäude (BFH-Urteil vom 1.7.1983 III R 161/81, BFHE 138, 513, BStBl II 1983, 686). Sie ist kein Gebäudeteil, sondern dient zusammen mit der Straßenzufahrt dem Zweck, das Grundstück zu erschließen und zugänglich zu machen, und ist damit ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut (BFH-Urteile vom 4.3.1998 X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086; vom 1.7.1983 III R 161/81, BFHE 138, 513, BStBl II 1983, 686).

Die Annahme von sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben rechtfertigt sich auch nicht durch den Umstand, auf den die Kläger hinweisen, dass die gesamte Hoffläche 1.681 m² betrage und hiervon lediglich 689 m² instand gesetzt worden seien. Denn bei dem erneuerten Teil handelte es sich um einen zusammenhängenden Bereich zwischen den gegenüberliegenden Wirtschaftsgebäuden, der nicht nur von untergeordneter Bedeutung für die gesamte Hofbefestigung war. Zudem liegen (nachträgliche) Herstellungskosten auch dann vor, wenn diese nur in Bezug auf einen Teil eines einheitlichen Wirtschaftsgutes anfallen. 75

3. Im Streitfall liegen Herstellungskosten i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zwar nicht in der Variante der Herstellung eines Vermögensgegenstandes vor ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 1. Variante HGB](#), dazu a). Herstellungskosten entstanden jedoch in der Variante der Erweiterung ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 2. Variante HGB](#), dazu b) und der über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 3. Variante HGB](#), 76

dazu c). Im Ergebnis kann daher dahinstehen, ob es sich um die 2. oder die 3. Variante des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB handelt.

a) Eine Herstellung eines Vermögensgegenstandes liegt im Streitfall nicht vor ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 1. Variante HGB](#)). 77

Diese Variante des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB käme, da vor der Entstehung der hier streitgegenständlichen Aufwendungen bereits eine Hofbefestigung auf dem Hof des Klägers vorhanden war, lediglich aufgrund eines Vollverschleißes in Betracht. Der Senat kann einen Vollverschleiß der zuvor vorhandenen Hofbefestigung jedoch nicht feststellen. 78

Die Herstellung eines Wirtschaftsguts kann nach der Rechtsprechung vorliegen, wenn es so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß) und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile die Brauchbarkeit wiederhergestellt wird (BFH-Urteile vom 3.12.2002 IX R 64/99, BFHE 201, 148, BStBl II 2003, 590, Rz. 24; vom 9.5.1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632). 79

Im Streitfall kann jedoch nicht festgestellt werden, dass die Hofbefestigung im Vorfeld der Entstehung der Aufwendungen unbrauchbar war. Zwar wies der Asphalt ausweislich der in der Gerichtsakte vorliegenden Farbbilder große Löcher und Risse auf und war oberflächlich uneben. An mehreren Stellen hatte sich eine Schicht von grobem Schotter angesammelt. Bei Niederschlägen bildeten sich Pfützen. Daraus ist jedoch nicht zu schließen, dass die frühere Asphaltfläche für die Verwendung als Hofbefestigung unbrauchbar geworden wäre. Nach den Farbbildern war sie durchaus mit Fahrzeugen befahrbar. Auch aus dem Betriebsprüfungsbericht und dem Vortrag des Beklagten ergibt sich nichts Gegenteiliges. 80

b) Herstellungskosten liegen jedoch in Variante der Erweiterung vor ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 2. Variante HGB](#)). 81

Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten – neben Anbau und Aufstockung bei einem Gebäude – auch gegeben, wenn nach Fertigstellung bisher nicht vorhandene Bestandteile eingefügt (Substanzmehrung) werden bzw. – bei Gebäuden – die nutzbare Fläche vergrößert wird ([BFH-Urteile vom 15.5.2013 IX R 36/12, BFHE 241, 381, BStBl II 2013, 732, Rz. 13; vom 27. September 2001 X R 55/98, BFH/NV 2002, 627; vom 17.6.1997 IX R 30/95, BFHE 183, 470, BStBl II 1997, 802](#)). 82

Im Streitfall liegt eine Substanzmehrung vor, da erhebliche Mengen Baumaterial eingebaut wurden, aber kein Baumaterial entsorgt wurde. 83

Dies ergibt sich aus der mit Schreiben vom 1.9.2015 überreichten „berichtigten Rechnung“ vom 30.6.2013. Demnach wurde die frühere Beton-Asphaltfläche des Betriebshofes abgetragen und seitlich gelagert. Später wurde die Betondeckschicht der Hoffläche wieder eingebaut und verdichtet. Ein Abtransport und eine Entsorgung des früheren Baumaterials waren demgegenüber nicht erforderlich. Stattdessen sind aber ausweislich der „berichtigten Rechnung“ vom 30.6.2013 erhebliche Mengen neuen Baumaterials eingebaut worden. Hieran zeigt sich eine Substanzmehrung. 84

Zudem ergibt sich aus der berichtigten Rechnung vom 30.6.2013, die in ihrer Kostenübersicht Angaben zu den Mengen der verwendeten Baustoffe enthält, dass neues Baumaterial im Umfang einer faktisch neuen Hofbefestigung eingebaut wurde. Ausweislich der Rechnung wurden für die 689 m² große Hofbefestigung 10 cm dicke Pflastersteine in „H-Form“ für eine 85

Fläche von 689 m², also für die vollständige Fläche geliefert. Für den Unterbau wurden zum einen 49,0 m³ „Kies 0-8“ verwendet, woraus sich bei einer Fläche von 689,0 m² eine Einbauhöhe des Kieses von ca. 7,11 cm ergibt, zum anderen 170 m³ „RC-Schotter“ und 102 m³ „Schotter 0/45“ (zusammen 272 m³), welche auf der Fläche in einer rechnerischen Höhe von 39,48 cm eingebaut werden konnten. Es ergibt sich eine Einbauhöhe von 10 cm + 7,11 cm + 39,48 cm = 56,59 cm. Entsprechend der Darstellung des Betriebsprüfers kann bei einer Bauhöhe von ca. 50 bis 55 cm von einer neugebauten Pflasterfläche ausgegangen werden. Das neu eingebaute Baumaterial entsprach also einem Neubau, während früheres Baumaterial nicht entsorgt werden musste.

Vor diesem Hintergrund ist es nicht bedeutsam, dass, worauf die Kläger hinweisen, eine Fläche von rund 30 m² nässebedingt ca. 1 m tief ausgekoffert worden ist. Selbst nach Abzug der hierfür erforderlichen Schottermenge verbleibt eine Baustoffmenge für eine neugebaute Hofbefestigung. 86

c) Darüber hinaus liegen Herstellungskosten in der Variante einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung vor ([§ 255 Abs. 2 Satz 1, 3. Variante HGB](#)). 87

Wesentliche Verbesserung bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Gebrauchswert des Wirtschaftsguts durch die Baumaßnahme gehoben wird (BFH-Urteil vom 25.9.2007 IX R 28/07, BFHE 219, 96, BStBl II 2008, 218, Rz. 15). Demgegenüber hat der BFH nachträgliche Herstellungskosten verneint, wenn die Funktion des eingebauten Gegenstandes im Wesentlichen derjenigen entsprach, die der ausgetauschte oder erweiterte Gegenstand hatte (BFH-Urteil vom 27.9.2001 X R 55/98, BFH/NV 2002, 627, Rz. 11). Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung nicht hinausgehen, sind bei der Prüfung, ob eine Herstellung oder Erweiterung i.S. des § 255 HGB vorliegt, grundsätzlich außer Betracht zu lassen (BFH-Urteil vom 27.9.2001 X R 55/98, BFH/NV 2002, 627, Rz. 13). Diese sind als Erhaltungsaufwendungen abzuziehen. 88

Im Streitfall wurde der Gebrauchswert der Hofbefestigung durch die Baumaßnahme gehoben und damit eine wesentliche Verbesserung im Sinne der zitierten Rechtsprechung erreicht. 89

Die Erhöhung des Gebrauchswerts zeigt sich an dem neu verbauten Oberflächenmaterial, nämlich dem Verbundsteinpflaster in H-Form. Dieses bot durch seine Verkantung der Steine eine bessere Oberflächennutzbarkeit und Befahrbarkeit gegenüber dem zuvor verwendeten Asphalt. Dies ergibt sich im Streitfall aus einem Vergleich zu dem früheren Zustand der Hofbefestigung. 90

Für diese Würdigung spricht, dass der Asphalt der Hofbefestigung ausweislich der in der Gerichtsakte vorliegenden Farbbilder vor der Baumaßnahme große Löcher und Risse aufwies und oberflächlich uneben war. An mehreren Stellen hatte sich eine Schicht von grobem Schotter angesammelt. Bei Niederschlägen bildeten sich Pfützen. Nach Durchführung der Baumaßnahme bestand die Hofbefestigung aus einer ebenen, mit Verbundsteinpflaster (H-Form) versehenen Fläche. Ausweislich der „berichtigten Rechnung“ vom 30.6.2013 wurde die Hofbefestigung mit Pflastersteinen, Feinkies und einer Schotterschicht als Unterbau errichtet. Da die Hofbefestigung vor Durchführung der Baumaßnahme in erheblichem Umfang schadhaft war, handelt sich um eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Erhöhung des Gebrauchswerts und um eine wesentliche Verbesserung. Der höhere Gebrauchswert zeigt sich zudem daran, dass ausweislich des Vortrags der Kläger durch die Baumaßnahme ein besseres Gefälle erreicht wurde. Hierdurch kann die Fläche besser entwässert werden, was der Bildung von Pfützen 91

vorbeugt und zu einer besseren Nutzbarkeit der Hofbefestigung bei allen Witterungsbedingungen führt.

d) Auch nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18.9.1996 2 K 90/92 (EFG 1997, 151, rechtskräftig nach BFH-Beschluss vom 1.4.1997 X B 237/96) führt das Verlegen von Verbundsteinpflaster auf einem Hof anstelle einer vorherigen Splittauflage zu Herstellungskosten. 92

Ebenso hat das FG München entschieden, es handle sich um Substanzvermehrungen und nicht um eine Nebenfolge einer Instandsetzung, wenn ein wesentlicher und prägender Teil einer Bodenbefestigung zur Gänze ausgetauscht und entsprechend bestehender Umweltschutzaufgaben grundlegend geändert werde (FG München, Urteil vom 28.6.2005 6 K 2749/03, EFG 2005, 1528, aus anderen Gründen aufgehoben vom BFH mit Urteil vom 13.12.2007 IV R 85/05, BFHE 220, 117, BStBI II 2008, 516). 93

Nichts anders ergibt sich aus dem von den Klägern zitierten Urteil des FG Köln vom 21.1.1982 XII 302/75 F. Das FG Köln hat entschieden, die Verlegung eines Betonverbundpflasters auf einem vorhandenen Kopfsteinpflaster stelle Erhaltungsaufwand bei der Hofbefestigung dar. Es werde kein neues Wirtschaftsgut geschaffen. Diese Entscheidung unterscheidet sich vom vorliegenden Streitfall maßgeblich, da hier vor der Umgestaltung kein Kopfsteinpflaster vorhanden war, sondern eine unebene und defekte Asphaltfläche. Zudem ist das Verbundsteinpflaster im Streitfall nicht auf der früheren Asphaltfläche verlegt worden, sondern die frühere Fläche ist oberflächlich vollständig entfernt worden. 94

4. Der Beklagte hat auch in nicht zu beanstandender Weise eine AfA in Höhe von jährlich 1.460,94 € (5,2 %) bei den Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt. 95

Nach der vom Bundesministerium der Finanzen herausgegebenen AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (AfA-Tabelle „AV“) vom 15.12.2000 (BStBI I 2000, 1532; zur Gültigkeit vgl. gleich lautende Ländererlasse vom 19.3.2018, BStBI I 2018, 323, unter Nr. 410) beträgt die Nutzungsdauer für Hofbefestigungen mit Packlage 19 Jahre (Tz. 2.1.1 der AfA-Tabelle „AV“). Daraus ergibt sich eine jährliche AfA von 5,2 %. 96

Die Kläger haben hiergegen keine Einwendungen erhoben. 97

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 98

Die Nichtzulassung der Revision folgt aus § 115 Abs. 2 FGO. 99