

A. Einleitung

Zur Erfüllung ihrer im Baugesetzbuch¹ normierten Erschließungsaufgabe erheben die Gemeinden Erschließungsbeiträge für Erschließungsanlagen. Dabei gehören zu den Erschließungsanlagen vor allem die öffentlichen Straßen, Wege und Plätze im Baugebiet, Fuß- und Wohnwege sowie Parkflächen.

Daneben steht den Gemeinden nach den Kommunalabgabengesetzen² der Länder das Recht zu, für Anlagen, die nicht Erschließungsanlagen im vorgenannten Sinne sind, Abgaben zu erheben. Diese werden als Anliegerbeiträge oder erschließungsähnliche Beiträge bezeichnet und insbesondere zur Finanzierung von Anlagen zur Versorgung mit Elektrizität, Gas, Wärme und Wasser sowie zur Abwasserbeseitigung erhoben.

Bis in die zweite Hälfte der 1980'er Jahre hinein war die einkommensteuerliche Qualifikation der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge häufig Gegenstand von steuerlichen Abhandlungen.³ Seitdem ist es um dieses Thema ruhig geworden. Das mag daran liegen, dass die auf diesem Gebiet ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung seit geraumer Zeit als gefestigt angesehen werden kann oder sollte man besser sagen, muss?

Blickt man jedoch einige Jahre zurück, so zeigt sich, dass es bei der einkommensteuerlichen Beurteilung der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge an mehreren Stellen zu einem Wechsel der Rechtsprechung gekommen ist.

Während der Bundesfinanzhof heute⁴ von der Aktivierung der Ersterschließungsbeiträge beim Grund und Boden ausgeht, hat er früher eine solche beim Gebäude in Betracht gezogen.⁵

Gleiches gilt für Beiträge, die für die Ersetzung der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlagen gezahlt werden. Diese werden gegenwärtig von der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Bereich der Gewinneinkunftsarten als Erhaltungsaufwand bzw. bei den Überschusseinkunftsarten als Werbungskosten angesehen.⁶ In der Vergangenheit

¹ im Folgenden BauGB abgekürzt

² im Folgenden KAG abgekürzt

³ Ott, DB 1977, 647; Glade, StbJb. 1976/77, 175(177); Lehmann, DB 1985, 399; v. Bonin, DB 1987, 1272

⁴ BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63 S, BStBl III 1965, 85

⁵ BFH-Urt. v. 20.05.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

⁶ BFH-Urt. v. 13.9.1984 IV R 101/82, BStBl II 1985, 49

hat der Bundesfinanzhof in dieser Konstellation eine Aktivierung beim Grund und Boden befürwortet.⁷

Schließlich hat sich die Rechtsprechung auch im Hinblick auf Beiträge, die für Sondernutzungen gezahlt werden, gewandelt. Während die höchstrichterliche Rechtsprechung heute Erhaltungsaufwand/ Werbungskosten⁸ annimmt, ist sie früher vom Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsguts ausgegangen.⁹

Selbst bei einer nur oberflächlichen Betrachtung der aktuellen Rechtsprechung ergeben sich indes Ungereimtheiten. Kann es sein, dass Ersterschließungsbeiträge im Bereich der Gewinneinkünfte beim Grund und Boden und damit bei einem Wirtschaftsgut hinzu aktiviert werden, das nicht der Abnutzung unterliegt; während sich Erschließungsanlagen doch zweifellos abnutzen? Ist es nachvollziehbar, dass Beiträge bzw. Zuschüsse, die für Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Anlagen gezahlt werden, die speziell auf die Bedürfnisse des Nutzers abgestimmt sind, anders, nämlich als Erhaltungsaufwand/ Werbungskosten behandelt werden, während solche Beiträge, die für „normale“, also nicht auf spezielle Nutzungsbedürfnisse zugeschnittene Anlagen gezahlt werden, beim Grund und Boden zu aktivieren sind? Weiter sei an dieser Stelle auf den Widerspruch hingewiesen, der sich daraus ergibt, dass Beiträge, die für den Hausanschluss im engeren Sinne (also von der Grundstücksgrenze bis zum Haus) gezahlt werden, nach gefestigter Rechtsprechung beim Gebäude zu aktivieren sind¹⁰; die Kosten bis zur Grundstücksgrenze hingegen beim Grund und Boden.

Diese Gedanken zeigen, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung, wenngleich gefestigt, Brüche aufweist. Nicht zuletzt deshalb soll die einkommensteuerliche Behandlung der Erschließungs- und erschließungsähnlichen Beiträge im Rahmen dieser Arbeit noch einmal genau beleuchtet werden.

Zudem ist die hier in Rede stehende Thematik meines Erachtens bestens dazu geeignet, der Dogmatik des Einkommensteuerrechts, in concreto der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, auf den Grund zu gehen. Es geht nämlich um grundlegende Tatbestandsmerkmale der Einkommensbesteuerung wie die Wirtschaftsgutseigenschaft, die Aktivierung sowie um Absetzungen.

⁷ BFH-Urt. v. 6.7.1972 VIII R 20/72, BStBl II 1972, 790

⁸ BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

⁹ BFH-Urt. v. 29.4.1965 IV 403/62 U, BStBl III 1965, 414

¹⁰ BFH-Urt. v. 15.1.1965 VI 115/63 U, BStBl III 1965, 226; BFH-Urt. v. 24.11.1967 VI R 302/66, BStBl II 1968, 178

An dieser Stelle sei der im Rahmen dieser Abhandlung verfolgte Arbeitsplan wiedergegeben:

Vor der steuerrechtlichen Auseinandersetzung mit dem Thema, erfolgt zunächst eine verwaltungsrechtliche Darstellung der Erschließungs- und erschließungsähnlichen Beiträge (B.).

Es sei die These aufgestellt, dass sich daraus Rückschlüsse auf die einkommensteuerliche Beurteilung ziehen lassen.

Daran schließt sich eine Bestandsaufnahme der in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Auffassungen an. Es folgt die ertragsteuerliche Beurteilung aufgrund eigener Überlegungen.

In diesem Rahmen wird dann erstens die Frage gestellt, ob hinsichtlich der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge überhaupt eine Aktivierung zu erfolgen hat. Ohne Zweifel stellen Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Beiträge bei Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen, Betriebsausgaben dar. Im Falle einer Aktivierung, würden diese „neutralisiert“, der Gewinn des Steuerpflichtigen würde höher ausfallen als ohne die Aktivierung. Fände keine Aktivierung statt, so würden die entsprechenden Beiträge als Betriebsausgaben zu einer sofortigen Minderung der Einkommensteuerschuld führen.

Im Falle der Aktivierung des aus den Beiträgen resultierenden Gegenwerts, stellt sich eine zweite Frage. Ist die Aktivierung als selbständiges Wirtschaftsgut vorzunehmen oder hat eine Hinzuaktivierung bei anderen Wirtschaftsgütern zu erfolgen? Als Anknüpfungspunkt kämen insoweit der Grund und Boden oder das Gebäude in Betracht.

Eine weitere Frage, die sich dann stellt ist die, ob die Aktivierung als Wirtschaftsgut oder die Hinzuaktivierung bei einem Wirtschaftsgut zu erfolgen hat, das der Abnutzung unterliegt? Eine Hinzuaktivierung beim Grund und Boden würde somit ausscheiden. Auch die Beantwortung dieser Frage ist bei Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen von erheblicher Bedeutung. Im Falle einer Aktivierung als Wirtschaftsgut, das der Abnutzung unterliegt bzw. bei der Hinzuaktivierung zu einem Wirtschaftsgut, das der Abnutzung unterliegt, könnte der Steuerpflichtige Absetzungen für Abnutzung¹¹ gem. § 7 Einkommensteuergesetz¹² geltend machen. Das würde sich bei ihm wiederum Gewinn mindernd

¹¹ im Folgenden AfA abgekürzt

¹² im Folgenden EStG abgekürzt

auswirken und wäre für ihn von Vorteil. Des Weiteren wird der Frage nachgegangen, wie die vorgenannten Beiträge im Rahmen der Überschusseinkünfte zu qualifizieren sind.

Dabei werden die Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge nachfolgend in drei Gruppen eingeteilt. Die erste Gruppe bilden die Ersterschließungsbeiträge (C.I.). Die zweite Gruppe bilden die Beiträge, die für die Ersetzung oder bauliche Veränderung bereits vorhandener Erschließungs- bzw. erschließungsähnlicher Anlagen gezahlt werden (C.II.). Die dritte Gruppe beinhaltet Beiträge/ Zuschüsse, die für Sondernutzungen gezahlt werden (C.III.). Innerhalb jeder Gruppe wird der oben genannte Arbeitsplan verfolgt.