



**Internationale Göttinger Reihe**

Herausgeber: J.-P. Cuvillier

# RECHTSWISSENSCHAFTEN

Jean-Pierre Callebaut

**Erschließungs- und erschließungsähnliche  
Beiträge im Einkommensteuerrecht**

**Band 33**



**Cuvillier Verlag Göttingen**  
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

Internationale Göttinger Reihe  
Rechtswissenschaften  
Band 33



Jean-Pierre Callebaut

**Erschließungs- und erschließungsähnliche  
Beiträge im Einkommensteuerrecht**



**Cuvillier Verlag Göttingen**  
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

### **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

1. Aufl. - Göttingen : Cuvillier, 2011

Zugl.: Göttingen, Univ., Diss., 2011

978-3-86955-935-3

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2011

Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen

Telefon: 0551-54724-0

Telefax: 0551-54724-21

[www.cuvillier.de](http://www.cuvillier.de)

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2011

Gedruckt auf säurefreiem Papier

978-3-86955-935-3

## Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>A. Einleitung</b>	1
<b>B. Erschließungsbeitrag/ erschließungsähnlicher Beitrag im Verwaltungsrecht</b>	5
I. Erschließungsbeiträge	5
1. Rechtsgrundlagen	5
2. Erschließungsanlagen	5
3. Aufbau des Erschließungsbeitragsrechts	6
4. Abfolge der Beitragserhebung	6
II. Erschließungsähnliche Beiträge	8
1. Rechtsgrundlagen	8
2. Erschließungsähnliche Anlagen	8
3. Aufbau	8
4. Abfolge der Beitragserhebung	8
5. Sonderfall: Baukostenzuschüsse	9
III. Qualifikation	9
<b>C. Erschließungs- und erschließungsähnliche Beiträge im Einkommensteuerrecht</b>	11
I. Beiträge, die für die Ersterschließung erhoben werden	11
1. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	11
a. Die ältere Rechtsprechung	11
b. Die neuere Rechtsprechung	15
c. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.10.1999	17
d. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte	20
2. Die Finanzgerichts-Rechtsprechung	20
a. Finanzgericht München/ Finanzgericht Karlsruhe	20
b. Finanzgericht Schleswig Holstein	21

3. Verwaltungsmeinung	21
4. Literatur	22
a. Die herrschende Lehre	22
b. Andere Auffassungen	22
aa. Glanegger, u.a.	22
bb. Lehmann	26
cc. v. Bonin	27
dd. Freudling	27
5. Die einkommensteuerliche Beurteilung des aus dem Erschließungsbeitrag resultierenden Gegenwerts unter Berücksichtigung einer Dogmatik des Einkommensteuerrechts	28
a. Grundideen zu einer Dogmatik des Einkommensteuerrechts	31
b. Die Dogmatik des Einkommensteuerrechts bestimmende Faktoren	32
aa. Das Abstellen auf den Einkommensbegriff	32
bb. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, deren Maßstab die Zahlungsfähigkeit bildet	32
cc. Steuerliche Rechtfertigungstheorien	33
dd. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinn einer Interessenabwägung	34
c. Erschließungsbeiträge und erschließungsähnliche Beiträge als Wirtschaftsgüter	35
aa. Die Funktion des Begriffs Wirtschaftsgut	35
bb. Divergenz von Wirtschaftsgut und Aktivierung	38
cc. Zurechnung zum Zwecke der Einkommensbesteuerung	40
dd. Folgerungen für die Qualifizierung von Erschließungsbeiträgen/erschließungsähnlichen Beiträgen als Wirtschaftsgüter	41
d. Aktivierung der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge	43
aa. Die Zwecke der Aktivierung	43
bb. Aktivierung zum Zweck der Gewinnerhöhung	43
aaa. Nutzen für mehrere Jahre	45
bbb. Selbständige Bewertbarkeit	47

ccc. Zurechnung des Wirtschaftsgutes zu Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen	50
ddd. Zwischenergebnis	50
eee. Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG	50
fff. Das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte	53
ggg. Ergebnis	54
cc. Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung	54
aaa. Absetzung für Abnutzung	55
aaaa. Aufwandsverteilungsthese	55
bbbb. Wertverzehrsthese	55
cccc. Stellungnahme	55
bbb. Abnutzung	56
ccc. Abnutzung zu Lasten des Steuerpflichtigen	56
aaaa. Unterhaltung	56
bbbb. Erneuerung	57
cccc. Stellungnahme	58
ddd. Ergebnis	60
e. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte	61
II. Beiträge, die für die Ersetzung oder bauliche Veränderung (Modernisierung) gezahlt werden	62
1. Ersetzung öffentlicher Erschließungsanlagen	62
a. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	62
aa. Die ältere Rechtsprechung	62
bb. Die neuere Rechtsprechung	64
cc. Bundesfinanzhof-Urteil vom 19.12.1995	68
dd. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte	71
b. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte	71
c. Verwaltungsmeinung	71
d. Literatur	71
aa. Die herrschende Lehre	71
bb. Hermann/Heuer/Raupach	72

2. Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen	72
a. Rechtsprechung	72
b. Verwaltungsmeinung	74
c. Literatur	74
3. Veränderung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen	74
a. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	74
aa. Die ältere Rechtsprechung	74
bb. Die neuere Rechtsprechung	76
b. Verwaltungsmeinung	78
c. Literatur	78
4. Zweiterschließung eines bereits durch eine öffentliche oder private Maßnahme erschlossenen Grundstücks	78
a. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	78
b. Verwaltungsmeinung	82
c. Literatur	82
5. Die einkommensteuerliche Beurteilung der Ergänzungsbeiträge unter Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	83
a. Ersetzung	84
b. Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen	86
c. Veränderung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen	87
d. Zweiterschließung eines bereits durch eine öffentliche oder private Maßnahme erschlossenen Grundstücks	87
e. Ergebnis	88
f. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte	89
III. Beiträge, die für Sondernutzungen gezahlt werden	90
1. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	90
a. Die ältere Rechtsprechung	90
b. Die neuere Rechtsprechung	94
c. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte	95

2. Verwaltungsmeinung	95
3. Literatur	95
a. Die herrschende Lehre	95
b. Andere Auffassungen	96
aa. Lehmann	96
bb. von Bonin	96
4. Die einkommensteuerliche Beurteilung der für Sondernutzungen gezahlten Beiträge unter Berücksichtigung des Prinzips der Besteue- rung nach der Leistungsfähigkeit	97
a. Wirtschaftsgut	97
aa. Existenz	97
bb. Zurechnung	97
b. Aktivierung	98
aa. Aktivierung zum Zwecke der Gewinnerhöhung	98
aaa. Nutzen für mehrere Jahre	98
bbb. Selbständige Bewertbarkeit	98
ccc. Zurechnung des Wirtschaftsgut zu Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen	99
ddd. Zwischenergebnis	100
eee. Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG	100
fff. Das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte	101
ggg. Ergebnis	102
bb. Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung	102
cc. Ergebnis	102
c. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte	102
 <b>D. Zusammenfassung</b>	 103
 <b>Literaturverzeichnis</b>	 109



## A. Einleitung

Zur Erfüllung ihrer im Baugesetzbuch<sup>1</sup> 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 Kommunalabgabengesetzen<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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 heute<sup>4</sup> von der Aktivierung der Ersterschließungsbeiträge beim Grund und Boden ausgeht, hat er früher eine solche beim Gebäude in Betracht gezogen.<sup>5</sup>

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.<sup>6</sup> In der Vergangenheit

---

<sup>1</sup> im Folgenden BauGB abgekürzt

<sup>2</sup> im Folgenden KAG abgekürzt

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

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

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

<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup>

Schließlich hat sich die Rechtsprechung auch im Hinblick auf Beiträge, die für Sondernutzungen gezahlt werden, gewandelt. Während die höchstrichterliche Rechtsprechung heute Erhaltungsaufwand/ Werbungskosten<sup>8</sup> annimmt, ist sie früher vom Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsguts ausgegangen.<sup>9</sup>

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 sind<sup>10</sup>; 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.

---

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

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

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

<sup>10</sup> 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 Bestandssaufnahme 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 Abnutzung<sup>11</sup> gem. § 7 Einkommensteuergesetz<sup>12</sup> geltend machen. Das würde sich bei ihm wiederum Gewinn mindernd

---

<sup>11</sup> im Folgenden AfA abgekürzt

<sup>12</sup> 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.

---

## **B. Erschließungsbeitrag/erschließungsähnlicher Beitrag im Verwaltungsrecht**

Nachfolgend werden die Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge im Einkommensteuerrecht in verwaltungsrechtlicher Hinsicht untersucht. Zu diesem Zweck erfolgt zunächst eine Darstellung der Rechtsgrundlagen des Erschließungsbeitragsrechtes sowie des Ablaufs der Beitragserhebung. Schließlich erfolgt die verwaltungsrechtliche Qualifikation derartiger Beiträge.

### **I. Erschließungsbeiträge**

#### ***1. Rechtsgrundlagen***

Das BauGB enthält in den §§ 123-135 Vorschriften über die Erschließung. Es weist die Erschließung von Bauland grundsätzlich der Gemeinde zu (§ 123 Abs. 1). Dabei handelt es sich um eine Boden ordnende Zielsetzung, die durch die §§ 127 ff. BauGB gefördert werden soll. Zur Erfüllung der in § 123 Abs. 1 BauGB normierten Erschließungsaufgabe erheben die Gemeinden Erschließungsbeiträge zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwands, § 127 Abs. 1 BauGB. Diesbezüglich besteht für die Gemeinden eine Beitragserhebungspflicht.<sup>13</sup>

#### ***2. Erschließungsanlagen***

Die einzelnen Erschließungsanlagen sind in § 127 Abs. 2 Nr. 1-5 BauGB abschließend aufgezählt. Es sind:

- öffentliche zum Anbau bestimmte Straßen, Wege und Plätze
- öffentliche mit Kraftwagen nicht befahrbare Verkehrsanlagen
- Sammelstraßen (öffentliche Straßen, Wege und Plätze, die selbst nicht zum Anbau bestimmt, aber zur Erschließung der Baugebiete notwendig sind)
- Parkflächen und Grünanlagen
- Immissionsschutzanlagen.

---

<sup>13</sup> vgl. BVerwG-Urt. v. 18.3.1988 8 C 92/87, BVerwGE 79, 163

### ***3. Aufbau des Erschließungsbeitragsrechts***

Bei den im BauGB geregelten Vorschriften handelt es sich weitgehend um Rahmenbestimmungen. In § 132 BauGB hat der Gesetzgeber den Gemeinden die Aufgabe zugewiesen, durch Satzung ein ihren Verhältnissen angepasstes Erhebungssystem einzuführen. Dabei sind die Gemeinden zum Erlass einer Erschließungsbeitragsatzung verpflichtet. Ohne eine rechtswirksame Satzung entsteht keine Erschließungsbeitragspflicht.

### ***4. Abfolge der Beitragserhebung***

Dem Erschließungsbeitragsrecht ist folgende Abfolge immanent: Der Auflistung der entstandenen beitragsfähigen Aufwendungen (Aufwendungsphase) folgt die Ermittlung der Begünstigten, auf die die Aufwendungen zu verteilen sind (Verteilungsphase). Daran schließt sich die Erhebung der auf sie entfallenden Beiträge an (Erhebungs- oder Heranziehungsphase).

Der Umfang des Erschließungsaufwands ist § 128 Abs. 1 BauGB zu entnehmen. Er umfasst die Kosten für

- den Erwerb und die Freilegung der Flächen für die  
Erschließungsanlagen
- ihre erstmalige Herstellung einschließlich der Einrichtungen  
für ihre Entwässerung und ihre Beleuchtung
- die Übernahme von Anlagen als gemeindliche  
Erschließungsanlagen.

Bei der Verteilung des in der Aufwendungsphase ermittelten beitragsfähigen Erschließungsaufwands sind nicht nur die erschlossenen Grundstücke, sondern auch die Gemeinde als Repräsentantin der Allgemeinheit und unter Umständen Dritte bzw. deren Zuwendungen zu berücksichtigen. Nur der Aufwandsteil, der nicht durch Gemeinde bzw. Dritte gedeckt ist, kommt als umlagefähiger Erschließungsaufwand für die Verteilung auf die erschlossenen Grundstücke in Betracht, vgl. § 129 Abs. 1 BauGB. Weil Erschließungsanlagen auch den allgemeinen Interessen dienen, haben die Gemeinden mindestens 10 % des beitragsfähigen Aufwands zu tragen, vgl. § 129 Abs. 1 S. 3 BauGB.

Hinsichtlich der Verteilung des umlagefähigen Erschließungsaufwands auf die erschlossenen Grundstücke beinhaltet das BauGB drei Maßstäbe. Den Maßstab der

- Art und des Maßes der baulichen oder sonstigen Nutzung
- der Grundstücksflächen
- der Grundstücksbreiten an der Erschließungsanlage.

Die vorgenannten Maßstäbe können auch miteinander verbunden werden, vgl. § 131 Abs. 2 S. 2 BauGB.

Nach welchem Maßstab die Verteilung im konkreten Fall erfolgt, richtet sich nach der Erschließungsbeitragssatzung, vgl. § 132 Nr. 2 BauGB. In der Praxis wählen die Gemeinden heute überwiegend den mit dem Grundflächenmaßstab kombinierten sog. Vollgeschossmaßstab. Dabei erfolgt die Verteilung in dem Verhältnis, in dem die mit einem – nach der Anzahl der Vollgeschosse in der Höhe gestaffelten – Prozentsatz vervielfältigten erschlossenen Grundstücksflächen zueinander stehen.<sup>14</sup> Dieser ist insbesondere hinsichtlich der Aufwandsverteilung in ungeplanten Gebieten ein besonders praktikabler und zulässiger Maßstab.<sup>15</sup> Die Art der Nutzung wird durch einen Zuschlag auf die sich entsprechend dem jeweiligen Maß der Nutzung ergebenden Werte berücksichtigt.<sup>16</sup> Dieser sog. Artzuschlag muss für die gewerblich und industriell nutzbaren Grundstücke zumindest zu einer Mehrbelastung von 10 v.H. führen.<sup>17</sup>

Für mehrfach erschlossene Grundstücke kann zum Nachteil der übrigen Grundstücke eine Vergünstigungsregelung (sog. Eckgrundstücksvergünstigung) in der Satzung enthalten sein, die aber bezüglich ihrer Auswirkungen bestimmte Grenzen nicht überschreiten darf.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> vgl. Driehaus, NWB Fach 24, 2135 (2142)

<sup>15</sup> BVerwG-Urt. v. 26.1.1979 IV C 61 – 68 und 80 – 84.75, IV C 61.75, IV C 62.75, IV C 63.74, IV C 64.75, IV C 65.75, IV C 66.75, IV C 67.75, IV C 68.75, IV C 80.75, IV C 81.75, IV C 82.75, IV C 83.75, IV C 84.75, BVerwGE 57, 240

<sup>16</sup> vgl. Driehaus, NWB Fach 24, 2135 (2142)

<sup>17</sup> BVerwG-Urt. v. 21.4.1982 8 C 61/81, DVBl 1982, 1052

<sup>18</sup> BVerwG-Urt. v. 13.12.1985 8 C 24/85, DVBl 1986, 349

## **II. Erschließungsähnliche Beiträge**

### ***1. Rechtsgrundlagen***

Die Erschließungsanlagen sind im BauGB abschließend aufgezählt. Erschließungsbeiträge sind also nur die Beiträge, die für die dort genannten Anlagen erhoben werden. Daneben haben die Gemeinden die Möglichkeit, zur Deckung des Aufwands für die Schaffung, Erweiterung und Erneuerung öffentlicher Einrichtungen Beiträge von den Grundstückseigentümern zu erheben, vgl. § 11 Abs. 1 Hessisches Kommunalabgabengesetz.

### ***2. Erschließungsähnliche Anlagen***

Als erschließungsähnliche Beiträge kommen in Betracht:

- Wasser-, Strom-, Gasanschlussgebühren/ -beiträge/ -zuschüsse
- Wasserversorgungs- /Wasserentsorgungsbeiträge
- Kläranlagenbeiträge

Die vorgenannten Beiträge werden auch als Anliegerbeiträge bezeichnet.<sup>19</sup>

### ***3. Aufbau***

Ebenso wie das BauGB zum Erschließungsbeitragsrecht enthalten auch die KAG der Länder hinsichtlich der erschließungsähnlichen Beiträge nur Rahmenbestimmungen. Die Regelung im Einzelfall bleibt Abgabensatzungen vorbehalten, vgl. § 2 HKAG.

### ***4. Abfolge der Beitragserhebung***

Die Abfolge ist die gleiche wie bei den Erschließungsbeiträgen. Zunächst ist in der Aufwendungsphase der Erschließungsaufwand zu ermitteln, sodann folgt die Verteilungsphase, in der dieser Aufwand nach bestimmten Kriterien auf die Grundstückseigentümer umgelegt wird. Schließlich folgt die Heranziehungs- bzw. Erhebungsphase.

Bezüglich der Verteilung des umlagefähigen Aufwands beinhalten die KAG weitgehend die gleichen Maßstäbe wie das BauGB. Den Maßstab der

- Art und des Maßes der baulichen oder sonstigen Nutzung
- der Grundstücksflächen
- der Grundstücksbreiten.

---

<sup>19</sup> vgl. Gänger, NWB Fach 3 c, 4847; Brönnert/ Bareis, S. 1114

Die vorgenannten Maßstäbe können auch miteinander verbunden werden, vgl. exemplarisch § 11 Abs. 6 S. 2 HKAG.

### **5. Sonderfall: Baukostenzuschüsse**

Ein Sonderfall existiert im Bereich der Elektrizitätsversorgung. Verteilungsnetzbetreiber können in Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen von Anschlussnehmern für das Erstellen oder Verstärken ihrer örtlichen Verteileranlagen einschließlich der Transformatorstationen Baukostenzuschüsse verlangen. Die rechtliche Grundlage dafür ist die Niederspannungsanschlussverordnung<sup>20</sup>, die die Verordnung über Allgemeine Bedingungen für die Elektrizitätsversorgung von Tarifkunden ablöste. Nach deren § 11 ist der Verteilungsnetzbetreiber berechtigt, vom Anschlussnehmer einen angemessenen Zuschuss zur teilweisen Abdeckung der entstandenen Kosten zu verlangen. Der Zuschuss darf maximal 50 % der tatsächlich entstandenen Kosten decken, im Verhältnis der vom Anschlussnehmer angeforderten Leistung zur Gesamtleistung der Anlagen stehen und nur auf den Teil einer Leistungsanforderung erhoben werden, der 30.000 Watt übersteigt. Der Baukostenzuschuss hat die gleiche Funktion wie ein Netzbeitrag.

## **III. Qualifikation**

An dieser Stelle erfolgt eine öffentlich-rechtliche Qualifikation der Erschließungsbeiträge und der Beiträge, die für erschließungsähnliche Anlagen gezahlt werden.

Der Beitrag ist allgemein Entgelt für die dem Einzelnen gewährte Möglichkeit, aus konkreten Aufwendungen der Verwaltung einen individuellen Nutzen zu ziehen. Dabei wird beim Beitrag nur die Möglichkeit der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen abgegolten.<sup>21</sup>

Beim Erschließungsbeitrag wird also ein Sondervorteil (Erschließungsvorteil) abgegolten. Dieser Erschließungsvorteil ist nicht mit dem identisch, was sich im konkreten Einzelfall als nützlich und in Euro und Cent messbar wertsteigernd erweist. Es ist darauf abzustellen, dass die Gemeinde eine Anlage herstellt, die aufgrund der räumlich engen Beziehung zu bestimmten Grundstücken von diesen aus eine auf ihre bauliche oder vergleichbare Nutzbarkeit ausgerichtete qualifizierte Inanspruchnahmemöglichkeit eröffnet

---

<sup>20</sup> im Folgenden NAV abgekürzt

<sup>21</sup> BVerfG-Beschl. V. 26.5.1976 2 BvR 995/75 BVerfGE 42, 223 (227); Patzig, DÖV 1981, 729 (735)

und deren Eigentümern in der Folge einen – im Verhältnis zu nicht individualisierbaren Dritten – Sondervorteil vermittelt.<sup>22</sup>

Hinsichtlich der Beiträge, die für erschließungsähnliche Anlagen gezahlt werden, gilt das oben Gesagte entsprechend. Auch diese Beiträge stellen das Entgelt für die dem Einzelnen gewährte Möglichkeit, aus konkreten Aufwendungen der Verwaltung einen individuellen Nutzen zu ziehen, dar. Insoweit enthält § 11 Abs. 1 HKAG die Bestimmung, dass die Beiträge von den Grundstückseigentümern zu erheben sind, denen die Möglichkeit der Inanspruchnahme dieser öffentlichen Einrichtungen nicht nur vorübergehende Vorteile bietet.

Die Qualifikation der Baukostenzuschüsse lässt sich konkreter vornehmen. Einerseits sind die Zuschüsse eine teilweise (Re-) Finanzierung der Investitionsaufwendungen für die Verteileranlagen<sup>23</sup>, andererseits gehen sie in die Kalkulation der Leistungspreise ein und ermöglichen so einheitliche Tarifpreise bei räumlich bedingten ungleichen Investitionsaufwendungen für die Anlagen.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Driehaus, NWB Fach 24, 2135 (2136)

<sup>23</sup> siehe § 11 NAV

<sup>24</sup> vgl. Merkert/Koths, BB 1981, 1310 ff.

## **C. Erschließungs- und erschließungsähnliche Beiträge im Einkommensteuerrecht**

Es folgt nun die steuerrechtliche Beurteilung der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge, bzw. des durch sie vermittelten Gegenwerts.

In diesem Rahmen erfolgt eine Auseinandersetzung mit Erschließungs-/ erschließungsähnlichen Beiträgen, die für die Ersterschließung erhoben (I.), solchen die für die Ersetzung oder bauliche Veränderung (Modernisierung) gezahlt werden (II.) sowie Beiträgen, die für Sondernutzungen entrichtet werden (III). Bei der Ersetzung oder baulichen Veränderung erfolgt eine Unterteilung in vier Gruppen. Die erste Gruppe bildet die Ersetzung öffentlicher Erschließungsanlagen. Die zweite Gruppe bildet die Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen. Die dritte Gruppe bildet die Veränderung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen. In der vierten Gruppe geht es schließlich um die Zweitterschließung eines bereits durch eine öffentliche oder private Maßnahme erschlossenen Grundstücks.

Dabei wird jeweils zunächst die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dargestellt. Danach werden die finanzgerichtliche Rechtsprechung, die Verwaltungsmeinung sowie die Literaturmeinungen wiedergegeben. Anschließend erfolgt die Untersuchung der dieser Arbeit zu Grunde liegenden Rechtsfrage anhand eigener Überlegungen.

### **I. Beiträge, die für die Ersterschließung erhoben werden**

#### ***1. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs***

##### *a. Die ältere Rechtsprechung*

In seiner älteren Rechtsprechung<sup>25</sup> hat der Bundesfinanzhof hinsichtlich der Erschließungskosten zum Teil eine Aktivierung beim Gebäude bejaht. In einem Fall über den er 1957<sup>26</sup> zu entscheiden hatte, hatte der Beschwerdeführer auf einem der Stadtgemeinde gehörigen, ihm zu Erbbaurecht überlassenen Grundstück ein Einfamilienhaus errichtet und für seine Aufwendungen die erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG beantragt. Er hat sich im Erbbauvertrag verpflichtet, die Kosten des Ausbaus der an das Grundstück grenzenden Straße anteilig zu tragen und vorzuschießen. Seine Aufwendungen setzten sich zusammen aus:

---

<sup>25</sup> BFH-Urt. v. 20.05.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

<sup>26</sup> BFH-Urt. v. 20.05.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

a) Baukosten

b) Kosten für die Einfriedigungsmauer und für die Anlegung des

Fußweges von der Gartenpforte bis zum Hauseingang

c) Straßenanliegerkosten laut Erbbauvertrag

Das Finanzamt hat die erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG aus den Aufwendungen zu a) und im Einspruchsbescheid auch aus den Aufwendungen zu b) zugelassen. Für die Aufwendungen zu c) (Straßenanliegerbeiträge) hat es die erhöhte Absetzung versagt, da diese nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes, sondern zu den nicht absetzungsfähigen Anschaffungskosten des Grund und Bodens gehörten.

Die Berufung blieb erfolglos. Auch das Finanzgericht vertrat unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs<sup>27</sup> die Auffassung, dass die Straßenanliegerbeiträge zu den Anschaffungskosten für den Grund und Boden zu rechnen seien. Nach dem Kommunalabgabenrecht sei der Grundstückseigentümer der öffentlich-rechtliche Schuldner der Anliegerbeiträge. Der Beschwerdeführer habe im Erbbauvertrag die zivilrechtliche Verpflichtung zur Zahlung der Beiträge übernommen. Sie stellten daher bei ihm Anschaffungskosten des Erbbaurechts und damit Aufwand auf den Grund und Boden dar. Der durch die Anliegerbeiträge abgeholte Vorteil - die Lage an einer fertig gestellten Straße - käme den Grundstücken in Gestalt einer erheblichen Wertsteigerung regelmäßig bereits vor der Bebauung zugute und sei in seinem wirtschaftlichen Bestand nicht von der Errichtung eines Gebäudes abhängig.

Auf die Rechtsbeschwerde des Klägers hat der Bundesfinanzhof die Sache an das Finanzamt zurückverwiesen. Dabei stellt er zunächst auf die beitragsrechtliche Sicht ab, wonach die Entstehung der Beitragsschuld des Anliegers an zwei Voraussetzungen geknüpft sei, nämlich die Fertigstellung der Straße durch die Gemeinde und die Errichtung eines Gebäudes auf dem angrenzenden Grundstück des Anliegers.<sup>28</sup> Erst wenn beide Voraussetzungen gegeben seien, entstehe die Schuld. Das gleiche müsse im Übrigen auch da gelten, wo die Straßenanliegerschuld nicht kraft Gesetzes entstehe, sondern als Voraussetzung für die Erteilung der Baugenehmigung durch die Gemeinde von dem Bauherrn als vertragliche Verpflichtung gefordert werden könne. Die Beitragsschuld sei in ihrer Entstehung rechtlich nicht von der Tatsache, dass das Grundstück an der Straße liegt,

---

<sup>27</sup> RFH-Urt. v. 21.11.1928 VI A 1239/28, RStBl 1929, 271; RFH-Urt. V. 30.10.1935 VI A 755/35, RStBl 1936, 296

<sup>28</sup> vgl. Saran, Preußisches Fluchtliniengesetz, § 15 Rn. 29 und 44

sondern von der Errichtung des Gebäudes abhängig. Die Bebauung mache den Anliegerbeitrag nicht fällig, sondern sie bringe die Schuld erst zur Entstehung.

Der Bundesfinanzhof führt weiter aus, dass diese rechtliche Abhängigkeit für sich allein nicht die Zulässigkeit der AfA nach § 7 und § 7 b EStG von den Anliegerbeiträgen rechtfertige.

Die zu entscheidende Frage sei aus dem Wesen und der Bedeutung der AfA zu beantworten. Dabei sei davon auszugehen, dass der Begriff der AfA in § 7 b EStG kein anderer sei als in § 7 EStG. Eine erhöhte AfA nach § 7 b EStG sei daher nur zulässig, wenn auch eine AfA nach § 7 möglich wäre, da die an deren Stelle trete.

Nach § 7 Abs. 1 EStG dürften Aufwendungen bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, deren Verwendung und Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecke, nicht in dem Steuerabschnitt, in dem der Aufwand getätigt werde, voll abgesetzt werden. Sie seien vielmehr auf die Gesamtdauer der Nutzung zu verteilen. Wenn diese Aufwandsverteilung auch nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechend dem im einzelnen Jahr eingetretenen gegebenenfalls schwankenden Wertverzehr zu bemessen, sondern grundsätzlich gleichmäßig auf den gesamten Nutzungszeitraum zu verteilen sei, so setze sie doch im ganzen gesehen einen Wertverzehr (Abnutzung) voraus, und zwar einen Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen. Ein solcher Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen liege nur vor, wenn der Steuerpflichtige, der die Anwendungen für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes gemacht hat, für dessen Unterhaltung und gegebenenfalls Erneuerung aufzukommen habe. Leiste der Steuerpflichtige dagegen nur einen einmaligen Beitrag zur Herstellung eines Wirtschaftsgutes, von dem er einen Nutzen habe, obliege aber die Unterhaltung und Erneuerung des Wirtschaftsgutes für die Zukunft ausschließlich einem anderen, so bleibe ihm der durch seinen ursprünglichen Aufwand geschaffene wirtschaftliche Vorteil unvermindert erhalten; ein Wertverzehr trete für ihn nicht ein. Er könne die von ihm geleistete einmalige Aufwendung in diesem Falle auch nicht durch Vornahme von jährlichen AfA einkunfts-mindernd absetzen.<sup>29</sup>

Nach diesen Grundsätzen sei die Frage der AfA für die Straßenanliegerbeiträge zu entscheiden. Es sei daher festzustellen, wofür, d.h. für welche Anlagen diese Beiträge bezahlt worden sind und wer für den Unterhalt und die Erneuerung dieser Wirtschaftsgüter in der Zukunft aufzukommen hat. Der Straßenbau gehöre ebenso wie die Wasserversorgung und die Kanalisation zu den kommunalen Selbstverwaltungsaufgaben, deren Durch-

---

<sup>29</sup> BFH-Urt. v. 20.5.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

führung und Finanzierung grundsätzlich den Gemeinden obliege. Auf Grund der landesgesetzlichen Regelungen könnten die Gemeinden lediglich einen Beitrag zu den Kosten dieser Anlagen von den Eigentümern der an eine neu erbaute Straße angrenzenden Grundstücke verlangen. Das für den vorliegenden Fall einschlägige Preußische Fluchtliniengesetz ermächtigt in § 15 die Gemeinde, nach Maßgabe eines von ihr zu erlassenden Ortsstatuts diese Beiträge von den Straßenanliegern zu erheben. Der Umfang der Beitragspflicht ergebe sich aus § 15 Abs. 1 des Preußischen Fluchtliniengesetzes. Danach seien zu erstatten die Kosten der Freilegung, der ersten Einrichtung, der Entwässerung und der Beleuchtungsvorrichtung der Straße. Zu den Kosten der Freilegung gehörten auch die Kosten für den Erwerb des zur Straße benötigten Grund und Bodens. Zur ersten Einrichtung gehörten die Herstellung und Befestigung des Fahrdammes und der Gehsteige. Zu diesen Kosten habe jeder Anlieger nach einem Verteilungsmaßstab, der sich in der Regel nach der Straßenfrontlänge seines Grundstücks richtet, beizutragen. Das gleiche gelte für die Kosten der Kanalisations- und Abwasseranlagen sowie für die Anlagen der Strom- und Wasserversorgung.<sup>30</sup>

Soweit die Aufwendungen des Hauseigentümers einmalig seien und ihm spätere Aufwendungen für Unterhalt und Erneuerung nicht erwachsen würden, liege ein Wertverzehr zu seinen Lasten nicht vor. AfA nach § 7 und § 7 b EStG seien insoweit nicht zulässig. Maßgebend seien hierfür die jeweiligen örtlichen Vorschriften. In der Regel gehörten zu diesen Aufwendungen die Beiträge zu den Kosten der Freilegung, des Grunderwerbes, sowie der Herstellung und Befestigung des Fahrdammes. Dagegen habe der Hausbesitzer in der Regel nicht nur die Kosten der ersten Herstellung und Befestigung des Gehsteiges einschließlich der Randsteinverlegung zu tragen, sondern es obliege ihm hierfür auch in Zukunft die Unterhaltung und etwaige Erneuerung. Soweit in den Anliegerbeiträgen solche Gehsteigkosten enthalten seien, wären hierauf AfA nach § 7 und § 7 b EStG zulässig.<sup>31</sup>

Der Beschwerdeführer habe die Vornahme der AfA auf die von ihm bezahlten Anliegerbeiträge beantragt. Es sei nicht eindeutig klargelegt, ob es sich dabei um reine Straßenbaukosten (Herstellung des Fahrdammes) handele, oder ob darin auch Kosten der Herstellung des Gehsteiges oder anderer Anlagen enthalten seien, deren Unterhaltung und Erneuerung in der Zukunft dem Beschwerdeführer obliege. Soweit dies der Fall sei, wäre für den hierauf entfallenden Betrag die Möglichkeit der erhöhten AfA gegeben.

---

<sup>30</sup> vgl. Boyens, S. 7ff.

<sup>31</sup> BFH-Urt. v. 20.5.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

Da der Sachverhalt in dieser Beziehung nicht ausreichend geklärt war, hat der Bundesfinanzhof die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufgehoben und die Sache an das Finanzamt zur nochmaligen Prüfung im Einspruchsverfahren zurückverwiesen.

*b. Die neuere Rechtsprechung*

Mit Urteil vom 18.9.1964<sup>32</sup> hat der Bundesfinanzhof seine Auffassung geändert. Danach gehören die Anliegerbeiträge in vollem Umfang zu den Anschaffungskosten für Grund und Boden, nicht aber ganz oder teilweise zu den Herstellungskosten des Gebäudes.

In diesem Fall standen den beschwerdeführenden Ehegatten für ein Mietwohnhaus, das sie errichtet hatten, die erhöhten AfA nach § 7 b EStG zu. Die Beschwerdeführer wollten die Straßenanliegerbeiträge in die den Absetzungen zugrunde liegenden Gebäudeherstellungskosten einbezogen haben. Das Finanzamt veranlagte sie zur Einkommensteuer für das Jahr 1959, ohne die Beiträge zu berücksichtigen. Die Sprungberufung blieb ohne Erfolg. Wie das Finanzamt, so rechnete auch das Finanzgericht<sup>33</sup> die Beiträge nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Es führte aus, die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der die Anliegerbeiträge unter bestimmten Voraussetzungen in die Gebäudeherstellungskosten einbezogen werden könnten, sei bedenklich. Selbst wenn man aber die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugrunde lege, seien im Streitfall die Voraussetzungen für die Einbeziehung nicht erfüllt.

Mit ihrer Rechtsbeschwerde rügten die Beschwerdeführer unrichtige Anwendung des bestehenden Rechts. Sie waren nach wie vor der Ansicht, die Beiträge gehörten zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Sie beriefen sich auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.5.1957<sup>34</sup> und hielten in ihrem Fall die Voraussetzungen für gegeben, unter denen nach diesem Urteil die Beiträge rechtlich mit der Errichtung des Hauses zusammenhängen.

Der Bundesfinanzhof ist dem Vortrag der Beschwerdeführer nicht gefolgt. Er führt aus, dass der Senat in dem oben genannten Urteil den entscheidenden Gesichtspunkt für die Zurechnung der Anliegerbeiträge zu den Herstellungskosten des Gebäudes darin gesehen habe, dass die Entrichtung der Anliegerbeiträge rechtlich die Voraussetzung für die Errichtung des Gebäudes ist. Ein derartiger Zusammenhang liege in der Tat immer dann vor, wenn die Pflicht zur Entrichtung von Anliegerbeiträgen an die Bebauung des Grundstücks geknüpft sei. Ob eine solche Verknüpfung tatsächlich bestanden habe, sei nach

---

<sup>32</sup> BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63 S, BStBl III 1965, 85

<sup>33</sup> FG Düsseldorf, Urt. v. 23.11.1962 V 172/60 E, EFG 1963, 198

<sup>34</sup> BFH-Urt. v. 20.5.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

Ansicht des Bundesministers der Finanzen selbst für den Geltungsbereich des Preußischen Fluchtliniengesetzes vom 2.7.1875 zweifelhaft gewesen. Aber auch wenn man eine solche Verknüpfung bejahe, reiche sie entgegen der früheren Rechtsprechung des Senats allein nicht aus, um die Anliegerbeiträge zu einem Teil der Gebäudeherstellungskosten werden zu lassen. Denn die Verknüpfung mit der Errichtung des Gebäudes besage nur, dass die Errichtung den rechtlichen Anlass für die Entrichtung der Anliegerbeiträge bildeten. Das Haus dürfe, ohne dass die Anliegerbeiträge gezahlt würden, nicht errichtet werden. Hieraus folge indessen nicht, dass deswegen die Anliegerbeiträge unbedingt den Gebäudeherstellungskosten zugerechnet werden müssten. Voraussetzung für die Errichtung eines Hauses sei z.B. auch, dass der Grund und Boden vorhanden sei. Diese Abhängigkeit reiche aber zweifellos nicht aus, um etwa auch die Grundstücksanschaffungskosten zu den Gebäudeherstellungskosten zu rechnen. Selbst wenn es eine Bestimmung gäbe, dass Häuser nur auf eigenen und voll bezahlten Grundstücken errichtet werden könnten, würden dadurch nicht etwa die Kosten des Grundstücks Teil der Gebäudeherstellungskosten. Der Umstand, dass § 6 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 EStG hinsichtlich der AfA zwischen Grundstücken und Gebäuden unterscheide, schließe eine derartige Zusammenfassung aus.<sup>35</sup>

In der Folge begründet der Bundesfinanzhof die Aktivierung der Anliegerbeiträge beim Grund und Boden damit, dass der Wert von Grund und Boden, auch wenn das aufstehende Gebäude zerstört oder abgerissen werde, durch die mit den Straßenanliegerbeiträgen geschaffenen Anlagen ein für allemal gestiegen sei. Der Erwerber eines solchen Grundstücks, für das keine Straßenanliegerbeiträge mehr zu entrichten seien, werde bereit sein, diesen Umstand bei der Bemessung des Kaufpreises entsprechend zu berücksichtigen.<sup>36</sup>

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof in der Folgezeit bestätigt, wobei weitere Begründungen hinzukamen:

aa. So hat er auf die beitragsrechtliche Sicht abgestellt, wonach sich die Grundstücksbezogenheit der Erschließungskosten aus der den Grundstückseigentümer oder den Erbbauberechtigten treffenden Beitragspflicht hergeleitet wird.<sup>37</sup>

bb. Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt im Grundsatz allein darauf ab, ob die Erschließungsmaßnahme dazu gedient habe, das Grundstück baureif und in der Folge erst nutzbar zu machen. Dies gelte vor allem für Erschließungsbeiträge für die

---

<sup>35</sup> BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63 S, BStBl III 1965, 85

<sup>36</sup> BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63 S, BStBl III 1965, 85

<sup>37</sup> BFH-Urt. v. 22.2.1967 VI 295/65, BStBl III 1967, 417; BFH-Urt. v. 12.1.1995 IV R 3/93 BStBl II 1995, 632

Erstanlage von Straßen. Anschaffungskosten für den Grund und Boden liegen danach vor, weil die Nutzbarkeit und der Wert des Grund und Bodens – egal, ob das Grundstück bebaut ist oder nicht – durch die geschaffene Straße dauerhaft gestiegen sei. Erschließungsbeiträge zur Erstanlage von Straßen dienen also dazu, das Grundstück baureif zu machen und es damit im Sinne von § 255 Abs. 1 S. 1 Handelsgesetzbuch<sup>38</sup> in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.<sup>39</sup>

Bereits an dieser Stelle sei angemerkt, dass die unter aa. und bb. genannten Begründungen dem öffentlichen (Beitrags-)Recht bzw. dem Handelsrecht entlehnt sind. Inwieweit sie mit den Wertungen des Steuerrechts in Konkordanz stehen, wird an anderer Stelle genauer zu untersuchen sein.

Die vorgenannte bzgl. der Erstanlage von Straßen ergangene Rechtsprechung gilt entsprechend für andere Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Anlagen. Für die erstmalige Anlage eines Kanals außerhalb des Grundstücks hat der Bundesfinanzhof Anschaffungskosten auf den Grund und Boden bejaht.<sup>40</sup>

Dasselbe hat er für die erstmalige Errichtung von Versorgungsanlagen für Elektrizität, Gas und Wasser, die außerhalb des Grundstücks liegen, angenommen.<sup>41</sup>

*c. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.10.1999<sup>42</sup>*

Im oben genannten Urteil hatte der Bundesfinanzhof über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem es um Aufwendungen für eine Privatstraße zur erstmaligen Erschließung eines Grundstücks ging.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute, erwarben 1981 ein Baugrundstück sowie einen 1/8-Miteigentumsanteil an einem weiteren Grundstück, auf dem zur Anbindung des Grundstücks der Kläger und weiterer Baugrundstücke an das öffentliche Straßennetz eine Privatstraße errichtet werden sollte. Der Verkäufer verpflichtete sich gegenüber den Klägern, die (Erst-) Erschließung auf seine Kosten durchzuführen. Zur Durchführung der von ihm übernommenen Erschließung verpflichtete sich der Verkäufer gegenüber der Stadt W in einem sog. Anbau-

---

<sup>38</sup> im Folgenden HGB abgekürzt

<sup>39</sup> vgl. BFH-Urt. v. 19.12.1995 IX R 5/95, BStBl II 1996, 134; BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 54/94, BStBl II 1996, 190; BFH-Urt. v. 16.7.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178; BFH-Urt. v. 13.4.2000 XI B 2/99, BFH/NV 2000, 1094

<sup>40</sup> vgl. BFH-Urt. v. 5.6.1985 I R 129/82, BFH/NV 1986, 205

<sup>41</sup> vgl. BFH-Urt. v. 15.2.1989 X R 6/86, BFH/NV 1989, 494, BFH-Urt. v. 7.9.1991 III R 76/89, BFH/NV 1992, 488, BFH-Urt. v. 10.5.1994 IX R 62/90, BFH/NV 1994, 855, BFH-Urt. v. 18.7.1972 VIII R 43/68, BStBl II 1972, 931; BFH-Urt. v. 4.11.1986 VIII R 322/83, BStBl II 1987, 333

<sup>42</sup> BFH-Urt. v. 19.10.1999 IX R 34/96, BStBl II 2000, 257

vertrag zu einer „provisorischen“ Erschließung. Hierzu hatte er eine 85 m lange und 4,50 m breite (Privat-) Straße mit einem Wendeplatz anzulegen, die nach näherer Maßgabe des Vertrages mit einer Schottertragschicht, einer weiteren Tragschicht und mit Asphaltbeton zu befestigen sowie mit einer Entwässerungs- und einer Beleuchtungsanlage auszustatten war. In dem Anbauvertrag wurde bestimmt, dass die provisorischen Erschließungsanlagen bei einem endgültigen Ausbau der Straße durch die Gemeinde nicht verwertet und deshalb künftig anfallende Erschließungsbeiträge nicht verrechnet werden könnten. Die Unterhaltung der Erschließungsanlagen oblag dem Verkäufer bzw. den Klägern und den übrigen Erwerbern der Baugrundstücke als Rechtsnachfolgern. Ferner hatte der Verkäufer die Ver- und Entsorgungsleitungen von der (Privat-)Straße bis zu dem geplanten Haus der Kläger zu verlegen. Die Kläger errichteten in der Folge auf ihrem Baugrundstück durch einen Generalunternehmer ein Zweifamilienhaus, das 1982 bezugsfertig wurde. Die Privatstraße ist 1983 — nach der Herstellung der insgesamt acht Häuser — fertiggestellt worden; ein Ausbau der Anliegerstraße durch die Stadt W ist bislang nicht vorgenommen worden.

Im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagungen begehrten die Kläger die Berücksichtigung des für die Erschließung des Hausgrundstücks nebst Privatstraße aufgewendeten Betrages von 35 000 DM im Wege der Absetzung für Abnutzung bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, da die Erschließungskosten den Herstellungskosten des Gebäudes zuzuordnen seien. Das beklagte Finanzamt behandelte hingegen die strittigen Aufwendungen in den durch die Einspruchsentscheidung geänderten Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre als Anschaffungskosten des Grund und Bodens des Baugrundstücks der Kläger und ließ keine AfA zu.

Der Bundesfinanzhof hat die Revision als begründet angesehen. Zur Begründung führt er aus, dass die Aufwendungen der Kläger für die von dem Veräußerer zu errichtende Privatstraße einschließlich deren Entwässerung und Beleuchtung dem Erwerb eines selbständigen abnutzbaren Wirtschaftsguts dienten, das entsprechend seiner Nutzungsdauer anteilig abzuschreiben sei. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung stellten Straßenzufahrten ebenso wie Hof- und Platzbefestigungen selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter dar.<sup>43</sup> Dasselbe habe für die von den Klägern (anteilig) erworbene, auf dem gesonderten Grundstück angelegte Privatstraße zu gelten, die als selbständiges Wirtschaftsgut<sup>44</sup> sowohl von dem Grund und Boden des Straßengrundstücks als auch von dem Grund und Boden des erschlossenen Grundstücks sowie von dem darauf errichteten Ge-

---

<sup>43</sup> Verweis auf BFH-Urt. v. 4.3.1998 X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086

<sup>44</sup> Verweis auf BFH-Urt. v. 1.7.1983 III R 161/81, BStBl II 1983, 686

bäude zu trennen sei. Das grundsätzlich selbständige Wirtschaftsgut „Privatstraße“ verliere seine Selbständigkeit nicht dadurch, dass es im Zusammenhang mit der beabsichtigten Bebauung der anliegenden Grundstücke hergestellt und von den Anliegern erworben worden sei. Zwar diene die Anliegerstraße der erstmaligen Erschließung der anliegenden Grundstücke. Hieraus folge aber kein derartig enger Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den erschlossenen Grundstücken, dass die Aufwendungen für die Anliegerstraße dem Grund und Boden der Anliegergrundstücke zuzuordnen wären. Hiergegen spräche auch, dass das im Miteigentum der Anlieger stehende, zivilrechtlich selbständige Straßengrundstück selbständig veräußert werden könne. Entsprechend habe sich die Gemeinde auch das Recht vorbehalten, die Straße später als öffentliche Straße auszubauen und hierzu von den Eigentümern die Abtretung entsprechender Grundstücksflächen zu verlangen. Insoweit unterscheide sich die steuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen von Grundstückseigentümern für die Erschließung ihrer Grundstücke durch eine Privatstraße von derjenigen einer Beitragsleistung von Anliegern zur Finanzierung einer erstmaligen Erschließung ihrer (Anlieger-) Grundstücke durch eine öffentliche Straße, bei der die Beiträge nach ständiger Rechtsprechung den Anschaffungskosten von Grund und Boden der Anliegergrundstücke zuzurechnen seien.<sup>45</sup> Während im Streitfall die Kläger die zur Erschließung ihres Grundstücks zu errichtende Straße (anteilig) als selbständiges Wirtschaftsgut erworben hätten und sie auch deren Unterhaltung treffe, stelle in den Fällen einer öffentlichen Erschließung die betreffende Gemeinde das Wirtschaftsgut „Straße“ her, übernehme regelmäßig deren Unterhaltung und beteilige die Anlieger lediglich im Wege eines Beitrages an ihren Kosten.

Die strittigen Aufwendungen für den Erwerb des Wirtschaftsguts „Privatstraße“ stünden auch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften der Kläger aus Vermietung und Verpachtung und sind daher nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG anteilig im Wege der AfA abziehbar. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts ändere der Umstand, dass die Herstellung der Privatstraße auch den Wert des Straßengrundstücks erhöht habe nichts daran, dass das „auslösende Moment“ für die strittigen Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen sei<sup>46</sup>, und damit jedenfalls ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegeben sei.

Das vorstehende Urteil zeigt, dass auch die neuere höchstrichterliche Rechtsprechung Aufwand für Ersterschließungsanlagen nicht ohne Ausnahme als Anschaffungskosten für

---

<sup>45</sup> Verweis auf BFH-Urt. v. 7.11.1995, IX R 54/94, BStBl II 1996, 190

<sup>46</sup> Verweis auf Beschluss des Großen Senats v. 4.7.1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817

den Grund und Boden behandelt.<sup>47</sup> Das ist dann der Fall, wenn ein besonderes Wirtschaftsgut vorliegt. Diese Voraussetzung sieht der Bundesfinanzhof als erfüllt an, wenn das Wirtschaftsgut, wie im Streitfall, im Eigentum des Steuerpflichtigen steht.

#### *d. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte*

Die vorstehenden Rechtsausführungen gelten sowohl für die Gewinn-, als auch für die Überschusseinkünfte (hier Vermietung und Verpachtung).<sup>48</sup> Die höchstrichterliche Rechtsprechung behandelt die Beiträge für die Ersterschließung als Anschaffungskosten auf den Grund und Boden. Für den steuerpflichtigen wirkt sich diese Behandlung bei den Gewinn- und bei den Überschusseinkünften bezogen auf die Einkünfte neutral aus. Bei den Gewinneinkünften werden die Betriebsausgaben, die die Erschließungsbeiträge darstellen, durch die Aktivierung beim Grund und Boden neutralisiert. Bei den Überschusseinkünften wird das gleiche Ergebnis dadurch erreicht, dass hinsichtlich der Erschließungsbeiträge, da es sich um Anschaffungskosten auf das Grundstück handelt, der Werbungskostenabzug versagt wird.

## **2. Die Finanzgerichts-Rechtsprechung**

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte<sup>49</sup> folgt größtenteils der neueren Bundesfinanzhof-Rechtsprechung, wonach die Kosten für die Ersterschließung beim Grund- und Boden zu bilanzieren sind. Jedoch sind einige Urteile ergangen, in denen eine vom Bundesfinanzhof abweichende Auffassung vertreten wird.

#### *a. Finanzgericht München/ Finanzgericht Karlsruhe*

Sowohl das Finanzgericht München, als auch das Finanzgericht Karlsruhe haben in ihren Urteilen vom 16.10.1973<sup>50</sup> und 29.4.1976<sup>51</sup> zur Finanzierung öffentlicher Abwasserbeseitigungsanlagen gezahlte Beiträge als abgrenzbares Wirtschaftsgut qualifiziert und in der Folge Abschreibungen nach § 7 EStG bzw. § 79 Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 Einkommensteuergesetz<sup>52</sup> zugelassen. In den zu beurteilenden Streitfällen haben die Gerichte aber entscheidend auf die durch die Steuerpflichtigen veranlasste Mehrkapazität

---

<sup>47</sup> so auch Kupfer, KÖSDI 7/2001, 1291

<sup>48</sup> vgl. BFH-Urt. v. 22.3.1994 IX R 52/90, BStBl II 1994, 842

<sup>49</sup> FG Münster, Urt. v. 22.7.1966 I 1026/66 E, EFG 1967, 171; FG Kassel, Urt. v. 14.7.1993 12 K 5332/90, EFG 1994, 22; FG Köln, Urt. v. 14.12.1993 8 K 829/93, EFG 1996, 693, FG Düsseldorf, Urt. v. 4.6.1996 12 K 541/91 E, EFG 1997, 459

<sup>50</sup> FG München, Urt. v. 16.10.1973 II 106/99, EFG 1974, 60

<sup>51</sup> FG Karlsruhe, Urt. v. 29.4.1976 VI 72/74, EFG 1976, 486

<sup>52</sup> im Folgenden EStDV abgekürzt

der Anlage abgestellt.<sup>53</sup> Insofern wird in den vorgenannten Urteilen auch betont, dass insoweit kein Widerspruch zur höchstrichterlichen Rechtsprechung vorliege.

### *b. Finanzgericht Schleswig-Holstein*

Anders als die beiden vorgenannten Urteile hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein in seinem Urteil vom 2.3.1982<sup>54</sup> die Auffassung vertreten, dass für den Anschluss an eine öffentliche Entwässerungsanlage verausgabte Beiträge auch dann ein abnutzbares Recht auf Mitbenutzung begründen, wenn die Anlage keine durch den Steuerpflichtigen veranlasste Mehrkapazität aufweist. Darauf, ob ein funktioneller Zusammenhang zwischen dem Kanalbeitrag sowie dem Grund und Boden bestehe, komme es nicht an. Vielmehr habe der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut erworben, nämlich das obligatorische bzw. satzungsmäßige Recht, die Abwasseranlage mitzubedenutzen.<sup>55</sup> Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass gegen dieses Urteil Revision eingelegt wurde. Durch Urteil vom 5.6.1985 hat der Bundesfinanzhof das Urteil aufgehoben.<sup>56</sup>

### **3. Verwaltungsmeinung**

In den Einkommensteuerrichtlinien finden sich im Hinweisteil zu Abschnitt 33 a Ausführungen zu Erschließungs-/ erschließungsähnlichen Beiträgen.

Danach sind Beiträge zur Finanzierung erstmaliger Anlagen nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens, wenn durch die Baumaßnahmen, für die die Beiträge geleistet worden sind, eine Werterhöhung des Grund und Bodens eintritt, die unabhängig von der Bebauung des Grundstücks und dem Bestand eines auf dem Grundstück errichteten Gebäudes ist, und die Beiträge in einem Sachbezug zum Grundstück stehen. Werden hingegen Erschließungsanlagen ersetzt oder modernisiert, führen Erschließungsbeiträge zu Erhaltungsaufwendungen, es sei denn, das Grundstück wird hierdurch ausnahmsweise in seiner Substanz oder in seinem Wesen verändert. In diesem Kontext wird das BFH-Urteil vom 22.3.1994<sup>57</sup> – sowie das vom 3.7.1997<sup>58</sup> – zitiert.

Erhaltungsaufwendungen sind danach

a) die Kanalanschlussgebühren, wenn eine eigene Sickergrube

---

<sup>53</sup> FG München, Urt. v. 16.10.1973 II 106/99, EFG 1974, 60; FG Karlsruhe, Urt. v. 29.4.1976 VI 72/74, EFG 1976, 486

<sup>54</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 2.3.1982 III 83/79, EFG 1982, 509

<sup>55</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 2.3.1982 III 83/79, EFG 1982, 509

<sup>56</sup> BFH-Urt. v. 5.6.1985 I R 129/82, BFH/NV 1986, 205

<sup>57</sup> BFH-Urt. v. 22.3.1994 IX R 52/90, BStBl II 1994, 842

<sup>58</sup> BFH-Urt. v. 3.7.1997 III R 114/95, BStBl II 1997, 811

oder Kläranlage ersetzt wird (mit Verweis auf die BFH-Rechtsprechung)

- b) nachträgliche Straßenbaukostenbeiträge für ein bereits durch eine Straße erschlossenes Grundstück, die eine Gemeinde für die bauliche Veränderung des Straßenbelags und des Gehwegs zur Schaffung einer verkehrsberuhigten Zone erhebt (mit Verweis auf die BFH-Rechtsprechung).<sup>59</sup>

Die Verwaltungsmeinung folgt also der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

#### **4. Literatur**

##### *a. Die herrschende Lehre*

Die herrschende Lehre vertritt dieselbe Auffassung wie der Bundesfinanzhof. Danach sind Beiträge, die für die Ersterschließung gezahlt werden als Anschaffungskosten beim Grund und Boden zu aktivieren.<sup>60</sup> Die Begründung ist dieselbe wie die der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Zum Teil wird entscheidend auf die beitragsrechtliche Sicht abgestellt. Dabei wird darauf abgestellt, dass die Rechtspflicht zur Zahlung des Beitrags dem Grunde nach in dem Zeitpunkt gegeben sei, in dem das Grundstück durch Aufstellung eines Bebauungsplans bebaubar werde. Der Erschließungsbeitrag entstehe also nicht im Zusammenhang mit der Bebauung selbst, sondern im Zusammenhang mit der Baureifmachung.<sup>61</sup> Zum Teil wird argumentiert, Erschließungskosten dienen dazu, das Grundstück baureif und damit betriebsbereit zu machen (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) und die allgemeine Nutzbarkeit des Grund und Boden zu erweitern.<sup>62</sup>

##### *b. Andere Auffassungen*

###### *aa. Glanegger, u.a.*

Ein Teil der Lehre will diese Erschließungsbeiträge bei den Herstellungskosten des Grund und Bodens bzw. bei den Gebäudeherstellungskosten aktivieren.<sup>63</sup> Die Vertreter dieser Auffassung stellen nicht auf die eingetretene Werterhöhung beim Grund und Bo-

---

<sup>59</sup> EStR, Abschnitt 33 a (Hinweise)

<sup>60</sup> vgl. Blümich-Ehmcke, EStG, § 6 Rn. 786; Kirchhof-Fischer, EStG, § 6 Rn. 43; Bordewin/Brandt-Mayer-Wegelin, EStG, § 6 Rn. 295; Gänger, NWB Fach 3c, 4847; 5225; Schoor, StBp 1997, 239; Gosch, StBp 1995, 212; Spindler, DB 1996, 444

<sup>61</sup> vgl. Bordewin/Brandt-Mayer-Wegelin, EStG, § 6 Rn. 295

<sup>62</sup> vgl. Kirchhof-Fischer, EStG, § 6 Rn. 43; Schoor, StBp 1997, 239

<sup>63</sup> Glanegger, DB 1987, 2115; Schmidt-Glanegger, EStG, § 6 Rn. 140; Brönnert/Bareis, S. 1113; Hermann/Heuer/Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641; Ott, DB 1977, 647; Glade, StbJb. 1976/77, 175 (177)

den, sondern primär auf die funktionale Veränderung des Zustands des Wirtschaftsguts ab. Eine derartige funktionale Veränderung erfahre ein Grundstück entgegen der herrschenden Meinung auch dann, wenn es abwasser-, versorgungs-, und straßenverkehrs-technisch erschlossen werde. Zwischen einem einheitlichen Wirtschaftsgut, wie z.B. einem Grundstück, und einem Nutzungsrecht an einer gemeindlichen Entsorgungsanlage könne ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang bestehen.<sup>64</sup>

Für den Fall, dass eine Bebauung bevorsteht, wollen die Vertreter dieser Meinung die Erschließungsbeiträge als Herstellungskosten beim Gebäude aktivieren, anderenfalls sollen die Herstellungskosten beim Grund und Boden erfasst werden.<sup>65</sup> Glanegger will die wegen fehlender Bebauungsabsicht zunächst zum Grund und Boden gezogenen Erschließungskosten nachträglich als Gebäudeherstellungskosten qualifizieren, wenn sich der Steuerpflichtige zum Bau eines Hauses entschließt, weil dann die Bewertungseinheit mit dem Grund und Boden wegen des engeren Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude aufgelöst werde.<sup>66</sup>

Gegen die herrschende Meinung werden dabei verschiedene Argumente vorgebracht:

aaa. Die herrschende Meinung nehme deshalb Anschaffungskosten auf den Grund und Boden an, weil darin eine Werterhöhung gesehen werde. Das sei zwar auf den ersten Blick der Fall, weil für ein bereits erschlossenes Grundstück offensichtlich ein höherer Preis gezahlt werde als für ein noch nicht erschlossenes. Dieser höhere Preis werde aber nicht für den Grund und Boden gezahlt, sondern gerade für die schon vorhandenen Außenanlagen.<sup>67</sup>

bbb. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stelle einen Widerspruch zum Veranlassungsprinzip dar.<sup>68</sup> Dieses gesetzlich für die Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG verankerte Prinzip, das im Wege der Rechtsfortbildung für Werbungskosten angewandt wird, könne heute als übergeordnetes Prinzip der Rechtsanwendung bezeichnet werden.<sup>69</sup> Es meine, die Veranlassung von Aufwendungen durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftserzielung diene.

---

<sup>64</sup> Glanegger, DB 1987, 2115 (2119); Schmidt-Glanegger, EStG, § 6 Rn. 140; Brönner/ Bareis, S. 1113 (1120)

<sup>65</sup> Glanegger, DB 1987, 2115 (2119)

<sup>66</sup> Glanegger, DB 1987, 2115 (2119)

<sup>67</sup> Ott, DB 1977, 647 (648)

<sup>68</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG § 6 Rn. 641

<sup>69</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG § 6 Rn. 280

Das Veranlassungsprinzip sei auch bei der Bestimmung der handelsrechtlichen Begriffsdefinition der Anschaffungs- und Herstellungskosten heranzuziehen. Das lasse sich zum einen aus dem in § 5 Abs. 6 EStG niedergelegten Bewertungsvorbehalt ableiten.<sup>70</sup> Zum anderen sei eine Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips auch in § 255 HGB zu erblicken. Bei den Anschaffungskosten werde das aus der Zweckgerichtetheit der Aufwendungen ersichtlich. So heißt es in § 255 Abs. 1 HGB: „...Aufwendungen, die geleistet werden, um...“.<sup>71</sup> Bei der Herstellungskostendefinition sei infolge der Worte „entstehen“ (Abs. 2 S. 1) und „veranlasst“ (Abs. 2 S. 3) zum Teil eine Verankerung des Veranlassungsprinzips im handelsrechtlichen Gesetzeswortlaut enthalten.<sup>72</sup>

Anlass für die Anschlüsse an die Kanalisation und die Wasser-, Strom- oder Gasversorgung sei die Bebauung und nicht die Werterhöhung des Grundstückes. Entsprechendes gelte für den Anschluss an das öffentliche Straßennetz.<sup>73</sup> Die Erschließungs- und erschließungsähnlichen Anlagen kämen fast ausschließlich den Bewohnern der Gebäude zu Gute. Für ein unbebautes Grundstück benötige man weder Strom, noch Gas noch Fernwärme, noch Kanalisation. Für den Verkehr der wenigen Personen, die ein solches Grundstück gelegentlich aufsuchen, sei ein unbefestigter Feldweg ohne Straßenbeleuchtung ausreichend.<sup>74</sup>

ccc. Der Bundesfinanzhof differenziere bei den Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlagen u.a. danach, ob es sich um Anlagen inner- und außerhalb des Grundstückes des Hauseigners handele.<sup>75</sup> So werde insbesondere der zu zahlende Kanalbeitrag (Kanalanschlussgebühr) zu den Aufwendungen auf den Grund und Boden gezählt, während die Hausanschlusskosten einschließlich der Kanalanstichgebühr zu den Herstellungskosten des Gebäudes gerechnet würden.<sup>76</sup>

Diese Differenzierung sei nicht überzeugend. Zum einen liege der größte Teil des Hausanschlusses meist außerhalb des Grundstückes des Hauseigners, zum anderen seien die betreffenden Anlagen fast immer Zubehör zum Grundstück des Versorgungsunternehmens, d.h. in der Regel Eigentum dieses Unternehmens. Das gelte unabhängig davon, ob und inwieweit sie in fremden Grund und Boden liegen. Darüber hinaus sei im Steuerrecht

---

<sup>70</sup> BFH-Urt. v. 21.10.1993 IV R 87/92, BStBl II 1994, 176

<sup>71</sup> BFH-Urt. v. 21.10.1993 IV R 87/92, BStBl II 1994, 176

<sup>72</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG § 6 Rn. 280

<sup>73</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG § 6 Rn. 641

<sup>74</sup> vgl. Ott, DB 1977, 647 (648); Glanegger, DB 1987, 2115 (2119)

<sup>75</sup> BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63 S, BStBl III 1965, 85, BFH-Urt. v. 3.8.1966 IV 290/63, BStBl III 1967, 600

<sup>76</sup> BFH-Urt. v. 24.11.1967 VI R 302/66, BStBl II 1968, 178

sowieso das wirtschaftliche Eigentum entscheidend, welches sich hier in jedem Fall beim Versorgungsunternehmen befände.<sup>77</sup>

ddd. Soweit der Bundesfinanzhof die Zuordnung, ob die entsprechende Zahlung beim Grund und Boden zu aktivieren oder als Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähig sei, danach vornehme, ob es sich um eine gesetzlich erzwungene (Beitrag) oder freiwillige Ausgabe (Zuschuss) handele, so könne dem nicht gefolgt werden. Diese Unterscheidung könne bei der Aktivierung keine Rolle spielen. Diese Frage und ggf. die der Bewertung des aktivierten Gutes richte sich nach Art und Qualität des Erworbenen und nicht nach der Freiwilligkeit des Hingegebenen.<sup>78</sup>

eee. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei, soweit sie jegliche Abschreibungen auf solche Beiträge verweigere, mit dem System des geltenden Steuerrechts unvereinbar. Es würden dann nämlich abnutzbare Wirtschaftsgüter geschaffen, deren Abschreibungen bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keinem der Beteiligten Steuerpflichtigen zustehen würden.<sup>79</sup> Der Hauseigentümer und Baulastträger bleibe, soweit Privatvermögen vorliege, von jedweder steuerlicher Absetzung des Aufwands für abnutzbare Wirtschaftsgüter ausgeschlossen. Wenn das Grundstück zum Betriebsvermögen gehöre, sei die steuerliche Geltendmachung des Verschleißes auf den Tag einer eventuellen Grundstücksveräußerung verschoben. Dem Eigentümer der Gemeinschaftsanlagen stehe steuersystematisch bereits deshalb keine Abschreibung zu, da von unentgeltlichen Vermögensübertragungen einmal abgesehen, nur eigene Herstellungskosten abgeschrieben werden könnten.<sup>80</sup>

Für den Fall, dass es sich bei dem Eigentümer der Gemeinschaftsanlagen um einen gewerblichen Betrieb handele, werde er zwar häufig die Zuschüsse nicht als Kapitalzuschüsse an den Herstellungskosten kürzen, sondern als Ertragszuschüsse passivieren. Dann habe er aber nur formal Abschreibungen. Über kurz oder lang neutralisierten sich seine Abschreibungen mit der Auflösung der Bauzuschüsse.<sup>81</sup>

fff. Die höchstrichterliche Rechtsprechung stehe im Widerspruch zu § 7 d Abs. 7 EStG.<sup>82</sup> Darin ist von einem Recht auf Mitbenutzung die Rede, für das wahlweise auch die Abschreibungen des § 7 EStG zugestanden werden. Damit sehe der Gesetzgeber jedenfalls

---

<sup>77</sup> Ott, DB 1977, 647 (648)

<sup>78</sup> Brönner/ Bareis, S. 1113 (1120)

<sup>79</sup> Ott, DB 1977, 647 (649)

<sup>80</sup> Ott, DB 1977, 647 (649)

<sup>81</sup> Ott, DB 1977, 647 (649)

<sup>82</sup> Ott, DB 1977, 647 (649)

Zuschüsse zu Gemeinschaftsanlagen auf dem Grund und Boden der Gemeinde als abschreibungsfähig an, da er in § 7 d Abs. 7 EStG ausdrücklich die Sonderabschreibungen zusätzlich zu den Regelabschreibungen gewähre.<sup>83</sup>

#### bb. Lehmann

Lehmann behandelt die Erschließungskosten bzw. erschließungsähnlichen Kosten differenziert. Beiträge für den Bau von Verkehrsstraßen will er beim Grund und Boden aktivieren.<sup>84</sup> Das soll zumindest dann gelten, wenn die Beiträge für später durchgeführte Straßenbaumaßnahmen restriktiv, also nur im Falle der Verbesserung der Benutzungsleistungen aktiviert werden müssen, in den übrigen Fällen aber ein Sofortabzug zugelassen wird.

Beiträge (Zuschüsse) für Leitungsnetze sind nach Lehmann als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite zu bilanzieren und über eine Laufzeit von 20 Jahren linear abzuschreiben.<sup>85</sup> Die Netzbeiträge nach KAG und die Baukostenzuschüsse nach AVN hätten nichts mit dem Grund und Boden zu tun. Es handele sich vielmehr um Vorauszahlungen mit allerdings weder sachlich, noch zeitlich verfolgbarer Wirkung auf die späteren Leistungspreise. Die Versorgungswirtschaft als der Empfänger stelle den Einnahmen einen Passivposten gegenüber, der in 20 Jahren linear und erfolgswirksam aufgelöst werde.<sup>86</sup>

Lehmann stellt die erlangte Nutzungsposition in den Vordergrund. Mit den Beiträgen (Zuschüssen) würden abstrakte Absatzleistungen abgegolten. Er betont die Verbindung zum künftigen Preis für die konkreten Betriebsleistungen, und sieht die Beiträge (Zuschüsse) in der Folge als allgemeine Vorauszahlungen an. Die Gemeinde könne auf die Erhebung eines Netzbeitrages für die Wasserleitung bzw. für die Kanalisation verzichten und ersatzweise höhere Gebühren für Wasser bzw. Abwasser festsetzen. Daran zeige sich, dass die Netzbeiträge mit dem Grundstück und seinem Wert nichts zu tun hätten.<sup>87</sup>

Beiträge und Zuschüsse für öffentliche Betriebe wie Wasserwerk und Kläranlage will Lehmann ebenfalls als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite bilanzieren.<sup>88</sup> Die Zahlungen stellten ihrem Charakter nach noch ausgeprägter Vorauszahlungen für künftige Betriebsleistungen dar. Dem öffentlichen Betrieb fehle die räumliche Struktur

---

<sup>83</sup> Ott, DB 1977, 647 (649)

<sup>84</sup> Lehmann, DB 1985, 399

<sup>85</sup> Lehmann, DB 1985, 399 (400)

<sup>86</sup> Lehmann, DB 1985, 399 (401)

<sup>87</sup> Lehmann, DB 1985, 399 (401)

<sup>88</sup> Lehmann, DB 1985, 399 (456)

und damit die Verbindung zum Grundstück. Von daher sei die von der herrschenden Meinung durchgeführte Bilanzierung der Beiträge beim Grund und Boden fehlerhaft.

Weiter kritisiert Lehmann die Ungleichbehandlung von Beitrag und Zuschuss. Zuschüsse zum Bau von Kläranlagen können nämlich gem. § 7 d Abs. 7 EStG begünstigt abgeschrieben werden. Nach dem Gesetzeswortlaut muss dazu durch die Hingabe des Zuschusses ein Recht auf Mitbenutzung der Kläranlage erworben worden sein. Diese unterschiedliche Behandlung sei durch nichts gerechtfertigt und sei ein weiterer Beweis für die Unrichtigkeit der herrschenden Auffassung.<sup>89</sup>

cc. von Bonin

Ebenso wie Lehmann will von Bonin<sup>90</sup> die Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge als Nutzungsentgelt behandeln. Nach seiner Auffassung stellen derartige Beiträge vorverausgabte Entgelte für dauerhafte oder zeitlich begrenzte Nutzungsverhältnisse an öffentlichen Einrichtungen dar. In der Folge sei bei bilanzieller Gewinnermittlung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Handele es sich um ein unbegrenztes Nutzungsrecht, so sei der Rechnungsabgrenzungsposten unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5,5 % über 18 Jahre hinweg gleichmäßig aufzulösen. Anderenfalls sei die Abschreibungsdauer nach der Nutzungsdauer der in Frage stehenden öffentlichen Anlage zu bemessen.<sup>91</sup> Anders als Lehmann will v. Bonin die vorgenannte Einordnung auch bei Beiträgen für den Bau von Verkehrsstraßen vornehmen.<sup>92</sup>

dd. Freudling

Nach der Auffassung Freudlings sind Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Beiträge oder besser gesagt, der daraus resultierende Gegenwert, weder beim Grund und Boden, noch beim Gebäude zu aktivieren. Für ihn stellen die entsprechenden Beitragszahlungen Werbungskosten/ Betriebsausgaben dar.<sup>93</sup>

Zur Begründung stellt er auf § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 (jetzt Nr. 2) EStG ab. Dieser enthält die Regelung, dass Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen, Werbungskosten sind. Dabei subsumiert er die Erschließungsbeiträge unter sonstige öffentliche Abgaben. Freudling ist

---

<sup>89</sup> Lehmann, DB 1985, 399 (402)

<sup>90</sup> v. Bonin, DB 1987, 1272(1273)

<sup>91</sup> v. Bonin, DB 1987, 1272(1273)

<sup>92</sup> v. Bonin, DB 1987, 1272(1273)

<sup>93</sup> Freudling, BB 1975, 740 f.

der Meinung, für das Einkommensteuerrecht könne nichts anderes gelten als für das Kommunalabgaben- und das allgemeine Abgabenrecht. Dort stelle der Beitrag eine Abgabe dar.

Darüber hinaus sei die Zuteilung eines Vorteils durch das Gemeinwesen auf Grund einer Beitragssatzung keine nachträgliche Anschaffung; es fehle das eigene kaufmännische Handeln des Eigentümers des Grund und Bodens. Auch habe eine derartige Zuteilung keinen realisierfähigen Wert. Bei dem satzungsmäßigen Wert des Beitrags handele es sich um einen gewillkürten Wert. Ein späterer Erwerber des Grundstücks, dem die Gemeindestraße zu Gute komme, werde eine Werterhöhung nicht nach den Grundsätzen der Bemessung des Beitrags, sondern nach dem Marktwert des Grundstücks beurteilen.<sup>94</sup>

### ***5. Die einkommensteuerliche Beurteilung des aus dem Erschließungsbeitrag resultierenden Gegenwerts unter Berücksichtigung einer Dogmatik des Einkommensteuerrechts***

Wie oben<sup>95</sup> dargestellt, erhält der Bürger für den Erschließungsbeitrag einen Gegenwert, der in der Nutzung der betreffenden Anlagen liegt. Es soll nunmehr untersucht werden wie dieser Gegenwert in ertragsteuerlicher Hinsicht zu behandeln ist. Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Beiträge stellen Betriebsausgaben dar. Diese mindern also zunächst einmal den Gewinn.

Im Folgenden ist der Frage nachzugehen, ob es sich hinsichtlich des aus dem Erschließungsvorteil resultierenden Gegenwerts um ein Wirtschaftsgut handelt und wenn ja, ob bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, insoweit eine Aktivierung zu erfolgen hat.

Diese könnte sich in zweierlei Hinsicht auswirken. Zunächst würden die Betriebsausgaben, die die Erschließungsbeiträge verkörpern, „neutralisiert“. Insoweit käme es beim Steuerpflichtigen zu einer Gewinnerhöhung. Hätte die Aktivierung als Wirtschaftsgut bzw. die Hinzuaktivierung bei einem anderen Wirtschaftsgut, bei dem Absetzungen für Abnutzung vorzunehmen sind, zu erfolgen, so würde sich das beim Steuerpflichtigen in der Folgezeit gewinnmindernd auswirken.

Die oben skizzierten Urteile hinterlassen einen ambivalenten Eindruck. Bei der Lektüre jeder einzelnen Entscheidung mag diese in sich schlüssig wirken und auf den ersten Blick

---

<sup>94</sup> Freudling, BB 1975, 740 (741)

<sup>95</sup> B.III.

überzeugen. Betrachtet man aber die Rechtsprechung seit 1957 insgesamt und vergleicht die Urteile miteinander, so ergibt sich ein anderes Bild.

Im Urteil vom 20.5.1957<sup>96</sup> kam der Bundesfinanzhof hinsichtlich der Kosten, die für die Ersterschließung angefallen sind, zu einer Aktivierung beim Gebäude. In diesem Kontext hat er entscheidend darauf abgestellt, ob es beim Steuerpflichtigen insoweit zu einem Wertverzehr kommt. Ein solcher läge dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen später Aufwendungen für Unterhalt und Erneuerung der Erschließungsanlagen erwachsen.<sup>97</sup>

Im Urteil vom 18.9.1964<sup>98</sup> hat der Bundesfinanzhof, interessanterweise derselbe Senat, der über den zuvor erwähnten Urteilsfall zu entscheiden hatte, seine Auffassung geändert. In dieser Entscheidung spielt die Argumentation eines Wertverzehrs zu Lasten des Steuerpflichtigen keine Rolle mehr. Bei genauem Hinsehen unterbleibt eine gedankliche Auseinandersetzung mit diesem Argument. Der Bundesfinanzhof stellt nunmehr darauf ab, dass der Wert von Grund und Boden, auch wenn das aufstehende Gebäude zerstört oder abgerissen werde, durch die mit den Straßenanliegerbeiträgen geschaffenen Anlagen ein für allemal gestiegen sei. Der Erwerber eines solchen Grundstücks, für das keine Straßenanliegerbeiträge mehr zu entrichten seien, werde bereit sein, diesen Umstand bei der Bemessung des Kaufpreises entsprechend zu berücksichtigen.<sup>99</sup>

In der Folgezeit hat der Bundesfinanzhof im Ergebnis an einer Aktivierung der Ersterschließungsbeiträge beim Grund und Boden festgehalten. In der Begründung hat er aber gewechselt.

Einmal wurde auf die beitragsrechtliche Sicht abgestellt. Danach wurde die Grundstücksbezogenheit der Erschließungskosten aus der den Grundstückseigentümer treffenden Beitragspflicht hergeleitet.<sup>100</sup> Zuletzt hat der Bundesfinanzhof darauf abgestellt, ob die Erschließungsmaßnahme dazu gedient habe, das Grundstück baureif bzw. nutzbar zu machen und es damit in einen betriebsbereiten Zustand i.S.v. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB zu versetzen.<sup>101</sup>

---

<sup>96</sup> BFH-Urt. v. 20.5.1957 VI 138/55, BStBl III 1957, 343

<sup>97</sup> BFH-Urt. v. 20.5.1957 VI 138/55, BStBl III 1957, 343

<sup>98</sup> BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63, BStBl III 1965, 85

<sup>99</sup> BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63, BStBl III 1965, 85

<sup>100</sup> BFH-Urt. v. 22.2.1967 VI 295/65, BStBl III 1967, 417; BFH-Urt. v. 12.1.1995 IV R 3/93, BStBl II 1995, 632

<sup>101</sup> vgl. BFH-Urt. v. 19.12.1995 IX R 5/95, BStBl II 1996, 134; BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 54794, BStBl II 1996, 190, BFH-Urt. v. 16.7.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178, BFH-Beschl. v. 13.4.2000 XI B 2/99, BFH/NV 2000, 1094

Bei genauerem Hinsehen entpuppt sich die höchstrichterliche Rechtsprechung also keineswegs als konvergent.

Warum der Bundesfinanzhof im Urteil vom 18.9.1964 von dem im Urteil vom 20.5.1957 artikulierten Leitgedanken abweicht, wonach sich die Aktivierung entscheidend danach richtet, ob es hinsichtlich der Erschließungsanlage zu einem Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen kommt, bleibt im Verborgenen.

Glade<sup>102</sup> mutmaßt, der Bundesminister der Finanzen habe wohl den Anstoß für die Änderung der Rechtsprechung durch den Hinweis auf die Neuregelung des Abgabenrechts im Bundesbaugesetzbuch<sup>103</sup> vom 23.6.1960 gegeben. Da der Gesetzgeber des Bundesbaugesetzes davon ausgegangen sei, dass der Erschließungsbeitrag grundsätzlich eine einmalige Leistung darstellen solle, habe der Bundesfinanzhof mit gutem Grund die Einmaligkeit der Leistung betonen und ausführen können, dass der Wert von Grund und Boden, auch bei Abriss oder Zerstörung des aufstehendes Gebäudes, durch die mit den Straßenanliegerbeiträgen geschaffenen Anlagen ein für allemal gestiegen sei.

Zutreffend führt Glade<sup>104</sup> weiter aus, dass der die Rechtsprechung tragende Grundsatz der Einmaligkeit der Beitragserhebung nicht mehr besteht. Die meisten Bundesländer haben in ihren KAG eine erweiterte Beitragspflicht eingeführt. Danach können die Gemeinden auch für Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, und zwar auch für deren Verbesserung, Beiträge erheben. Darunter fällt auch die spätere Erneuerung derartiger Anlagen.<sup>105</sup>

Er ist weiter der Auffassung, dass so wie die Änderung des Abgabenrechts durch das BBauGB von 1960 den Anstoß für eine Überprüfung der damaligen Bilanzierungsgrundsätze gegeben habe und zur Aufgabe der früheren Rechtsprechung geführt habe, die neuen Bestimmungen in den KAG Anlass sein sollten, diese Rechtsprechung erneut zu überprüfen und wieder den alten Rechtszustand herzustellen.<sup>106</sup>

In der Tat scheint die Entscheidung aus 1957 die richtigen, weil vom Steuerrecht vorgegebenen Fragen, zu stellen. Eine nähere Auseinandersetzung damit, ob diese Fragen auch zutreffend beantwortet worden sind, soll im weiteren Verlauf der Arbeit erfolgen.

---

<sup>102</sup> Glade, StbJb. 1976/77, 175 (177)

<sup>103</sup> im Folgenden BBauGB abgekürzt

<sup>104</sup> Glade, StbJb. 1976/77, 175 (177)

<sup>105</sup> Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rn. 291

<sup>106</sup> Glade, StbJb. 1976/77, 175 (177)

Bereits auf den ersten Blick mag auch die in der Folgezeit vom Bundesfinanzhof gegebene Begründung, wonach die Frage der Aktivierung der Ersterschließungsbeiträge aus beitragsrechtlicher bzw. handelsrechtlicher Sicht zu beantworten sei, nicht zu überzeugen.

Auch sei an dieser Stelle der Widerspruch der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 7 d Abs. 7 EStG genannt. Darin ist von einem Recht auf Mitbenutzung die Rede, für das wahlweise auch die Abschreibungen des § 7 EStG zugestanden werden. Daran zeigt sich, dass der Gesetzgeber jedenfalls Zuschüsse zu Gemeinschaftsanlagen auf dem Grund und Boden der Gemeinde als abschreibungsfähig ansieht, da er in § 7 d Abs. 7 EStG ausdrücklich die Sonderabschreibungen zusätzlich zu den Regelabschreibungen gewährt.<sup>107</sup>

Betrachtet man daneben noch die verschiedenen Literaturmeinungen<sup>108</sup>, so zeigt sich bei der Beurteilung der dieser Arbeit zu Grunde liegenden Thematik ein diffuses Bild.

Sind die Kosten für die Ersterschließung beim Grund und Boden zu aktivieren oder hat stattdessen eine Aktivierung beim Gebäude zu erfolgen? Oder handelt es sich um ein eigenständiges Wirtschaftsgut? Insoweit kämen wiederum materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter in Betracht. In dieser Hinsicht wäre insbesondere an ein Nutzungsrecht an einer Gemeinschaftsanlage zu denken.

Diese Feststellung legt den Schluss nahe, dass die Dogmatik des Einkommensteuerrechts noch nicht hinreichend durchdrungen ist.

#### *a. Grundideen zu einer Dogmatik des Einkommensteuerrechts*

Aus den vorgenannten Überlegungen ist die Konsequenz zu ziehen, dass der Beantwortung von Einzelfragen eine dogmatische Auseinandersetzung mit den einkommensteuerlichen Grundfragen vorzugehen hat.

Noch vor dem Inhalt einzelner Standpunkte geht es der Dogmatik um die Wissenschaftlichkeit der Aussagen; darum, dass Begriffe und Argumentationen überprüfbar sind, verallgemeinert werden können, dass sie rechtsstaatliche Praxis stabilisieren helfen.

Eine zutreffende einkommensteuerliche Dogmatik soll dabei helfen, einzelne Fragestellungen in ein schlüssiges Gesamtkonzept zu stellen. Sie soll weiter dabei helfen, den Sinnzusammenhang, nach dem die Normen des Einkommensteuerrechts auszurichten sind, zu erhellen.

Die Frage, die sich hier stellt, ist die, worauf eine einkommensteuerliche Dogmatik fußt. Wie müssen ihre Aussagen lauten?

---

<sup>107</sup> vgl. Ott, DB 1977, 647 (649)

<sup>108</sup> siehe dazu C.I.4.

### *b. Die Dogmatik des Einkommensteuerrechts bestimmende Faktoren*

Die Frage, welche Faktoren die Dogmatik des Einkommensteuerrechts bestimmen, wird unterschiedlich beantwortet.

#### *aa. Das Abstellen auf den Einkommensbegriff*

In der weiter zurückliegenden Zeit der Steuerrechtswissenschaft wollte man die Antwort auf die Grundfrage nach den systembildenden Elementen vom Einkommensbegriff ableiten.

Der Einkommensbegriff hat sowohl die Finanzwissenschaft<sup>109</sup> als auch die Steuerrechtswissenschaft<sup>110</sup> lange Zeit beschäftigt. Es ging um die Fragestellung, von welcher Beschaffenheit das von der Besteuerung erfasste Einkommen sein müsse, ob es etwa solches im Sinne der Quellentheorie oder der Vermögenszuwachstheorie sein müsse. In der steuerlichen Literatur werden diese Ausführungen auch heute noch dargelegt.<sup>111</sup> Dabei dürfte es sich aber eher um Reminiszenzen an vergangene Zeiten handeln. Einsichten betreffend die Dogmatik des Einkommensteuerrechts können aus diesen Theorien nicht abgeleitet werden.

#### *bb. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, deren Maßstab die Zahlungsfähigkeit bildet*

In der Literatur<sup>112</sup> wird das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als der tragende dogmatische Ansatz betrachtet. Die diesem Prinzip zugrunde liegende Formel besagt jedoch nur, dass die Einkommensteuer nach §§ 2 Abs. 5 S. 1, 32 a EStG nach dem Einkommen bemessen wird. Danach führt ein höheres Einkommen zu einer höheren Einkommensteuerschuld, ein niedrigeres zu einer niedrigeren. Genauer betrachtet wird die in diesem Sinne verstandene Leistungsfähigkeit an der Zahlungsfähigkeit des jeweiligen Steuersubjekts ausgerichtet. Dieses Prinzip wird als ein Gebot des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes angesehen.<sup>113</sup> Die Steuerpflichtigen werden zur Finanzierung des Gemeinwesens nicht ohne Unterschied gleichmäßig nach Köpfen herangezogen, sondern nach Maßgabe ihrer jeweiligen Zahlungsfähigkeit. In der Folge wird dem Leistungsfähigkeitsprinzip Gerechtigkeitswert zugesprochen.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup> v. Hermann, S. 299; v. Schanz, Finanz-Archiv 1896, Bd. 13, S. 1

<sup>110</sup> Blümich/ Scharian, EStG 1925, Einleitung I, S. 1-6; Hensel, Steuerrecht, § 41, S. 231 ff.

<sup>111</sup> z.B. Crezelius, Steuerrecht II, § 4 III.1., S. 23; Tipke/ Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 50 ff.; Tipke, Steuerrechtsordnung II, § 12, 4.2., S. 623 ff.

<sup>112</sup> Tipke/ Lang, Steuerrecht, § 4 C 1.2. (S. 78 ff); Birk, S. 18 ff, S. 43 ff; Kirchhof, StuW 1985, 319 ff.

<sup>113</sup> Kirchhof, StuW 1985, 319 ff.

<sup>114</sup> Tipke, Steuerrechtsordnung II, § 12, 4.1 S. 619 ff; Lang in Ebling, Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24, S. 49, 57

So definiert, wird die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf die Besteuerung nach der Zahlungsfähigkeit reduziert. Dass daraus keine tiefschürfenden Erkenntnisse für eine Dogmatik des Einkommensteuerrechts gewonnen werden können, wurde in der steuerlichen Fachliteratur seit langem erkannt.<sup>115</sup> Daran anknüpfend gibt es Stimmen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Steuerrechtsdogmatik für entbehrlich halten.<sup>116</sup> Andere verteidigen den vorgenannten Grundsatz mit dem Hinweis, dass es sich bei dem Prinzip um einen fundamentalen Wertmaßstab einer gerechten Besteuerung handele.<sup>117</sup> Auch sie vermögen das so verstandene Leistungsfähigkeitsprinzip aber nicht näher zu konkretisieren und bleiben mit ihren Aussagen im Ungefähren.<sup>118</sup>

#### cc. Steuerliche Rechtfertigungstheorien

Der Schlüssel für die Dogmatik des Einkommensteuerrechts wird zum Teil in Theorien zur Rechtfertigung der Besteuerung im Allgemeinen und der Einkommensbesteuerung im Besonderen gesucht.

Kirchhof sieht den rechtfertigenden Grund für die Besteuerung darin, dass der Staat mit seinen Leistungen die Lebensbedingungen des Individuums schafft, so dass das Einkommen ein Gemeinschaftsprodukt des Bürgers und des Staates sei.<sup>119</sup>

Tipkes Rechtfertigungslehre verfolgt hingegen einen anderen Begründungsansatz. Er unternimmt den Versuch einer Rechtfertigung der Besteuerung durch systembildende Prinzipien des Steuerrechts.<sup>120</sup> Dazu gehört nach seiner Auffassung auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Wie oben bereits ausgeführt, stellt dieses Prinzip sicher, dass jeder in Höhe seines Einkommens, mithin nach Maßgabe seiner individuellen Zahlungsfähigkeit und damit im Vergleich zur Einkommensteuerpflicht der anderen gerecht mit Einkommensteuer belastet wird.<sup>121</sup>

---

<sup>115</sup> Kruse, Steuerrecht, S. 49/ 50; Costede, StB 2007, 355

<sup>116</sup> Blaurock, JA 1980, 142 (146); Walz, Steuergerechtigkeit, S. 116 ff; Gassner/ Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 7 ff.

<sup>117</sup> Birk, S. 50 ff; Lang in Ebling, Besteuerung vom Einkommen, S. 49 (S. 56 ff.); Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2. A. § 12, 4.1 (S. 619 ff)

<sup>118</sup> Lang in Ebling, Besteuerung vom Einkommen, S. 49 ( S. 57); Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2. A. § 12, 4.1 (S. 619 ff)

<sup>119</sup> Kirchhof in Ebling, Besteuerung vom Einkommen, S. 1, (S. 14/15)

<sup>120</sup> Tipke, StuW 1971, 2 ff.

<sup>121</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 479 ff.; Die Steuerrechtsordnung II, 619 ff.

Auch die steuerlichen Rechtfertigungslehren sind nicht geeignet, die Dogmatik des Einkommensteuerrechts zu erschließen. Sie wollen vielmehr Maßstäbe entwickeln, die der Gesetzgeber für ein gerechtes Steuerrecht zu beachten hat.<sup>122</sup>

dd. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinne einer Interessenabwägung

Costede<sup>123</sup> definiert das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit anders als die oben<sup>124</sup> genannten Autoren. Er versteht das Steuerrecht als einen auf Gerechtigkeit zielenden Ausgleich widerstreitender Interessen. Dabei stehen sich das Interesse des Fiskus, welches darauf abzielt, den Finanzbedarf der Allgemeinheit zu decken und das des Steuerpflichtigen, welches darauf gerichtet ist, möglichst wenig Steuern zu zahlen, gegenüber. Wie oben ausgeführt, bedarf das Interesse des Staates, den allgemeinen Finanzbedarf zu decken, keiner Begründung. Beim Steuerpflichtigen verhält es sich anders. Für ihn ergibt sich eine Begründung der Steuerpflicht nicht aus sich selbst heraus. So verstanden stellt sich das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als ein Korrektiv zu Gunsten des Steuerpflichtigen oder anders ausgedrückt, als eine einschränkende Voraussetzung zum Schutz des Steuerpflichtigen dar.<sup>125</sup>

Es ist nunmehr der Frage nachzugehen, wonach sich die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, die zu seinen Gunsten gegenüber dem Interesse des Fiskus einschränkend berücksichtigt werden muss, bemisst.

Es ist nicht das Einkommen bzw. die darin abgebildete Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Stattdessen manifestiert sich seine Leistungsfähigkeit in seinen Leistungen.<sup>126</sup> Die Einkünfte und das Einkommen sind nur deren Ertrag. Im Vergleich zu der simplen Aussage, dass ein höheres Einkommen höher, ein niedriges Einkommen niedriger zu besteuern ist, hat die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit nach Maßgabe der Leistungen einen anderen Erkenntniswert. Sie ist in eine Interessenabwägung eingebettet. Dabei handelt es sich um eine rechtliche Wertung, die nicht einseitig nur das eine oder das andere Interesse im Auge hat, sondern auf Ausgewogenheit, Angemessenheit und damit auf Gerechtigkeit abzielt.

Die Abwägung zwischen den oben skizzierten Interessen ist bei jeder Entscheidung, die nach den Normen des Einkommensteuerrechts zu beurteilen ist, von Bedeutung und muss

---

<sup>122</sup> Costede, StB 2007, 355 (356)

<sup>123</sup> Costede, StB 2007, 355 (356)

<sup>124</sup> C.I.5.b.aa.-cc.

<sup>125</sup> Costede, StB 2007, 355 (357)

<sup>126</sup> Costede, Festschrift Felix, 1987, 17 ff.

daher bei jeder Einzelfrage der Besteuerung beachtet werden.<sup>127</sup> Das Resultat der Abwägung, das auf eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit abzielt, stellt dann den gebotenen Interessenausgleich dar und somit ein akzeptables Ergebnis.

Die Aussage, dass die einkommensteuerrechtlichen Normen das Resultat einer Interessenabwägung sind, dass dabei das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dazu dient, im Rahmen dieser Abwägung den Belangen des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen, bestimmt also die Dogmatik des Einkommensteuerrechts. Nachfolgend soll diese Erkenntnis bei der Behandlung von Erschließungs- und erschließungsähnlichen Beiträgen im Einkommensteuerrecht zur Anwendung kommen.

### *c. Erschließungsbeiträge und erschließungsähnliche Beiträge als Wirtschaftsgüter*

#### *aa. Die Funktion des Begriffs Wirtschaftsgut*

Der Mangel, der hinsichtlich der Dogmatik des Einkommensteuerrechts zu Tage tritt, wird in besonderem Maße deutlich, wenn man sich kritisch mit dem Begriff des Wirtschaftsguts auseinandersetzt.

Das Einkommensteuergesetz verwendet diesen Begriff seit 1934. § 6 EStG enthält die Aussage, dass im Bereich der Gewinneinkünfte die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter zu bewerten sind. Das wiederum dient der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich.

Hier stellt sich die Frage, um was es sich bei Wirtschaftsgütern handelt? Fallen auch Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Beiträge bzw. der durch sie vermittelte Gegenwert darunter? Falls diese Frage zu bejahen ist, was ist damit gesagt? Eine Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung sowie der Literatur zu diesem Thema lässt verschiedene Tatbestandsmerkmale, die der Begriff voraussetzen soll, zu Tage treten.

In einem Urteil des Reichsfinanzhofs, das die erste grundlegende Äußerung des Gerichts zu diesem Begriff beinhaltet, heißt es: „es besteht ..... Gewerbetreibenden wegen derjenigen Wirtschaftsgüter, die er gegen eine Aufwendung, regelmäßig als gegen eine Geldleistung erworben hat, steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht dann, wenn sie nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer besonderen Bewertung zugänglich sind und nach eben dieser Verkehrsanschauung einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts wesentlich hinausreichende Wert für das gewerbliche Unternehmen besitzen. Darunter können geeignetenfalls auch solche Erwartungen fallen, die weder körperliche Sachen sind, noch Rechte im bürgerlichen Sinne begründen; freilich

---

<sup>127</sup> Costede, StB 2007, 355 (357)

stellt noch keineswegs jedweder gegen Entgelt erlangte wirtschaftliche Vorteil ein solches steuerrechtlich aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar.“<sup>128</sup>

Seit diesem Urteil wird der Begriff des Wirtschaftsguts im Kontext mit der Aktivierung verstanden und in der Folge mit Bedingungen verknüpft, die auf die Bilanzierung des Wirtschaftsguts zielen. Die vom Reichsfinanzhof aufgestellte Definition hat sich bis in die Gegenwart gehalten und hat ersichtlich auch bei der Begriffsbestimmung durch den Bundesfinanzhof Pate gestanden.

So definiert der Bundesfinanzhof den Wirtschaftsgutsbegriff im Urteil vom 16.2.1990 wie folgt: „Der Bundesfinanzhof fasst den Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ in ständiger Rechtsprechung zwar weit und versteht darunter nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts (Sachen und Rechte), sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausreichenden Wert für das Unternehmen haben und gesondert bewertbar sind.“<sup>129</sup>

An dieser Stelle sei angemerkt, dass weder der Reichs-, noch später der Bundesfinanzhof jemals eine Begründung für die o.g. Definition des Wirtschaftsguts gegeben haben. Die Bedingungen werden als vorgegeben betrachtet. Die herrschende Literatur hat sich der in der Rechtsprechung vertretenen Auffassung angeschlossen.<sup>130</sup>

Bei der Begriffsbestimmung lehnen sich Rechtsprechung und Literatur an den handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands an. Das wird aus dem in § 5 Abs. 1 EStG normierten Maßgeblichkeitsgrundsatz abgeleitet, wonach für die Steuerbilanz das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist.<sup>131</sup> Nach dieser Auffassung sind der handelsrechtliche Vermögensgegenstand und das steuerliche Wirtschaftsgut identisch.<sup>132</sup>

Interessanterweise hat sich der Bundesfinanzhof, obwohl er den Wirtschaftsgutsbegriff ebenfalls mit dem Vermögensgegenstandsbegriff gleichsetzt, von der früher im Handelsrecht vorherrschenden Auffassung entfernt. Danach kamen nämlich nur solche Positionen in Frage, die selbständig verkehrsfähig sind, was wiederum voraussetzt, dass sie unab-

---

<sup>128</sup> RFH-Urt. v. 27.3.1928 I A 470/27, RStBl 1928, 260 (261)

<sup>129</sup> BFH-Beschl. v. 16.2.1990 III B 90/88, BStBl 1990, 794

<sup>130</sup> Schmidt-Weber-Grellet, EStG, § 5 Rn. 93

<sup>131</sup> Knobbe-Keuk, S. 69

<sup>132</sup> Knobbe-Keuk, S. 69

hängig vom Betrieb übertragen werden können.<sup>133</sup> Wie oben dargestellt, hat die höchst-richterliche Rechtsprechung den Wirtschaftsgutsbegriff dynamisch interpretiert und statt der selbständigen Verkehrsfähigkeit eine selbständige Bewertbarkeit ausreichen lassen.<sup>134</sup> Der Bundesfinanzhof löst diese Divergenz auf, indem er auch den handelsrechtlichen Vermögensgegenstand so definiert, dass die selbständige Verkehrsfähigkeit keine zwin- gende Voraussetzung mehr darstellt.<sup>135</sup>

1986 hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs<sup>136</sup> einen Vorlagebeschluss zum Großen Senat auf den Weg gebracht, in dem er die herrschende Meinung, wonach die Aktivierungsfä- higkeit eine Voraussetzung des Wirtschaftsgutsbegriff darstellt, in Frage gestellt hat. Der große Senat ist der Auffassung des I. Senats jedoch nicht gefolgt und hat das herrschende Begriffsverständnis bestätigt.<sup>137</sup>

Das steuerrechtliche Schrifttum<sup>138</sup> beschränkt sich weitestgehend darauf, die einzelnen Faktoren des Wirtschaftsgutsbegriffs nachzuzeichnen.

Ausgehend vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinne einer In- teressenabwägung definiert Costede<sup>139</sup> den Wirtschaftsgutsbegriff anders als die herr- schende Meinung. Im Rahmen dieser Arbeit wird seinem Ansatz gefolgt. Seine Auffas- sung begründet er folgendermaßen: Wenn das Einkommensteuerrecht bei Abwägung des fiskalischen Interesses gegenüber dem Interesse des Steuerpflichtigen diesen zu seinen Gunsten unter Berücksichtigung seiner Leistungsfähigkeit besteuert, dann muss in Positi- onen, die die Steuerpflicht tangieren können, mithin in Wirtschaftsgütern, die Leistungs- fähigkeit sichtbar sein. Da diese Annahme nur für Wirtschaftsgüter gilt, die dem Steuer- pflichtigen zuzurechnen sind, definiert Costede das Wirtschaftsgut als Ausdruck zure- chenbarer Leistungsfähigkeit.<sup>140</sup> Damit ist der abstrakte Begriff des Wirtschaftsguts defi- niert. Eingebettet in das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit stellt er das kleinste Element eben dieser Leistungsfähigkeit dar.

Ob sich in einer Position zurechenbare Leistungsfähigkeit ausdrückt und ob sie dann auch in concreto dem Steuerpflichtigen, um dessen Einkommensbesteuerung es geht, zu- gerechnet werden kann, sind Fragen, die sich daran anschließen. Die Beantwortung die-

---

<sup>133</sup> Geßler/ Hefermehl/ Eckardt/ Kropff, Aktiengesetz II, § 149 Rn. 47

<sup>134</sup> BFH-Urt. v. 16.2.1990 III B 90/88, BStBl II 1990, 794

<sup>135</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1975 I R 72/73, BStBl II 1976, 13

<sup>136</sup> BFH-Urt. v. 20.8.1986 I R 41/42, BStBl II 1987, 65

<sup>137</sup> BFH-Beschl. v. 26.10.1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, 348

<sup>138</sup> Söffing, JbFStR 1978/79, 199 ff.; Kußmaul, S. 44 ff.

<sup>139</sup> Costede, StuW 1995, 115 ff.

<sup>140</sup> Costede, StuW 1995, 115 (117)

ser Fragen setzt eine rechtliche Bewertung voraus und zwar eine solche, die sich der Aufgabe bewusst ist, zurechenbare Leistungsfähigkeit und persönliche Zurechnung festzustellen.

#### bb. Divergenz von Wirtschaftsgut und Aktivierung

In den vorhergehenden Ausführungen ging es um die Funktion des Wirtschaftsguts als kleinstes Element zurechenbarer Leistungsfähigkeit. Damit ist noch nichts darüber ausgesagt, ob ein Wirtschaftsgut zwingend zu aktivieren ist. Der I. Senat des Bundesfinanzhofs hat in seinem Vorlagebeschluss<sup>141</sup> die These vertreten, dass zwischen Wirtschaftsgut einerseits und Aktivierung andererseits zu unterscheiden sei. Eine Begründung für seine Sichtweise ist der I. Senat schuldig geblieben.

Costede ist es gelungen, die These, dass das Vorliegen eines Wirtschaftsguts nicht zwingend dessen Aktivierung impliziert, argumentativ zu belegen.<sup>142</sup>

Im Folgenden soll Costedes Begründungsansatz kurz nachgezeichnet werden.

Ob die Voraussetzungen der Aktivierung vorliegen oder nicht, ist seines Erachtens eine Frage, welche durch rechtliche Wertungen entschieden werden muss. Diese Wertung ist nicht stets dieselbe, sondern entsprechend den verschiedenen Zwecken der Aktivierung unterschiedlich.

Um die Bedingungen der Aktivierungspflicht festzustellen, ist von den Rechtsfolgen auszugehen, die die Aktivierung nach sich zieht. Auf die Rechtsfolgen müssen ihre Voraussetzungen bezogen sein, um dem Gebot gerechter Besteuerung zu genügen. Das gilt insbesondere für die Normen des Steuerrechts. Auch der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz führt nicht etwa dazu, dass sämtliche handelsrechtlichen Voraussetzungen der Aktivierung ins Einkommensteuerrecht zu übernehmen wären. Bei der Suche nach den Bedingungen der Aktivierungspflicht sind die steuerrechtlichen Folgen zu betrachten, die die Aktivierung auslöst.<sup>143</sup>

Die Aktivierung kann sich im Bestandsvergleich, bei Gegenüberstellung der Rechtslage, wie sie ohne die Aktivierung eintreten würde, auf dreierlei Weise auswirken:

(1) gewinnerhöhend, dadurch, dass Betriebsausgaben nicht den Gewinn mindern, was der Fall wäre, wenn nicht aktiviert würde

---

<sup>141</sup> BFH-Urt. v. 20.8.1986 I R 41/82, BStBl II 1987, 65

<sup>142</sup> Costede, StuW 1995, 115 (120 ff.)

<sup>143</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

(2) gewinnmindernd, dadurch, dass der Gewinn durch Absetzungen vom aktivierten Wirtschaftsgut reduziert wird, was nicht gegeben wäre, wenn nicht aktiviert würde

(3) gewinnvermeidend, dadurch, dass kein Gewinn entsteht, was der Fall wäre, wenn nicht aktiviert würde.

Die vorgenannten Rechtsfolgen markieren unterschiedliche Zielvorgaben, die die Aktivierung in verschiedenen Konstellationen verfolgt. Daran zeigt sich, dass es nicht nur einen, stets gleichen Zweck der Aktivierung gibt, sondern drei verschiedene Zwecke. Daraus folgt, dass auch die Voraussetzungen der Aktivierung nicht identisch sind. Daraus ergibt sich wiederum, dass die Existenz eines Wirtschaftsguts nicht mit der Aktivierung gleichzusetzen ist. Vielmehr ist die Entscheidung, dass ein Wirtschaftsgut in einer der drei genannten Situationen zu aktivieren ist, das Ergebnis einer Interessenabwägung. Dabei werden die Interessen des Steuerpflichtigen und des Fiskus, der die Allgemeinheit repräsentiert, gegeneinander abgewogen.<sup>144</sup>

Als einfaches Beispiel sei der Fall der unterschiedlichen Aktivierung von Grund und Boden einerseits sowie dem aufstehenden Gebäude andererseits genannt. Nach den zivilrechtlichen Vorschriften wären Grund und Boden und Gebäude als eine Einheit zu behandeln. Beim Gebäude handelt es sich um einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks, vgl. § 93 Bürgerliches Gesetzbuch. Diese Betrachtungsweise kann das Steuerrecht nicht übernehmen, da das Grundstück anders als das Gebäude keiner Abnutzung unterliegt. Es würde dem Gebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen, wenn das Gebäude beim Grund und Boden aktiviert und keine Absetzungen zugelassen würden. Der Wertschwund, der durch die Abnutzung am Gebäude eintritt, muss einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden, weil dieses Opfer, das der Steuerpflichtige zur Erzielung von Einkünften erbringt, seine Leistungsfähigkeit mindert. Hier werden also allein aus einem steuerrechtlichen Grund zwei verschiedene Wirtschaftsgüter angenommen

Bei der Aktivierung zur Gewinnminderung wegen verminderter Leistungsfähigkeit ist festzuhalten, dass dieser Zweck regelmäßig von der Aktivierung wegen erhöhter Leistungsfähigkeit überlagert wird.<sup>145</sup>

Damit ist die herrschende Lehre, welche Wirtschaftsgut und Aktivierung grundsätzlich gleichsetzt, widerlegt. Die Bedingungen einer Aktivierung gehören nicht in den Wirtschaftsgutbegriff. In der Konsequenz sind Wirtschaftsgüter lediglich vermögenswerte

---

<sup>144</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

<sup>145</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

Positionen, in denen sich zurechenbare Leistungsfähigkeit ausdrückt. Damit meint die letztgenannte Formulierung nicht bereits eine konkrete Zurechnung zum Betriebs- oder Privatvermögen eines bestimmten Steuerpflichtigen, sondern zunächst eine abstrakte Zurechenbarkeit in dem Sinne, dass die jeweilige Position irgendeinem Steuerpflichtigen als Ausdruck dessen Leistungsfähigkeit diesem zugerechnet werden könnte.<sup>146</sup>

#### cc. Zurechnung zum Zwecke der Einkommensbesteuerung

Die Frage der Zurechnung spielt im Einkommensteuerrecht an verschiedenen Stellen eine Rolle. So kommt sie bei der Zuordnung von Einkünften, aber auch bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Tragen. Die Funktion der Zurechnung liegt darin begründet, bestimmte steuerliche Tatbestandsmerkmale mit der Person des Steuerpflichtigen zu verknüpfen.

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinne einer Interessenabwägung kommt an dieser Stelle wieder zur Anwendung. Auch die Zurechnung wirkt sich nämlich darauf aus, ob der jeweilige Steuerpflichtige dem Fiskus mehr oder weniger Einkommensteuer zu entrichten hat. In der Konsequenz müssen bei der einkommensteuerlichen Zurechnung die Belange des Fiskus mit denen des Steuerpflichtigen abgewogen werden.

Da es in dieser Arbeit nicht um die Zurechnung von Einkünften geht, soll an dieser Stelle nur auf die Zurechnung von Wirtschaftsgütern eingegangen werden.

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist in § 39 Abgabenordnung<sup>147</sup> geregelt. Dieser normiert in Absatz 1, dass Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen sind. § 39 Abs. 2 AO regelt Fälle, in denen ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut ausübt; in Satz 2 werden beispielhaft der Treugeber, der Sicherungsgeber und der Eigenbesitzer genannt. Die herrschende Lehre sieht die Absätze 1 und 2 in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis. Abs. 1 normiere den Grundsatz, Abs. 2 diverse Ausnahmetatbestände.<sup>148</sup> Costede hat zutreffend herausgearbeitet, dass es sich genau umgekehrt verhält, der Grundsatz der Zurechnung also in § 39 Abs. 2 AO verankert ist.<sup>149</sup>

Im Rahmen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kann dem Steuerpflichtigen nur unter zwei Voraussetzungen etwas als ein Wirtschaftsgut zugerechnet werden. Zum

---

<sup>146</sup> Costede, *StuW* 1995, 115 (117)

<sup>147</sup> im Folgenden AO abgekürzt

<sup>148</sup> Tipke/Kruse, AO, § 39 Rn. 3

<sup>149</sup> Costede, *StuW* 1995, 115 (117)

einen muss ihm sein Wert zukommen, zum anderen muss er es einsetzen können, um Einkünfte zu erzielen.<sup>150</sup> Bei Vorliegen dieser beiden Voraussetzungen drückt sich in einer derartigen Position einkommensteuerliche Leistungsfähigkeit aus, an die die Besteuerung anknüpfen darf. Bei genauem Hinsehen sind diese beiden Voraussetzungen in § 39 Abs. 2 AO enthalten. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann, so kommt eben diesem Steuerpflichtigen der Wert des Wirtschaftsguts zu. Auch kann er es zur Einkünfteerzielung einsetzen.

Costede beschreibt, da für ihn Wirtschaftsgüter zurechenbare Leistungsfähigkeit darstellen, positive Wirtschaftsgüter danach als Positionen, deren Vorteile ein Steuerpflichtiger für sich ausmünzen, d.h. die er verwerten kann und die er einsetzen kann, um Einkünfte zu erzielen.

dd. Folgerungen für die Qualifizierung von Erschließungsbeiträgen/ erschließungsähnlichen Beiträgen als Wirtschaftsgüter

An dieser Stelle sei zunächst noch einmal klargestellt, dass nicht die Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge auf ihre Wirtschaftsguteigenschaft hin untersucht werden, sondern der durch sie vermittelte Gegenwert.

Es ist zu erörtern, ob es sich bei diesem um ein Wirtschaftsgut in dem oben definierten Sinn handelt.

Die Erschließungsvorteile stellen geldwerte Vorteile dar, so dass die Existenz eines Wirtschaftsgutes insoweit zu bejahen wäre. Zweifel könnten sich hier lediglich in der Hinsicht ergeben, dass die Erschließungsanlagen wie Straßen, Plätze, Wege, ... nicht nur dem Steuerpflichtigen, der den Beitrag entrichtet, sondern auch allen anderen Bürgern zur Verfügung stehen und von diesen benutzt werden können. Für Letztgenannte ist die Nutzung der Anlagen kostenfrei. Vor diesem Hintergrund ist es fraglich, ob dem Steuerpflichtigen der aus dem Beitrag resultierende Vorteil (abstrakt) zugerechnet werden kann.

An dieser Stelle soll untersucht werden, ob aus der verwaltungsrechtlichen Qualifikation der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge<sup>151</sup> Rückschlüsse auf die steuerrechtliche Einordnung gezogen werden können.

---

<sup>150</sup> Costede, *StuW* 1995, 115 (117)

<sup>151</sup> vgl. B. III.

Der Beitrag ist allgemein Entgelt für die dem Einzelnen gewährte Möglichkeit, aus konkreten Aufwendungen der Verwaltung einen individuellen Nutzen zu ziehen. Dabei wird beim Beitrag nur die Möglichkeit der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen abgegolten.<sup>152</sup> Beim Erschließungsbeitrag wird also ein Sondervorteil (Erschließungsvorteil) abgegolten. Lehmann spricht in diesem Zusammenhang von einem Zwangsentgelt.<sup>153</sup> Dieser Erschließungsvorteil ist nicht mit dem identisch, was sich im konkreten Einzelfall als nützlich und in Euro und Cent messbar wertsteigernd erweist. Es ist darauf abzustellen, dass die Gemeinde eine Anlage herstellt, die aufgrund der räumlich engen Beziehung zu bestimmten Grundstücken von diesen aus eine auf ihre bauliche oder vergleichbare Nutzbarkeit ausgerichtete qualifizierte Inanspruchnahmemöglichkeit eröffnet und deren Eigentümern in der Folge einen – im Verhältnis zu nicht individualisierbaren Dritten – Sondervorteil vermittelt.<sup>154</sup>

Wie oben ausgeführt kann dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nur unter zwei Voraussetzungen etwas zugerechnet werden. Zum einen muss ihm sein Wert zukommen, zum anderen muss er es einsetzen können, um Einkünfte zu erzielen.

Der vorgenannte Sondervorteil, der sich für den Steuerpflichtigen aus der für ihn allein günstigen Erschließungssituation ergibt, rechtfertigt es, ihm den Gegenwert zuzurechnen. Damit liegt eine hinreichend verdichtete Beziehung vor, die dazu führt, dass ihm der dem Nutzungsverhältnis entsprechende Wert zukommt. Auch kann er den Vorteil einsetzen, um Einkünfte zu erzielen. Mithin ist dem Steuerpflichtigen der Erschließungsvorteil zuzurechnen.

Bei den erschließungsähnlichen Anlagen, wie z.B. E-Werk, Wasserwerk, Kläranlage stellt sich die Sachlage noch klarer dar. Hier kommen die Anlagen nicht der Allgemeinheit, sondern nur einem bestimmten Nutzer zu Gute. Auch erschließungsähnliche Vorteile sind somit Wirtschaftsgüter.

Ob es sich bei dem durch die Erschließungs- /erschließungsähnlichen Beiträge vermittelten Gegenwert um ein selbständiges oder um ein unselbständiges Wirtschaftsgut handelt, kann an dieser Stelle zunächst dahinstehen. Diese Frage ist im Rahmen der Aktivierung zu untersuchen.

---

<sup>152</sup> BVerfG-Beschl. v. 26.5.1976 2 BvR 995/75, BVerfGE 42, 223 (227); Patzig, DÖV 1981, 729 (735)

<sup>153</sup> Lehmann, DB 1985, 397 (399)

<sup>154</sup> Driehaus, NWB Fach 24, 2135 (2136)

---

*d. Aktivierung der Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beiträge*

Nunmehr ist die Frage zu beantworten, ob hinsichtlich des in Rede stehenden Wirtschaftsguts tatsächlich eine Aktivierung vorzunehmen ist.

*aa. Die Zwecke der Aktivierung*

Eine Aktivierung positiver Wirtschaftsgüter kommt aus drei verschiedenen Gründen in Betracht.

Die Aktivierung kann den Zweck verfolgen, den Gewinn zu erhöhen, wenn sie erhöhte Leistungsfähigkeit ausweist, die es rechtfertigt, Betriebsausgaben zu neutralisieren.

Bei der Aufnahme eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes in die Bilanz hat die Aktivierung die Aufgabe, den Gewinn zu mindern. Die Aktivierung macht den Wertschwund, der im Betriebsvermögen durch die Abnutzung des Wirtschaftsgutes eintritt, sichtbar.

Dieser Zweck wird regelmäßig von dem erstgenannten Zweck (Aktivierung wegen erhöhter Leistungsfähigkeit) überlagert.<sup>155</sup>

Schließlich hat die Aktivierung im Falle einer Einlage den Zweck, in Höhe des Teilwertes der Einlage künftig Gewinn zu vermeiden, nämlich auszuschließen, dass bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme des eingelegten Wirtschaftsgutes bzw. im Falle einer Betriebsveräußerung/ Betriebsaufgabe die im Zeitpunkt der Einlage eingetretene Wertsteigerung des Betriebsvermögens als Gewinn erscheint. So wäre es aber, wenn die Einlage nicht aktiviert würde.

Im Hinblick auf die vorbeschriebenen Ausführungen soll im Folgenden untersucht werden, ob hinsichtlich des aus dem Erschließungsbeitrag resultierenden Gegenwerts eine Aktivierung zu erfolgen hat.

*bb. Aktivierung zum Zweck der Gewinnerhöhung*

Zunächst soll untersucht werden, ob hinsichtlich des aus dem Erschließungsbeitrag resultierenden Gegenwerts eine Aktivierung wegen erhöhter Leistungsfähigkeit zu erfolgen hat.

Im Falle einer Aktivierung würden die Betriebsausgaben „neutralisiert“, der Gewinn des Steuerpflichtigen würde höher ausfallen als ohne die Aktivierung. Fände keine Aktivierung statt, so bliebe es bei der durch die Betriebsausgaben verursachten Minderung der Einkommensteuerschuld.

---

<sup>155</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

Wie oben unter<sup>156</sup> dargestellt, gehen die meisten zu dieser Thematik vertretenen Auffassungen davon aus, dass eine Aktivierung der Ersterschließungsbeiträge bzw. des durch sie vermittelten Gegenwertes zu erfolgen hat. Die Frage, ob eine Hinzuaktivierung bei einem anderen Wirtschaftsgut zu erfolgen hat oder ob die Beiträge als selbständiges Wirtschaftsgut zu aktivieren sind, wird hingegen unterschiedlich beurteilt.

Während die höchstrichterliche Rechtsprechung<sup>157</sup> und die herrschende Meinung in der Literatur<sup>158</sup> den entsprechenden Gegenwert beim Grund und Boden aktivieren wollen, befürworten andere Literaturvertreter eine Aktivierung beim Gebäude.<sup>159</sup> Auch eine Aktivierung als immaterielles oder materielles Wirtschaftsgut wird in Betracht gezogen.<sup>160</sup>

Eine Mindermeinung stellt die Auffassung Freudlings<sup>161</sup> dar, wonach Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Beiträge bzw. der daraus resultierende Gegenwert weder ein (selbständig) zu aktivierendes Wirtschaftsgut darstellen, noch bei einem anderen Wirtschaftsgut wie Grund und Boden oder Gebäude hinzu zu aktivieren sind.

Für ihn stellen die entsprechenden Beitragszahlungen lediglich Werbungskosten/ Betriebsausgaben dar.<sup>162</sup> Zur Begründung stellt er auf § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 (jetzt Nr. 2) EStG ab, nach dessen Wortlaut u.a. „sonstige öffentliche Abgaben“, soweit sie sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen, Werbungskosten sind. Dabei subsumiert er die Erschließungsbeiträge unter sonstige öffentliche Abgaben. Freudling ist der Meinung, für das Einkommensteuerrecht könne nichts anderes gelten als für das Kommunalabgaben- und das allgemeine Abgabenrecht, wo Beiträge eine Abgabe darstellen.

Diese Sichtweise vermag jedoch nicht zu überzeugen und ist daher abzulehnen. Seine Argumentation greift zu kurz. Zwar ist ihm darin zu folgen, dass es sich bei den Beiträgen um Betriebsausgaben/ Werbungskosten handelt. Damit ist aber noch nichts darüber ausgesagt, ob es sich bei dem durch die Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Bei-

---

<sup>156</sup> C.I.1.-4.

<sup>157</sup> vgl. BFH-Urt. v. 19.12.1995 IX R 5/95, BStBl II 1996, 134; BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 54/94, BStBl II 1996, 190; BFH-Urt. v. 16.7.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178; BFH-Beschl. v. 13.4.2000 XI B 2/99, BFH/NV 2000, 1094

<sup>158</sup> vgl. Blümich-Ehmcke, EStG, § 6 Rn. 786; Kirchhof-Fischer, EStG, § 6 Rn. 43; Bordewin/Brandt-Mayer-Wegelin, EStG, § 6 Rn. 295; Gänger, NWB Fach 3c, 4847; 5225; Schoor, StBp 1997, 239; Gosch, StBp 1995, 212; Spindler, DB 1996, 444

<sup>159</sup> Glanegger, DB 1987, 2115; Schmidt-Glanegger, EStG, § 6 Rn. 140; Brönnner/ Bareis, S. 1113; Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641; Ott, DB 1977, 647; Glade, StbJb. 1976/77, 177

<sup>160</sup> Ott, DB 1977, 647 (650)

<sup>161</sup> Freudling, BB 1975, 740 f.

<sup>162</sup> Freudling, BB 1975, 740 f.

träge vermittelten Gegenwert um ein Wirtschaftsgut handelt, das, das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen einmal unterstellt, zu aktivieren wäre.

Ob der durch die Beiträge vermittelte Gegenwert ein zu aktivierendes (selbständiges/ unselbständiges) Wirtschaftsgut darstellt, entscheidet sich allein nach einkommensteuerlichen Gesichtspunkten und nicht nach Kommunal- oder allgemeinen Abgabenrecht. Dabei sind wiederum die dogmatischen Grundlagen des Einkommensteuerrechts heranzuziehen.

Die einkommensteuerrechtlichen Normen müssen so ausgelegt werden, wie es der Grundsatz einer gerechten Einkommensbesteuerung, also nach der Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips, erfordert. Ob vorliegend eine Aktivierung wegen erhöhter Leistungsfähigkeit zu erfolgen hat, entscheidet sich nach den Bedingungen des Steuerrechts. Dabei ist eine Interessenabwägung vorzunehmen. Das Interesse des Fiskus, der die Allgemeinheit repräsentiert und das des Steuerpflichtigen, sind gegeneinander abzuwägen.

Auf das hier behandelte Thema bezogen ist also die Frage zu stellen, ob sich bei einem Steuerpflichtigen (Unternehmer/ Vermieter), der einen Beitrag für die erstmalige Erschließung entrichtet hat und dem in der Folge ein Recht auf die Benutzung der entsprechenden Anlagen zukommt, dadurch eine erhöhte Leistungskraft manifestiert. In diesem Fall würde die Interessenabwägung zu Gunsten des Fiskus ausfallen. Dessen Interesse wäre höher zu gewichten als das des Steuerpflichtigen.

In concreto setzt erhöhte Leistungsfähigkeit voraus, dass das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen Nutzen für mehrere Jahre bringen und selbständig bewertbar sein muss.<sup>163</sup> Darüber hinaus erfordert die Aktivierung die aktuelle Zurechnung des Wirtschaftsgutes zu Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen.

#### aaa. Nutzen für mehrere Jahre

An dieser Stelle soll der Frage nachgegangen werden, ob sich die Erschließungsvorteile in die althergebrachten Unterarten von Wirtschaftsgütern einteilen lassen. In dieser Hinsicht wäre an eine Klassifizierung als Nutzungsrecht oder als bloße Nutzungen zu denken. Könnte man den aus dem Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Beitrag resultierenden Gegenwert nicht unter eine dieser Positionen subsumieren, wäre zu erörtern, ob insoweit eine Vergleichbarkeit vorliegt, die eine entsprechende Behandlung rechtfertigen würde.

---

<sup>163</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

Während der Nutzungs- oder auch Gebrauchsvorteil dem Steuerpflichtigen jederzeit entzogen werden kann, vermittelt ein Nutzungsrecht eine gesicherte, dem Nutzer nicht entziehbare Rechtsposition.<sup>164</sup>

Die althergebrachten Nutzungsrechte lassen sich in obligatorische und in dingliche einteilen. Für die erstgenannte Gruppe seien exemplarisch Miet-, Pacht- und Leihverträge genannt, für die zweite Nießbrauch und Dienstbarkeit. Bei der Einräumung von Nutzungsvorteilen geht es zumeist um Sachverhalte, die mit denen bei der Einräumung von Nutzungsrechten faktisch vergleichbar sind (z.B. die Überlassung eines PKW). Der Unterschied liegt eben darin, dass die Nutzungsposition dem Berechtigten jederzeit entzogen werden kann.

Dem ersten Anschein nach sind die hier in Rede stehenden Nutzungsverhältnisse schwer mit den gewohnten Nutzungsrechten bzw. -vorteilen zu vergleichen.

Die Besonderheit der Erschließungssituation ist dadurch gekennzeichnet, dass die in §§ 127 ff BauGB genannten Erschließungsanlagen nicht nur dem Beitragszahler zu Gute kommen, sondern auch der Allgemeinheit (Gemeingebrauch). Auch stehen die betreffenden Erschließungsanlagen im Eigentum der Kommune.

Darüber hinaus unterscheidet sich die öffentlich-rechtliche Erschließungssituation von der, die üblicherweise bei der (vorwiegend im privaten Bereich anzutreffenden) Begründung von Nutzungsrechten /-vorteilen anzutreffen ist. Dort wird mit der Gegenleistung nämlich regelmäßig ein konkreter Vorteil (z.B. die Nutzung eines PKW) entgolten.

Demgegenüber handelt es sich bei der für die Erschließungsanlage geleisteten Zahlung nicht um eine Gebühr, mit der eine konkrete Leistung vergütet wird. Durch den Beitrag wird die (abstrakte) Möglichkeit der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen abgegolten.<sup>165</sup> Dieser Erschließungsvorteil ist nicht mit dem identisch, was sich im konkreten Einzelfall als nützlich und in Euro und Cent messbar wertsteigernd erweist. Es ist darauf abzustellen, dass die Gemeinde eine Anlage herstellt, die aufgrund der räumlich engen Beziehung zu bestimmten Grundstücken von diesen aus eine auf ihre bauliche oder vergleichbare Nutzbarkeit ausgerichtete qualifizierte Inanspruchnahmemöglichkeit eröffnet und deren Eigentümern in der Folge einen – im Verhältnis zu nicht individualisierbaren Dritten – Sondervorteil vermittelt.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> Schmidt-Weber-Grellet, EStG, § 5 Rn. 100

<sup>165</sup> BVerfG-Beschl. v. 26.5.1976 2 BvR 995/75, BVerfGE 42, 223 (227); Patzig, DÖV 1981, 729 (735)

<sup>166</sup> Driehaus, NWB Fach 24, 2135 (2136)

Gleichwohl ist die Situation auch bei den Erschließungsanlagen mit der beim Nutzungsrecht vergleichbar. Hat der Nutzer den Erschließungsbeitrag entrichtet, so hat er ein Recht auf die Benutzung der Anlage.<sup>167</sup> Die Kehrseite der Erschließungsbeitragspflicht stellt also das Recht der Nutzer dar, die entsprechenden Anlagen zu gebrauchen. Es handelt sich um ein zeitlich unbefristetes Nutzungsrecht, das so lange besteht, wie die betreffende Anlage existiert. Darin unterscheidet sich der Erschließungsvorteil vom bloßen Nutzungs- (Gebrauchs)vorteil. Während der letztgenannte dem Nutzer ohne weiteres entzogen werden kann, hat er beim erstgenannten einen öffentlich-rechtlichen Anspruch. Ebenso wie beim Hausanschluss werden im Ergebnis Nutzungsrechte an fremden Wirtschaftsgütern erworben, die sich nur dadurch unterscheiden, dass an den Hausanschlüssen ein Alleinnutzungsrecht eines Hauseigentümers und an den übrigen Anlagen ein gemeinsames Nutzungsrecht vieler Hauseigner besteht.<sup>168</sup> Aus steuerrechtlicher Sicht ist das aber unbeachtlich.

In der Konsequenz bringen diese Positionen dem Steuerpflichtigen für mehrere Jahre Nutzen.

#### bbb. Selbständige Bewertbarkeit

Die Frage der selbständigen Bewertbarkeit ist auf der Ebene der Aktivierung und nicht bei der Frage, ob es sich bei einem Gegenstand überhaupt um ein Wirtschaftsgut handelt, zu beantworten. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung verliert auch der Streit, ob die selbständige Bewertbarkeit eine selbständige Verkehrsfähigkeit voraussetzt oder ob das nicht der Fall ist, an Bedeutung.

Auch bei der Beurteilung der Streitfrage, ob die selbständige Bewertbarkeit i.S. einer selbständigen Verkehrsfähigkeit zu verstehen ist oder ob es ausreichend ist, dass das Wirtschaftsgut nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich ist, ist das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Die Abwägung zwischen dem Interesse des Steuerpflichtigen und dem Interesse des Fiskus fällt so aus, dass das fiskalische Interesse nicht erst dann überwiegt, wenn der Gegenstand auf dem Markt alleine für sich umgeschlagen werden kann. Dieses überwiegt bereits, wenn das betreffende Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen einen individualisierbaren Wert darstellt.

---

<sup>167</sup> vgl. auch v. Bonin, DB 1987, 1272 (1273); Ott, DB 1977, 647 (649)

<sup>168</sup> siehe auch C.I.4.b.aa.ccc.

Ob das der Fall ist, ist problematisch. Sowohl die herrschende Rechtsprechung<sup>169</sup> als auch die meisten Literaturmeinungen<sup>170</sup> sind der Auffassung, die aus der Erschließungssituation resultierenden Vorteile seien nicht selbständig bewertbar. Die Rechtsprechung und die herrschende Literatur wollen die Beiträge beim Grund und Boden aktivieren. Sie begründen das damit, dass die Erschließungsmaßnahme erst dazu geführt habe, das Grundstück baureif und nutzbar und somit in einen i.S.v. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB betriebsbereiten Zustand zu versetzen.<sup>171</sup>

Die Mehrheit der übrigen in der Literatur vertretenen Meinungen will die entsprechenden Beiträge beim Gebäude hinzu aktivieren.<sup>172</sup> Sie begründen das damit, dass zwischen Gebäude und dem Nutzungsrecht an einer Erschließungsanlage ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang bestehe.

An dieser Stelle wäre auch an die Grundsätze zu denken, die in der Rechtsprechung<sup>173</sup> und der Literatur<sup>174</sup> zu der Thematik „Bauten auf fremden Grundstücken“ entwickelt wurden. Die Situation ist insoweit vergleichbar, als es auch in der „Erschließungssituation“ um Rechte geht, die an Anlagen begründet werden, die sich auf fremdem, nämlich der Gemeinde oder dem Erschließungsträger gehörendem, Grund und Boden befinden.

In Anwendung dieser Grundsätze kommt es hinsichtlich des auf dem fremden Grund und Bodens errichteten Baus/ Einbaus dann zur Annahme und damit Aktivierung eines (materiellen) Wirtschaftsguts, wenn das Nutzungsrecht als selbständig zu qualifizieren ist. Selbständigkeit in diesem Sinne ist dann anzunehmen, wenn sich das betreffende Nutzungsrecht nicht auf das Wirtschaftsgut bezieht, das vermietet oder verpachtet worden ist. Das ist dann der Fall, wenn durch den Bau oder Einbau eine Einrichtung geschaffen worden ist, die nicht zum Nutzungs- oder Funktionszusammenhang des vermieteten bzw.

---

<sup>169</sup> vgl. BFH-Urt. v. 19.12.1995 IX R 5/95, BStBl II 1996, 134; BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 54/94, BStBl II 1996, 190; BFH-Urt. v. 16.7.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178, BFH-Beschl. v. 13.4.2000 XI B 2/99, BFH/NV 2000, 1094

<sup>170</sup> vgl. Blümich-Ehmcke, EStG, § 6 Rn. 786; Kirchhof-Fischer, EStG, § 6 Rn. 43; Bordewin/Brandt-Mayer-Wegelin, EStG, § 6 Rn. 295; Gänger, NWB Fach 3c, 4847; 5225; Schoor, StBp 1997, 239; Gosch, StBp 1995, 212; Spindler, DB 1996, 444

<sup>171</sup> vgl. BFH-Urt. v. 19.12.1995 IX R 5/95, BStBl II 1996, 134; BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 54/94, BStBl II 1996, 190; BFH-Urt. v. 16.7.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178, BFH-Beschl. v. 13.4.2000 XI B 2/99, BFH/NV 2000, 1094

<sup>172</sup> Glanegger, DB 1987, 2115; Schmidt-Glanegger, EStG, § 6 Rn. 140; Brönnner/ Bareis, S. 1113; Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641; Ott, DB 1977, 647; Glade, StbJb. 1976/77, 177

<sup>173</sup> BFH-Urt. v. 26.11.1993 GrS 5/71, BStBl II 1974, 132, BFH-Urt. v. 26.2.1975 I R 184/73, BStBl II 1975, 443

<sup>174</sup> Schilling, S. 65 ff.

verpachteten Grundbesitzes/ Gebäudes gehört, sondern eigenen betrieblichen Zwecken dient.<sup>175</sup>

Bei analoger Anwendung dieser Grundsätze müsste aber als Anknüpfungspunkt nicht der Grund und Boden bzw. das Gebäude, sondern die Erschließungsanlage, also z.B. die Straße, gewählt werden. Da sich das durch die Erschließungssituation vermittelte Nutzungsverhältnis jedoch gerade auf die jeweilige Erschließungsanlage bezieht, kann insofern nicht von einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang ausgegangen werden. Eine Aktivierung als selbständiges materielles Wirtschaftsgut nach den zu Bauten auf fremden Grund und Boden entwickelten Grundsätzen scheidet mithin aus.

Oberflächlich betrachtet könnte davon ausgegangen werden, dass vorliegend nicht von einem selbständigen Wirtschaftsgut auszugehen ist. So ist die Argumentation, dass in der Erschließungssituation ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu Grundstück bzw. Gebäude gegeben sei<sup>176</sup>, zutreffend. Die sinnvolle Nutzung eines Grundstücks/ Gebäudes setzt regelmäßig dessen Erschließung voraus. Anderenfalls ist es nicht uneingeschränkt nutzbar. In der Literatur wird in diesem Kontext davon gesprochen, die fehlende Erschließung gebe dem Grundstück/ Gebäude ein negatives Gepräge.<sup>177</sup>

Auf den ersten Blick vermag die vorgenannte Argumentation zu überzeugen. Sicherlich kommt eine Erschließungsanlage dem Grundstück und wenn ein solches vorhanden ist, noch mehr einem Gebäude zu Gute. Oder anders herum ausgedrückt, ohne Grundstück/ Gebäude bedürfte es eigentlich keiner Erschließung.

Bei genauerem Hinsehen sind diese Argumente aber nicht ausreichend, um die Erschließungsanlagen bzw. die Nutzungsrechte daran, als unselbständig zu qualifizieren. Das mögen die folgenden Überlegungen veranschaulichen: Im Falle einer Gebäudezerstörung bleibt die erworbene Nutzungsmöglichkeit der öffentlichen Netze unberührt.<sup>178</sup> Entsprechendes gilt für Straßen, Wege und Plätze. Das wesentliche Gebäudezubehör dagegen, wie z.B. Heizungs- und Liftanlagen, teilt wegen seiner unmittelbaren Verbindung zum Gebäude dessen Schicksal. Folglich sind die Erschließungsanlagen selbständig nutzbar.

Bei dem sich aus der Erschließungssituation ergebenden Gegenwert handelt es sich somit um einen solchen, der individualisierbar und damit selbständig bewertbar ist.

---

<sup>175</sup> BFH-Urt. v. 26.11.193 GrS 5/71, BStBl II 1974, 132

<sup>176</sup> vgl. Ott, DB 1977, 647 (650); Glanegger DB 1987, 2115 (2119)

<sup>177</sup> Glanegger, DB 1987, 2115 (2119)

<sup>178</sup> vgl. auch v. Bonin, DB 1987, 1272 (1273)

### ccc. Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen

Die aktuelle Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ist dann zu bejahen, wenn er es zur Erzielung von Einkünften einsetzen und er dessen Wert, jedenfalls bei einer Veräußerung des gesamten Betriebes, für sich realisieren kann.<sup>179</sup>

Diese beiden Voraussetzungen sind erfüllt. Indem der Steuerpflichtige die Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlagen für sein Unternehmen nutzt, setzt er es zur Einkünfteerzielung ein. Wenn er seinen Betrieb veräußert, so wird ein Käufer für ein erschlossenes Grundstück/ Gebäude bereit sein, einen höheren Kaufpreis zu bezahlen als für ein nicht erschlossenes. Der Verkäufer ist auch nicht daran gehindert, den Erschließungsvorteil weiterzugeben. Der Erschließungsträger könnte den Eintritt des Käufers in die Position des Verkäufers nicht verhindern. Er dürfte von diesem nicht einen „zweiten“ Erschließungsbeitrag erheben. In der Folge kann der Steuerpflichtige den Wert, den die Erschließung zweifellos darstellt, bei einer Veräußerung für sich realisieren.

### ddd. Zwischenergebnis

Da oben festgestellt wurde, dass der Erschließungsvorteil selbständig bewertbar ist, scheidet eine Hinzuaktivierung beim Grund und Boden sowie beim Gebäude aus. Die sich aus der Erschließungssituation ergebenden Vorteile könnten als immaterielle Wirtschaftsgüter zu aktivieren sein.

### eee. Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG

In der Folge ist zu prüfen, ob der Aktivierung als immaterielles Wirtschaftsgut § 5 Abs. 2 EStG entgegensteht. Danach ist für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

§ 5 Abs. 2 EStG ist im Zuge der Aktienrechtsreform von 1965 in Anlehnung an § 153 Abs. 3 Aktiengesetz<sup>180</sup> a.F.<sup>181</sup> Gesetz geworden. Im Handelsrecht bezweckt das Aktivierungsverbot den Gläubigerschutz, denen nicht in Gestalt selbst geschaffener immaterieller Gegenstände Bilanzpositionen, für deren Realisierbarkeit auf dem Markt ein Beleg fehlt, als Vermögenswerte vorgestellt werden sollen.

---

<sup>179</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

<sup>180</sup> im Folgenden AktG abgekürzt

<sup>181</sup> jetzt § 48 Abs. 2 HGB

Dieser handelsrechtliche Ansatz kann das in § 5 Abs. 2 EStG niedergelegte Aktivierungsverbot jedoch nicht zutreffend begründen.<sup>182</sup> Die steuerliche Begründung ergibt sich, wenn man die Rechtsfolgen betrachtet, die zum Tragen kämen, wenn immaterielle Wirtschaftsgüter in jedem Fall zu aktivieren wären. Dann würden die Betriebsausgaben, die zur Erlangung des Wirtschaftsguts aufgewendet wurden durch die Aktivierung neutralisiert und so die Steuerlast erhöht. Der einkommensteuerrechtlich maßgebliche Zweck des Aktivierungsverbots besteht nunmehr darin, den Steuerpflichtigen, der ein immaterielles Wirtschaftsgut nicht entgeltlich erworben, sondern dieses selbst geschaffen hat, vorerst zu schonen und den erfolgswirksamen Abzug der angefallenen Betriebsausgaben zuzulassen. Die so möglicherweise gebildeten stillen Reserven werden erst bei einer späteren Aufdeckung steuerlich erfasst. Die Einstufung eines Wirtschaftsgutes als immateriell richtet sich entsprechend dem Normzweck des § 5 Abs. 2 EStG somit danach, ob dies im jeweiligen Fall angemessen erscheint oder nicht. Bei der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter wäre eine solche Schonung unangemessen.<sup>183</sup> Folglich werden sie in der Regel als materielle Wirtschaftsgüter behandelt. Bei der Herstellung nichtkörperlicher Wirtschaftsgüter ist es meistens anders. Wie sich an der zu Bauten auf fremden Grund und Boden ergangenen Rechtsprechung zeigt, kann diese Wertung aber ebenso ausfallen, so dass sie als materielle Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind.

Auch an dieser Stelle kommt das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinne einer Interessenabwägung wieder zum Tragen. Es gibt die steuerliche Begründung für das in § 5 Abs. 2 EStG normierte Aktivierungsverbot.<sup>184</sup>

Der Bundesfinanzhof hat den entgeltlichen Erwerb von Erschließungsvorteilen in einer langen Reihe von Urteilen abgelehnt.<sup>185</sup> Im Ergebnis begründet er seine Auffassung damit, dass es sich bei dem Beitrag/ Zuschuss, der für die Erschließungsanlage gezahlt wird, nicht um eine Gegenleistung für die Nutzung der Anlage handele.<sup>186</sup> Der Erschließungsträger räume dem Nutzer keinen Vorteil ein, für den eine Gegenleistung zu zahlen sei. Der Vorteil des Beitragsverpflichteten liege in der Nutzung der jeweiligen Erschließungsanlage. Diesen Vorteil räume aber der Erschließungsträger nicht ein; andererseits erbringe der Beitragsverpflichtete auch keine Gegenleistung. Die Beteiligung des Beitragszahlers trage lediglich dazu bei, den erforderlichen Zustand der Erschließungsanlage

---

<sup>182</sup> Costede, *StuW* 1995, 115 (119)

<sup>183</sup> Costede, *StuW* 1995, 115 (119)

<sup>184</sup> Costede, *StB* 2007, 355 (360)

<sup>185</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, *BStBl* II 1980, 687; BFH-Urt. v. 25.8.1982 I R 130/78, *BStBl* II 1983, 38; BFH-Urt. v. 13.12.1984 VIII R 249/80, *BStBl* II 1985, 289

<sup>186</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, *BStBl* II 1980, 687

zu schaffen. Sie gehöre daher zu den Aufwendungen für einen originären Erwerb und nicht zu den Aufwendungen für einen abgeleiteten Erwerb des Vorteils der Benutzung der Anlage.<sup>187</sup>

Der vorgenannten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann nicht gefolgt werden. Wie oben ausgeführt ist das in § 5 Abs. 2 EStG normierte Aktivierungsverbot im Lichte der Besteuerung der Leistungsfähigkeit im Sinne einer Interessenabwägung zu interpretieren. Selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter sind am Markt hinsichtlich ihres Wertes noch nicht erprobt. Ob sie werthaltig sind oder nicht wird sich erst später im Falle einer (Betriebs-)Veräußerung herausstellen. Dieser Ansatz gebietet es, eine Besteuerung insoweit zunächst zurückzustellen.

In der Erschließungssituation ist der Sachverhalt ein anderer. Zum einen handelt es sich bei dem Nutzungsrecht an einer Erschließungsanlage nicht um ein selbstgeschaffenes Wirtschaftsgut. Schließlich wird die Anlage von einer anderen Person, nämlich dem Erschließungsträger, erstellt. Nur sie kann daran ein Nutzungsrecht einräumen. Zum anderen ist der Wert des Nutzungsrechts auch erprobt und quantifizierbar. Der Wert ergibt sich aus dem für die Nutzung der Erschließungsanlage gezahlten Beitrag/ Zuschuss. In der Konsequenz kann in diesen Situationen sehr wohl von einem entgeltlichen Erwerb gesprochen werden.

Das wird teilweise auch in der steuerrechtlichen Literatur so gesehen. So vertritt Knobbe-Keuk<sup>188</sup> die Ansicht, dass nicht nur die Übertragung eines bereits existenten Vermögensgegenstandes, sondern auch die entgeltliche Begründung durch die Vertragspartner als „entgeltlich erworben“ angesehen werden könne. Die Rechtsposition des Erwerbers müsse nur zu Lasten derjenigen des Vertragspartners gehen.<sup>189</sup>

Von Brezing wird die oben genannte höchstrichterliche Rechtsprechung ebenfalls kritisiert.<sup>190</sup> Er ist der Meinung, sie stehe im Widerspruch zu etlichen früheren Urteilen, in denen durch Einräumung neu geschaffener Bezugsrechte, Belieferungsrechte, Wettbewerbsverbote als „erworben“ angesehen worden seien. Aus der Begründung der neueren Urteile, dass es bei den Zuschüssen um Ausgaben für eine ursprüngliche Schaffung, nicht aber für einen abgeleiteten Erwerb eines Nutzungsvorteils gehe, folgert er, dem Bundesfinanzhof werde es nicht erspart bleiben können, seine frühere Rechtsprechung zur Akti-

---

<sup>187</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

<sup>188</sup> Knobbe-Keuk, S. 75

<sup>189</sup> Knobbe-Keuk, S. 75; Knobbe-Keuk lehnt eine Aktivierung jedoch ab, weil es sich insoweit nicht um ein Wirtschaftsgut handele

<sup>190</sup> Brezing, FR 1985, 385

vierung neu eingeräumter Rechte, insbesondere auf den Gebieten der Bezugs- und Belieferungsrechte und Wettbewerbsverbote ausdrücklich für Makulatur zu erklären.<sup>191</sup>

Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG steht einer Aktivierung der Nutzungsrechte an den Erschließungsanlagen somit nicht entgegen.

fff. Das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte

Es bleibt zu prüfen, ob der Aktivierung als Nutzungsrecht das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte entgegensteht.

Der Begriff des schwebenden Geschäfts ist nicht im Gesetz geregelt. Er entstammt ursprünglich aus dem Zivilrecht. Er wird im BGB und HGB an mehreren Stellen im Zusammenhang mit der Auflösung und Liquidation von Gesellschaften genannt.<sup>192</sup> Im Bilanzrecht hat der Begriff erstmals in § 152 Abs. 7 AktG 1965 eine positiv-rechtliche Ausformung gefunden. Für diesen Grundsatz finden sich sowohl im handelsrechtlichen, als auch im steuerrechtlichen Schrifttum verschiedene Begründungsansätze.

Teilweise wird auf das Vorsichts-, das Realisations- und das Imparitätsprinzip abgestellt.<sup>193</sup> Andere sehen die Begründung darin, dass die Bilanz anderenfalls zu stark „aufgebläht“ würde.<sup>194</sup> Da dieses Aktivierungsverbot seit langer Zeit zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung gehört<sup>195</sup>, kann dahinstehen, welchem Begründungsansatz der Vorzug zu geben ist.

Schwebende Geschäfte sind zweiseitig verpflichtende Verträge, die auf Leistungsaustausch gerichtet sind, und bei denen der zur Lieferung oder Leistung Verpflichtete noch nicht voll erfüllt hat.<sup>196</sup> Hier besteht hinsichtlich der Erschließungssituation bereits die Besonderheit, dass es zwischen Erschließungsträger und Nutzer an einem (dinglichen oder schuldrechtlichen) Vertragsverhältnis fehlt. Das Nutzungsrecht ergibt sich aus dem öffentlichen Recht, nämlich aus dem BauGB bzw. aus einer Satzung.

Selbst wenn man die Erschließungssituation mit der beim zweiseitig verpflichtenden Vertrag gleichstellen würde, so würde die Annahme eines schwebenden Geschäfts daran scheitern, dass der zur Lieferung bzw. Leistung Verpflichtete voll erfüllt hat. Wie oben ausführlich dargestellt, vermittelt der Erschließungsbeitrag dem Berechtigten ein unbestimmtes Nutzungsrecht an der entsprechenden Anlage. Dieses Recht wird dem Nutzer

---

<sup>191</sup> Brezing, FR 1985, 385

<sup>192</sup> § 740 Abs. 1 BGB; §§ 149, 340 Abs. 2 HGB

<sup>193</sup> Wörner, FR 1984, 489 (496)

<sup>194</sup> Bauer, S. 39

<sup>195</sup> Wörner, FR 1984, 489 (490)

<sup>196</sup> Wörner, FR 1984, 489 (496)

aufgrund der (einmaligen) Zahlung des Erschließungsbeitrags eröffnet. Somit hat der Erschließungsträger seine Leistung voll erfüllt.

ggg. Ergebnis

Der aus Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlagen resultierende Sondervorteil ist wegen erhöhter Leistungsfähigkeit als immaterielles Wirtschaftsgut in Gestalt von Nutzungsrechten zu aktivieren. Auf diese Art und Weise wird der Betriebsausgabenabzug, den der Steuerpflichtige hat, kompensiert. Im Rahmen der oben angesprochenen Interessenabwägung ist dieses Ergebnis konsequent. Die beim Steuerpflichtigen aufgrund des Erschließungsvorteils eingetretene erhöhte Leistungskraft rechtfertigt die mit der Aktivierung einhergehende Gewinnerhöhung. Entgegen Freudling sind derartige Beiträge damit nicht unter § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 EStG zu subsumieren. Darunter fallen nach Sinn und Zweck nur diejenigen Abgaben, die keine Wirtschaftsgüter darstellen und somit nicht zu aktivieren sind.

cc. Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung

Nunmehr ist die Frage zu klären, ob bezüglich des aus dem Erschließungsbeitrag resultierenden Gegenwertes eine Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung zu erfolgen hat.

Dieser Zweck wird regelmäßig von der Aktivierung wegen erhöhter Leistungsfähigkeit überlagert.<sup>197</sup>

Der Gewinn würde dann durch Absetzungen vom aktivierten Wirtschaftsgut reduziert, was nicht gegeben wäre, wenn nicht aktiviert würde. Der Steuerpflichtige könnte Absetzungen für Abnutzung gem. § 7 EStG geltend machen. Das würde sich bei ihm wiederum gewinnmindernd auswirken und wäre für ihn von Vorteil. Damit würde die Gewinnerhöhung, die sich aus der Aktivierung als solcher ergibt, peu à peu neutralisiert.

Ob eine Aktivierung wegen verminderter Leistungsfähigkeit zu erfolgen hat, richtet sich nach den Bedingungen des Steuerrechts. Wiederum sind das Interesse des Fiskus, der die Allgemeinheit repräsentiert und das Interesse des Steuerpflichtigen gegeneinander abzuwägen. Oben<sup>198</sup> wurde bereits festgestellt, dass der Gegenwert, der sich aus dem Erschließungsbeitrag ergibt, beim Steuerpflichtigen zu einer erhöhten Leistungskraft führt und daher bei ihm zum Zwecke der Gewinnerhöhung zu aktivieren ist.

---

<sup>197</sup> Costede, *StuW* 1995, 115 (121)

<sup>198</sup> C.I.5.d.bb.ggg.

Quasi spiegelbildlich ist nun die Frage zu beantworten, ob sich in dem aus der Zahlung des Erschließungsbeitrags ergebenden Gegenwert auch eine verminderte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen manifestiert. Wäre das der Fall, so würde im Rahmen der Interessenabwägung das Pendel zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausschlagen. Bei dem immateriellen Wirtschaftsgut wären dann Absetzungen zuzulassen.

Wie es sich bereits aus der Überschrift des § 7 EStG ergibt, sind Absetzungen bei Wirtschaftsgütern vorzunehmen, die der Abnutzung unterliegen.

Der Absetzung für Abnutzung wird von Rechtsprechung und Literatur unterschiedliche Bedeutung beigemessen.

aaa. Absetzung für Abnutzung

aaaa. Aufwandsverteilungsthese

Eine Position bildet die „Aufwandsverteilungsthese“<sup>199</sup>, wonach Anschaffungs-/ Herstellungskosten für das zur Einkünfteerzielung eingesetzte Wirtschaftsgut den Tatbestand der Betriebsausgaben/ Werbungskosten erfüllen, der Sofortabzug aber daran scheitert, dass das Gesetz eine Verteilung der Aufwendungen auf verschiedene Ermittlungsperioden vorschreibt (§§ 4 Abs. 1; 5 i.V.m. 6 Abs. 1 Nr. 1; 4 Abs. 3 S. 3; 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG).

bbbb. Wertverzehrsthese

Demgegenüber halten die Vertreter der „Wertverzehrsthese“<sup>200</sup> die Anschaffung/ Herstellung abnutzbarer Wirtschaftsgüter für einen vermögensumschichtenden Vorgang. Erst der aus der Nutzung folgende quantitative/ qualitative Wertverzehr (Abnutzung) sei als Aufwand und somit als Abzugsposition bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen.

cccc. Stellungnahme

Die Relevanz dieser unterschiedlichen Thesen wird gemeinhin überschätzt. So ist hinsichtlich des Vereinfachungszwecks der Regelung eine AfA auch dann zulässig, wenn ein Wertverzehr tatsächlich (noch) nicht oder nicht in der vom Gesetz zugelassenen Höhe eingetreten ist. Andererseits ist es nicht ausreichend, dass bei irgendeinem Wirtschaftsgut ein Wertverzehr im Zuge der Nutzung durch den Steuerpflichtigen eingetreten ist. Sowohl wegen der die Bewertungsregelung des § 6 EStG ergänzenden Funktion des § 7 EStG, als auch wegen des Grundsatzes der Besteuerung der individuellen wirtschaftli-

---

<sup>199</sup> Jakob/ Jüptner, FR 1988, 150; Wassermeyer, FR 1983, 163; Söhn, StuW 1991, 270

<sup>200</sup> Knobbe-Keuk, DB 1985, 146; Costede, StuW 1986, 44

chen Leistungsfähigkeit kann nur ein Wertverzehr in Betracht kommen, der den Steuerpflichtigen wirtschaftlich trifft, der in seinem Vermögen eingetreten ist.<sup>201</sup>

Es ist also zunächst die Frage zu beantworten, ob es hinsichtlich der in Rede stehenden Wirtschaftsgüter überhaupt zu einer Abnutzung kommt und wenn ja, ob es zu einem Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen kommt.

#### bbb. Abnutzung

Auf den ersten Blick könnte man der Meinung sein, dass eine Abnutzung schon deshalb ausscheidet, weil der Steuerpflichtige hier lediglich ein Nutzungsrecht erwirbt. Man könnte meinen, dieses Recht verbrauche sich nicht, solange die Erschließungsanlagen immer wieder erneuert werden.

Bei genauerem Hinsehen ist dieses Argument aber nicht stichhaltig. Mit einem derartigen Nutzungsrecht verhält es sich genauso wie mit einem materiellen Wirtschaftsgut. Es ist an den bezuschussten Gegenstand gebunden und verbraucht sich mit diesem. Dass es an einem erneuerten Gegenstand wieder auflebt, ist ohne steuerliche Bedeutung, weil es sich noch gar nicht absehen lässt, ob das Wirtschaftsgut jemals erneuert wird.<sup>202</sup>

Die in Rede stehenden Güter unterliegen also der Abnutzung.<sup>203</sup>

#### ccc. Abnutzung zu Lasten des Steuerpflichtigen

Bei der Beantwortung der Frage, ob diese Abnutzung zu Lasten des Steuerpflichtigen geht, kann auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.5.1957<sup>204</sup> zurückgegriffen werden. Danach liegt ein Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen nur vor, wenn der Steuerpflichtige, der die Aufwendungen für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes gemacht hat, für dessen Unterhaltung und gegebenenfalls Erneuerung aufzukommen hat.<sup>205</sup>

Im Folgenden ist zu untersuchen, wer für die Unterhaltung und die Erneuerung derartiger Anlagen aufzukommen hat.

#### aaaa. Unterhaltung

Die Unterhaltung sämtlicher Erschließungsanlagen richtet sich gem. § 124 Abs. 4 BauGB nach den landesrechtlichen Vorschriften. Damit ist dieser Teil der Erschließungslast aus dem Gesetz ausgeklammert. Für die Unterhaltung öffentlicher Wege ergibt sich die Last

---

<sup>201</sup> Blümich-Brandis, EStG, § 7 Rn. 34

<sup>202</sup> vgl. BFH-Urt. v. 26.6.1969 VI 239/65, BStBl II 1970, 35

<sup>203</sup> vgl. auch Glade, StbJb. 1976/77, 175 (179)

<sup>204</sup> BFH-Urt. v. 20.5.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

<sup>205</sup> BFH-Urt. v. 20.5.1957 VI 138/55 U, BStBl III 1957, 343

aus den Wegegesetzen, für die übrigen Erschließungsanlagen aus besonderen Bestimmungen oder der allgemeinen Rechtspflicht der Gemeinden zur Unterhaltung ihrer gemeindlichen Anlagen. Sowohl nach den KAG der Länder, als auch nach den anderen Gesetzen stellt die Unterhaltung der betreffenden Anlagen keine beitragsfähige Maßnahme dar. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die öffentlichen Träger die Kosten der Unterhaltung zu bezahlen haben und eine Beteiligung der Nutzer daran ausscheidet.

#### bbbb. Erneuerung

Demgegenüber handelt es sich bei der Erneuerung nach den meisten KAG der Länder<sup>206</sup> um eine beitragsfähige Maßnahme. Unter einer Erneuerung wird im Straßenbaubeitragsrecht die Ersetzung einer abgenutzten Anlage durch eine gleichsam „neue“ Anlage von gleicher räumlicher Ausdehnung, gleicher funktioneller Aufteilung der Fläche und gleichwertiger Befestigungsart verstanden, also eine Maßnahme, durch die eine nicht mehr (voll) funktionsfähige, also erneuerungsbedürftige Anlage in einen im Wesentlichen der ursprünglichen Anlage vergleichbaren Zustand versetzt wird.<sup>207</sup> Dabei ist aber zu beachten, dass eine Erneuerung nur unter der Voraussetzung beitragsfähig ist, dass die Gemeinde zuvor ihrer Unterhaltungspflicht nachgekommen ist. Die Gemeinde darf eine Straße nicht zu Lasten der Grundstückseigentümer erneuern, solange eine laufende Unterhaltung und Instandsetzung das nach Lage der Dinge angemessene Mittel ist.<sup>208</sup>

Ist die Anlage jedoch verschlissen und zumindest die übliche Nutzungszeit abgelaufen, die unter Berücksichtigung u.a. der Qualität des früheren Ausbaus zu ermitteln ist, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Gemeinde die erforderlichen Instandsetzungs- und Unterhaltungsmaßnahmen in der Vergangenheit durchgeführt hat.<sup>209</sup> Selbst wenn das nicht zutreffen sollte, ist das im Falle des Ablaufs der üblichen Nutzungszeit belanglos. Eine unterlassene ordnungsgemäße Unterhaltung und Instandsetzung hat bei zweifellos erfolgtem Ablauf der üblichen Nutzungszeit und tatsächlich eingetretener Abgenutztheit keine eigenständige Bedeutung.<sup>210</sup> In einer derartigen Situation hat die Gemeinde nach ihrem Ermessen darüber zu befinden, ob sie eine Erneuerung vornehmen oder aber Instandsetzungs- und Unterhaltungsmaßnahmen ausführen will, und zwar ohne Rücksicht auf die Beurteilung der Erneuerungsbedürftigkeit durch die Anlieger. Ent-

---

<sup>206</sup> Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rn. 291

<sup>207</sup> OVG Münster, Urt. v. 12.10.1978 II A 319/76, OVG 33, 277; OVG Schleswig, Urt. v. 24.10.1996 2 L 339/95, GemHH 1997, 136

<sup>208</sup> vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rn. 292 a

<sup>209</sup> OVG Münster, Beschl. v. 25.9.1991 2 A 1926/91, juris

<sup>210</sup> OVG Münster, Beschl. v. 22.3.1999 15 A 1047/99, ZMR 1999, 515

scheidet sie sich für die Erneuerung, so ist allein maßgeblich, ob sich diese Entscheidung noch im Rahmen des Vertretbaren bewegt.<sup>211</sup>

Bei der Ausübung des vorgenannten Ermessens hat sich die Gemeinde an der üblichen Nutzungsdauer von Straßen bzw. deren Teileinrichtungen zu orientieren.<sup>212</sup> Insoweit kommen allerdings nur Erfahrungswerte in Betracht, die der Gemeinde als Anhaltspunkt für ihre Einzelfallentscheidung dienen. Bei „normalen“ Straßen soll ein Ausbaubedarf schon nach Ablauf von 20 bis 25 Jahren anzunehmen sein.<sup>213</sup>

Die Erneuerungsbedürftigkeit setzt neben dem Ablauf der üblichen Nutzungszeit voraus, dass die Teileinrichtung auch tatsächlich abgenutzt ist.<sup>214</sup> Maßgeblich ist insoweit ein üblicher technischer Standard, nicht hingegen die subjektive Einschätzung der durch die Beitragserhebung Betroffenen.<sup>215</sup> Je länger die übliche Nutzungszeit abgelaufen ist, umso weniger detailliert muss der Nachweis der Verschlissenheit der Anlage sein.<sup>216</sup>

#### cccc. Stellungnahme

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Unterhaltung und die Erneuerung ein unterschiedliches Schicksal teilen. Während der öffentliche Träger für die Unterhaltung der entsprechenden Anlagen zuständig ist, hat der Steuerpflichtige die Kosten einer etwaigen Erneuerung zu tragen.

Es stellt sich die Frage, welchen Einfluss diese unterschiedliche Behandlung auf die Ausgangsfrage hat, ob es diesbezüglich nämlich zu einem Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen kommt. Die Kostentragung von Bund/ Land bzw. Gemeinde hinsichtlich der Unterhaltung spricht gegen einen Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen, die Kostentragungspflicht des Steuerpflichtigen im Falle der Erneuerung spricht dafür.

Meines Erachtens kommt es hier zu einem Wertverzehr zu Lasten des Steuerpflichtigen. Er hat die Kosten der Erneuerung zu tragen. Zwar könnte dagegen argumentiert werden, dass es für den Fall, dass die Gemeinde ihrer Pflicht zur ordnungsgemäßen Instandhaltung der Erschließungsanlagen nachkommt, gar nicht sicher ist, ob es überhaupt jemals zu einer Erneuerung der betreffenden Anlage kommt. Dieser Einwand wäre aber nicht zielführend. Dabei ist zu berücksichtigen, dass einer unterlassenen ordnungsgemäßen Unterhaltung und Instandsetzung bei erfolgtem Ablauf der üblichen Nutzungszeit und

---

<sup>211</sup> OVG Münster, Urt. v. 22.11.1995 15 A 1432/93, GemHH 1997, 63

<sup>212</sup> OVG Lüneburg, Urt. v. 24.5.1989 9 A 119/87

<sup>213</sup> VGH München, Urt. v. 19.9.1991, KStZ 1992, 193

<sup>214</sup> OVG Lüneburg, Urt. v. 28.11.2001 9 L 3195/00

<sup>215</sup> Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rn. 294

<sup>216</sup> OVG Münster, Urt. v. 29.1.2002 15 A 2128/00, NVwZ-RR 2002, 871

tatsächlich eingetretener Abgenutztheit keine eigenständige Bedeutung zukommt. In diesem Fall haben die Gemeinden also unabhängig davon, ob die erforderlichen Instandsetzungsarbeiten durchgeführt wurden die Möglichkeit, eine Erneuerung der Erschließungsanlage vorzunehmen und dem Nutzer die Kosten aufzuerlegen. Gerade in Anbetracht der heutigen schlechten Finanzsituation der kommunalen Haushalte geht der Trend dahin, erforderliche Sanierungsarbeiten aufzuschieben, um Kosten einzusparen. Es besteht die ernstzunehmende Gefahr, dass sich die Gemeinden bei der Unterhaltung der betreffenden Anlagen zurückhalten und stattdessen eher eine Erneuerung durchführen lassen. Diese bietet bei Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen den Vorteil, dass die Kosten von den Nutzern zu tragen sind und der Gemeindehaushalt entlastet wird. Es muss also die Prognose erlaubt sein, dass die Wahrscheinlichkeit der Erneuerung dieser Anlagen gestiegen ist. Dabei ist insbesondere hinsichtlich der Erschließungsanlage „Straße“ zu berücksichtigen, dass eine Erneuerung auch wegen des ständig steigenden Verkehrsaufkommens wahrscheinlicher geworden ist.

Aber selbst wenn die Gemeinde ihrer laufenden Unterhaltungspflicht ordnungsgemäß nachkäme, wäre eine Bilanzierung wegen verminderter Leistungsfähigkeit geboten. Das ergibt sich aus dem Vorsichtsprinzip. Dieses verlangt, dass vorhersehbare Risiken und Wertverluste bei der Bilanzerstellung sowohl im Rahmen der Bilanzierung als auch der Bewertung erfasst werden, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.<sup>217</sup> Zwar handelt es sich bei diesem Prinzip um einen handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsgemäßer Bilanzierung. Soweit es der Funktion der Steuerbilanz entspricht, kann das Steuerrecht durchaus auf den handelsrechtlichen Bilanzausweis zurückgreifen.<sup>218</sup> Das ist beim Vorsichtsprinzip der Fall. Da die Möglichkeit besteht, dass die Anlieger im Falle der Erneuerung in Anspruch genommen werden, ist diesem Umstand bei der Bewertung durch AfA Rechnung zu tragen.

Die hier vertretene Auffassung bietet den Vorteil, dass sie mit dem System des geltenden Einkommensteuerrechts und dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einklang steht. Die herrschende Meinung führte dazu, dass auf diese Weise im steuerlich relevanten Bereich Wirtschaftsgüter geschaffen werden, deren Abschreibungen keinem der beteiligten Steuerpflichtigen zustehen würden.

Beim Hauseigentümer und Baulastträger, soweit sein Grundstück zum Betriebsvermögen gehört, bleibt die steuerliche Geltendmachung des Verschleißes bis zum Tag einer eventuellen Grundstücksveräußerung vorbehalten. Dem Eigentümer der Gemeinschaftsanla-

---

<sup>217</sup> Kessler, DB 1997, 1

<sup>218</sup> Costede, StuW 1995, 115 (116)

gen steht steuersystematisch keine Abschreibung zu, da nur eigene Herstellungskosten abgeschrieben werden können.

Ist der Eigentümer der Gemeinschaftsanlagen ein gewerblicher Betrieb, so wird er die Zuschüsse nicht als Kapitalzuschüsse an den Herstellungskosten kürzen, sondern als Ertragszuschüsse passivieren. In diesem Fall hat er aber nur formal Abschreibungen. Über kurz oder lang neutralisieren sich seine Abschreibungen mit der Auflösung der Bauzuschüsse.

#### ddd. Ergebnis

Der aus Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlagen resultierende Sondervorteil führt beim Nutzer auch zu einer verminderten Leistungsfähigkeit. In der Folge sind bei dem immateriellen Wirtschaftsgut Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG vorzunehmen. Auf diese Art und Weise wird die Gewinnerhöhung, die mit der Aktivierung wegen erhöhter Leistungsfähigkeit einhergeht nach und nach neutralisiert. Im Rahmen der oben angesprochenen Interessenabwägung ist dieses Ergebnis konsequent. Die beim Steuerpflichtigen aufgrund des Erschließungsvorteils eingetretene verminderte Leistungskraft, die sich daraus ergibt, dass der aus dem Erschließungsbeitrag folgende Gegenwert sich auf Anlagen bezieht, die der Abnutzung unterliegen, rechtfertigt die mit der Aktivierung bei einem AfA-fähigen Wirtschaftsgut einhergehende Gewinnminderung.

Dabei bemessen sich die jährlichen AfA-Sätze nach der Nutzungsdauer der jeweiligen Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlage. Bei deren Bestimmung kann eine Orientierung an der amtlichen AfA-Tabelle erfolgen.<sup>219</sup> Diese gilt zwar dem Wortlaut nach nur für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2000 angeschafft/ hergestellt worden sind. Da die Unterschiede zur alten Tabelle im Bereich der hier interessierenden Wirtschaftsgüter aber nur gering<sup>220</sup> bzw. gar nicht vorhanden sind, kann die neue Tabelle bedenkenlos herangezogen werden.

Nach dieser Tabelle beträgt die Nutzungsdauer für:

- Straßen	19 Jahre
- Parkplätze	19 Jahre
- Wasserversorgungsanlagen	20 Jahre
- Kläranlagen	20 Jahre
- Stromerzeugungsanlagen	19 Jahre

<sup>219</sup> BMF-Schreiben vom 15.12.2000, BStBl I 2000, 1532

<sup>220</sup> z.T. ist die Nutzungsdauer verlängert worden

---

*e. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte*

Schließlich ist die Frage zu beantworten, wie das vorgenannte Ergebnis, das sich auf die bilanzielle Behandlung bei den Gewinneinkunftsarten bezieht, auf die Überschusseinkünfte (Vermietung und Verpachtung) übertragen werden kann.

Wie oben dargestellt ist bei den Gewinneinkünften vom Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsguts auszugehen, das über die Nutzungsdauer der Erschließungsanlagen abzuschreiben ist. Im Bereich der Überschusseinkünfte gibt es keine Aktivierung von Wirtschaftsgütern, so dass eine andere Behandlung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung trägt, geboten ist.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist betreffend des durch den Erschließungsbeitrag vermittelten Nutzungsrechts § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG anzuwenden. Danach zählen Absetzungen für Abnutzung zu den Werbungskosten. Da diese Norm keine Beschränkung auf körperliche Gegenstände enthält, können auch Rechte einem durch Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigenden Wertverzehr unterliegen.<sup>221</sup> Das ist bei den aus der Erschließung resultierenden Nutzungsrechten der Fall.

Abschließend stellt sich noch die Frage, in welcher Höhe die Absetzungen jährlich vorzunehmen sind. Ebenso wie bei den Gewinneinkünften bemessen sich die AfA-Sätze nach der Nutzungsdauer der jeweiligen Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlage, die sich grundsätzlich aus den amtlichen AfA-Tabellen ergibt. Insoweit wird auf die oben<sup>222</sup> dargestellten Nutzungsdauern verwiesen. Bei der vorbeschriebenen Behandlung wird im Ergebnis ein Gleichklang zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften erreicht.

---

<sup>221</sup> vgl. Schmidt-Drenseck, EStG, § 9, Rn. 176 m.w.N.

<sup>222</sup> C.I.5.d.cc.ddd.

## **II. Beiträge, die für die Ersetzung oder bauliche Veränderung (Modernisierung) gezahlt werden**

Wie oben dargelegt sind in dieser Gruppe vier verschiedene Fallgestaltungen zu unterscheiden. Die Ersetzung öffentlicher Erschließungsanlagen (1.), die Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen (2.), die Veränderung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen (3.) sowie die Zweiterschließung eines bereits durch eine öffentliche oder private Maßnahme erschlossenen Grundstücks (4.).

Es erfolgt zunächst die Darstellung von Rechtsprechung, Verwaltungsmeinung und Literatur. Anschließend erfolgt die Untersuchung der in Rede stehenden Rechtsfragen unter Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (5).

### ***1. Ersetzung öffentlicher Erschließungsanlagen***

#### *a. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs*

##### *aa. Die ältere Rechtsprechung*

In seiner älteren Rechtsprechung<sup>223</sup> hat der Bundesfinanzhof hinsichtlich der für eine Erschließungsanlage gezahlten Ergänzungsbeiträge eine Aktivierung beim Grund und Boden angenommen. Der Sachverhalt, der dem Urteil vom 6.7.1972 zu Grund lag, stellte sich so dar, dass der Steuerpflichtige seit 1961 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seines gemischt genutzten Grundstücks bezog. Im Streitjahr forderte die Gemeinde gemäß ihrer Satzung und Gebührenordnung für Abwässeranlagen, durch welche ab 1967 allgemein die einmaligen Anschlussgebühren – u.a. auch für bereits bestehende Gebäude unter Anrechnung bereits geleisteter Anschlussgebühren – erhöht worden waren, vom Steuerpflichtigen eine Nachzahlung. Grund für die Nachforderung war die Notwendigkeit, Finanzierungsmittel für den Bau größerer und modernerer Kanal- und Kläranlagen und für die Erschließung neuer Sickergebiete zu beschaffen, da diese Maßnahmen infolge Verdoppelung der Einwohnerzahl und Fertigstellung eines neuen Stadtteils erforderlich geworden waren.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt) sah in der Nachzahlung des Steuerpflichtigen im Streitjahr einen nachträglichen werterhöhenden Aufwand auf den Grund und Boden und versagte in voller Höhe den vom Steuerpflichtigen unter dem Gesichtspunkt von Erhaltungsaufwand für sein Gebäude begehrten Abzug als Werbungskosten

---

<sup>223</sup> BFH-Urt. v. 6.7.1972 VIII R 20/72, BStBl II 1972, 790

bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Mit seiner Revision rügte der Steuerpflichtige Verletzung materiellen Steuerrechts, insbesondere des § 9 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Der Bundesfinanzhof hat der Revision nicht stattgegeben. Der Senat hat sich im Wesentlichen derselben Begründung bedient, die auch in Fällen der Ersterschließung herangezogen wurde. Dabei hat er den Beitrag des Grundstückseigentümers zur Errichtung der gemeindlichen Kanalisationsanlage im Anschluss an die (neuere) Bundesfinanzhof-Rechtsprechung<sup>224</sup> als Aufwand auf den Grund und Boden angesehen, sofern nicht abgrenzbare Wirtschaftsgüter geschaffen werden. Für diese Auffassung sei die Erwägung maßgebend, dass die Verlegung des Kanals unter der Straße in erster Linie der besseren Nutzbarmachung des Grund und Bodens – ohne Rücksicht auf seine Bebauung – diene. Entgegen der Ansicht des Steuerpflichtigen komme es nicht darauf an, nach welchen Grundsätzen im einzelnen der Kanalanschlussbeitrag bemessen oder erhoben werde, ob nur nach Maßgabe des durch den Kanal berührten Grund und Bodens oder, wie im Streitfall, abhängig von der Bebauung. Denn in beiden Fällen handele es sich um Maßnahmen der Gemeinde zur Verbesserung der Infrastruktur, die zwar im einen Fall mehr der Benutzbarkeit der Grundstücke im allgemeinen, also auch ohne, dass diese bebaut sind, im anderen Fall noch zusätzlich der besonderen Benutzbarkeit der Grundstücke, nämlich im Bebauen, zu Gute kämen. In jedem Fall trete eine Wertsteigerung des Grund und Bodens ein, die auch dann vorhanden sei, wenn der Wert des Grund und Bodens – abgesunken infolge wirtschaftlicher oder technischer Veralterung der bisherigen Kanalanlage – durch Mitfinanzierung der erforderlichen Abhilfemaßnahmen der Gemeinde durch den Grundstückseigentümer wieder erhöht werde. Auch die sonstigen Umstände des Streitfalles gäben zu einer anderen Beurteilung keinen Anlass. Ein abgrenzbares Wirtschaftsgut sei weder durch die Leistung des Steuerpflichtigen noch durch die seines Rechtsvorgängers zur Kanalerweiterung bzw. Kanalerstellung geschaffen worden. Eine Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung nach § 7 Abs. 1 letzter Satz EStG wegen wirtschaftlichen Verbrauchs des 1933 entrichteten Beitrags infolge Überalterung der Kanalanlage komme deshalb nicht in Betracht. Wertveränderungen des nicht der Abnutzung unterliegenden Grund und Bodens würden bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausscheiden. Die rechtssystematische Behandlung des Kanalanschlussbeitrags im

---

<sup>224</sup> Hinweis auf das BFH-Urteil v. 3.8.1966 IV 290/63, BStBl III 1967, 600 und v. 24.11.1967 VI R 302/66, BStBl II 1968, 178

kommunalen Abgabenrecht sei für dessen steuerlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Einordnung (§ 1 Abs. 2 StAnpG) nicht entscheidend.

bb. Die neuere Rechtsprechung

Durch das Urteil vom 13.9.1984<sup>225</sup> hat die vorgenannte Rechtsprechung eine Änderung erfahren. Danach gehören Ergänzungsbeiträge, die die Eigentümer von bereits erschlossenen Grundstücken für den Bau einer neuen Erschließungsanlage entrichten müssen, zu den sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen.

In dem in diesem Urteil entschiedenen Fall, betrieb die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine KG, in der Gemeinde G ein Betonwerk. Da die im Jahr 1954 von der Gemeinde erbaute Kläranlage den heutigen Anforderungen nicht mehr entsprach und zudem völlig überlastet war, entschloss sich die Gemeinde zum Bau einer zeitgemäßen biologischen Kläranlage. Zur Finanzierung dieses Vorhabens zog sie auf der Grundlage einer Ortssatzung auch die Klägerin als Eigentümerin der schon früher an das gemeindliche Entwässerungssystem angeschlossenen Betriebsgrundstücke heran. Die geleisteten Ergänzungsbeiträge von 24 378 DM (1976) und 10 150 DM (1978) verbuchte die Klägerin in den genannten Jahren zu Lasten des Gewinns. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) aktivierte sie dagegen beim Grundstückskonto und erhöhte die Gewinne entsprechend.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass die streitigen Zahlungen dem Bilanzansatz für den Grund und Boden zuzuschlagen seien. Durch den Bau einer neuen Kläranlage habe sich der Bodenwert erhöht, nachdem er infolge der technischen und wirtschaftlichen Überalterung der früheren Anlage zunächst gesunken sei. Die von der Klägerin gezahlten erstmaligen Kanalbaubeiträge seien ersichtlich auf die Ergänzungsbeiträge angerechnet worden.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung der §§ 5, 6 und 4 Abs.1 und 4 EStG sowie Verstöße gegen Denkgesetze. Außerdem macht sie mangelnde Sachaufklärung geltend.

Der Bundesfinanzhof hat die Revision als begründet angesehen. Dabei hat er festgestellt, dass er an der ständigen Rechtsprechung, wonach Beiträge für den erstmaligen Anschluss eines Grundstücks an die gemeindliche Kanalisation für den Regelfall als Aufwendungen, die beim Grund und Boden zu aktivieren sind, festhält.<sup>226</sup>

---

<sup>225</sup> BFH-Urt. v. 13.9.1984 IV R 101/82, BStBl II 1985, 49

<sup>226</sup> Verweis auf BFH-Urteil v. 3.8.1966 IV 290/63, BStBl III 1967, 600

Abweichend von der bisherigen Rechtsprechung hat er aber Ergänzungsbeiträge für die Ersetzung oder Modernisierung der Kanalisation oder einer dazugehörigen veralteten Kläranlage als sofort abziehbare Betriebsausgaben angesehen. Zwar könnten diese Beiträge nicht schon mit der Begründung als sofort abziehbar angesehen werden, dass sie – losgelöst vom Grundstück – mit einer bestimmten betrieblichen Nutzung in Zusammenhang stünden.<sup>227</sup> Denn sie würden allgemein von Grundstückseigentümern erhoben. Die Ergänzungsbeiträge seien aber deshalb als laufende Betriebsausgaben abziehbar, weil sie weder zu den Anschaffungs- noch zu den Herstellungskosten zählten, sondern lediglich der Erhaltung des Grundstücks dienten.

a) Zu den Anschaffungskosten würden nicht nur dem Veräußerer geschuldete Gegenleistungen rechnen, sondern auch sonstige Aufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stünden, insbesondere zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfielen. Ob sie vor oder nach dem Erwerbszeitpunkt entstünden, spiele dabei keine Rolle.<sup>228</sup> Dabei komme dem finalen Element entscheidende rechtliche Bedeutung zu.<sup>229</sup> Danach seien Ergänzungsbeiträge für den Kanalbau keine Anschaffungskosten. Sie stünden beim Eigentümer regelmäßig nicht mit dem Erwerb des bebauten oder unbebauten Grundstücks, sondern mit der Errichtung öffentlicher Anlagen zur Abwasserbeseitigung in Zusammenhang.

Allerdings habe die Rechtsprechung bei Beiträgen von Grundstückseigentümern für die Errichtung öffentlicher Anlagen auch nachträgliche Anschaffungskosten für den Grund und Boden angenommen, wenn aus der Art der Beitragsleistung geschlossen werden könne, dass die Aufwendungen für die Werterhöhung des Grund und Bodens erbracht wurden.<sup>230</sup> Im Streitfall lägen die Verhältnisse jedoch anders. Bei Ergänzungsbeiträgen der vorliegenden Art erwarte der Eigentümer allenfalls, dass mit der von ihm unterstützten Modernisierung oder Erneuerung gemeindlicher Kläranlagen seine bereits bestehende Möglichkeit der Abwasserbeseitigung technisch verbessert werde. Daraus könne aber nicht gefolgert werden, dass die Aufwendungen auch erbracht würden, um den Wert des Grundstücks zu erhöhen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass im Zuge ihrer Modernisierung regelmäßig auch die Kapazität der Kläranlage erweitert werde und dies vor allem neu auszuweisenden Baugebieten zu Gute komme.

---

<sup>227</sup> vgl. BFH-Urt. v. 25.8.1982 I R 130/78, BStBl II 1983, 38

<sup>228</sup> vgl. BFH-Urt. v. 13.10.1983 IV R 160/78, BStBl II 1984, 101 sowie BFH-Urt. v. 5.5.1983 IV R 18/80, BStBl II 1983, 559

<sup>229</sup> vgl. Döllerer, JbFSt 1976/1977, 196 (197)

<sup>230</sup> vgl. zu den auf Ortssatzung beruhenden Beiträgen für die Schaffung einer Fußgängerzone BFH-Urt. v. 16.11.1982 VIII R 167/78, BStBl II 1983, 111

b) Als Herstellungskosten würden alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen, gelten. Dies seien sowohl die unmittelbar der Herstellung dienenden Kosten als auch Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfielen oder mit seiner Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Dabei sei die Zweckrichtung der Aufwendungen – ebenso wie bei den Anschaffungskosten – als finales Element von Gewicht.<sup>231</sup> In objektiver Beziehung sei aber auch dem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang Rechnung zu tragen. So sei z.B. bei Gebäuden zu prüfen, ob die zur Herstellung verwendeten Güter – auch solche, die nicht räumlich mit den Bauwerken verbunden sind – mit dem Gebäude in einem solchen einheitlichen Zusammenhang stünden.<sup>232</sup> Für den ebenfalls als einheitliches Wirtschaftsgut aufzufassenden Grund und Boden könne im Grundsatz nichts anderes gelten.<sup>233</sup> Als Kosten, die danach der erstmaligen Herstellung eines Wirtschaftsguts dienen, könnten die Ergänzungsbeiträge nicht in Betracht kommen. Denn sie stünden mit einem Herstellungsvorgang nicht in Zusammenhang.

Herstellungskosten könnten aber auch nach Abschluss der auf die Herstellung des Wirtschaftsguts abzielenden Maßnahme oder nach dessen Anschaffung entstehen, wenn Aufwendungen auf das betreffende Wirtschaftsgut gemacht würden, die nicht lediglich seiner Erhaltung dienen (nachträgliche Herstellungskosten). Auch beim angeschafften Grund und Boden könne es zu Herstellungskosten kommen, wenn seine Beschaffenheit durch die betreffende Maßnahme nachhaltig verändert werde.<sup>234</sup> Dies bestätige die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die auch für den Grund und Boden von möglichen Herstellungskosten ausgehe.

c) Für die damit erforderliche Abgrenzung von Erhaltungs- und nachträglichem Herstellungsaufwand seien bei einheitlichen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Gebäuden oder dem Grund und Boden, die in jüngerer Zeit von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze maßgebend. Danach lägen der Erhaltung dienende Aufwendungen insbesondere dann vor, wenn unselbständige Teile eines einheitlichen Wirtschaftsguts lediglich ersetzt oder modernisiert würden, ohne dabei ihre Funktion zu ändern.<sup>235</sup> Demgegenüber seien nach-

---

<sup>231</sup> vgl. BFH-Urt. v. 13.10.1983 IV R 160/78, BStBl II 1984, 101

<sup>232</sup> vgl. BFH-Beschl. v. 27.11.1973 GrS 5/71, BStBl II 1977, 306; BFH-Urt. v. 9.11.1976 VIII R 27/75, BStBl II 1974, 132

<sup>233</sup> vgl. hierzu auch BFH-Urt. v. 14.10.1982 IV R 19/79, BStBl II 1983, 203

<sup>234</sup> BFH-Urt. v. 8.11.1979 IV R 42/78, BStBl II 1980, 147

<sup>235</sup> vgl. BFH-Urt. v. 9.11.1976 VIII R 27/75, BStBl II 1977, 306; BFH-Urt. v. 24.2.1981 VIII R 122/79, BStBl II 1981, 468

trägliche Herstellungskosten anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut in seiner Substanz vermehrt, seinem Wesen verändert oder – von der üblichen Modernisierung abgesehen – über seinen bisherigen Zustand hinaus verbessert werde. Der mit den betreffenden Aufwendungen vielfach bewirkte Wertzuwachs könne für die Annahme von Herstellungskosten nicht den Ausschlag geben.<sup>236</sup>

d) Im Streitfall ergäbe sich folgendes:

Die Beitragszahlungen für den erstmaligen Kanalanschluss (Kanalbaubeiträge) müssten entsprechend der bisherigen Rechtsprechung beim Grund und Boden aktiviert werden, weil für das Nutzungsrecht an der gemeindlichen Kanalisation und dem Grund und Boden ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang bestehe und das Fehlen einer derartigen Möglichkeit deshalb dem einheitlichen Wirtschaftsgut ein negatives Gepräge gäbe. Zwar seien auch die zur Erneuerung der gemeindlichen Kläranlage erhobenen Ergänzungsbeiträge Aufwendungen auf das Grundstück. Sie seien aber nicht zu aktivieren. Denn mit dem Bau einer zeitgemäßen biologischen Kläranlage werde der bereits bestehende Vorteil der Klägerin, das bei den Betriebsgebäuden und betrieblichen Anlagen anfallende Abwasser in das Kanalsystem einleiten zu dürfen, lediglich technisch verbessert. Dies sei als Modernisierung aufzufassen, die das Grundstück in seiner Substanz und seinem Wesen unverändert lasse. Auch in planungsrechtlicher Hinsicht werde mit den Ergänzungsbeiträgen kein anderer Zustand geschaffen. Erschlossen im Sinne der Zulässigkeit eines Bauvorhabens<sup>237</sup> waren die Grundstücke schon deshalb, weil sie an die öffentlichen Entsorgungsanlagen angeschlossen waren.

Mit dieser Beurteilung stehe es nach Auffassung des Senats auch in Einklang, wenn im Urteil vom 9.11.1976<sup>238</sup> hervorgehoben werde, dass beim Ersatz einer Sickergrube durch den Anschluss an den öffentlichen Kanal Erhaltungsaufwendungen vorliegen.<sup>239</sup> Stünden nämlich Vorkehrungen für die Abwasserbeseitigung mit einem einheitlichen Wirtschaftsgut in dem erwähnten Nutzungs- und Funktionszusammenhang und würden deshalb die erstmaligen Aufwendungen hierfür diesem Wirtschaftsgut zugeschlagen und nicht gesondert abgeschrieben, so könnten der Entsorgung dienende Beitragszahlungen nicht unterschiedlich danach beurteilt werden, ob die bereits bestehende Entsorgung des Grundstücks durch eine auf dem Grundstück befindliche Sickergrube oder schon durch

---

<sup>236</sup> vgl. BFH-Urt. v. 13.3.1979 VIII R 83/77, BStBl II 1979, 435

<sup>237</sup> vgl. dazu Ernst/Zinkahn/Bielenberg, BBauGB, § 30 Rn. 43-45

<sup>238</sup> vgl. BFH-Urt. v. 9.11.1976 VIII R 27/75 (Tz. 3 b 4. Absatz Klammerzusatz), BStBl II 1977, 306

<sup>239</sup> vgl. auch BFH-Urt. v. 6.8.1965 VI 249/64 U, BStBl III 1965, 615

seinen Anschluss an die Kanalisation gesichert war. In jedem Fall sei entscheidend, dass vorhandene Möglichkeiten lediglich modernisiert würden.

Ob die gezahlten Ergänzungsbeiträge den Wert der Betriebsgrundstücke der Klägerin tatsächlich erhöht hätten, könne aus den bereits genannten Gründen dahingestellt bleiben. Der Senat bezweifle dies jedoch. Denn auf den Verkehrswert würden sich regelmäßig nur Beiträge für die – erstmalige – Erschließung des Grundstücks auswirken, soweit diese seine Bebauung ermöglicht. Die Grundstücke der Klägerin seien aber hinsichtlich der Abwasserbeseitigung bereits erschlossen gewesen.

Die vorgenannte bzgl. der Kanalisation/ Kläranlage ergangene Rechtsprechung gilt entsprechend für andere Erschließungs- bzw.- erschließungsähnliche Anlagen. Die Ersetzung einer bereits bestehenden öffentlichen Straße führt ebenfalls zu Erhaltungsaufwand.<sup>240</sup>

cc. Bundesfinanzhof-Urteil vom 19.12.1995

Besonderer Erwähnung bedarf in diesem Kontext ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.12.1995.<sup>241</sup> Dort hatten die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), die zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden, im Jahre 1984 im Wege der Zwangsversteigerung das Zweifamilienhaus S-Weg in R erworben, aus dem sie seither Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielten. Bei dem S-Weg handelt es sich um eine Sackgasse, an der nur wenige Häuser liegen. Nachdem in den Jahren 1968/1969 mit der Verlegung eines Mischwasserkanals der Anschluss an das öffentliche Kanalnetz vorgenommen worden war, war der S-Weg mit einer Teerdecke versehen worden. Während die Gemeinde R die Anlieger hinsichtlich des Erschließungsaufwandes für den Kanal anteilig herangezogen hatte, hatte sie für die Befestigung der Straßenfläche, die sie in ihrer vom Finanzgericht eingeholten Auskunft als Provisorium bezeichnet hat, von den Eigentümern der angrenzenden Grundstücke keine Beiträge erhoben.

Im Jahre 1988 wurde der S-Weg ausgebaut; hierbei wurde die Teerdecke durch ein Verbundpflaster mit Straßenentwässerung und Straßenbeleuchtung ersetzt. Zudem wurde der Weg erstmals als Gemeindestraße dem öffentlichen Verkehr gewidmet. Die Gemeinde zog den Kläger mit Bescheid vom 17.11.1988 zu einem Erschließungsbeitrag für den „erstmaligen endgültigen“ Ausbau des S-Weges heran.

---

<sup>240</sup> BFH-Urt. v. 18.1.1995 XI R 60/94, BFH/NV 1995, 770; BFH-Urt. v. 2.5.1990 VIII R 198/85, BStBl II 1991, 448

<sup>241</sup> BFH-Urt. v. 19.12.1995 IX R 5/95, BStBl II 1996, 134

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger den Erschließungsbeitrag als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt) lehnte die Berücksichtigung der Erschließungskosten als Werbungskosten mit der Begründung ab, es handele sich um einen Beitrag für eine erstmalige Erschließung, der den Aufwendungen für den Grund und Boden zuzurechnen sei.

Das Finanzgericht hat der Klage stattgegeben. Der vom Kläger im Streitjahr gezahlte (restliche) Erschließungsbeitrag stelle nicht nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens, sondern Erhaltungsaufwand dar. Bei dem im Jahre 1988 vorgenommenen Ausbau des S-Weges habe es sich nicht um die erstmalige Erschließung des Grundstücks der Kläger gehandelt, das infolge seiner Anbindung an das öffentliche Versorgungs- und Wegenetz bereits zuvor bebaubar gewesen sei. Vielmehr sei eine vorhandene Erschließungsanlage ersetzt worden, ohne dass sich für das Grundstück der Kläger eine Änderung der Bebaubarkeit oder anderer wesentlicher Merkmale ergeben hätte. Der Umstand, dass die Gemeinde die Anlieger erstmals im Jahre 1988 zu Kosten für die Befestigung des Weges herangezogen habe, sei in diesem Zusammenhang unbeachtlich.

Mit der Revision rügt das Finanzamt die Verletzung von § 9 Abs.1 Satz 1 und Satz 3 Nr. 2 EStG. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts stelle die mit dem Ausbau des S-Weges im Jahre 1988 vorgenommene Befestigung der Straßenfläche eine erstmalige Erschließungsanlage dar, da die Gemeinde die bisherige Befestigung nur als Provisorium angesehen habe, für das auch keine Anliegerbeiträge erhoben worden seien. Maßgebend für die Beurteilung der Frage, ob eine erstmalige Erschließungsmaßnahme vorliege, sei nämlich der betreffende Heranziehungsbescheid der Gemeinde.

Der Bundesfinanzhof hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Er hat ausgeführt, zu den Werbungskosten zählten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG auch öffentliche Abgaben, soweit sie sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen. Sofort als Werbungskosten abziehbare Aufwendungen sind nach dieser Vorschrift auch Erschließungsbeiträge, sofern sie nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Grund und Boden anzusehen sind.<sup>242</sup>

Beiträge zur Finanzierung erstmals durchgeführter Erschließungsmaßnahmen seien nach ständiger Rechtsprechung den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen,

---

<sup>242</sup> BFH-Urt. v. 22.3.1994 IX R 52/90, BStBl II 1994, 842

da sie dazu dienen, das Grundstück baureif zu machen und es damit i.S. von § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.<sup>243</sup> Würden hingegen vorhandene Erschließungseinrichtungen ersetzt oder modernisiert, so führten Erschließungsbeiträge nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, es sei denn, das Grundstück werde durch die Maßnahme in seiner Substanz oder in seinem Wesen verändert.<sup>244</sup> Der Charakter eines Grundstücks werde durch grundstücksbezogene Kriterien bestimmt, insbesondere durch Größe, Lage, Zuschnitt, Erschließung und Grad der Bebaubarkeit. Solange diese unverändert blieben, würden Substanz oder Wesen des Grundstücks nicht berührt. Nicht entscheidend sei, ob die Maßnahme aus anderen Gründen zu einer Werterhöhung des Grundstücks geführt habe.<sup>245</sup>

Diese Grundsätze würden auch dann gelten, wenn die bisher durch eine nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmete Straße vorgenommene Anbindung eines Grundstücks an das öffentliche Straßennetz durch eine neu ausgebaute öffentliche Straße ersetzt werde. Entgegen der Auffassung des Finanzamts komme es hierbei nicht darauf an, ob die bisherige Straße von der Gemeinde lediglich als ein Provisorium angesehen und ob die Anlieger zu den durch ihre Errichtung entstandenen Kosten herangezogen worden seien. Maßgebend sei allein, ob die erstmalige Anbindung des Grundstücks an das öffentliche Straßennetz dazu gedient habe und geeignet gewesen sei, das Grundstück baureif und damit nutzbar zu machen. Soweit durch eine nachfolgende Erschließungsmaßnahme die Nutzbarkeit des bislang durch eine vorherige Maßnahme erschlossenen Grundstücks nicht verändert worden sei, weil sich die neue Erschließungsanlage insoweit nicht wesentlich von der bisherigen Anlage unterscheide, stellten die Beiträge für die nachfolgende öffentliche Erschließung sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand dar.<sup>246</sup>

Dieses Urteil ist in doppelter Weise besonders interessant. Zum einen deshalb, weil der Bundesfinanzhof den sofortigen Abzug auch dann zulässt, wenn der Anlieger ursprünglich zu den Herstellungskosten der bisherigen Anbindung des Grundstücks nicht herangezogen worden ist. Zum anderen, weil darin die steuerliche Qualifizierung der Erschließungskosten von der Frage der öffentlich-rechtlichen Beitragspflicht des Anliegers abgekoppelt wird.

---

<sup>243</sup> BFH-Urt. v. 14.3.1989 IX R 138/88, BFH/NV 1989, 633; BFH-Urt. v. 2.5.1990 VIII R 198/85, BStBl II 1991, 448

<sup>244</sup> BFH-Urt. v. 2.5.1990 VIII R 198/85, BStBl II 1991, 448

<sup>245</sup> BFH-Urt. v. 22.3.1994 IX R 52/90, BStBl II 1994, 842

<sup>246</sup> BFH-Urt. v. 4.11.1986 VIII R 322/83, BStBl II 1987, 333

#### dd. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte

Ebenso wie bei den Ersterschließungsbeiträgen gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend für die Überschusseinkünfte. In diesem Fall qualifiziert die höchstrichterliche Rechtsprechung die Beiträge für die Zweiterschließung als Werbungskosten.<sup>247</sup> Bei Steuerpflichtigen, die Überschusseinkünfte erzielen, führt diese Behandlung zum gleichen Ergebnis wie bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. In beiden Konstellationen werden die Einkünfte sofort gemindert.

#### b. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung folgt der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Anliegerbeiträge, die von den Grundstückseigentümern aufgrund einer Beitragssatzung an die Gemeinde für die Verbesserung der schon zuvor vollständig ausgebauten Erschließungsanlage zu entrichten sind, können sofort abgezogen werden.<sup>248</sup>

#### c. Verwaltungsmeinung

Wie bereits oben<sup>249</sup> erwähnt, enthält der Hinweisteil zu Abschnitt 33 a der Einkommensteuerrichtlinien Ausführungen zu Erschließungs-/ erschließungsähnlichen Beiträgen. Die Verwaltungsmeinung entspricht auch hinsichtlich dieser Fallgruppe der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Werden Erschließungsanlagen ersetzt oder modernisiert, führen Erschließungsbeiträge zu Erhaltungsaufwendungen, es sei denn, das Grundstück wird hierdurch ausnahmsweise in seiner Substanz oder in seinem Wesen verändert.

#### d. Literatur

##### aa. Die herrschende Lehre

Die Literatur vertritt dieselbe Meinung wie der Bundesfinanzhof. Danach sind Beiträge, die für die Ersetzung bereits vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen gezahlt werden als Erhaltungsaufwand sofort als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar.<sup>250</sup> Die Begründung ist ebenfalls weitgehend identisch. Durch die nachfolgende Erschließungsmaßnahme werde die Nutzbarkeit des bisher erschlossenen Grundstücks nicht verändert. Die Substanz- bzw. Zustandsverbesserung der z.B. ausgebauten Straße sei

---

<sup>247</sup> BFH-Urt. v. 22.3.1994 IX R 52/90, BStBl II 1994, 842

<sup>248</sup> vgl. FG Köln, Urt. v. 16.10.1985 I K 662/83, EFG 1986, 224

<sup>249</sup> C.I.3.

<sup>250</sup> Kupfer, KÖSDI 7/2001, 12914 ff; Spindler, DB 1996, 444; Driehaus, NWB Fach 3 c, 4847

nicht erheblich, weiter komme es auch nicht darauf an, ob die Maßnahme zu einer Zustandsverbesserung des anliegenden Grundstücks geführt habe.<sup>251</sup>

bb. Hermann/Heuer/Raupach

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Kosten, die für die Ersetzung öffentlicher Erschließungsanlagen gezahlt werden, vertritt Stobbe in Hermann/ Heuer/ Raupach<sup>252</sup> eine von der herrschenden Meinung abweichende Auffassung.

Dabei differenziert er zwischen Ergänzungsbeiträgen, die mit der Bebauung im Zusammenhang stehen (aaa.) und solchen, die nicht davon abhängig sind (bbb.).

aaa. Ausgangspunkt für die Einordnung dieser Folgekosten sei die Aktivierung der erstmaligen Erschließungskosten beim Gebäude. In der Folge müsste das Gebäude der Maßstab sein. Er bejaht eine Aktivierung beim Gebäude auch in den Fällen, in denen veraltete Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen ersetzt werden und es dadurch beim Gebäude zu einer wesentlichen Verbesserung kommt.<sup>253</sup>

bbb. Bei den von der Bebauung unabhängigen Ergänzungsbeiträgen will Stobbe eine Aktivierung beim Grund und Boden vornehmen (z.B. grundstücksbezogener Beitrag zur Fußgängerzone, Anliegerbeitrag für Gemeindestraße).<sup>254</sup>

## ***2. Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen***

### *a. Rechtsprechung*

Auch bei der Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen nimmt der Bundesfinanzhof Erhaltungsaufwand an.<sup>255</sup> Der Sachverhalt über den er mit Urteil vom 7.11.1995 zu entscheiden hatte, stellte sich so dar, dass die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) bis Oktober 1985 Eigentümerin des Grundstücks A-Straße in B, aus dem sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezog, war. Ein Voreigentümer der Klägerin hatte die im Grundbuch eingetragene Baulast übernommen, das Grundstück mit dem nächsten öffentlichen Weg zu verbinden und die für die Ableitung des Abwassers, für die Wasserversorgung und die Beleuchtung erforderlichen Einrichtungen herzustellen. Aufgrund dieser Verpflichtung war das mit mehreren Häusern nebst 12 Parkplätzen bebaute Grundstück im Jahre 1958 mit einer befestigten, über das

<sup>251</sup> Driehaus, NWB Fach 3 c, 4847

<sup>252</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641

<sup>253</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641

<sup>254</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641

<sup>255</sup> BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 99/93, BStBl II 1996, 89

Nachbargrundstück geführten Straße an die A-Straße angebunden worden. In den Jahren 1980 bis 1984 ersetzte die Gemeinde B die bisherige Zufahrt zu dem Grundstück der Klägerin durch eine öffentliche, ebenfalls über das Nachbargrundstück geführte Verbindungsstraße zu der A-Straße. Aufgrund von Heranziehungsbescheiden der Gemeinde B vom 15.11.1984 zahlte die Klägerin im Januar 1986 die geforderten Erschließungsbeiträge. Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt) die Erschließungsbeiträge bei der Veranlagung der Klägerin für 1986 (Streitjahr) nicht als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt, sondern als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens behandelt hatte, hat das Finanzgericht<sup>256</sup> der Klage stattgegeben. Die Erschließungsbeiträge seien keine nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens, da durch die Errichtung der öffentlichen Verbindungsstraße die Nutzbarkeit des Grundstücks der Klägerin angesichts der bisherigen, den Verkehrserfordernissen genügenden Anbindung an die A-Straße nicht wesentlich verbessert worden sei. Der Umstand, dass es sich bei den strittigen Kosten öffentlich-rechtlich um erstmalige Erschließungsbeiträge handle, sei insoweit nicht maßgebend. Auch komme es nicht darauf an, ob die Anlage der öffentlichen Straße zu einer Werterhöhung des Grundstücks geführt habe.

Die Revision hatte keinen Erfolg. In seiner Begründung führt der Bundesfinanzhof aus, dass die genannten Grundsätze auch dann gelten würden, wenn die bisher durch eine Privatstraße vorgenommene Anbindung eines Grundstücks an das öffentliche Straßennetz durch eine öffentliche Straße ersetzt werde. Hierbei könne es dahingestellt bleiben, ob die bisherige Privatstraße eine selbständige Erschließungsanlage i.S. des § 123 Abs. 2 BauGB oder lediglich eine unselbständige Zufahrt darstelle. Hinsichtlich der Abgrenzungskriterien verweist das Gericht auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts<sup>257</sup> sowie auf die Kommentierung von H. Schrödter<sup>258</sup>. Maßgebend sei allein, dass die erstmalige Anbindung des Grundstücks an das öffentliche Straßennetz dazu gedient habe und geeignet gewesen sei, das Grundstück baureif und damit nutzbar zu machen. Soweit durch eine nachfolgende öffentliche Erschließungsmaßnahme die Nutzbarkeit des bislang durch eine private Maßnahme erschlossenen Grundstücks nicht verändert werde, weil sich die öffentliche Erschließungsanlage insoweit nicht wesentlich von der bisheri-

---

<sup>256</sup> FG Berlin, Urt. v. 21.10.1993 I 157/91, EFG 1994, 194

<sup>257</sup> BVerwG-Urt. v. 2.7.1982 8 C 28, 30 u. 33.81, BVerwGE 66, 69 sowie BVerwG-Urt. v. 23.3.1984 8 C 65.82, DVBl 1984, 683

<sup>258</sup> Schrödter, BauGB, § 123 Rn. 3

gen privaten Anlage unterscheidet, stellen die Beiträge für diese öffentliche Erschließung sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand dar.<sup>259</sup>

#### *b. Verwaltungsmeinung*

An dieser Stelle wird auf die oben<sup>260</sup> gemachten Ausführungen verwiesen. Diese gelten entsprechend.

#### *c. Literatur*

Die Literatur geht in diesen Fällen ebenso wie Rechtsprechung und Verwaltung vom Vorliegen von Erhaltungsaufwand bzw. Werbungskosten aus.<sup>261</sup>

### **3. Veränderung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen**

#### *a. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs*

##### *aa. Die ältere Rechtsprechung*

In seiner älteren Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof bei Beiträgen, die nach § 8 KAG vom Grundstückseigentümer zur Veränderung bereits vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen erhoben werden, eine Aktivierung beim Grund und Boden angenommen.<sup>262</sup>

In einem Fall über den er mit Urteil vom 16.11.1982<sup>263</sup> entschieden hat, stellte sich der Sachverhalt so dar, dass die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) Eigentümerin eines in S an der K-Straße gelegenen Grundstücks mit Wohn- und Geschäftshaus war. Das Grundstück war Privatvermögen. Das Erdgeschoß war als Ladenlokal vermietet, das erste Obergeschoß wurde von der Klägerin bewohnt, die weiteren Obergeschosse und das Dachgeschoß waren ebenfalls vermietet.

Ab 1973 wurde die K-Straße aufgrund eines Beschlusses des Rates der Stadt S in eine Fußgängergeschäftsstraße umgebaut. Dabei wurden die Versorgungsanlagen erweitert und erneuert, die Straße mit einer neuen Oberfläche versehen sowie durch Anpflanzungen, Aufstellung von Blumenkübeln und Anbringung einer Beleuchtung verschönert. Ein Teil der Kosten für die Umgestaltung wurde von den Anliegern durch besondere Bescheide gefordert, von der Klägerin wurde eine Vorauszahlung verlangt. Als gesetzliche Grundlage wurden § 8 des KAG für das Land Nordrhein-Westfalen und die Ortssatzung

---

<sup>259</sup> vgl. BFH-Urt. v. 4.11.1986 VIII R 322/83, BStBl II 1987, 333

<sup>260</sup> C.II.1.c.

<sup>261</sup> vgl. Spindler, DB 1996, 444 (445)

<sup>262</sup> BFH-Urt. v. 16.11.1982 VIII R 167/78, BStBl II 1983,111

<sup>263</sup> BFH-Urt. v. 16.11.1982 VIII R 167/78, BStBl II 1983,111

der Stadt S benannt. Als Beitragsobjekt war das Grundstück der Klägerin bezeichnet, als Beitragsmaßstab waren die Grundstücksfläche und die Grundstücksbreite je zur Hälfte angegeben.

In der Einkommensteuererklärung für 1973 machte die Klägerin den von ihr gezahlten Betrag als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das beklagte Finanzamt ließ den Abzug nicht zu, weil die Ausgaben dem Grund und Boden zuzurechnen seien, und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid für 1973. Der Einspruch blieb erfolglos.

Nachdem das Finanzgericht der dagegen eingelegten Klage stattgegeben hatte, legte das Finanzamt Revision ein. Die Revision hatte Erfolg. Der Bundesfinanzhof führt in den Entscheidungsgründen aus, dass der Beitrag der Klägerin zur Schaffung einer Fußgänger geschäftsstraße nicht zu den nach § 9 EStG – insbesondere nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG – abziehbaren Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehöre. Er sei ein im Rahmen dieser Einkunftsart nicht zu berücksichtigender Aufwand auf den Grund und Boden. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur steuerrechtlichen Behandlung von Beiträgen zur Errichtung oder Änderung öffentlicher Anlagen wie Straßen, Kanalisationen und Versorgungsanlagen hänge diese davon ab, aus welchem Anlass die Errichtung oder Änderung erfolgt oder welchem Zweck sie diene. Maßgebend sei, ob die Aufwendungen im Zusammenhang zu einer bestimmten Nutzung des Grundstücks und mit den durch diese Nutzung erzielten Einkünften stünden oder ob ein solcher Zusammenhang fehle. Im ersten Falle mindern sie die durch die bestimmte Grundstücksnutzung erzielten Einkünfte, im letzteren Falle sind sie in der Regel Aufwendungen für den Grund und Boden und damit nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Insoweit verweist das Gericht auf die Bundesfinanzhof-Urteile vom 11.3.1976<sup>264</sup>, vom 26.2.1980<sup>265</sup>, vom 24.10.1979<sup>266</sup> und vom 25.8.1982<sup>267</sup>. Ausschlaggebend sei allein, dass eine Beziehung der Aufwendung zu einer der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts bestehe, die eine Zurechnung zur Einkommenssphäre ermögliche. Als nicht mit der Grundstücksnutzung zusammenhängend, sondern der Wertsteigerung des Grund und Bodens dienend wurden angesehen der Erschließungsaufwand zur Erstanlage einer Straße ebenso wie der

---

<sup>264</sup> BFH-Urt. v. 11.3.1976 VIII R 212/73, BStBl II 1976, 449

<sup>265</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

<sup>266</sup> BFH-Urt. v. 24.10.1979 VIII R 92/77, BStBl II 1980, 187

<sup>267</sup> BFH-Urt. v. 25.8.1982 I R 130/78, BFHE 136, 409

Beitrag zur nachhaltigen Verbesserung einer Ortsstraße (Verweis auf die Bundesfinanzhof-Urteile vom 18.9.1964<sup>268</sup> und vom 19.2.1974<sup>269</sup>).

Im Anschluss an diese Überlegungen hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass ein nach § 8 KAG NW zu entrichtender Beitrag zum Umbau einer Straße in eine Fußgänger- geschäftsstraße – Fußgängerzone – Aufwand auf den Grund und Boden sei, weil er für dessen Werterhöhung erbracht werde und weil er ausschließlich grundstücksbezogen sei.

Der werterhöhende Charakter des Aufwands folge daraus, dass der Beitrag nach § 8 KAG NW Gegenleistung für die Verschaffung eines wirtschaftlichen Vorteils ist; sonst dürfte er nicht erhoben werden (Verweis auf das Urteil des Oberverwaltungsgerichts Münster vom 23.11.1976<sup>270</sup>). Die konkreten Umbaumaßnahmen wie Neuplattierung des Straßenraums, seine Entwässerung und Ausleuchtung sowie andere die Attraktivität erhöhende gestalterische Maßnahmen, für die der Beitrag erbracht werde, führten zu einem Vorteil für das anliegende Grundstück. Die Grundstücksbezogenheit des Beitrags ergebe sich unmittelbar aus § 8 Abs. 2 KAG NW. Danach würden Beiträge als Ersatz für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen von den Grundstückseigentümern oder Erbbauberechtigten als Gegenleistung für die Darbietung wirtschaftlicher Vorteile erhoben. Maßgebend sei allein diese Rechtsbeziehung des Beitragschuldners zum Grundstück. Es komme nicht darauf an, ob oder wie das Grundstück genutzt werde. Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 KAG NW würden die Beiträge vom Grundstückseigentümer dafür erhoben, dass ihm durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten würden. Von einer Beitragspflicht der Gewerbetreibenden werde Abstand genommen; die Beschränkung auf Grundstückseigentümer oder Erbbauberechtigte werde für sachgerecht gehalten, weil nur ihnen auf Dauer Vorteile zu Gute kämen (Verweis auf Bauernfeind/Zimmermann)<sup>271</sup>.

#### bb. Die neuere Rechtsprechung

Ebenso wie bei der Fallgruppe der Ersetzung öffentlicher Erschließungsanlagen hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung geändert.<sup>272</sup>

In dem diesem Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt war die Klägerin und Revisionsbeklagte Eigentümerin von zwei bebauten Grundstücken, mit denen sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Im Streitjahr 1985 wurden die Verkehrsanlagen

---

<sup>268</sup> BFH-Urt. v. 18.9.1964 VI 100/63 S, BStBl III 1965, 85

<sup>269</sup> BFH-Urt. v. 19.2.1974 VIII R 65/72, BStBl II 1974, 337

<sup>270</sup> OVG-Münster, Urt. v. 23.11.1976 II A 1766/74, NJW 1977, 2179

<sup>271</sup> Bauernfeind/Zimmermann, KAG für das Land Nordrhein-Westfalen, S. 242

<sup>272</sup> BFH-Urt. v. 22.3.1994 IX R 52/90, BStBl II 1994, 842

der angrenzenden Straße erneuert und verkehrsberuhigt ausgebaut. Dabei wurden der Asphaltbelag der Straßen durch eine Pflasterung ersetzt, die Gehsteige abgesenkt und Verkehrsbeschränkungen angeordnet. Die Stadt verpflichtete die Klägerin zur Zahlung eines Straßenbaukostenbeitrags, den diese im selben Jahr entrichtete. In ihrer Einkommensteuererklärung machte die Klägerin den genannten Betrag als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt) ließ die Aufwendungen nicht zum Abzug zu.

Das Finanzgericht gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage statt. Die dagegen eingelegte Revision hatte keinen Erfolg. Im Orientierungssatz führt der Bundesfinanzhof aus, dass als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auch Aufwendungen, die den Grund und Boden betreffen, abziehbar seien; denn bei der Vermietung von Gebäuden gehörte die damit verbundene Nutzungsüberlassung von Grund und Boden zum Einkünftebestand des § 21 Abs. 1 EStG (Verweis auf das BFH-Urteil vom 4.6.1991<sup>273</sup>). In den Entscheidungsgründen hat der Bundesfinanzhof die Erwägungen herangezogen, die bei der Ersetzung bzw. Modernisierung von Erschließungsanlagen allgemein herangezogen werden. Danach führen Erschließungsbeiträge in diesen Fällen nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, es sei denn, das Grundstück werde durch die Maßnahme „in seiner Substanz oder in seinem Wesen“ verändert.<sup>274</sup> Der Charakter eines Grundstücks werde durch grundstücksbezogene Kriterien bestimmt, insbesondere durch Größe, Lage, Zuschnitt, Erschließung und Grad der Bebaubarkeit. Solange diese unverändert blieben, werde Substanz oder Wesen des Grundstücks nicht berührt (Verweis auf das BFH-Urteil vom 27.10.1993).<sup>275</sup> Nicht entscheidend sei, ob die Maßnahme zu einer Werterhöhung des Grundstücks geführt habe. Der VIII. Senat habe seine im Urteil vom 16.11.1982<sup>276</sup> vertretene gegenteilige Rechtsauffassung mit der Entscheidung vom 2.5.1990<sup>277</sup> aufgegeben.

Der Senat schloss sich dieser Rechtsprechung an. Die Grundsätze der zu Erschließungsmaßnahmen im betrieblichen Bereich ergangenen vorstehenden Urteile seien auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anwendbar, da der Begriff der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) bei den Vermietungseinkünften grundsätzlich kei-

---

<sup>273</sup> BFH-Urt. v. 4.6.1991 IX R 30/89, BStBl II 1991, 761

<sup>274</sup> BFH-Urt. v. 2.5.1990 VIII R 198/85, BStBl II 1991, 448

<sup>275</sup> BFH-Urt. v. 27.10.1993 I R 65/92, BFH/NV 1995, 298

<sup>276</sup> BFH-Urt. v. 16.11.1982 VIII R 167/78, BStBl II 1983, 111

<sup>277</sup> BFH-Urt. v. 2.5.1990 VIII R 198/85, BStBl II 1991, 448

nen anderen Inhalt habe als bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Verweis auf das BFH-Urteil vom 24.2.1987).<sup>278</sup>

*b. Verwaltungsmeinung*

Die oben<sup>279</sup> gemachten Ausführungen gelten entsprechend.

*c. Literatur*

Die Literatur geht in dieser Konstellation ebenso wie Rechtsprechung und Verwaltung vom Vorliegen von Erhaltungsaufwand bzw. Werbungskosten aus.<sup>280</sup>

**4. Zweiterschließung eines bereits durch eine öffentliche oder private Maßnahme erschlossenen Grundstücks**

Hierbei handelt es sich um eine regelmäßig erstmalig vorgenommene Erschließungsmaßnahme, die neben eine bereits vorhandene öffentliche oder private Erschließungsanlage tritt, ohne diese zu ersetzen.

*a. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs*

Der Sachverhalt, der dem Urteil vom 12.1.1995<sup>281</sup> zu Grunde lag, stellte sich so dar, dass die Klägerin und Revisionsbeklagte, eine KG, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, seit einer Betriebsverlegung im Jahre 1964 auf einem in dem beplanten Bereich eines Industriegebietes der Gemeinde X gelegenen und in ihrem Eigentum stehenden Betriebsgelände eine Gärtnerei betreibt. Das Betriebsgelände bestand grundbuchrechtlich aus den Grundstücken a) und b). Es war zunächst durch eine Bundesstraße und seit 1977 durch die neu errichtete A-Straße, die an das Grundstück a) angrenzt und parallel zur Bundesstraße verläuft, mit dem übrigen Verkehrsnetz verbunden. Das Grundstück b) bildete – von der Betriebseinfahrt an der A-Straße gesehen – den hinteren Teil des Betriebsgeländes.

Später wurde die B-Straße eingerichtet, die quer zur A-Straße verläuft. Das Grundstück a) wurde dadurch zum Eckgrundstück.

Die Klägerin ließ im Streitjahr 1988 unmittelbar vor der Errichtung der B-Straße das Grundstück b) in zwei Grundstücke (das an die B-Straße angrenzende, mit einem Wohnhaus bebaute Grundstück c) und das hintere Grundstück d)) teilen, um der Beitragspflicht für das Grundstück d) zu entgehen. Die zuständige Verbandsgemeindeverwaltung erhob

---

<sup>278</sup> BFH-Urt. v. 24.2.1987 IX R 114/82, BStBl II 1987, 810

<sup>279</sup> C.II.1.c.

<sup>280</sup> vgl. Spindler, DB 1996, 444

<sup>281</sup> BFH-Urt. v. 12.1.1995 IV R 3/93, BStBl II 1995, 632

zur Errichtung der B-Straße für die anliegenden Grundstücke a) und c) Erschließungsbeiträge gemäß § 133 BauGB; zuvor waren auf Erschließungsbeiträge Vorausleistungen festgesetzt worden. Die Klägerin passivierte die Vorausleistungspflichten gewinnmindernd als sonstige Verbindlichkeiten.

Nach einer Außenprüfung rechnete das beklagte Finanzamt die Erschließungsbeiträge als nachträgliche Anschaffungskosten dem Grund und Boden hinzu und erhöhte den Gewinn in dem geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr 1988 entsprechend.

Die Klägerin machte mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage geltend, dass das Betriebsgrundstück bereits durch die A-Straße voll erschlossen und der hierfür gezahlte Erschließungsbeitrag als Anschaffungskosten des Grund und Bodens aktiviert worden sei. Der Betrieb sei nach wie vor auf die an der A-Straße gelegene Betriebszufahrt zugeschnitten. Die B-Straße sei allein aus Anlass der Ausweitung eines benachbarten Einkaufszentrums gebaut worden und habe für den Gartenbaubetrieb nur zu ökologischen Beeinträchtigungen geführt, ohne dass irgendein Vorteil erkennbar sei. Die Schaffung einer Zufahrt an der B-Straße sei nicht geplant.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es führte aus, die Kosten für die erstmalige Erschließung eines Grundstücks gehörten zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Dies folge, wie auch der Bundesfinanzhof im Urteil vom 2.5.1990<sup>282</sup> angenommen habe, nicht aus dem abstrakten Vorteilsbegriff des Erschließungsbeitragsrechts, sondern allein aus der Überlegung, dass solche Maßnahmen der Baureifmachung des Grund und Bodens dienten. Danach sei maßgeblich, dass das Betriebsgrundstück bereits mit dem übrigen Verkehrsnetz verbunden gewesen sei und es keiner weiteren Erschließungsmaßnahmen bedurfte. Hiervon sei der Bundesfinanzhof in dem erwähnten Urteil für den Fall der Ersetzung und Modernisierung einer Straße ausgegangen. Gleiches müsse auch für den Bau einer weiteren Straße jedenfalls dann gelten, wenn diese Straße nur im Interesse eines anderen Unternehmens errichtet worden sei, dem Steuerpflichtigen keinen Vorteil bringe und von ihm auch nicht genutzt werde.

Mit der vom Finanzgericht zugelassenen Revision rügt das Finanzamt die Verletzung materiellen Rechts. Es vertritt die Ansicht, auch Beiträge für die Erschließung eines Grundstücks durch eine weitere Straße seien beim Grund und Boden zu aktivieren. Sämtliche Grundstücke seien durch die Errichtung der B-Straße über ihren bisherigen Zustand hinaus verbessert worden und hätten eine Wertsteigerung erfahren. Das Grundstück c) sei ferner durch die B-Straße erstmalig erschlossen worden.

---

<sup>282</sup> BFH-Urt. v. 2.5.1990 VIII R 198/85, BStBl II 1991, 448

Der Bundesfinanzhof hat der Revision zum Teil stattgegeben. Die Vorausleistungen auf den Erschließungsbeitrag für das Grundstück a) hat das Gericht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben angesehen. Die das Grundstück c) betreffenden Vorausleistungen hat es entgegen der Ansicht des Finanzgerichts den nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens zugerechnet.

In seiner Begründung hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, auch ein Beitrag für die erstmalige Herstellung einer weiteren Erschließungsanlage könne den nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzurechnen sein. Da nicht eine vorhandene Erschließungsanlage ersetzt oder modernisiert werde, sei für die Aktivierung eine Werterhöhung des Grundstücks entscheidend. Ob durch eine Zweiterschließung eine solche Werterhöhung bewirkt werde, hänge von den Umständen des Einzelfalls ab.

Der Beitrag werde allerdings auch im Fall der Zweiterschließung als Gegenleistung für die Darbietung eines Vorteils erhoben. Mit diesem Vorteil sei aber – anders als im Fall der Ersterschließung – nicht ohne weiteres eine Werterhöhung des Grundstücks verknüpft. Zweifach erschlossene Grundstücke (insbesondere Eckgrundstücke) könnten nämlich wertvoller, aber auch geringwertiger als Reihengrundstücke sein.

Entsprechend den für den Fall der Ersterschließung anerkannten Grundsätzen könne sich eine Werterhöhung eines Eckgrundstücks in erster Linie aus einer Erweiterung der Nutzbarkeit, insbesondere einer größeren baulichen Ausnutzbarkeit, ergeben.<sup>283</sup> Durch eine Zweiterschließung träten indes insoweit regelmäßig keine Änderungen ein. Erschlossen im Sinne der Zulässigkeit eines Bauvorhabens (§§ 30 ff. BauGB) seien die Grundstücke schon bei einer erstmaligen Erschließung durch eine Straße. Die Erschließungswirkung erstreckte sich grundsätzlich auf die gesamte vom Bebauungsplan erfasste Fläche des bürgerlich-rechtlichen („Buch-“)Grundstücks. Ausnahmsweise können aber die Festsetzungen in dem Bebauungsplan den Schluss zulassen, dass es sich planerisch um zwei voneinander unabhängige Grundstücke handle, mit der Folge, dass die beiden Straßen nur den sie angrenzenden Teil des Grundstücks erschließen<sup>284</sup>. In einem solchen Fall könne mit der zweiten Erschließungsanlage eine Erweiterung der (baulichen) Nutzbarkeit verknüpft sein, die zur Annahme nachträglicher Anschaffungskosten des Grund und Bodens zwingt (Verweis auf das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 30.3.1993<sup>285</sup>).

---

<sup>283</sup> Rössler/Langner/Simon/Kleiber, S.73; vgl. ferner Abschn. 9 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens 1990

<sup>284</sup> vgl. BVerwG-Urt. vom 3.2.1989, 8 C 78.88, DVBl 1989, 675

<sup>285</sup> FG Köln, Urt. v. 30.3.1993 3 K 1219/92, EFG 1994, 427

Die Zweiterschließung könne den Bodenwert ferner aufgrund einer günstigeren Lage erhöhen. Ein höherer Wert aufgrund einer Ecklage sei aber entgegen der Auffassung der Revision nicht schlechthin, sondern nur bei Grundstücken an Geschäftsstraßen sowie bei Grundstücken an Wohnstraßen anzunehmen, wenn auf ihnen Gebäude mit gewerblich genutzten Räumen (z.B. Eckläden oder Gastwirtschaften) errichtet werden könnten; die Annahme der Werterhöhung beruhe bei derartigen Eckgrundstücken auf einer Steigerung der Ertragsfähigkeit, die durch die erhöhten Bewirtschaftungskosten nicht aufgehoben werde<sup>286</sup>. Dagegen bedinge die Ecklage keinen Vorteil für Grundstücke, die für eine offene Bauweise oder für die Errichtung von Ein- und Zweifamilienhäusern vorgesehen sind (vgl. Abschn. 9 Abs. 5 BewRGr 1990). Gleiches gelte für Industriegrundstücke<sup>287</sup>. Soweit die Ecklage keinen Vorteil in dem erwähnten Sinne bedinge, könne die Annahme einer entscheidenden Werterhöhung auch nicht allein darauf gestützt werden, dass die zweite Erschließungsanlage dem Grundstück eine weitere Zufahrtsmöglichkeit vermittele.

Das Finanzgericht habe nach diesen Grundsätzen die Aktivierungspflicht in Bezug auf das Eckgrundstück a) zu Recht verneint. Nach den bindenden Feststellungen des Finanzgerichts sei das Grundstück durch die A-Straße planungsrechtlich vollständig erschlossen gewesen. Durch die B-Straße sei folglich die Nutzbarkeit des Grundstücks nicht erweitert worden. Da das in einem Industriegebiet gelegene Grundstück gartenbaulich genutzt wird und diese Nutzung auch keine weitere Zufahrt erfordere, bedinge weder die Ecklage noch die Möglichkeit einer weiteren Zufahrt einen wirtschaftlichen, werterhöhenden Vorteil.

Aktivierungspflichtiger Aufwand des Streitjahres 1988 seien hingegen die Vorausleistungen auf den Erschließungsbeitrag für das Grundstück c). Selbst bei einer Erschließung durch die A-Straße sei durch die Errichtung der B-Straße eine Werterhöhung des Grundstücks c) eingetreten. Das Finanzgericht habe verkannt, dass für das Grundstück c) keine Möglichkeit bestanden habe, eine unmittelbare Zufahrt zu einer öffentlichen Straße zu schaffen. Das Grundstück erhalte erstmals durch die B-Straße eine eigene, selbständige Zufahrtsmöglichkeit. Der Umstand, dass ein aus mehreren Grundstücken bestehendes Betriebsgelände bei einer einheitlichen Nutzung gegebenenfalls die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit rechtfertigen könnte, führe, wie der Bundesfinanzhof im Urteil vom 4.11.1986<sup>288</sup> für den erstmaligen, selbständigen Anschluss eines Buchgrundstücks an die

---

<sup>286</sup> Rössler/Langner/Simon/Kleiber, S.73; vgl. ferner Abschn. 9 Abs. 3 u. 4 der Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens 1990

<sup>287</sup> vgl. Simon/Cors/Troll, S. 54

<sup>288</sup> BFH-Urt. v. 4.11.1986 VIII 322/83, BStBl II 1987, 333

öffentliche Wasserversorgung entschieden habe, zu keinem anderen Ergebnis. Insbesondere berechtige der Umstand, dass das Grundstück c) über einen auf dem Grundstück a) verlaufenden Weg von der A-Straße aus zugänglich war, nicht zu der Annahme, dass mit der Herstellung der B-Straße lediglich eine für das Grundstück c) bereits bestehende Zufahrtsmöglichkeit verbessert worden sei. Der durch die Anlage der B-Straße eingetretene wirtschaftliche Vorteil würde auch von einem Erwerber dieses Grundstücks bei der Bemessung des Kaufpreises seine Berücksichtigung finden.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung in diesen Fällen darauf abstellt, ob sich der Wert des Grundstücks- partiell- infolge einer Erweiterung der Nutzbarkeit oder einer günstigeren Lage erhöht hat oder aber unverändert geblieben ist. Im ersten Fall nimmt der Bundesfinanzhof eine Aktivierung beim Grund und Boden an, im zweiten Fall handelt es sich um Erhaltungsaufwand, als um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten.<sup>289</sup>

Diese Rechtsprechung gilt auch bei Sachverhalten, in denen ein bislang durch einen Privatweg an das öffentliche Straßennetz angebundenes Grundstück zusätzlich durch eine erstmals errichtete öffentliche Straße erschlossen werde. Dabei könne dahingestellt bleiben, ob der Privatweg eine selbständige Erschließungsanlage i.S.d § 123 Abs. 2 BauGB oder nur eine unselbständige Zufahrt darstelle. Maßgebend sei allein, ob die private Anbindung an die öffentliche Straße dazu gedient habe und geeignet gewesen sei, das Grundstück baureif und damit nutzbar zu machen. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen stelle sich auch eine nachfolgende, erstmalige Erschließungsmaßnahme als weitere Erschließung des Grundstücks dar.

#### *b. Verwaltungsmeinung*

An dieser Stelle wird auf die oben<sup>290</sup> gemachten Ausführungen verwiesen. Diese gelten entsprechend.

#### *c. Literatur*

Die Literatur geht in diesen Fällen ebenso wie Rechtsprechung und Verwaltung vom Vorliegen von Erhaltungsaufwand bzw. Werbungskosten aus.<sup>291</sup>

---

<sup>289</sup> BFH-Urt. v. 12.1.1995 IV R 3/93, BStBl II 1995, 632; BFH-Urt. v. 7.11.1995 IV R 54/94, BStBl II 1996, 190

<sup>290</sup> C.II.1.c.

<sup>291</sup> vgl. Spindler, DB 1996, 444 (445)

### ***5. Die einkommensteuerliche Beurteilung der Ergänzungsbeiträge unter Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit***

Ausgehend von dem oben<sup>292</sup> gefundenen Ergebnis, wonach der aus den Beiträgen für die Ersterschließung resultierende Gegenwert als immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren ist, stellt sich hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung der Ergänzungsbeiträge die Frage, ob insoweit ebenso eine Aktivierung als immaterielles Wirtschaftsgut zu erfolgen hat oder ob eine Aktivierung unterbleibt, und der Betriebsausgabenabzug damit sofort erfolgswirksam wird.

Hätte eine Aktivierung als immaterielles Wirtschaftsgut zu erfolgen, so würde der Betriebsausgabenabzug durch die Aktivierung neutralisiert. Insoweit würde die Aktivierung zu einer Gewinnerhöhung führen.<sup>293</sup>

Ebenso wie bei den Ersterschließungsbeiträgen soll die Beurteilung, wie die Ergänzungsbeiträge einkommensteuerrechtlich zu behandeln sind, unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfolgen.

Oben wurde bereits dargestellt, dass mit der Aktivierung drei Zwecke verfolgt werden können. Der Zweck der Gewinnvermeidung im Falle einer Einlage kann, da die Erschließungssituation damit nichts zu tun hat, außer Acht gelassen werden. Es bleiben die Zwecke der Gewinnerhöhung und der Gewinnminderung. Unter Zugrundelegung dieser Zwecke ist zu untersuchen, ob die Folgebeiträge zu aktivieren sind.

In der Folge ist der Frage nachzugehen, ob eine Aktivierung zum Zwecke der Gewinnerhöhung zu erfolgen hat. Das wäre der Fall, wenn die Beiträge, die für die Ersetzung oder die bauliche Veränderung der Erschließungsanlagen gezahlt werden bzw. der durch sie vermittelte Gegenwert beim Steuerpflichtigen zu einer erhöhten Leistungsfähigkeit führen würde.

Ob vorliegend eine Aktivierung wegen erhöhter Leistungsfähigkeit zu erfolgen hat, entscheidet sich wiederum nach den Bedingungen des Steuerrechts. Dabei ist eine Interessenabwägung vorzunehmen. Das Interesse des Fiskus, der die Allgemeinheit repräsentiert und das des Steuerpflichtigen, sind gegeneinander abzuwägen.<sup>294</sup>

Im Rahmen der vorzunehmenden Interessenabwägung und der damit einhergehenden Wertung soll zunächst die zu diesem Thema ergangene Rechtsprechung und Literatur

---

<sup>292</sup> C.I.5.

<sup>293</sup> vgl. insoweit C.I.5.d.bb.ggg.

<sup>294</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

betrachtet werden. Diese knüpfen bezüglich der Beurteilung der Folgebeiträge an den Grund und Boden<sup>295</sup> bzw. an das Gebäude<sup>296</sup> an. Das ist aus deren Sicht folgerichtig, schließlich nehmen sie die Aktivierung der Ersterschließungsbeiträge beim Grund und Boden<sup>297</sup> bzw. beim Gebäude<sup>298</sup> vor.

Nach der Rechtsprechung<sup>299</sup> ist Erhaltungsaufwand anzunehmen, wenn Aufwendungen gemacht werden, die dazu dienen, die Substanz oder die Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes zu erhalten. Demgegenüber liegen (nachträgliche) Herstellungskosten vor, wenn Aufwendungen an einem bestehenden Wirtschaftsgut erbacht werden, die dazu führen, dass das Wirtschaftsgut erweitert oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird.<sup>300</sup>

Im Hinblick auf die in dieser Arbeit vertretene Meinung ist der von Rechtsprechung und Literatur gewählte Anknüpfungspunkt indes wenig hilfreich, weil unzutreffend. Die herrschende Lehre stellt hinsichtlich der Aktivierung der Folgebeiträge darauf ab, ob es beim Grund und Boden infolge der Ersetzung/ baulichen Veränderung der Erschließungsanlagen zu einer Wertsteigerung kommt. Dieser Ansatz geht fehl; er ist nicht mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar.

Nach der hier vertretenen Auffassung hat die Aktivierung der Ersterschließungsbeiträge als immaterielles Wirtschaftsgut zu erfolgen. Bei den Erschließungsvorteilen handelt es sich um Nutzungsrechte an den Erschließungsanlagen. In der Konsequenz sind hinsichtlich der Beurteilung der Folgebeiträge die Nutzungsrechte als Anknüpfungspunkt zu Grunde zu legen.

Im Folgenden sind die oben unter 1.-4. genannten Unterarten der Ersetzung/ baulichen Veränderung daraufhin zu untersuchen, ob beim Nutzer in der jeweiligen Situation von einer erhöhten Leistungsfähigkeit auszugehen ist.

#### *a. Ersetzung*

Es ist die Frage zu beantworten, welche Auswirkung die Ersetzung einer alten Erschließungsanlage durch eine neue auf das Nutzungsrecht hat. Erlischt das Nutzungsrecht durch den „Untergang“ der alten Anlage und entsteht an der neuen Anlage ein neues

---

<sup>295</sup> BFH-Urt. v. 13.9.1984 IV R 101/82, BStBl II 1985, 49

<sup>296</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641

<sup>297</sup> vgl. BFH-Urt. v. 19.12.1995 IX R 5/95, BStBl II 1996, 134; BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 54/94, BStBl II 1996, 190; BFH-Urt. v. 16.7.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178; BFH-Beschl. v. 13.4.2000 XI B 2/99, BFH/NV 2000, 1094

<sup>298</sup> Hermann/ Heuer/ Raupach-Stobbe, EStG, § 6 Rn. 641

<sup>299</sup> BFH-Urt. v. 17.6.1997 IX R 30/95, BStBl II 1997, 802

<sup>300</sup> vgl. BFH-Urt. v. 17.6.1997 IX R 30/95, BStBl II 1997, 802

Nutzungsrecht? In diesem Fall könnte möglicherweise von einer neuerlichen Aktivierung ausgegangen werden, wenn man in dem neuen Recht eine erhöhte Leistungsfähigkeit erblicken würde. Oder setzt sich das ursprünglich eingeräumte Nutzungsrecht an der neuen Anlage fort? Bei dieser Sichtweise läge beim Nutzer wohl keine erhöhte Leistungsfähigkeit vor. Sein Nutzungsrecht hätte sich nicht geändert.

Da in der Erschließungssituation die Nutzungsrechte nicht explizit normiert sind, sondern sie sich gleichsam aus der Natur der Sache bzw. im Umkehrschluss zu der Erschließungsbeitragspflicht ergeben, fällt die Beurteilung der oben aufgeworfenen Fragen schwer. Entsprechendes gilt bezüglich der Folgebeiträge.

Diese haben ihre Rechtsgrundlage zumeist in den jeweiligen KAG der Länder. Exemplarisch sei auf § 11 Abs. 1 HKAG abgestellt. Dort heißt es, dass die Gemeinden und Landkreise zur Deckung des Aufwands für die Schaffung, Erweiterung und Erneuerung öffentlicher Einrichtungen von den Grundstückseigentümern, denen die Möglichkeit der Inanspruchnahme dieser öffentlichen Einrichtungen nicht nur vorübergehende Vorteile bietet, Beiträge erheben können.

Kommunalabgabenrechtlich dürfen für die Erneuerung von Erschließungsanlagen also nur dann Beiträge erhoben werden, wenn die Anlage dem Nutzer Vorteile bietet. Dabei wird jedoch unterstellt, dass eine neue, die abgenutzte Anlage ersetzende, dem Nutzer aus sich heraus Vorteile bietet. Zu Recht setzt sich Lehmann<sup>301</sup> mit diesem Ansatz kritisch auseinander.

Bei oberflächlicher Betrachtung könnte man zu der Auffassung gelangen, dass der Vorteil, den die Benutzung einer neuen Anlage impliziert, beim Nutzer zur Anschaffung eines „neuen“ Nutzungsrechts führt.

Bei genauerem Hinsehen ist das jedoch nicht der Fall. Es ist darauf abzustellen, ob der Folgebeitrag für eine Verbesserung der Inanspruchnahmemöglichkeit und damit eine solche, die über die technische Erneuerung hinausgeht, gezahlt wird. Insoweit kommt es entscheidend auf die Verbesserung der Benutzungsleistung an.<sup>302</sup> Diese hat sich in Wirklichkeit aber nicht verändert. Bei einer lediglich erneuerten Straße, Kanalisation, etc. sind die Benutzungsleistung und spiegelbildlich dazu das Nutzungsrecht, kein anderes als an der alten Anlage. Insoweit führt die Erneuerung einer abgenutzten Erschließungsanlage beim Steuerpflichtigen auch nicht zu einer erhöhten Leistungsfähigkeit. Die Interessen-

---

<sup>301</sup> Lehmann, DB 1985, 397 (454)

<sup>302</sup> so auch Lehmann, DB 1985, 397 (454)

abwägung fällt zu seinen Gunsten aus. Derartige Beiträge sind als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sofort abzugsfähig.

*b. Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen*

Auf den ersten Blick könnte davon ausgegangen werden, dass die Ersetzung einer privaten durch eine öffentliche Erschließungsanlage beim Steuerpflichtigen zur Annahme einer erhöhten Leistungsfähigkeit führt. Man könnte argumentieren, durch die erstmalige Erschließung durch einen öffentlichen Träger sei die Situation mit der gewöhnlichen Ersterschließung vergleichbar, in der vorher keinerlei Erschließungsanlagen vorhanden waren.

Bei Abstellen auf die Benutzungsleistung ergibt sich auch hier ein anderes Bild. Wie dem oben zitierten Urteilsfall<sup>303</sup> zu entnehmen ist, war das bebaute Grundstück vom Eigentümer mit einer befestigten Straße versehen worden. Des Weiteren hatte er die für die Ableitung des Abwassers, für die Wasserversorgung und die Beleuchtung erforderlichen Einrichtungen hergestellt. In den Entscheidungsgründen spricht der Bundesfinanzhof davon, dass „sich die öffentliche Erschließungsanlage insoweit nicht wesentlich von der bisherigen privaten Anlage unterscheidet.“<sup>304</sup>

Daran zeigt sich, dass sich die Benutzungsleistung für den Steuerpflichtigen durch die Ersetzung der privaten durch die öffentliche Erschließungsanlage, abgesehen davon, dass die alte Anlage verschlissen war und die neue nicht, nicht geändert hat. Dabei spielt es für den Nutzer keine Rolle, ob die erstmalige Erschließung durch einen öffentlichen Träger oder durch eine Privatperson vorgenommen wurde. Hinsichtlich der Benutzungsleistung entspricht die Situation der unter a. beschriebenen. Dort war eine abgenutzte öffentliche Erschließungsanlage durch eine neue ersetzt worden, hier wird eine abgenutzte „private“ Erschließungsanlage durch eine neue ersetzt. Da sich die private Ersterschließungsanlage auf demselben technischen Stand befand, wie es bei einer öffentlichen der Fall gewesen wäre, ergibt sich im Rahmen der gebotenen Interessenabwägung kein anderes Ergebnis als bei der Ersetzung öffentlicher Erschließungsanlagen.

Etwas anderes würde gelten, wenn sich die private Erschließungsanlage nicht auf dem Stand der Technik befunden hätte, der bei öffentlichen Erschließungsanlagen vorherrscht. Insoweit wäre bei einer Ersetzung durch eine öffentliche Anlage an eine Verbesserung der Benutzungsleistung und damit einhergehend an eine Aktivierung zu denken.

---

<sup>303</sup> BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 99/93, BStBl II 1996, 89

<sup>304</sup> BFH-Urt. v. 7.11.1995 IX R 99/93, BStBl II 1996, 89

*c. Veränderung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen*

Ebenso wie in den oben unter a. und b. dargestellten Konstellationen, kommt es auch hier für den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht zu einer Verbesserung der Benutzungsleistung.

Zwar mag es Steuerpflichtige geben, die z.B. von der Umgestaltung einer Verkehrsstraße in eine Fußgängerstraße profitieren. Das mag z.B. bei Einzelhändlern, die einen hohen Anteil an Laufkundschaft haben, der Fall sein. Umgekehrt wird eine Fußgängerstraße Gewerbetreibenden, deren Läden vorwiegend mit PKWs aufgesucht werden, Nachteile bringen. Ob eine derartige Umgestaltung für den Nutzer vorteilhaft ist, hängt also von der Art seines Gewerbes ab.

Die in Rede stehenden Beiträge werden nach den jeweiligen KAG der Länder von den Grundstückseigentümern jedoch unabhängig davon erhoben, was sie für ein Gewerbe ausüben. Somit kann die einkommensteuerliche Beurteilung, ob es bei der jeweiligen Person zu einer Verbesserung der Benutzungsleistung kommt m.E. nicht davon abhängen, welche Art von Gewerbebetrieb sie unterhalten. Für einige mag sich die Fußgängerstraße positiv auswirken, für andere nicht. Für diejenigen, denen die neuerliche Benutzungsleistung vorteilhaft ist, stellt das bloß einen Reflex dar, der im Rahmen der gebotenen Abwägung zwischen fiskalischem und dem Interesse des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden kann. Damit sind derartige Beiträge nicht zu aktivieren. Sie sind als Betriebsausgaben/ Werbungskosten sofort einkunftsmindernd.

*d. Zweiterschließung eines bereits durch eine öffentliche oder private Maßnahme erschlossenen Grundstücks*

Die Erstellung einer weiteren Erschließungsanlage durch den Erschließungsträger könnte den Schluss nahe legen, es entstehe auch ein weiteres Nutzungsrecht an eben dieser anderen Erschließungsanlage, welches dann zusätzlich zu aktivieren sei.

Unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinne einer Interessenabwägung ist es für den Nutzer aber unbeachtlich, ob ein bereits erschlossenes Grundstück, z.B. ein Eckgrundstück, nochmals, z.B. durch eine weitere Straße, erschlossen wird. Bezogen auf die Benutzungsleistung hat sich die Lage für den Steuerpflichtigen nicht verändert. Sein Grundstück war bereits vor der Zweiterschließung erschlossen.

In Fällen in denen die Zweiterschließung eine wirkliche Verbesserung der Inanspruchnahmemöglichkeit nach sich zieht, wäre eine Aktivierung als (abnutzbares) immaterielles Wirtschaftsgut vorzunehmen. Insoweit könnte auf eine Komponente, auf die der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung, wenn auch fälschlicherweise im Kon-

text bei einer Bilanzierung beim Grund und Boden, abgestellt hat, nämlich die Erweiterung der Nutzbarkeit zurückgegriffen werden.

Unter Zugrundelegung der hier vertretenen Meinung stellt sich die einkommensteuerliche Behandlung der in dem oben zitierten Bundesfinanzhof-Urteil<sup>305</sup> für das Grundstück c) gezahlten Beiträge als falsch dar. Ob der Wert des Grundstücks durch die Erstellung der B-Straße gestiegen ist, kann dahinstehen. Eine Verbesserung der Inanspruchnahmemöglichkeit ist nicht erfolgt. Das Grundstück c) war bereits über die A-Straße erreichbar. Interessanterweise wirft der Bundesfinanzhof in den Entscheidungsgründen des Urteils die Frage auf, ob die verkehrsmäßige Erschließung des Grundstücks bereits durch die A-Straße i.S. des § 30 Abs. 1 BauGB gesichert war. Daran anknüpfend führt er aus, eine öffentliche Anbaustraße könne auch ein Hinterliegergrundstück i.S. des § 131 Abs. 1 BauGB erschließen, wenn dieses und das trennende Anliegergrundstück im Eigentum derselben Person stünden und das Hinterliegergrundstück entweder über eine Zufahrt über das Anliegergrundstück zu der Straße verfügt oder wenn es zusammen mit dem Anliegergrundstück einheitlich genutzt wird. Da der Bundesfinanzhof hinsichtlich der Frage der Aktivierung den falschen Anknüpfungspunkt, nämlich den Grund und Boden wählt, beantwortet er die Frage nicht, sondern argumentiert lediglich mit einer vermeintlichen Werterhöhung des Grundstücks.

Die vorgenannten Ausführungen verdeutlichen jedoch, dass es insoweit nicht zu einer Verbesserung der Benutzungsleistung kam. Das Hinterliegergrundstück c), das derselben Person gehört wie das Grundstück a), war bereits durch die A-Straße erschlossen.

#### *e. Ergebnis*

Mit der herrschenden Meinung ist bei den vorstehend dargestellten Konstellationen im Bereich der Gewinneinkünfte von sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben auszugehen.

Die Begründung ist eine andere als die der herrschenden Meinung: Ausgangspunkt für die Beurteilung der Folgebeiträge ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht die Hinzuaktivierung beim Grund und Boden, sondern das Nutzungsrecht. Es wurde herausgearbeitet, dass in den vier oben genannten Erschließungssituationen die Benutzungsleistung und spiegelbildlich dazu das an der Anlage bestehende Nutzungsrecht im Wesentlichen unverändert bleiben. Zwar tritt bei den entsprechenden Anlagen infolge der Erneuerung/ Veränderung eine technische Verbesserung ein. Da hier auf das Nutzungsrecht abzustellen ist, reicht die technische Neuerung nicht aus, um im Rahmen der bei der Be-

---

<sup>305</sup> BFH-Urt. v. 12.1.1995 IX R 114/82, BStBl II 1987, 810

rücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips vorzunehmenden Interessenabwägung von einer erhöhten Leistungsfähigkeit auszugehen.

*f. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte*

Im Bereich der Überschusseinkünfte wird das gleiche Ergebnis dadurch erreicht, dass die für die Zweiterschließung gezahlten Beiträge als Werbungskosten sofort abzugsfähig sind.

### **III. Beiträge, die für Sondernutzungen gezahlt werden**

Bei dieser Fallgruppe geht es um Beiträge, die den Steuerpflichtigen aufgrund der besonderen Nutzung seines Grundstücks treffen.

Auch hier erfolgt zunächst die Darstellung von Rechtsprechung, Verwaltungsmeinung und Literatur. Anschließend erfolgt die Untersuchung der in Rede stehenden Rechtsfragen unter Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

#### ***1. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs***

##### *a. Die ältere Rechtsprechung*

In seiner älteren Rechtsprechung<sup>306</sup> hat der Bundesfinanzhof bei Beiträgen, die den Steuerpflichtigen aufgrund der besonderen Nutzung seines Grundstücks treffen, die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts angenommen.

In dem dem oben genannten Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt betrieb die beschwerdeführende OHG einige 100 m von der Gemeinde X entfernt auf fremdem Grund und Boden ein Kiesbaggerwerk. Ihre mit Kies beladenen LKW durchfuhren täglich mit etwa 150 bis 200 Fuhren in der Ortschaft X die A-Straße und die B-Straße. Die beiden zusammen ungefähr 1/2 km langen und fünf bis sechs Meter breiten Straßen hielten auf die Dauer der starken Belastung durch die LKW nicht stand. Sie erlitten erhebliche Schäden, durch die sowohl die Anlieger der Straßen beeinträchtigt wurden als auch an den Kraftfahrzeugen der Beschwerdeführerin Schäden auftraten. In den Jahren 1955 bis Anfang 1956 baute die Gemeinde beide Straßen aus. Sie erhielten schwere Unterbaubefestigungen. Die mit den Leerfahrzeugen befahrene E-Straße erhielt eine Asphaltdecke, die mit den beladenen Fahrzeugen befahrene A-Straße eine Decke mit Pflastersteinen. Zuvor bestanden die beiden Straßen lediglich aus kiesschotterbedecktem Lehmboden. Der Kostenaufwand für die Herrichtung der beiden Straßen betrug ca. 200.000,- DM.

Nachdem die Gemeinde eine entsprechende Satzung erlassen hatte, kamen die Beteiligten Ende 1956 dahin überein, dass sich die Beschwerdeführerin an den durch den Ausbau der A- und B-Straße entstandenen Kosten mit 50.000,- DM beteiligte.

Wegen der auf sie zukommenden Belastung stellte sie in ihrer Bilanz vom 31.12.1954 einen Betrag von 15.000,- DM und in der Bilanz vom 31.12.1955 einen weiteren Betrag von 35.000,- DM, insgesamt in der Bilanz vom 31.12.1955 50.000,- DM, für den Wegebeitrag zurück. Die Zahlungen leistete sie ab 1956 aus dem Rückstellungskonto.

---

<sup>306</sup> BFH-Urt. v. 29.4.1965 IV 403/62 U, BStBl III 1965, 414

Bei einer Betriebsprüfung in den Jahren 1959 und 1960 wurde diese Behandlung des Wegebeitrags nicht anerkannt, weil die Wegebeiträge Aufwand für ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut seien. Das Finanzamt strich die Rückstellungen der Jahre 1954 und 1955 und aktivierte den Wegebeitrag in der Bilanz vom 31.12.1956 mit 50.000,- DM unter gleichzeitiger Passivierung der Wegebeitragsschuld. Den Aktivposten verteilte es durch gleichmäßige Abschreibungen vom Jahr 1956 ab auf zehn Jahre.

Einspruch und Berufung blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht führte im Wesentlichen aus, dass die nach § 10 KAG erhobenen besonderen Wegebeiträge im Allgemeinen laufende Betriebsausgaben seien. Die Leistungen der Beschwerdeführerin seien aber keine laufenden Beiträge, sondern eine Beteiligung an den durch den Ausbau der A- und B-Straße entstandenen Kosten. Der schwere Straßenunterbau sowie die Steinpflasterung der A-Straße seien nur auf die Beförderungsverhältnisse der Beschwerdeführerin abgestellt und bedeuteten im Ergebnis eine Umgestaltung des vorhandenen Straßenkörpers. Es handle sich um den herstellenden Ausbau zweier, dem Verkehr nicht mehr genügender Straßen für die besonderen Interessen der Beschwerdeführerin. Damit sei ein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen worden. Ob die Beschwerdeführerin für diesen Vorteil eine Gegenleistung zivilrechtlich oder öffentlich-rechtlich geschuldet habe, sei gleichgültig. Wertmäßig entsprächen sich Leistung und Gegenleistung. Der einmalige Wegebeitrag der Beschwerdeführerin sei aktivierungspflichtig, was die Bildung der Rückstellungen in den Jahren 1954 und 1955 ausschließe.<sup>307</sup> Gegen die Bemessung der Nutzungsdauer auf 10 Jahre bestünden keine Bedenken.

Die gegen das vorgenannte Urteil eingelegte Rechtsbeschwerde hat der Bundesfinanzhof zurückgewiesen. Die Aktivierungspflicht der Aufwendungen sei für den Fall, dass der Beschwerdeführerin die Straße gehörte, nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs I 188/59 U vom 1.3.1960<sup>308</sup> über die Behandlung der Aufwendungen zur Pflasterung eines bisher nur mit einer Schotteraufschüttung bedeckten Fabrikhofes nicht zweifelhaft. Denn die Bauarbeiten führten nicht nur zur Ausbesserung, sondern zum Ausbau der beiden Straßen. Dass diese bereits als beschotterte Lehmwege ohne festen Unterbau vorhanden waren, ändere nichts an der Beurteilung.

Nun sei die Beschwerdeführerin aber nicht Eigentümerin der Straßen. Es stehe ihr auch trotz des einmal geleisteten Betrags von 50.000,- DM weder ein alleiniges Benutzungsrecht zu, noch werde ihr allgemeines Benutzungsrecht durch den Wegebeitrag erhöht.

---

<sup>307</sup> FG Karlsruhe, Urt. v. 17.4.1962 II 152-156/61, EFG 1962, 535

<sup>308</sup> BFH-Urt. v. 1.3.1960 I 188/59, BStBl III 1960, 198

Die Straße stehe im Gemeingebrauch ihrer Benutzer. Die Beschwerdeführerin könne auch niemanden daran hindern, die Straßen in der gleichen Weise zu benutzen, wie sie selbst das tut, also z. B. durch häufiges und starkes Befahren mit schweren Lastkraftwagen. Die Gemeinde habe auch ein erhebliches eigenes Interesse daran, die Straßen so auszubauen, dass sie nicht in kurzer Zeit erneut durch die Fahrzeuge der Beschwerdeführerin stark beschädigt werden. Diese Tatsachen beseitigten jedoch nicht die Verpflichtung der Beschwerdeführerin, den Wegebeitrag zu aktivieren. Sie habe mit der Leistung dieses Beitrags ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut in ihrem Betrieb. Dieses Wirtschaftsgut bestehe in der mit dem einmaligen, im Rahmen des Betriebs der Beschwerdeführerin nicht unerheblichen Betrag erkauften Leistung der Gemeinde, die beiden Straßen gerade für Zwecke und im betrieblichen Interesse der Beschwerdeführerin über das normale Maß hinaus auszubauen, wodurch der Gemeinde ein Sonderaufwand von 50.000,- DM an Straßenbaukosten erwachsen sei, der der Beschwerdeführerin einen betrieblichen und längere Zeit hindurch anhaltenden Nutzen bringe.

Der Begriff des Wirtschaftsguts sei weit zu fassen. Er umfasse nicht nur Gegenstände im Sinn des bürgerlichen Rechts, wie Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lasse und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich seien (Verweis auf die Urteile des Bundesfinanzhofs IV 58/59 U vom 22.2.1962<sup>309</sup> sowie I 167/62 U vom 9.10.1962<sup>310</sup>). Wenn ein Kaufmann zur Erlangung solcher betrieblicher Vorteile einen einmaligen Betrag aufwende, der im Rahmen der sonstigen Aufwendungen des Betriebs nicht unbedeutend sei und sich klar und einwandfrei von den übrigen Aufwendungen abgrenzen lasse, so schaffe er einen besonderen Wert, der sowohl handels- als auch steuerbilanzmäßig als Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand) zu erfassen sei (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs I 46/57 U vom 13.8.1957<sup>311</sup>). Für die Entscheidung darüber, ob mit solchen Aufwendungen ein Wirtschaftsgut erworben werde, sei es von besonderer Bedeutung, ob die Aufwendungen dem Kaufmann einen über mehrere Wirtschaftsjahre sich erstreckenden greifbaren Nutzen bringen und ob ein Käufer des Betriebs den durch die Aufwendungen geschaffenen Vorteil bei Bemessung des Kaufpreises berücksichtigen würde. Der Senat trage keine Bedenken, das Vorliegen dieser Voraussetzungen zu bejahen.

---

<sup>309</sup> BFH-Urt. v. 22.2.1962 IV 58/59 U, BStBl III 1962, 367

<sup>310</sup> BFH-Urt. v. 9.10.1962 I 167/62 U, BStBl III 1963, 7

<sup>311</sup> BFH-Urt. v. 13.8.1957 I 46/57 U, BStBl III 1957, 350

---

An dieser Beurteilung würde sich nichts ändern, wenn man im Gegensatz zum Inhalt der schriftlich vorliegenden Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde die alleinige Grundlage für die Erhebung des einmaligen Betrags von 50.000,- DM in § 10 KAG sehen würde. Es komme für die steuerliche Beurteilung nicht darauf an, ob sich die Aufwendungen vom Standpunkt der Gemeinde aus als Unterhaltungskosten im Sinn des § 10 KAG darstellten, sondern darauf, als was sich die Leistung der Beschwerdeführerin für ihren Betrieb darstelle. Auch wenn man ihr darin folgen würde, dass die Gemeinde mit dem Wegebeitrag Unterhaltungskosten wegen außergewöhnlicher Abnutzung durch die LKW der Beschwerdeführerin im Sinn des § 10 KAG gewissermaßen vorweggenommen hätte, habe ihr Beitrag ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut geschaffen. Ihre Auffassung, der einmalige Wegebeitrag sei dann nicht aktivierungspflichtig, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzungs- und Ausbauarbeiten an den beiden Straßen bei der Gemeinde als Eigentümerin steuerlich als Erhaltungsaufwand zu beurteilen seien, sei jedenfalls in dieser Allgemeinheit nicht richtig (Hinweis auf Urteil des Bundesfinanzhofs I 253/60 U vom 25.9.1962<sup>312</sup>). Denn Aufwendungen, die ein Dritter für ihm nicht gehörende Wirtschaftsgüter mache, die, würden sie vom Eigentümer gemacht, als Instandsetzungskosten zu beurteilen wären, könnten beim Dritten trotzdem Anschaffungsaufwand für ein Wirtschaftsgut darstellen. Es sei auch von Bedeutung, dass nach Ziffer 6 der Vereinbarung die Beschwerdeführerin nicht davon befreit sei, wegen Instandsetzungskosten an den beiden Straßen, die nachweislich auf die mit ihrem Betrieb zusammenhängende Benutzung zurückzuführen sind, die nach der Satzung über die Erhebung besonderer Wegebeiträge vom 20.1.1956 erforderlichen Beiträge zu leisten habe. Diese Regelung unterstreiche den einmaligen und besonderen Charakter des Betrags von 50.000,- DM, durch den eine entsprechende Sonderleistung der Gemeinde abgegolten werde. Auch gegen die Bemessung der Abnutzungsdauer auf zehn Jahre ließen sich keine Bedenken geltend machen. Die Schätzung liege im Bereich des Möglichen.

In diesen Kontext passt auch ein Bundesfinanzhof-Urteil vom 26.6.1969.<sup>313</sup> In dem diesem Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt hatte ein Elektrizitätswerk einen nur für einen Unternehmer bestimmten Trafo errichtet. Dafür hatte der Unternehmer einen sog. „verlorenen Zuschuss“ gezahlt. Auch in diesem Fall nahm der Bundesfinanzhof die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsgutes an.

---

<sup>312</sup> BFH-Urt. v. 25.9.1962 I 253/60 U, BStBl III 1963, 85

<sup>313</sup> BFH-Urt. v. 26.6.1969 VI 239/65, BStBl. II 1970, 35

*b. Die neuere Rechtsprechung*

Mit Urteil vom 26.2.1980<sup>314</sup> hat der Bundesfinanzhof einen Fall entschieden, bei dem sich ein Baustoffgroßhändler und Fuhrunternehmer an den Kosten des Ausbaus der zu seinem Betriebsgrundstück führenden öffentlichen Straße beteiligt hat.

Das Grundstück lag an einer öffentlichen Straße, die als landwirtschaftlicher Wirtschaftsweg ausgebaut war. Da aber der Weg nicht nur von landwirtschaftlichen Fahrzeugen, sondern auch von den Fahrzeugen des Ehemannes der Klägerin und sonstigen Verkehrsteilnehmern befahren wurde, sollte die Stadt den Weg zusätzlich stabilisieren. Sie machte gegen den Ehemann der Klägerin wegen der verursachten Straßenschäden Schadensersatzansprüche geltend. Es kam jedoch zu einer Einigung, in der vereinbart wurde, dass die Fahrbahn des Wirtschaftswegs entsprechend den Betriebsbedürfnissen des Unternehmens des Ehemannes der Klägerin verbreitert und im Unterbau verstärkt werden sollte. Die Stadt übernahm einen Teil der Kosten, der Ehemann der Klägerin den anderen Teil für den verstärkten Ausbau. Die vom Ehemann der Klägerin zu tragenden Kosten betragen rd. 50.000,- DM. Die Klägerin behandelte diesen Betrag als laufende Betriebsausgaben.

Diese Behandlung wurde vom Finanzamt und auch vom Finanzgericht nicht anerkannt. Gegen das finanzgerichtliche Urteil hat die Klägerin Revision eingelegt. Diese hatte Erfolg. Zur Begründung hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass es sich vorliegend um Aufwendungen handle, die sich auf eine besondere Nutzung des Grundstücks beziehen, nämlich auf den Gewerbebetrieb, der auf dem Grundstück unterhalten werde.

Anschaffungskosten auf ein immaterielles Wirtschaftsgut hat der Bundesfinanzhof verneint. Selbst wenn ein immaterielles Wirtschaftsgut vorläge, so sei dieses aber nicht entgeltlich erworben worden. Das Entgelt beziehe sich hier nicht auf den Vorgang des abgeleiteten Erwerbs als solchen.

Mit der gleichen Begründung hat der Bundesfinanzhof auch betriebsbedingte Stromumstellungskosten<sup>315</sup> sowie betriebsbedingte Mehrkosten einer gemeindlichen Kläranlage<sup>316</sup> als sofort abzugsfähige Aufwendungen angesehen.

---

<sup>314</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

<sup>315</sup> BFH-Urt. v. 13.12.1984 VIII R 249/80, BStBl II 1985, 290; BFH-Urt. v. 22.10.1987 IV R 4/84, BFH/NV 1988, 229

<sup>316</sup> BFH-Urt. v. 25.8.1982 I R 130/78, BStBl II 1983, 38

### *c. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte*

Die vorstehenden Ausführungen gelten für die Gewinn- und die Überschusseinkünfte.<sup>317</sup> Die höchstrichterliche Rechtsprechung behandelt die Beiträge für Sondernutzungen bei den Gewinneinkünften als Betriebsausgaben und bei den Überschusseinkünften als Werbungskosten. Unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist das Ergebnis dasselbe. In beiden Fällen werden die Einkünfte sofort gemindert.

## **2. Die Verwaltungsmeinung**

Die Verwaltungsanweisungen enthalten keine Regelungen zur Bilanzierung von Beiträgen, die für die besondere Nutzung eines Grundstücks-/ Gebäudes gezahlt werden. Die in den Einkommensteuerrichtlinien im Hinweisteil zu Abschnitt 33 a gemachten Ausführungen beziehen sich lediglich auf das Grundstückseigentum bezogene, kommunale Beiträge.

Da die neuere Bundesfinanzhof-Rechtsprechung<sup>318</sup> aber im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht ist, hat die Verwaltung diese Rechtsprechung in gleichgelagerten Fällen zu beachten. Im Ergebnis entspricht die Verwaltungsmeinung also der höchstrichterlichen Rechtsprechung

## **3. Literatur**

### *a. Die herrschende Lehre*

Nach der herrschenden Literaturmeinung<sup>319</sup> stellen Beiträge, die mit einer besonderen Nutzung eines Grundstücks-/ Gebäudes im Zusammenhang stehen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar.

Dabei ist die Begründung dieselbe wie die der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Zwar habe der Steuerpflichtige in derartigen Fällen einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, der als immaterielles Wirtschaftsgut angesehen werden könnte. Ein entgeltlicher Erwerb i.S.v. § 5 Abs. 2 EStG liege aber nicht vor.<sup>320</sup>

---

<sup>317</sup> vgl. Kupfer, KÖSDI 7/2001, 12914 (12915)

<sup>318</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

<sup>319</sup> Gänger, NWB Fach 3 c, 4847 (4850); Littmann-Mayer-Wegelin, EStG, § 6, Rn. 297; Schoor, StBp 1997, 239 (241); Blümich-Ehmcke, EStG, § 6 Rn. 788

<sup>320</sup> Schoor, StBp 1997, 239 (241)

## *b. Andere Auffassungen*

### aa. Lehmann

Lehmann will Beiträge, die für eine besondere, auf die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen zugeschnittene Nutzung gezahlt werden, als immaterielles Wirtschaftsgut bilanzieren.<sup>321</sup> Er argumentiert, dass der Straßenausbau-Kostenzuschuss nicht wie vom Bundesfinanzhof ausgeführt, die besondere Nutzung des Grundstücks, sondern die besondere Nutzung der Straße betreffe. Es sei die Frage zu stellen, ob die Stadt dem Nutzer gegenüber eine Leistung gegen Entgelt erbracht habe, die beim Steuerpflichtigen als immaterielles Wirtschaftsgut zu erfassen sei. Ein Blick in das Umsatzsteuerrecht zeige, dass hier ein „unechter Zuschuss“ vorliege. Nicht die Baumaßnahme selbst sei die Leistung an den Zuschussgeber, sondern ihre Durchführung in der gewünschten Art und Weise sei eine sonstige Leistung, die mit dem Zuschuss abgegolten werde.<sup>322</sup>

Die gegebene, ohne Vereinbarung eines Sondernutzungsrechts rein faktische Position „Straßenbenutzungsmöglichkeit“ sei spezifisch vorteilhaft für den Zuschussgeber. Ob man eine rein faktische Position als ausreichend ansehe, um das Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsguts zu bejahen, hänge von der schwankenden Ansicht des Gesetzgebers ab.<sup>323</sup> Lehmann selbst geht in diesem Fall vom Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsguts aus.

### bb. von Bonin

Ebenso wie Lehmann will von Bonin<sup>324</sup> Beiträge für Sondernutzungen als Nutzungsentgelt behandeln. Seiner Meinung nach stellen derartige Beiträge vorverausgabte Entgelte für dauerhafte oder zeitlich begrenzte Nutzungsverhältnisse an öffentlichen Einrichtungen dar. In der Folge sei bei bilanzieller Gewinnermittlung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Handele es sich um ein unbegrenztes Nutzungsrecht, so sei der Rechnungsabgrenzungsposten unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5,5 % über 18 Jahre hinweg gleichmäßig aufzulösen. Anderenfalls sei die Abschreibungsdauer nach der Nutzungsdauer der in Frage stehenden öffentlichen Anlage zu bemessen.<sup>325</sup>

---

<sup>321</sup> Lehmann, DB 1985, 397 (455)

<sup>322</sup> Lehmann, DB 1985, 397 (452)

<sup>323</sup> Lehmann, DB 1985, 397 (452)

<sup>324</sup> v. Bonin, DB 1987, 1272 (1273)

<sup>325</sup> v. Bonin, DB 1987, 1272 (1273)

---

#### ***4. Die einkommensteuerliche Beurteilung der für Sondernutzungen gezahlten Beiträge unter Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit***

Entsprechend dem oben dargestellten Arbeitsplan wird zunächst untersucht, ob es sich bei dem durch die Sondernutzung vermittelten Gegenwert um ein Wirtschaftsgut handelt. Sollte das der Fall sein, so wird geprüft, ob auch eine Aktivierung zu erfolgen hat. Dabei werden die beiden hier interessierenden Zwecke Aktivierung zur Gewinnerhöhung sowie Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung betrachtet.

Wie bereits oben ausgeführt, wird im Rahmen dieser Arbeit zwischen dem Vorliegen eines Wirtschaftsguts und der Aktivierung desselben unterschieden.

##### *a. Wirtschaftsgut*

###### *aa. Existenz*

Bei einem Wirtschaftsgut handelt es sich um eine Position, deren Vorteil ein Steuerpflichtiger für sich ausmünzen kann, d.h. dessen Wert er für sich realisieren und die er einsetzen kann, um Einkünfte zu erzielen.

Die oben genannten Sondernutzungen stellen Positionen dar, deren Wert er einsetzen kann, um Einkünfte zu erzielen. So dient die speziell auf die Bedürfnisse des Fuhrunternehmers zugeschnittene Straße seinem Gewerbebetrieb und damit auch der Einkünfteerzielung. Entsprechendes gilt für die betriebsbedingten Stromumstellungskosten und die betriebsbedingten Mehrkosten einer gemeindlichen Kläranlage.

###### *bb. Zurechnung*

Das Wirtschaftsgut ist dem Steuerpflichtigen auch zuzurechnen. Im Rahmen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kann dem Steuerpflichtigen unter zwei Voraussetzungen etwas zugerechnet werden. Zum einen muss ihm sein Wert zukommen, zum anderen muss er es einsetzen können, um Einkünfte zu erzielen. Zwar besteht auch hier, ähnlich wie bei den Erschließungsbeiträgen, die nicht mit einer Sondernutzung im Zusammenhang stehen, die Besonderheit, dass auch dritte Personen, die den (Sonder-)beitrag nicht gezahlt haben, die Möglichkeit haben, die betreffende Straße bzw. Anlage zu benutzen. Auch stehen die betreffenden Erschließungsanlagen im Eigentum der Kommune. Gleichwohl ist die Situation mit der beim Nutzungsrecht vergleichbar. Faktisch hat der Nutzer ein Recht auf die Benutzung der Anlage. Der Eigentümer könnte den Beitragszahler nicht von der Nutzung ausschließen. Er hat einen öffentlich-rechtlichen Anspruch. Damit kommt (auch) dem Steuerpflichtigen der Wert der verbesserten Anlage zu Gute.

Er kann die speziell auf seine Bedürfnisse zugeschnittene Straße/ Anlage zur Einkünfteerzielung einsetzen.

### *b. Aktivierung*

#### aa. Aktivierung zum Zwecke der Gewinnerhöhung

Zunächst soll die Frage beantwortet werden, ob hier eine Aktivierung zum Zwecke der Gewinnerhöhung zu erfolgen hat.

Die Aktivierung zum Zwecke der Gewinnerhöhung setzt neben der bloßen Existenz des Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen eine darüber hinausgehende erhöhte Leistungsfähigkeit voraus. Das setzt wiederum voraus, dass das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen Nutzen für mehrere Jahre bringen und selbständig bewertbar sein muss.<sup>326</sup>

#### aaa. Nutzen für mehrere Jahre

Die in Rede stehenden Positionen bringen dem Steuerpflichtigen für mehrere Jahre Nutzen. Es handelt sich faktisch um ein zeitlich unbefristetes Nutzungsrecht, das so lange besteht wie die betreffende Anlage existiert.

#### bbb. Selbständige Bewertbarkeit

Ebenso wie bei den Zahlungen, die für die Ersterschließung erhoben werden, stellt sich auch hier die Frage, ob Beiträge, die für Sondernutzungen gezahlt werden, selbständig bewertbar sind.

Ein Wirtschaftsgut ist selbständig bewertbar, wenn die Aufwendungen sich klar und eindeutig von den übrigen Aufwendungen abgrenzen lassen<sup>327</sup> oder anders ausgedrückt, wenn das Wirtschaftsgut individualisierbar ist.

Knobbe-Keuk geht davon aus, dass in diesen Fällen keine selbständige Bewertbarkeit gegeben sei.<sup>328</sup> Das wird von ihr damit begründet, dass der Zuschussgeber schlicht Aufwendungen tätige, deren Nutzen sich erst in Zukunft erweisen und vielleicht in den künftigen Ergebnissen niederschlagen wird.<sup>329</sup>

In dieser Konstellation ist die selbständige Bewertbarkeit meines Erachtens weniger problematisch als bei der Erstellung „normaler“, d.h. nicht speziell auf die Bedürfnisse des Nutzers zugeschnittener Anlagen.

---

<sup>326</sup> Costede, *StuW* 1995, 115 (121)

<sup>327</sup> BFH-Urt. v. 20.2.1975 IV R 79/74, *BStBl* II 1975, 510

<sup>328</sup> Knobbe-Keuk, S. 75

<sup>329</sup> Knobbe-Keuk, S. 75

Eine Erschließungsanlage, bei deren Erstellung die speziellen Anforderungen eines Nutzers berücksichtigt werden, stellt sehr wohl einen individualisierbaren Gegenstand dar. Nichts anderes gilt für ein Nutzungsrecht an einer solchen Anlage. Schließlich lassen sich dafür gezahlte Aufwendungen klar und eindeutig von den übrigen Aufwendungen abgrenzen.

Soweit ersichtlich hat auch die herrschende Meinung keine Einwände hinsichtlich der selbständigen Bewertbarkeit. Zwar ist der Bundesfinanzhof in seinen neueren Urteilen darum bemüht, die Frage, ob insoweit ein selbständiges Wirtschaftsgut vorliegt, offen zu lassen. Seine Ausführungen legen aber den Schluss nahe, dass er hinsichtlich der selbständigen Bewertbarkeit keine Zweifel hat. So führt er im Urteil vom 26.2.1980<sup>330</sup> aus, dass „die Klägerin mit dem Ausbau der Straße einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat, der als immaterielles Wirtschaftsgut angesehen werden könnte.“ Im Urteil vom 25.8.1982<sup>331</sup> betreffend die Beteiligung an den Mehrkosten für eine Kläranlage, welche durch besondere betriebsbedingte Abwasserzuführungen veranlasst sind, argumentiert der Bundesfinanzhof in den Entscheidungsgründen: „Der Umstand, dass in einem solchen Falle ein wirtschaftlicher Vorteil erlangt wird, der als immaterielles Wirtschaftsgut behandelt werden könnte ...“.

Auch die herrschende Literatur geht in dieser Konstellation davon aus, dass das in Rede stehende Wirtschaftsgut selbständig bewertbar ist.<sup>332</sup>

Das Tatbestandsmerkmal der selbständigen Bewertbarkeit ist somit erfüllt.

ccc. Zurechnung des Wirtschaftsgutes zu Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen

Die aktuelle Zurechnung des Wirtschaftsgutes zu Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ist dann zu bejahen, wenn er es zur Erzielung von Einkünften einsetzen und er dessen Wert, jedenfalls bei einer Veräußerung des gesamten Betriebes, für sich realisieren kann.<sup>333</sup>

Diese beiden Voraussetzungen sind erfüllt. Indem der Steuerpflichtige die auf seine betrieblichen Erfordernisse abgestimmte Erschließungs- bzw. erschließungsähnliche Anlage für sein Unternehmen nutzt, setzt er es zur Einkünfteerzielung ein. Wenn er seinen Betrieb veräußert, so wird ein Käufer für ein erschlossenes Grundstück/ Gebäude bereit sein, einen höheren Kaufpreis zu bezahlen als für ein solches, das nicht über eine derarti-

---

<sup>330</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

<sup>331</sup> BFH-Urt. v. 25.8.1982 I R 130/78, BStBl II 1983, 38

<sup>332</sup> Kirchhof/ Söhn-Wolffgang, EStG, § 5 Rn. C 200

<sup>333</sup> Costede, StuW 1995, 115 (121)

ge Anlage verfügt. Der Verkäufer ist auch nicht daran gehindert, den Erschließungsvorteil weiterzugeben. Der Erschließungsträger könnte den Eintritt des Käufers in die Position des Verkäufers nicht verhindern. In der Folge kann der Steuerpflichtige den Wert, den die Erschließung zweifellos darstellt, bei einer Veräußerung für sich realisieren.

ddd. Zwischenergebnis

Ebenso wie bei den Nutzungsrechten an allgemeinen Erschließungsanlagen, handelt es sich auch hier um immaterielle Wirtschaftsgüter.

eee. Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG

Auch an dieser Stelle stellt sich die Frage, ob der Aktivierung als immaterielles Wirtschaftsgut § 5 Abs. 2 EStG entgegensteht.

Wie oben<sup>334</sup> bereits ausgeführt hat der Bundesfinanzhof den entgeltlichen Erwerb von Erschließungsvorteilen in einer langen Reihe von Urteilen abgelehnt.<sup>335</sup> Das betrifft auch die Fälle, in denen es um Sondernutzungen ging und durch die Beitrags-/ Zuschusszahlung ein spezieller auf den Betrieb des Nutzers zugeschnittener Vorteil abgegolten wurde.<sup>336</sup> Auch in diesen Fällen begründet der Bundesfinanzhof seine Auffassung damit, dass es sich bei dem Beitrag/ Zuschuss, der für die Erschließungsanlage gezahlt wird, nicht um eine Gegenleistung für die Nutzung der Anlage handele.<sup>337</sup> Danach stehen Vorteil und Nutzen nicht im Synallagma. Die Beteiligung des Beitragszahlers trage lediglich dazu bei, den erforderlichen Zustand der Erschließungsanlage zu schaffen. Es handele sich insoweit um einen originären Erwerb und nicht um Aufwendungen für einen abgeleiteten Erwerb des Vorteils der Benutzung der Anlage.<sup>338</sup>

Wie ebenfalls oben<sup>339</sup> ausgeführt, kann der vorgenannten Bundesfinanzhof-Rechtsprechung nicht gefolgt werden. Das in § 5 Abs. 2 EStG normierte Aktivierungsverbot ist im Lichte der Besteuerung der Leistungsfähigkeit im Sinne einer Interessenabwägung auszulegen. Selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter sind am Markt hinsichtlich ihres Wertes noch nicht erprobt. Ob sie werthaltig sind oder nicht wird sich erst später im Falle einer (Betriebs-)veräußerung herausstellen. Dieser Ansatz gebietet es, eine Besteuerung insoweit zunächst zurückzustellen.

---

<sup>334</sup> C.I.5.d.eee.

<sup>335</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687; BFH-Urt. v. 13.12.1984 VIII R 249/80, BStBl II 1985, 289

<sup>336</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687; BFH-Urt. v. 13.12.1984 VIII R 249/80, BStBl II 1985, 289

<sup>337</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

<sup>338</sup> BFH-Urt. v. 26.2.1980 VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687

<sup>339</sup> C.I.5.d.eee.

In der Erschließungssituation ist der Sachverhalt ein anderer. Bei dem Nutzungsrecht an einer Erschließungsanlage handelt es sich nicht um ein selbstgeschaffenes Wirtschaftsgut. Die Anlage wird von einer anderen Person, dem Erschließungsträger erstellt. Nur sie kann daran ein Nutzungsrecht einräumen. Der Wert des Nutzungsrechts ist auch erprobt und quantifizierbar. Er ergibt sich aus dem für die Nutzung der Erschließungsanlage gezahlten Beitrag/ Zuschuss.

In der Folge kann von einem entgeltlichen Erwerb ausgegangen werden. Zwar mag hier kein bereits existentes Recht an einem Wirtschaftsgut erworben werden. Für ein Recht an einer Erschließungsanlage kann nämlich nichts anderes gelten als für die Anlage selbst. Die wird jedoch gerade erst neu erstellt. Unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann aber auch die entgeltliche Begründung eines Wirtschaftsgutes durch die Vertragspartner als „entgeltlich erworben“ angesehen werden.<sup>340</sup>

Im Ergebnis zahlt der Nutzer den Beitrag/ Zuschuss dafür, dass er ein Nutzungsrecht an einer Anlage eingeräumt bekommt, die speziell auf seine betrieblichen Bedürfnisse abgestimmt ist. Die Begründung des Bundesfinanzhofs, die Beteiligung des Beitragszahlers trage lediglich dazu bei, den erforderlichen Zustand der Erschließungsanlage zu schaffen, ist nicht überzeugend. Sie geht an den wirtschaftlichen Realitäten vorbei. An dieser Stelle sei der Leitsatz des Bundesfinanzhof-Urteils vom 25.8.1982<sup>341</sup> zitiert. Dort heißt es: „Beteiligt sich ein Unternehmen an den Mehrkosten einer städtischen Kläranlage, welche durch betriebsbedingte besondere Abwasserzuführungen veranlasst sind, so sind die Aufwendungen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.“ Daran wird deutlich, dass Vorteil und Zahlung doch in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen. Der Erschließungsträger erbringt die Leistung, die in der Erstellung einer besonderen auf die Bedürfnisse des Nutzers zugeschnittenen Anlage besteht. Die dafür anfallenden Mehrkosten trägt der Nutzer.

Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG steht einer Aktivierung der Nutzungsrechte an den Erschließungsanlagen somit nicht entgegen.

fff. Das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte

Hinsichtlich des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte gilt das oben<sup>342</sup> Gesagte entsprechend. Es steht der Aktivierung der Nutzungsrechte als immateriellem Wirtschaftsgut nicht entgegen.

---

<sup>340</sup> Knobbe-Keuk, S. 75

<sup>341</sup> BFH-Urt. v. 25.8.1982 I R 130/78, BStBl II 1983, 38

<sup>342</sup> C.I.5.d.fff.

### ggg. Ergebnis

Auch die Vorteile, die aus Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlagen resultieren, die speziell auf die Bedürfnisse des Nutzers zugeschnitten sind, sind wegen erhöhter Leistungsfähigkeit als immaterielle Wirtschaftsgüter zu aktivieren.

### bb. Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung

Hinsichtlich derartiger Erschließungsanlagen gilt nichts anderes als bei den normalen Erschließungsanlagen. Insoweit gelten die oben<sup>343</sup> gemachten Ausführungen entsprechend.

Der aus Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlagen resultierende Sondervorteil führt beim Nutzer auch hier zu einer verminderten Leistungsfähigkeit. Die zu Grunde zu legenden AfA-Sätze bzw. Abschreibungsdauern ergeben sich auch hier aus der amtlichen AfA-Tabelle.

### cc. Ergebnis

Beiträge, die für speziell auf die Bedürfnisse der Nutzer abgestimmte Anlagen gezahlt werden, vermitteln ein Nutzungsrecht. Bei Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen, ist dieses zu aktivieren. Ebenso wie bei Beiträgen, die für allgemeine (also nicht auf die individuellen Bedürfnisse der Nutzer zugeschnittene) Erschließungsanlagen entrichtet werden, erfolgt die Aktivierung sowohl zum Zweck der Gewinnerhöhung, als auch zum Zweck der Gewinnminderung. Das Nutzungsrecht ist über die Nutzungsdauer der Anlagen abzuschreiben. Diesbezüglich wird auf das oben Ausgeführte verwiesen.<sup>344</sup>

### *c. Behandlung im Bereich der Überschusseinkünfte*

An dieser Stelle gilt das oben zu den allgemeinen Erschließungsanlagen Gesagte entsprechend.<sup>345</sup> Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist betreffend des durch den Beitrag für Sondernutzungen vermittelten Nutzungsrechts § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG anzuwenden. Danach zählen Absetzungen für Abnutzung zu den Werbungskosten. Ebenso wie bei den Gewinneinkünften bemessen sich die AfA-Sätze nach der Nutzungsdauer der jeweiligen Erschließungs- bzw. erschließungsähnlichen Anlage, die sich grundsätzlich aus den amtlichen AfA-Tabellen ergibt.

---

<sup>343</sup> C.I.5.cc.

<sup>344</sup> C.I.5.d.cc.ddd.

<sup>345</sup> C.I.5.d.cc.ddd.

## D. Zusammenfassung

Der Eindruck, der sich bereits bei einer nur oberflächlichen Betrachtung der hier in Rede stehenden Thematik offenbarte<sup>346</sup>, hat sich im Verlauf dieser Arbeit verfestigt. Die auf dem Gebiet der Erschließungs- /erschließungsähnlichen Beiträge/ Zuschüsse ergangene, seit geraumer Zeit gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung<sup>347</sup>, stuft die entsprechenden Beiträge/ Zuschüsse größtenteils falsch ein und ist darüber hinaus wenig systematisch.

Die Hinzuaktivierung der Beiträge beim Grund und Boden steht dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit diametral entgegen.

Dieses auf Costede<sup>348</sup> zurückgehende Prinzip wurde im Rahmen dieser Abhandlung ausführlich nachgezeichnet. Es ist das die Dogmatik des Einkommensteuerrechts bestimmende Prinzip, welches bei Wertungsfragen, die im Einkommensteuerrecht allgemein und bei den hier virulenten Fragen im Besonderen, in vielerlei Gestalt auftreten, anzuwenden ist. Im Kern besagt es, dass bei jeder Frage, deren Beantwortung Einfluss auf die Einkommensbesteuerung hat, eine Abwägung stattzufinden hat zwischen dem Interesse des Fiskus, das darauf ausgerichtet ist, Steuereinnahmen zu erzielen und dem Interesse des Steuerpflichtigen, der naturgemäß ein gegenläufiges Ziel verfolgt. Daran schließt sich die Einschätzung an, dass das Vorliegen eines Wirtschaftsguts von der Aktivierung desselben zu unterscheiden ist.<sup>349</sup> Oder anders ausgedrückt, Wirtschaftsgüter sind nicht in jedem Falle zu aktivieren, sondern nur dann, wenn es ein Zweck der Aktivierung erfordert.

Im daran anschließenden Teil wurde der durch die Erschließungs-/ erschließungsähnlichen Beiträge vermittelte Gegenwert daraufhin untersucht, ob zum Zwecke der Gewinnerhöhung eine Aktivierung zu erfolgen hat. Dabei wurden zunächst die für die erstmalige Erschließung zu zahlenden Beiträge beleuchtet. Da sich für den Steuerpflichtigen aus der Erschließungssituation eine erhöhte Leistungskraft ergibt, wurde eine Aktivierung zum Zwecke der Gewinnerhöhung bejaht. In diesem Zusammenhang war auch zu erörtern, ob es sich bei den Erschließungs- /erschließungsähnlichen Beiträgen bzw. dem durch sie vermittelten Gegenwert um selbständige Wirtschaftsgüter handelt oder ob das nicht der Fall ist. Dabei waren verschiedene Argumente in die Waagschale zu werfen.

---

<sup>346</sup> A.

<sup>347</sup> C.I.1.b.

<sup>348</sup> C.I.5.b.dd.

<sup>349</sup> C.I.5.c.bb.

Gegen die selbständige Bewertbarkeit spricht die Tatsache, dass zwischen Grundstück bzw. Gebäude einerseits und der Erschließungsanlage andererseits ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht. Ohne Grundstück/ Gebäude bedürfte es grundsätzlich keiner Erschließung. Diese von der herrschenden Meinung vertretene Sichtweise wird noch durch das öffentliche Erschließungsbeitragsrecht und insbesondere die dortige Beitragsbemessung untermauert. Das Beitragsermittlungsverfahren nach BauGB betreffend die Verkehrsanlagen ist skizziert als ein Verfahren zur Verteilung der kommunalen Investitionsaufwendungen auf die Grundstücke des Einzugsgebietes nach den Merkmalen, welche die mögliche bauliche Nutzung der Grundstücke der Art und dem Ausmaß nach beschreiben.

Betrachtet man andere „Erschließungs-Sachverhalte“, wie z.B. den Anschluss an die Stromversorgung oder an Kläranlagen, so stellt sich die Sachlage bereits anders dar. Hier ist der Nutzungs- bzw. Funktionszusammenhang zum Elektrizitäts-Werk bzw. zur Kläranlage stärker ausgeprägt als zum Grundstück/ Gebäude. Weiter spricht für die selbständige Bewertbarkeit der Vergleich mit anderen Nutzungsverhältnissen. Zwar ist die Erschließungssituation nur schwer mit diesen zu vergleichen. Im Endeffekt werden aber auch in der Erschließungssituation für den Nutzer de facto Rechte an den entsprechenden Anlagen begründet, die ihm nicht entzogen werden können. Dieses Argument, zusammen mit dem Umstand, dass die Nutzungsmöglichkeit der öffentlichen Netze auch im Falle einer Gebäudezerstörung erhalten bleibt, legt die Annahme eines selbständigen (immateriellen) Wirtschaftsguts nahe. Da auch § 5 Abs. 2 EStG sowie das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte nicht eingreifen, sind derartige Nutzungsverhältnisse als immaterielle Wirtschaftsgüter in der Gestalt des Nutzungsrechts zu qualifizieren.<sup>350</sup>

Anschließend wurde die Frage behandelt, ob die Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung zu erfolgen hat. Vor dem Hintergrund des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wären bei dem zu aktivierenden Wirtschaftsgut dann nämlich Absetzungen (für Abnutzung) vorzunehmen.<sup>351</sup>

Erschließungsanlagen unterliegen naturgemäß einem Verschleiß. Nun geht es im Rahmen dieser Arbeit zwar nicht primär um die Erschließungsanlagen als solche, sondern um die daran bestehenden Nutzungsrechte. Bei genauem Hinsehen gilt für diese aber nichts anderes als für die Anlagen selber. Auch die Nutzungsrechte an den Erschließungsanlagen verbrauchen sich mit diesen. Das ergibt sich daraus, dass die Erschließungsträger die

---

<sup>350</sup> C.I.5.d.cc.ddd.

<sup>351</sup> C.I.5.d.cc.

Möglichkeit haben, die Nutzer nach den KAG der Länder an den Kosten, die für die Erneuerung derartiger Anlagen anfallen, zu beteiligen.<sup>352</sup>

Hier zeigt sich ein Kardinalfehler der herrschenden Meinung, die insoweit eine Aktivierung beim Grund und Boden annimmt. Dieses Wirtschaftsgut unterliegt keiner Abnutzung; es sind daher auch keine Absetzungen vorzunehmen. Dieses Ergebnis ist mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unvereinbar. Die Abnutzung zu Lasten des Steuerpflichtigen ist zu seinen Gunsten zu berücksichtigen, weshalb eine Aktivierung beim Grund und Boden ausscheidet.

Bei einer Hinzuaktivierung der Beiträge beim Gebäude würde der Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung zwar Rechnung getragen. Da es sich hier jedoch um ein selbständiges Wirtschaftsgut handelt, kommt eine Aktivierung beim Gebäude nicht in Betracht.

Die Nutzungsrechte an den Erschließungs- /erschließungsähnlichen Anlagen sind wegen der Aktivierung zum Zwecke der Gewinnminderung über die Nutzungsdauer der Erschließungsanlagen abzuschreiben.<sup>353</sup> Da die Nutzungsdauern der einzelnen Anlagen andere, nämlich regelmäßig kürzere, sind als die beim Gebäude, wird dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei dieser Behandlung am besten Rechnung getragen.

Es folgte eine Auseinandersetzung mit der Frage, wie Beiträge, die für die Ersetzung oder bauliche Veränderung (Modernisierung) der Erschließungsanlagen gezahlt werden, einkommensteuerlich zu behandeln sind. Dabei wurde zwischen den Sachverhaltstypen Ersetzung oder bauliche Veränderung (Modernisierung), Ersetzung privater Erschließungsanlagen durch erstmalige öffentliche Einrichtungen, Veränderung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen und Zweitererschließung eines bereits durch eine öffentliche oder private Maßnahme erschlossenen Grundstücks unterschieden.

Im Hinblick auf Beiträge/ Zuschüsse, die für diese Maßnahmen entrichtet werden, deckt sich das im Rahmen dieser Arbeit gefundene Ergebnis mit dem der herrschenden Meinung. Es handelt sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. um Werbungskosten, eine Aktivierung bzw. Hinzuaktivierung bei Grund und Boden oder Gebäude scheidet aus.<sup>354</sup>

---

<sup>352</sup> C.I.5.d.cc.ccc.bbbb.

<sup>353</sup> C.I.5.cc.dd.

<sup>354</sup> C.II.5.

In der argumentativen Begründung bestehen indessen Unterschiede. Ausgangspunkt für die Beurteilung der Folgebeiträge ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht die Hinzuaktivierung beim Grund und Boden, sondern das Nutzungsrecht. In der Folge war zu untersuchen, ob in den vier vorgenannten Sachverhaltstypen das Nutzungsrecht an der alten Anlage gleichsam „untergeht“ und an der neuen/ modifizierten Anlage ein neues Nutzungsrecht zur Entstehung gelangt. Unter Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hätte es in diesem Fall zu einer neuerlichen Aktivierung kommen können. Gleiches hätte dann gegolten, wenn sich die Inanspruchnahmemöglichkeit an der neuen/ modifizierten Anlage wesentlich verbessert hätte.

Im Rahmen der Arbeit wurde herausgearbeitet, dass das nicht der Fall ist.<sup>355</sup> In den vier oben genannten Erschließungssituationen bleibt die Benutzungsleistung und spiegelbildlich dazu das an der Anlage bestehende Nutzungsrecht im Wesentlichen unverändert. Zwar tritt bei den entsprechenden Anlagen infolge der Erneuerung/ Veränderung eine technische Verbesserung ein. Da hier auf das Nutzungsrecht abzustellen ist, reicht die technische Neuerung nicht aus, um im Rahmen der bei der Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips vorzunehmenden Interessenabwägung von einer erhöhten Leistungsfähigkeit auszugehen.

Den Schluss der Arbeit bildete die Auseinandersetzung mit den Beiträgen/ Zuschüssen, die für Sondernutzungen gezahlt werden.

Diese führen ebenso wie die Beiträge, die für normale, also nicht auf die speziellen Bedürfnisse der Nutzer abgestimmte Anlagen gezahlt werden, zur Entstehung von Nutzungsrechten.<sup>356</sup> Hier stellt sich die Situation allerdings noch klarer dar. Da die Erschließungsanlage einem bestimmten Nutzer einen speziellen Vorteil (z.B. den einer besonders ausgebauten Straße) vermittelt, fällt die Annahme der selbständigen Bewertbarkeit leichter als in der normalen Erschließungssituation.<sup>357</sup> Das wird wohl zwischenzeitlich auch von der höchstrichterlichen Rechtsprechung so gesehen.<sup>358</sup>

Der Bundesfinanzhof lässt eine Aktivierung an § 5 Abs. 2 EStG scheitern. Es läge kein entgeltlicher Erwerb vor. Bei dem Beitrag/ Zuschuss handele es sich nicht um eine Gegenleistung für die Nutzung der Anlage. Die Beteiligung des Beitragszahlers trage lediglich dazu bei, den erforderlichen Zustand der Erschließungsanlage zu schaffen. Es hande-

---

<sup>355</sup> C.II.5.

<sup>356</sup> C.III.4.b.ggg.

<sup>357</sup> C.III.4.b.aa.bbb.

<sup>358</sup> C.III.1.b.

---

le sich insoweit um einen originären Erwerb und nicht um Aufwendungen für einen abgeleiteten Erwerb des Vorteils der Benutzung der Anlage.<sup>359</sup>

Unter Zugrundelegung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist die vorgenannte Argumentation unzutreffend. Dem Steuerpflichtigen wird de facto ein Nutzungsrecht an der Anlage eingeräumt. Somit stehen Vorteil und Zahlung in einem Gegenseitigkeitsverhältnis. Dass es sich nicht um einen abgeleiteten Erwerb, sondern um einen originären handelt, ist ebenfalls unschädlich.<sup>360</sup>

Das Nutzungsrecht ist dann ebenfalls über die Nutzungsdauer der Anlagen abzuschreiben.<sup>361</sup>

Die hier vertretene Auffassung ist stimmig, da sie Beiträge für normale Erschließungsanlagen und Beiträge/ Zuschüsse, die für besondere Erschließungs- /erschließungsähnliche Anlagen gezahlt werden (Sondernutzungen), einheitlich behandelt. Das gebietet das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Rechtsprechung, die im letzten Fall Betriebsausgaben/ Werbungskosten annimmt, im ersten hingegen eine Hinzuaktivierung beim Grund und Boden, ist unzutreffend, da sie diesem Prinzip widerspricht. In diesem Kontext vermag auch die Unterscheidung der Rechtsprechung in grundstücks- und betriebsbezogene Beiträge nicht zu überzeugen. Soweit die Erschließungs-/erschließungsähnlichen Anlagen betrieblichen Belangen dienen, sind sie stets betriebsbezogen, unabhängig davon, ob sie für Sondernutzungen oder für allgemeine Nutzungen entrichtet werden.

Die hier vertretene Sichtweise bietet weiterhin den Vorteil, dass im Bereich der Gewinn- und der Überschusseinkünfte ein Gleichklang erreicht wird.

Die Beiträge, die für die Ersetzung bzw. Modernisierung gezahlt werden sind als Betriebsausgaben/ Werbungskosten sofort abzugsfähig.

Beiträge für die Ersterschließung und solche für Sondernutzungen führen im Bereich der Gewinneinkünfte zur Entstehung von Nutzungsrechten, die infolge ihrer Aktivierung den Betriebsausgabenabzug neutralisieren. In den Folgejahren wirken sich die vorzunehmenden Absetzungen für Abnutzung gewinnmindernd aus. Da es im Bereich der Überschusseinkünfte keine Aktivierung gibt, scheidet eine Aktivierung der Nutzungsrechte von vornherein aus. Im Gegenzug kommt es aber nicht zu einem sofortigen Werbungskostenabzug. Vielmehr sind die Beiträge bzw. die Absetzungen für Abnutzung wegen § 9 Abs.

---

<sup>359</sup> C.III.1.b.

<sup>360</sup> C.III.4.aa.eee.

<sup>361</sup> C.III.4.b.bb.

1 Nr. 7 EStG rätierlich als Werbungskosten in Ansatz zu bringen, wodurch im Ergebnis dieselbe Wirkung eintritt wie bei den Gewinneinkünften.

---

## Literaturverzeichnis

- Bauer, Heinrich: Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss. Jur., Erlangen 1981
- Bauernfeind, Elisabeth/ Zimmermann, Franz: Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl. 1979
- Birk, Dieter: Steuerrecht, 1998
- Blaurock, Uwe: Steuerrecht und Grundgesetz, JA 1980, 142-148
- Blümich, Walter: Einkommensteuer, Stand Juni 2008
- Blümich, Walter/ Schachian, Herbert: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 1925
- von Bonin, Teßmar: Bilanzsteuerliche Probleme bei Anliegerbeiträgen, DB 1987, 1272-1273
- Bordewin, Arno/ Brandt, Jürgen: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand Oktober 2008
- Boyens, Franz: Handbuch für die Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes, 1942
- Brezing, Klaus: Anmerkung zum BFH-Urteil vom 13.12.1984 - VII R 249/80, FR 1985, 385-386
- Brönner, Herbert/ Bareis, Peter: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 9. Aufl. 1991
- Costede, Erwin: Zur dogmatischen Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, Festschrift für Günther Felix, herausgegeben von Carlé, Korn und Stahl, 1989, S. 17-35
- ders.: Grundfragen der Absetzungsbefugnis wegen Absetzung, StuW 1986, 44-52
- ders.: Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115-123
- ders.: Bedingungen und Bausteine einer Dogmatik des Einkommensteuerrechts, StB 2007, 355-361
- Crezelius, Georg: Steuerrecht II, Besonderes Steuerrecht, 1991
- Döllerer, Georg: Zur Problematik der Anschaffungs- und Herstellungskosten, JbFSt 1976/1977, 196
- Driehaus, Hans-Joachim: Kommunalabgabenrecht Kommentar, 1989
- ders.: Der Erschließungsbeitrag, NWB Fach 24, 2135-2144
- Ernst, Werner/ Zinkahn, Willi/ Bielenberg, Walter: Baugesetzbuch Kommentar, Stand Januar 2008
- Freudling, Fritz: Zur steuerrechtlichen Qualifikation der Straßenanliegerbeiträge, BB 1975, 740-741
- Gänger, Hartmut: Anliegerbeiträge/ Erschließungsbeiträge, NWB Fach 3 c, 4847-4850
- Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael: Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000
- Geßler, Ernst/ Hefermehl, Wolfgang/ Eckardt, Ulrich/ Kropff, Bruno: Aktiengesetz II, Stand April 1984

- Glade, Anton: Bilanzierungs- und Bewertungsprobleme bei Grundstücken und Gebäuden, StbJB 1976/77, 175-219
- Glanegger, Peter: Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden (I), DB 1987, 2115-2120
- Gosch, Dietmar: Erschließungsbeiträge für Neu- und Ausbau einer Straße als sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten, StBp 1995, 212-213
- Hensel, Albert: Steuerrecht 1933, Reprintausgabe 1986
- von Hermann, Friedrich Benedikt Wilhelm: Staatswirtschaftliche Untersuchungen über Vermögen, Wirtschaft, Produktivität, Kapital, Preis, Gewinn, Einkommen und Verbrauch, 1832
- Hermann, Karl/ Heuer, Gerhard/ Raupach, Arndt: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Stand Oktober 2008
- Jakob, Wolfgang/ Jüptner, Roland: Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschusseinkünfte, FR 1988, 141-152
- Kessler, Harald: Die Wahrheit über das Vorsichtsprinzip?!, DB 1997, 1-7
- Kirchhof, Paul/ Söhn, Hartmut: Einkommensteuergesetz, Stand 2006
- Kirchhof, Paul: Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319-329
- ders.: Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, in Ebling, Iris (Hrg.), Besteuerung vom Einkommen, DStJG Bd. 24, 2001
- Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993
- dies.: Die Einkommenbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144-149
- Kruse, Heinrich Wilhelm: Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, 1991
- Kupfer, Gerhard: Erschließungsbeiträge im Ertrags-, Umsatz- und Grunderwerbssteuerrecht, KÖSDL 2001, 12914-12921
- Kußmaul, Heinz: Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, 1987
- Lang, Joachim: Prinzipien und Systeme der Besteuerung vom Einkommen, in Ebling, Iris (Hrg.), Besteuerung vom Einkommen, DStJG Bd. 24, 2001
- Lehmann, Matthias: Die Bilanzierung kommunaler Beiträge (Teil I), DB 1985, 397-456
- Littmann, Eberhard/ Bitz, Horst/ Pust, Hartmut: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, Stand August 2008
- Merkert, Hubert/ Koths, Daniel: Die Versteuerung empfangener Baukostenzuschüsse durch die Versorgungswirtschaft, BB 1981, 1310-1315
- Ott, Max: Die ertragsteuerliche Erfassung von Gemeinschaftsanlagen, die Grundstücken dienen, DB 1977, 647-650

- 
- Patzig, Werner: „Steuern – Gebühren – Beiträge und Sonderabgaben“, DÖV 1981, 729-747
- Rössler, Rudolf/ Langner, Johannes/ Simon, Jürgen/ Kleiber, Wolfgang: Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 8. Aufl. 2004
- Saran, Walter: Preußisches Fluchtliniengesetz vom 2. Juli 1875, 2. Aufl. 1926
- von Schanz, Georg: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv 1896, Bd. 13, 1
- Schilling, Claudia: Bauten auf fremden Grundstücken im Einkommensteuerrecht, 1997
- Schmidt, Ludwig: Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2004
- Schoor, Hans Walter: Bilanzierung von Erschließungsbeiträgen, StBp 1997, 239-242
- Schrödter, Hans: Bundesbaugesetz Kommentar, 1973
- Simon, Jürgen/ Cors, Klaus G./ Troll, Max: Handbuch der Grundstückswertermittlung, 4. Aufl. 1997
- Söffing, Günter: Zum Begriff Wirtschaftsgut, JBFStR 1978/79, 199-227
- Söhn, Hartmut: Anschaffungskosten/ Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270-277
- Spindler, Wolfgang: Zur steuerrechtlichen Behandlung nachträglicher Erschließungskosten, DB 1996, 444-446
- Tipke, Klaus/ Lang, Joachim, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002
- Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung Kommentar, Stand September 2008
- Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000; Bd. II, 2. Aufl. 2003
- ders.: Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2-17
- Walz, Rainer W.: Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980
- Wassermeyer, Franz: Der Nießbrauch im Einkommensteuerrecht, FR 1983, 157-164
- Woerner, Lothar: Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, 490-496
- Wegen der Abkürzungen wird verwiesen auf Kirchner, Hildebert: Abkürzungen für Juristen, 2. Aufl. 1993





