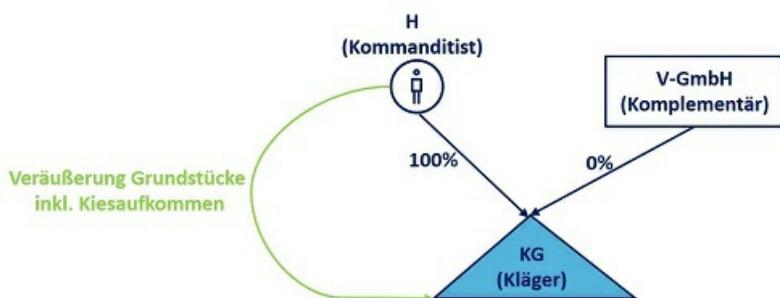


BFH: Absetzungen für Substanzverringering durch eine KG nach Erwerb eines Kiesvorkommens von ihrem Kommanditisten

Eine KG kann Absetzungen für Substanzverringeringen auf einen entgeltlich, vom ihrem 100-beteiligten Kommanditisten, erworbenen Bodenschatz geltend machen, sofern das zugrundeliegende Veräußerungsgeschäft einem Fremdvergleich standhält. Das Veräußerungsgeschäft ist allerdings dann steuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn wesentliche, vertraglich vereinbarte Hauptpflichten der Vertragsparteien nicht eingehalten werden.

Sachverhalt



Sind Absetzungen für Substanzverringering bei einer Personengesellschaft zulässig, wenn der Bodenschatz von einem 100 %-Gesellschafter entgeltlich erworben wurde?

Die Klägerin war eine im Kiesabbau tätige KG. Der Kommanditist H hält 100% der Anteile an der KG. H veräußerte der KG Grundstücke einschließlich des dort enthaltenen Kiesvorkommens. Die KG nahm in den Streitjahren Absetzungen für Substanzverringering („außerplanmäßige Abschreibungen“) auf das erworbene Kiesvorkommen vor.

Das Finanzamt erkannte die Absetzungen für Substanzverringering nicht an. Es entspräche nicht dem Zweck der Absetzungen für Substanzverringering, diese auch dann zu gewähren, wenn ein Bodenschatz gegen Gesellschaftsrechte oder entgeltlich in eine Personengesellschaft eingebracht werde, wenn der Einbringende als Gesellschafter an dieser beteiligt sei. Der Kaufvertrag entspreche zudem nicht dem zwischen Fremden Üblichen und sei deshalb nicht anzuerkennen. Im Gegensatz dazu, lag nach dem FG ein wirksamer, fremdüblicher Vertrag vor. Die KG habe Anschaffungskosten getragen und könne, so das FG, ab dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Kiesvorkommen auch Absetzungen für Substanzverringeringen geltend machen.

Entscheidung

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass ein zur Inanspruchnahme von Absetzungen für Substanzverringering berechtigender Anschaffungsvorgang auch dann vorliegt, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich von ihrem Gesellschafter erwirbt und das Veräußerungsgeschäft einem Fremdvergleich standhält. Im Streitfall ist nach dem BFH der Kaufvertrag zwischen H und der KG über das Kiesvorkommen steuerrechtlich allerdings nicht anzuerkennen, da dessen Durchführung einem Fremdvergleich nicht standhält. Folglich durften die von der KG begehrten Absetzungen für Substanzverringering nicht vorgenommen werden.

Grundlagen (bisherige Rechtsprechung)

Die Möglichkeit der Vornahme von Absetzungen für Substanzverringering ist an das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten geknüpft. Absetzungen für Substanzverringering scheiden daher aus, wenn weder der Steuerpflichtige noch ein Anderer Anschaffungskosten getragen hat. Dementsprechend ist ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in ein Betriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS. 1 EStG zwar mit dem Teilwert anzusetzen; bei dem Abbau des Kiesvorkommens dürfen

Absetzungen für Substanzverringerung jedoch nicht vorgenommen werden (vgl. u.a. Beschluss des Großen Senat des BFH vom 04.12.2006, GrS 1/05).

Demgegenüber liegt ein die Berechtigung zu Absetzungen für Substanzverringerung begründender Anschaffungsvorgang vor, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich von ihrem Gesellschafter erwirbt. Die Übertragung des Kiesvorkommens, das dem Gesellschafter der Personengesellschaft gehört, in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ist allerdings nur dann als Veräußerung durch den Gesellschafter und als Anschaffung durch die Gesellschaft und nicht als Einlage zu werten, wenn sich der Vorgang seinem wirtschaftlichen Gehalt nach wie eine im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten übliche Veräußerung von einem Rechtssubjekt an ein anderes Rechtssubjekt darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 04.02.2016, IV R 46/12).

Keine steuerrechtliche Anerkennung des Kaufvertrags

Der BFH bestätigt in seiner Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung (vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 04.02.2016, IV R 46/12) und stellt fest, dass die KG infolge der Anschaffung des Kiesvorkommens zur Vornahme von Absetzungen für Substanzverringerung berechtigt wäre, wenn der zwischen ihr und H geschlossene Kaufvertrag steuerrechtlich anzuerkennen wäre. Entgegen der Auffassung des FG sei dieser Kaufvertrag steuerrechtlich allerdings nicht anzuerkennen.

Verträge zwischen einem Gesellschafter und der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, müssen dem Fremdvergleich standhalten, um steuerrechtlich anerkannt zu werden (z.B. BFH, Urteil vom 05.06.2014, IV R 26/11). Die steuerliche Anerkennung als Veräußerungsgeschäft setzt danach voraus, dass die Vereinbarung klar und ernstlich gewollt ist, rechtswirksam geschlossen wurde und auch dementsprechend durchgeführt wird. Inhalt und Durchführung der Vereinbarung müssen dem entsprechen, was unter fremden Dritten üblich ist.

Nach dem BFH hält die Durchführung des o.g. Kaufvertrags einem Fremdvergleich aus den folgenden Gründen nicht stand: Die Nicht-Einhaltung des vertraglich vereinbarten Fälligkeitstermins der Kaufpreiszahlung hatte für die KG keine Verzugszinsen zur Folge. Während vertraglich die Nutzung des Kiesvorkommens für eigene Zwecke erst ab dem Zeitpunkt der vollständigen Kaufpreiszahlung vorgesehen war, hatte die KG das Kiesvorkommen bereits unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrags auf eigene Rechnung verkauft. Auch wurden die vertraglichen Regelungen hinsichtlich eines sich bei der Vermessung der Grundstücke ergebendes Mehr- oder Mindermaßes nicht eingehalten.

Nach dem BFH betreffen die dargelegten Vollzugsmängel (Kaufpreiszahlung und Besitzübergang) die Hauptpflichten der Vertragsbeteiligten und greifen in erheblicher Weise zulasten des H in die vereinbarte Risikoverteilung ein. Während der Vertrag einen Abbau des Kiesvorkommens auf Rechnung der KG erst nach vollständiger Kaufpreiszahlung vorsieht, erfolgte dieser tatsächlich bereits unmittelbar nach Vertragsschluss, ohne dass die KG zu diesem Zeitpunkt irgendwelche Zahlungen auf den Kaufpreis erbracht hatte. Eine solche Vertragsdurchführung könne folglich nicht als fremdüblich angesehen werden.

Betroffene Normen

§ 7 GewStG, § 7 EStG, § 11d EStDV

Streitjahre 2014 & 2015

Anmerkungen

Andere Auffassung der Finanzverwaltung in Bezug auf die Anwendung des § 11d Abs. 2 EStDV

Nach § 11d Abs. 2 EStDV sind bei Bodenschätzen, die der Steuerpflichtige auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat, Absetzungen für Substanzverringerung nicht zulässig. Während nach dem BFH im Streitfall aufgrund des entgeltlichen Erwerbs (der Grundstücke einschließlich des Kiesvorkommens) § 11d Abs. 2 EStDV der Inanspruchnahme von Absetzungen für Substanzverringerung nicht entgegensteht, hatte sich die Finanzverwaltung für eine Anwendung des § 11d Abs. 2 EStDV nicht nur auf Einlagefälle, sondern auch auf Fälle der Einbringung des Bodenschatzes in eine Personengesellschaft gegen sonstiges Entgelt ausgesprochen, soweit die Einkünfte aus dem Abbau des Bodenschatzes auch nach der Einbringung dem einbringenden Gesellschafter zuzurechnen sind (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 20.01.2009, S 2134.1.1-3/5 St32/St33).

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 23.07.2019, 12 K 1055/19

Fundstelle

BFH, Urteil vom 01.09.2022, [IV R 25/19](#), BStBl II 2023 S. 695

Weitere Fundstellen

Großer Senat des BFH, Beschluss vom 04.12.2006, GrS 1/05, BStBl. II 2007, S. 508

BFH, Urteil vom 04.02.2016, IV R 46/12, BStBl. II 2016, S. 607, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 05.06.2014, IV R 26/11, BStBl. II 2014, S. 886

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 20.01.2009, S 2134.1.1-3/5 St32/St33

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.