

BFH: Keine Absetzung für Substanzverringering ohne Anschaffungskosten

Die Absetzung für Substanzverringering setzt zwingend das Vorliegen von Anschaffungskosten voraus. Sie ist, wie Teilwertabschreibungen, auch dann nicht zulässig, wenn aufgrund der Verpachtung der Substanzausbeute an einen Dritten die Substanz, z.B. ein Kiesvorkommen, nicht selbst abgebaut wird.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren alleiniger Kommanditist A war. Im Streitjahr 1993 übertrug A ein in seinem Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen an die Klägerin gegen eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto II. Die Klägerin verpachtete das Kiesvorkommen zur Substanzausbeute. Den Pachterlösen stellte die Klägerin Absetzungen für Substanzverringering (AfS) gegenüber, die das Finanzamt und später das FG nicht anerkannten.

Entscheidung

Das FG habe im Ergebnis zu Recht entschieden, dass es sich bei der Übertragung des Kiesvorkommens um eine Einlage gehandelt habe mit der Folge, dass die Klägerin das Kiesvorkommen in ihrer Gesamthandelsbilanz mit dem Teilwert anzusetzen hatte, aber für die Abbau bedingte Substanzverringering keine AfS nach § 7 Abs. 6 EStG oder eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG vornehmen durfte.

Es liege keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher Vorgang vor, wenn der Wert des in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts wie im Streitfall allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben werde (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.2015).

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.12.2006 sei ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Zuführung zu einem Betriebsvermögen zwar gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Halbs. 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen; bei dem Abbau des Kiesvorkommens dürfen AfS jedoch nicht vorgenommen werden, da dies der gesetzgeberischen Grundentscheidung widerspreche, den Abbauertrag stets der Besteuerung zu unterwerfen.

Werde das Kiesvorkommen im Privatvermögen (Regelfall) entdeckt, dürfe der Steuerpflichtige, der das Kiesvorkommen einem Dritten im Wege der Verpachtung zum Abbau überlasse, nach § 11d Abs. 2 der EStDV keine AfS vornehmen. Werde das Kiesvorkommen im Betriebsvermögen (Ausnahme) entdeckt, darf der Steuerpflichtige aus dem eigenen Abbau ebenso wie aus der Überlassung zum Abbau durch einen Dritten bereits nach den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften mangels auf die Substanz entfallender Anschaffungskosten keine AfS vornehmen. Nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung unterliegen damit beim Abbau von Bodenschätzen der Abbauertrag selbst bzw. die Einnahmen aus der Überlassung des Abbaus an einen Dritten stets der Besteuerung. Dieser gesetzgeberischen Grundentscheidung müsse dann aber auch Rechnung getragen werden, wenn das im Privatvermögen entdeckte Kiesvorkommen vor seinem Abbau bzw. vor seiner Überlassung zum Abbau durch einen Dritten aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen (unentgeltlich) eingelegt werde. Zwar sei das Kiesvorkommen als materielles Wirtschaftsgut in diesem Fall nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Um die gesetzgeberische Grundentscheidung sicherzustellen, den Abbauertrag selbst bzw. die Einnahmen aus der Überlassung des Abbaus an einen Dritten stets der Besteuerung zu unterwerfen, können auch in diesem Fall bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Abbau bzw. der Überlassung zum Abbau durch einen Dritten keine AfS aufwandswirksam berücksichtigt werden.

Auch stehe der Annahme einer gesetzgeberischen Grundentscheidung nicht entgegen, dass diese Entscheidung für im Privatvermögen entdeckte Bodenschätze nicht in einem formellen Parlamentsgesetz, sondern mit § 11d Abs. 2 EStDV in einer Rechtsverordnung getroffen wurde. Im Streitjahr entsprach es jedenfalls dem klar erkennbaren Willen des

Gesetzgebers, für den Abbau von Bodenschätzen keine AfS zu gewähren, die der Steuerpflichtige entdeckt habe, für die also weder er selbst noch ein anderer Anschaffungskosten getragen habe.

Abweichendes lasse sich auch § 7 Abs. 6 EStG nicht entnehmen, demzufolge bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, § 7 Abs. 1 EStG entsprechend anzuwenden sei. Wie sich aus der Bezugnahme auf § 7 Abs. 1 EStG ergebe, der die Möglichkeit der Vornahme von Absetzungen für Abnutzung an das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten knüpfe, setze auch Abs. 6 voraus, dass AfS nur möglich seien, wenn irgendjemand Anschaffungskosten getragen habe. Auch das objektive Nettoprinzip gebiete nicht den Abzug von AfS, wenn niemand Aufwendungen für das entsprechende Wirtschaftsgut getragen habe.

Betroffene Normen

§ 7 Abs. 6 EStG, § 11d Abs. 2 EStDV

Streitjahr 1993

Anmerkung

Das BMF (Schreiben vom 26.07.2016) wendet das Urteil – soweit es um die Feststellung des BFH geht, dass bei Einbringung gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher Vorgang vorliegt – in allen noch offenen Fällen an (Übergangsregelung bis zum 31.12.2016).

Vorinstanz

FG München, Urteil vom 06.11.2012, 13 K 943/09, EFG 2013, S. 421

Fundstelle

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

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom [26.07.2016](#)

BFH, Urteil vom 29.07.2015, IV R 15/14, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 04.12.2006, GrS 1/05, BStBl II 2007, S. 508

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.