

Urteil vom 04. Februar 2016, IV R 46/12

Absetzung für Substanzverringerung setzt Anschaffungskosten voraus

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Halbs 1, EStG § 7 Abs 6, EStG § 51 Abs 1 Nr 2 Buchst p, EStDV § 11d Abs 2

vorgehend FG München, 05. November 2012, Az: 13 K 943/09

Leitsätze

Legt der Kommanditist ein in seinem Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen in die KG ein, hat diese das Kiesvorkommen mit dem Teilwert anzusetzen. AfS und Teilwertabschreibungen sind auch dann nicht zulässig, wenn die KG das Kiesvorkommen nicht selbst abbaut, sondern einem Dritten zur Substanzausbeute verpachtet (Anschluss an Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 6. November 2012 13 K 943/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine 1992 gegründete und im Januar 1993 in das Handelsregister eingetragene GmbH & Co. KG mit Wirtschaftsjahr vom 1. April bis zum 31. März. Unternehmensgegenstand ist der Erwerb und die Verpachtung von Grundstücken mit Kiesvorkommen und alle sonstigen damit zusammenhängenden Geschäfte. Komplementärin der Klägerin ist eine vermögensmäßig nicht beteiligte GmbH, der die Geschäftsführung der Klägerin obliegt. Alleiniger Kommanditist war in den Streitjahren (1993 und 1996) A und seit dessen Tod im Jahr 2001 B.

2 Der Gesellschaftsvertrag (GV) der Klägerin enthält u.a. folgende Regelungen:

"§ 5 Gesellschafter, Kapitalanteile, Einlagen, Haftsummen

1. ...

2. Kommanditist ist ... <A> mit einem Kapitalanteil von 100.000 DM. Der Kommanditist erbringt seinen Kapitalanteil durch Geldeinlage bei Abschluß dieses Gesellschaftsvertrages. Der Kapitalanteil bildet das Festkapital des Gesellschafters im Sinne dieses Vertrages.

§ 6 Konten der Gesellschafter

1. Für jeden Gesellschafter wird ein festes Kapitalkonto bei der Gesellschaft gebildet, das seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und an den Gesellschaftsrechten widerspiegelt. Dieses Kapitalkonto entspricht beim Kommanditisten der zum Handelsregister angemeldeten Hafteinlage (Kapitalkonto I).

2. Ferner wird für jeden Gesellschafter ein Verrechnungskonto eingerichtet, über das der Verrechnungsverkehr zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern abgewickelt wird. Auf diesem Konto werden Gewinn- und Verlustanteile sowie Einlagen und Entnahmen erfaßt (Kapitalkonto II). Guthaben und Schulden ... werden nicht verzinst."

3 Nach § 9 Abs. 6 GV gewähren "je 1.000 DM Kapitalkonto gemäß § 6 Abs. 1" eine Stimme.

- 4 A war in den Streitjahren zugleich Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, zu dem mehrere Grundstücke mit Kiesvorkommen gehörten.
- 5 **Streitjahr 1993**
- 6 Mit einem als "Vertrag über die Einbringung von Grundbesitz in eine Kommanditgesellschaft" bezeichneten notariellen Vertrag vom August 1992 verpflichtete sich A, aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Teilflächen sowie das in deren Boden vorhandene Kiesvorkommen (Abbaugbiet 1) einschließlich des Rechts der Wiederverfüllung an die Klägerin zu übereignen. Der Wert der Grundstücke sollte deren Buchwerten im Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entsprechen. Der Wert des im Boden vorhandenen Kiesvorkommens einschließlich des Rechts der Wiederverfüllung wurde nach Nr. 3 des Vertrags pauschal mit einem Betrag von ... Mio. DM angesetzt und in der Bilanz der Klägerin als Anlagevermögen ausgewiesen. Sowohl der Wert der Grundstücke als auch der Wert des Kiesvorkommens wurden --Nr. 3 des Vertrags entsprechend-- ausschließlich dem Kapitalkonto II des A gutgeschrieben.
- 7 Im September 1992 verpachtete die Klägerin die Grundstücke zur Substanzausbeute an einen Abbaununternehmer, dem bereits 1991 für die Grundstücke eine Abbaugenehmigung für das Kiesvorkommen erteilt worden war.
- 8 Mit der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1993 erklärte die Klägerin einen Verlust aus Gewerbebetrieb. Den Umsatzerlösen aus dem Pachtvertrag stellte sie dabei u.a. Absetzungen für Substanzverringerung (AfS) in Höhe von ... DM gegenüber.
- 9 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung u.a. für das Streitjahr 1993 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 2. Juli 1997 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Feststellungsbescheid, in dem die geltend gemachten AfS nicht mehr berücksichtigt wurden.
- 10 **Streitjahr 1996**
- 11 Mit notariell beurkundetem und als "Kaufvertrag" bezeichnetem Vertrag vom Mai 1995 übereignete A eine weitere Teilfläche aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie das darin enthaltene Kiesvorkommen und das Recht zur Wiederverfüllung an die Klägerin. Der "Kaufpreis" sollte für das Kiesvorkommen und das Recht der Wiederverfüllung pauschal ... Mio. DM betragen. Ausweislich des Vertrags wurde "auf die Vereinbarungen von Verzugszinsen und die Unterwerfungserklärung ... ausdrücklich verzichtet". Die Klägerin aktivierte das Kiesvorkommen (Abbaugbiet 2) in ihrer Bilanz entsprechend. Der "Kaufpreis" in Höhe von insgesamt ... DM war laut Bestätigung des Notars im Juni 1995 zur Zahlung fällig. In den Jahresabschlüssen der Klägerin zum 31. März 1996 und zum 31. März 1997 wurde auf dem Konto "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter" eine Forderung in Höhe von ... DM ausgewiesen. Eine schriftliche Stundungsvereinbarung wurde nicht geschlossen. Die Tilgung der Verbindlichkeit erfolgte den Angaben des Klägerevertreters im Klageverfahren zufolge zinslos unter Berücksichtigung der Liquidität der Gesellschaft; die Verbindlichkeit sei im Wirtschaftsjahr 2000/2001 vollständig getilgt gewesen.
- 12 Im November 1995 verpachtete die Klägerin auch dieses Grundstück zur Substanzausbeute an den Abbaununternehmer.
- 13 Mit der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1996 erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Erlösen hatte sie dabei AfS hinsichtlich des Kiesvorkommens für das Abbaugbiet 1 in Höhe von ... DM und für das Abbaugbiet 2 in Höhe von ... DM, insgesamt ... DM, gegenübergestellt.
- 14 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung u.a. für das Streitjahr 1996 erging am 23. Juni 1999 ein nach § 164 Abs. 2 AO geänderter Feststellungsbescheid, in dem ein Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr 1996 in Höhe von ... DM festgestellt wurde. Das FA versagte für beide Abbaugbiete die geltend gemachten AfS.
- 15 Einsprüche und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 421 veröffentlicht.
- 16 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 17 Sie beantragt,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 27. Februar 2009 aufzuheben und die Bescheide über die

gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1993 vom 2. Juli 1997 und für 1996 vom 23. Juni 1999 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils auf den Betrag festgestellt werden, der sich ergibt, wenn AfS nach § 7 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG), hilfsweise Teilwertabschreibungen, für 1993 in Höhe von ... DM und für 1996 in Höhe von ... DM für das Abbaugelbiet 1 und in Höhe von ... DM für das Abbaugelbiet 2 berücksichtigt werden.

- 18** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF), das dem Verfahren beigetreten ist, hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 21** I. Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass es sich bei der Übertragung des Grundstücks und des Kiesvorkommens im Streitjahr 1993 um eine Einlage gehandelt hat mit der Folge, dass die Klägerin das Kiesvorkommen in ihrer Gesamthandsbilanz mit dem Teilwert anzusetzen hatte, aber weder in 1993 noch in 1996 für die Abbau bedingte Substanzverringerung AfS nach § 7 Abs. 6 EStG oder eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vornehmen durfte.
- 22** 1. Im Ergebnis zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass A die Grundstücke und das Kiesvorkommen in das Gesamthandsvermögen der Klägerin nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht, sondern unentgeltlich eingelegt hat. Denn der Gegenwert der Wirtschaftsgüter wurde --wie im Vertrag auch ausdrücklich vorgesehen-- ausschließlich dem Kapitalkonto II des A gutgeschrieben. Jedenfalls dies reicht für eine Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nicht aus.
- 23** a) Ein entgeltlicher Erwerb wird nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) u.a. dann angenommen, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung für das eingebrachte Einzelwirtschaftsgut Gesellschaftsrechte gewährt werden. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich auf der Seite des einbringenden Gesellschafters um eine Veräußerung und auf der Seite der übernehmenden Gesellschaft um ein Anschaffungsgeschäft (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, und vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464).
- 24** Für die Frage, ob als Gegenleistung für die Übertragung Gesellschaftsrechte gewährt werden, wird dabei entscheidend darauf abgestellt, ob der Einbringende (erstmalig) einen Gesellschaftsanteil erhält bzw. --im Fall einer bereits bestehenden Mitunternehmerstellung-- ob sein Gesellschaftsanteil erhöht wird. Dies bestimmt sich grundsätzlich nach seinem Kapitalanteil. Denn dieser ist nach dem Regelstatut des Handelsgesetzbuchs (HGB) für die maßgeblichen Gesellschaftsrechte, insbesondere für die Verteilung des Jahresgewinns, entscheidend.
- 25** Die entsprechenden handelsrechtlichen Regelungen sind jedoch weitestgehend abdingbar (vgl. §§ 109, 161 Abs. 2 HGB). Entscheidend sind danach die Regelungen im Gesellschaftsvertrag der erwerbenden Gesellschaft. Diese sehen in der Regel vor, dass sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, nicht nach dem gesamten Kapitalanteil des einzelnen Gesellschafters, sondern (nur) nach dem sog. festen Kapitalanteil richten, der regelmäßig der sog. bedingten Einlage entspricht. Dieser feste Kapitalanteil ist regelmäßig auf dem sog. Kapitalkonto I auszuweisen. Erfolgt die Gegenbuchung für den Erwerb des Wirtschaftsguts auf diesem Konto, so wird von einem Erwerb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, d.h. von einem Veräußerungsgeschäft ausgegangen, was eine Einlage ausschließt.
- 26** Darüber hinaus wird auch dann ein in vollem Umfang entgeltliches Geschäft angenommen, wenn der Wert des zur Erlangung bzw. zur Erweiterung einer Mitunternehmerstellung eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto (z.B. dem Kapitalkonto II) gutgeschrieben oder in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt wird (z.B. BFH-Urteile in BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, und in BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464).
- 27** b) Dahinstehen kann, ob und ggf. in welchem Umfang an der dargestellten Rechtsprechung festgehalten wird (zur fortwährenden Diskussion z.B. Hoffmann, GmbH-Rundschau 2008, 551 ff.; Wendt, Die Steuerberatung 2010, 145, 151; Reiß, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 15 Rz E 170 ff.). Jedenfalls liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher Vorgang vor, wenn der Wert des in das

Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts --wie hier-- allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 IV R 15/14, Deutsches Steuerrecht 2016, 217, BFHE 251, 422; gegen BMF-Schreiben vom 11. Juli 2011 IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, unter I.2.).

- 28** aa) Die Gewährung von Gesellschaftsrechten setzt jedenfalls die erstmalige Einräumung eines Mitunternehmeranteils oder --im Fall einer bereits bestehenden Mitunternehmerstellung-- eine Erhöhung des Kapitalanteils voraus, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten. Das ist regelmäßig der sog. feste Kapitalanteil. Die entsprechende Buchung ist danach zumindest teilweise auf dem Kapitalkonto vorzunehmen, auf dem nach dem maßgeblichen Gesellschaftsvertrag dieser Kapitalanteil auszuweisen ist. Das ist regelmäßig das Kapitalkonto I, nicht aber ein sonstiges Kapitalkonto. Aus dem Umstand, dass bislang auch dann ein in vollem Umfang entgeltlicher Vorgang angenommen wird, wenn der Wert des zur Erlangung bzw. zur Erweiterung einer Mitunternehmerstellung eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto gutgeschrieben wird, kann daher nicht gefolgert werden, dass eine Gewährung von Gesellschaftsrechten immer vorliege, wenn der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts irgendeinem Kapitalkonto gutgeschrieben wird.
- 29** bb) Soweit es in dem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 713, unter I.1. heißt, dass als maßgebliche Gesellschaftsrechte --neben dem Gewinnbezugsrecht-- auch Entnahmerechte und die Auseinandersetzungsansprüche in Betracht kommen, steht dies der hier vertretenen Auffassung nicht entgegen. Auch wenn im Einzelfall --insoweit abweichend von § 169 Abs. 1 i.V.m. § 122 HGB-- im Gesellschaftsvertrag einer KG für Kommanditisten ein gewinnunabhängiges Entnahmerecht geregelt sein kann (z.B. für sog. "Ausschüttungen aus der Liquidität"), richtet sich dessen Umfang regelmäßig --ebenso wie das Gewinnbezugsrecht-- nach dem sog. festen Kapitalanteil des jeweiligen Kommanditisten. Gleiches gilt für die Beteiligung des Gesellschafters an einem etwaigen Liquidationsgewinn der Gesellschaft. Der im Rahmen der Auseinandersetzung dem Gesellschafter zustehende Anspruch auf Rückzahlung der geleisteten Einlage stellt schon im Ansatz kein Gesellschaftsrecht dar, das die Gesellschaft als Entgelt für die Einbringung eines Wirtschaftsguts durch den Gesellschafter gewähren könnte.
- 30** 2. Zu Recht hat das FG auch entschieden, dass die Klägerin das Kiesvorkommen in ihrer Gesamthandsbilanz mit dem Teilwert anzusetzen hatte und weder zu aufwandswirksamen AfS noch zu einer Teilwertabschreibung berechtigt war.
- 31** a) Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05 (BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508) ist ein --wie hier (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449)-- im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Zuführung zu einem Betriebsvermögen zwar gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen; bei dem Abbau des Kiesvorkommens dürfen AfS jedoch nicht vorgenommen werden, da dies der gesetzgeberischen Grundentscheidung widerspricht, den Abbauertrag stets der Besteuerung zu unterwerfen. Der erkennende Senat teilt diese Auffassung und hat daher keinen Anlass, dem Großen Senat des BFH die Frage vorzulegen, ob eine Personengesellschaft, in deren Gesamthandsvermögen ein Gesellschafter einen in seinem Privatvermögen entdeckten und dort zu einem Wirtschaftsgut konkretisierten Bodenschatz eingelegt hat, von diesem mit dem Teilwert anzusetzenden Wirtschaftsgut AfS vornehmen kann.
- 32** Der Teilwert des Bodenschatzes verkörpert das Volumen dessen, was durch den späteren Abbau zu Erträgen führen wird. Der Abbauertrag unterliegt nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung beim Abbau von Bodenschätzen stets der Besteuerung. Wird das Kiesvorkommen im Privatvermögen entdeckt, darf der Steuerpflichtige, der das Kiesvorkommen einem Dritten im Wege der Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zum Abbau überlässt, bei der Ermittlung seiner Verpachtungseinkünfte nach § 11d Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) keine AfS vornehmen. Wird das Kiesvorkommen im Betriebsvermögen entdeckt, was nur ausnahmsweise in Betracht kommt (siehe BFH-Urteil in BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449), darf der Steuerpflichtige bei der Ermittlung seiner gewerblichen Einkünfte --aus dem eigenen Abbau ebenso wie aus der Überlassung zum Abbau durch einen Dritten-- nach den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften mangels auf die Substanz entfallender Anschaffungskosten ebenfalls 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 muss 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 wird. Zwar ist 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.

- 33** b) Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch. Insbesondere steht 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. Dass der Verordnungsgeber sich mit der Regelung in § 11d Abs. 2 EStDV nicht im Rahmen der Ermächtigungsnorm des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p EStG gehalten hätte oder diese Ermächtigungsnorm ihrerseits nicht den Vorgaben des Art. 80 Abs. 1 des Grundgesetzes genüge, macht auch die Klägerin nicht geltend. Hat aber der Verordnungsgeber von einer ihm durch den Parlamentsgesetzgeber übertragenen Regelungsbefugnis in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise Gebrauch gemacht, so muss sich der Parlamentsgesetzgeber diese Regelung wie seine eigene zurechnen lassen. Dass der Verordnungsgeber aufgrund der Ermächtigungsnorm in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p EStG auch eine andere Regelung für AfS bei Bodenschätzen hätte treffen können, die der Steuerpflichtige auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat, und dass er die in § 11d Abs. 2 EStDV für die Streitjahre getroffene Entscheidung jederzeit wieder ändern könnte, steht der Annahme einer gesetzgeberischen Entscheidung in den Streitjahren nicht entgegen. Jeder Gesetzgeber kann eine von ihm getroffene Regelung wieder ändern. Entscheidend ist insofern allein, welche gesetzliche Regelung in den Streitjahren galt. Danach waren bei Bodenschätzen, die der Steuerpflichtige im Privatvermögen entdeckt hat, AfS nach § 11d Abs. 2 EStDV, und bei Bodenschätzen, die er im Betriebsvermögen entdeckt hat, AfS nach den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften nicht zulässig. In den Streitjahren entsprach es danach dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers, für den Abbau von Bodenschätzen keine AfS zu gewähren, die der Steuerpflichtige entdeckt hat, für die also weder er selbst noch ein anderer Anschaffungskosten getragen hat.
- 34** Abweichendes lässt 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 ist. Wie sich aus der Bezugnahme auf § 7 Abs. 1 EStG ergibt, der die Möglichkeit der Vornahme von Absetzungen für Abnutzung an das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten knüpft, setzt auch Absatz 6 voraus, dass AfS nur möglich sind, wenn irgendjemand Anschaffungskosten getragen hat. Auch das objektive Nettoprinzip gebietet nicht den Abzug von AfS, wenn niemand Aufwendungen für das entsprechende Wirtschaftsgut getragen hat.
- 35** c) Entgegen der Auffassung der Klägerin beinhaltet diese Rechtsprechung auch keine unzulässige Rechtsfortbildung.
- 36** Nach ständiger Rechtsprechung stellt die Rechtsfortbildung keine unzulässige richterliche Eigenmacht dar, sofern durch sie der erkennbare Wille des Gesetzgebers nicht beiseitegeschoben und durch eine autark getroffene richterliche Abwägung der Interessen ersetzt wird. Erst eine Interpretation, die als richterliche Rechtsfortbildung den Wortlaut des Gesetzes hintanstellt und sich über den klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt, greift unzulässig in die Kompetenzen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers ein (z.B. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Juli 2012 1 BvR 3142/07, 1 BvR 1569/08, BVerfGE 132, 99). Das ist hier jedoch nicht der Fall. Vielmehr respektiert die Rechtsprechung, derzufolge auch in einem Fall wie dem Streitfall keine AfS aufwandswirksam vorgenommen werden dürfen, gerade den klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers, der AfS für den Abbau von Bodenschätzen nicht gewähren will, die der Steuerpflichtige ohne eigene Anschaffungskosten erworben hat.
- 37** d) Zu Recht hat das FG entschieden, dass die aufgrund des Abbaus eingetretene Verringerung der Substanz des Kiesvorkommens auch nicht durch eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG berücksichtigt werden kann. Denn auch insoweit würde die gesetzgeberisch gewollte Besteuerung der Abbauerträge vereitelt (ebenso bereits BFH-Urteil vom 22. August 2007 III R 8/98, BFH/NV 2008, 33).
- 38** II. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist ferner die Entscheidung des FG, dass auch hinsichtlich des Abbaugebiets 2 kein entgeltliches Geschäft vorliege, da der Kaufvertrag steuerlich nicht anzuerkennen sei mit der Folge, dass auch insoweit die Einlage eines Grundstücks mit Kiesvorkommen vorliege, die die Berücksichtigung von AfS und Teilwertabschreibungen ausschließe.
- 39** 1. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts, das dem Gesellschafter einer Personengesellschaft gehört, in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ist 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 übliche Veräußerung von einem Rechtssubjekt an ein anderes Rechtssubjekt darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1976 IV R 210/72, BFHE 120, 239, BStBl II 1977, 145).

- 40** a) Die steuerrechtliche Anerkennung als Veräußerungsgeschäft setzt danach voraus, dass die Vereinbarung klar und ernstlich gewollt ist, rechtswirksam geschlossen wurde und dementsprechend durchgeführt wird, wobei Inhalt und Durchführung grundsätzlich dem entsprechen müssen, was unter Fremden üblich ist. Für die abschließende Beurteilung ist stets eine Gesamtwürdigung erforderlich. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 2001 IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547, und vom 23. April 2009 IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427).
- 41** Die revisionsrechtliche Überprüfung der Gesamtwürdigung des FG durch den BFH beschränkt sich darauf, ob das FG von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen einbezogen hat und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat.
- 42** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Entscheidung des FG, der Kaufvertrag vom Mai 1995 sei steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da er nicht wie vereinbart vollzogen worden sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Zu Recht hat das FG insoweit entscheidend darauf abgestellt, dass der Vertrag in einem für einen Kaufvertrag wesentlichen Punkt, der Zahlung des Kaufpreises, nicht wie vereinbart durchgeführt wurde, weil der Kaufpreis nicht bei Fälligkeit im Jahr 1995 gezahlt wurde, sondern die vermeintliche Verbindlichkeit noch in der Bilanz auf den 31. März 1997 in voller Höhe ausgewiesen war und Zahlungen auch in den Folgejahren nur entsprechend der Liquidität der Gesellschaft aus den von der Klägerin erzielten Erlösen geleistet wurden. In seine Würdigung hat das FG ferner zutreffend den Umstand mit einbezogen, dass auch keine Vereinbarung über eine Verzinsung des Betrags bis zu seiner Tilgung getroffen wurde. Die Würdigung des FG, dass ein fremder Dritter aufgrund des Vertrags vom Mai 1995 die Bezahlung des Kaufpreises gefordert und kein zinsloses Darlehen auf unbestimmte Zeit gewährt hätte, der Vertrag daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen, sondern von einer Einlage der Grundstücke und des Kiesvorkommens auszugehen sei, ist auf dieser Tatsachengrundlage jedenfalls möglich und lässt keinen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen. Sie bindet den Senat daher nach § 118 Abs. 2 FGO.
- 43** c) Die hiergegen gerichteten Einwände der Klägerin greifen nicht durch. So hat das FG schon nicht festgestellt, dass --abweichend vom notariell beurkundeten Kaufvertrag-- zwischen der Klägerin und A von vornherein eine Tilgungsstreckung und die zinslose Stundung der ausstehenden Beträge vereinbart gewesen sei. Abgesehen davon wäre auch eine solche Vereinbarung insbesondere angesichts des vereinbarten "Kaufpreises" von rund ... Mio. DM zwischen fremden Dritten nicht üblich gewesen. Soweit die Klägerin dem entgegenhält, dass die Akzeptanz von Vertragsbedingungen von einer Vielzahl von Umständen geprägt werde, wie z.B. "auch von der Höhe des Kaufpreises, die im Verhältnis zu Tilgung und Verzinsung steht und diese in den Hintergrund treten lassen kann, aber auch von dem Interesse, sich den Abbau zu sichern", ist der Bezug zum Streitfall nicht erkennbar. So wird ein Verkäufer gerade bei einem "Kaufpreis" von hier rund ... Mio. DM im Fall einer Tilgungsstreckung auf einer Verzinsung und auch auf einer Absicherung seines Zahlungsanspruchs bestehen. Dies gilt umso mehr, als sich das Kiesvorkommen durch den fortschreitenden Abbau zunehmend verringert und so an Wert verliert. Es ist auch nicht ersichtlich, dass ein fremder Dritter in der Situation des A eine zinslose Tilgungsstreckung akzeptiert hätte, um sich den Abbau zu sichern. Zur Sicherung des Abbaus hätte es überhaupt keiner Veräußerung des Kiesvorkommens bedurft, denn A hätte selbst die Grundstücke zum Abbau des darin enthaltenen Kiesvorkommens an einen Abbauunternehmer verpachten können.
- 44** Sind danach auch die Übertragungen in 1995 nicht als entgeltlicher Erwerb, sondern als (unentgeltliche) Einlage zu werten, scheiden auch hinsichtlich des Abbaugebiets 2 im Streitjahr 1996 die aufwandswirksame Berücksichtigung von AfS und eine Teilwertabschreibung aus.
- 45** III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de