

Urteil vom 25. Juli 2012, I R 101/10

Bergwerkseigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer der Bodenschätze - Sonderabschreibung nach dem FöGbG

BFH I. Senat

FöGbG § 3, FöGbG § 4, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, BBergG § 8, BBergG § 9, BBergG § 31, BBergG § 151, BGB § 958, EinigVtr Art 8, EStG § 5, HGB § 242

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 08. Juni 2010, Az: 3 K 1568/04

Leitsätze

1. Das einem Abbauunternehmen übertragene unbefristete und von der Entrichtung einer Förderabgabe befreite Bergwerkseigentum vermittelt regelmäßig dann das wirtschaftliche Eigentum an den betroffenen bergfreien Bodenschätzen, wenn das Unternehmen beabsichtigt, die Vorkommen vollständig zu heben.
2. Der Erwerb der Bodenschätze und damit die Anschaffung unbeweglicher Wirtschaftsgüter berechtigt zu Sonderabschreibungen nach Maßgabe von § 3 i.V.m. § 4 FöGbG 1991.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, deren Zweck es ist, Kiese, Sande, Schotter und Splitt zu gewinnen, aufzubereiten und zu vertreiben, hat mit notariellem Kaufvertrag (KV) vom 8. Mai 1992 von der Treuhandanstalt Berlin (Treuhandanstalt) das Bergwerkseigentum für insgesamt 13 Bergwerksfelder erworben. Gegenstand der Rechte waren Gesteine (im Folgenden auch Bodenschätze) zur Herstellung von Schotter und Split sowie Kiese und Kiessande zur Herstellung von Betonzuschlagstoffen. Die Treuhandanstalt hatte die Bergwerkseigentumsrechte zuvor aufgrund der Verordnung über die Verleihung von Bergwerkseigentum (BergwEigVerlV) vom 15. August 1990 des Ministerrats der Deutschen Demokratischen Republik (DDR) verliehen erhalten (Gesetzblatt --GBL-- DDR Teil I Nr. 53, 1071; § 1 der Verordnung i.V.m. Anlage Abs. 1 Nr. 9.23 und 9.27). Die der Klägerin übertragenen Gewinnungsrechte sind nach Kapitel V Sachgebiet D Abschn. III Nr. 1 Buchst. d Abs. 3 der Anlage I zu Art. 8 des Einigungsvertrags vom 31. August 1990 (BGBI II 1990, 889) --EinigVtr-- als unbefristete Bergwerkseigentumsrechte i.S. von § 151 des Bundesberggesetzes (BBergG) bestätigt worden.
- 2** Der Kaufpreis belief sich auf 38.225.000 DM; mit diesem Betrag waren auch die Forderungen der Treuhandanstalt in Höhe von 725.000 DM wegen der in der Zeit von Januar 1992 bis zum Vertragsabschluss von der Klägerin entnommenen Bodenschätze abgegolten (§ 2 KV). Nach Maßgabe des § 6 KV (Rückfallregelung) konnte die Treuhandanstalt die Rückübertragung des Bergwerkseigentums verlangen, wenn die Gewinnung nicht innerhalb von drei Jahren nach Vertragsschluss (Übergabestichtag) aufgenommen oder der regelmäßige Abbau für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren unterbrochen würde. Für den Fall der Weiterveräußerung (Verwertung) der Gewinnungsrechte innerhalb von fünf Jahren nach Kaufvertragsschluss hatte die Klägerin nach § 7 KV (Spekulationsklausel) einen ihre eigene Kaufpreisverpflichtung übersteigenden Mehrerlös an die Treuhandanstalt abzuführen; im Falle einer späteren, jedoch innerhalb von zehn Jahren nach Vertragsschluss vereinbarten Weiterveräußerung sollte sich die Auskehrung auf 50 % des Mehrerlöses reduzieren.
- 3** Im Jahresabschluss für 1992 berücksichtigte die Klägerin Sonderabschreibungen auf das Bergwerkseigentum nach § 4 i.V.m. § 3 des Fördergebietsgesetzes vom 24. Juni 1991 (BGBI I 1991, 1322) --FöGbG 1991-- in Höhe von 18.769.973,80 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Sonderabschreibungen unter Hinweis auf den Erlass des Ministeriums der Finanzen Sachsen-Anhalt vom 23. September 1996 42-S 1988-22 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 1651) nicht an.
- 4** Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage gegen die hiernach geänderten Steuerbescheide blieb ohne Erfolg

(Urteil des Finanzgerichts --FG-- des Landes Sachsen-Anhalt vom 9. Juni 2010 3 K 1568/04, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1011).

- 5 Mit der vom FG zugelassenen Revision beantragt die Klägerin, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide entsprechend den erstinstanzlichen Anträgen zu ändern.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat verkannt, dass die Klägerin nicht nur das Bergwerkseigentum als immaterielles Wirtschaftsgut erworben hat, sondern dass sie zugleich wirtschaftliche Eigentümerin der Bodenschätze als unbewegliche Wirtschaftsgüter geworden ist und hierfür die Sonderabschreibungen nach § 3 i.V.m. § 4 FöGbG 1991 in Anspruch nehmen konnte. Die bisherigen tatrichterlichen Feststellungen zu den Anschaffungskosten reichen allerdings nicht aus, um durcherkennen zu können.
- 8 1. Nach § 1 FöGbG 1991 können für begünstigte Investitionen i.S. der §§ 2 und 3 FöGbG 1991, die im Fördergebiet durchgeführt werden, u.a. Sonderabschreibungen nach § 4 in Anspruch genommen werden. Zu den begünstigten Maßnahmen gehören zum einen nach § 2 FöGbG 1991 die Anschaffung und Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, zum anderen nach § 3 FöGbG 1991 die Anschaffung und die Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern sowie Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten an abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Satz 1). Die Anschaffung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die beim Erwerber nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, ist nach Satz 2 der Vorschrift nur begünstigt, wenn für das Wirtschaftsgut weder Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990) noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen worden sind und das Wirtschaftsgut bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Die Sonderabschreibungen betragen nach § 4 Abs. 1 Satz 1 FöGbG 1991 bis zu 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter oder der Herstellungskosten, die für die nachträglichen Herstellungsarbeiten aufgewendet worden sind. Sie können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten und in den folgenden vier Jahren beansprucht werden (Satz 2).
- 9 2. Die Vorinstanz hat --ebenso wie die Beteiligten-- die Frage, ob die Klägerin i.S. von § 3 Satz 1 FöGbG 1991 ein abnutzbares und unbewegliches Wirtschaftsgut angeschafft hat, mit Rücksicht auf den Erwerb des Bergwerkseigentums geprüft. Sie hat diese Frage mit der Begründung verneint, dass es sich beim Bergwerkseigentum um ein immaterielles, d.h. um ein nichtkörperliches Wirtschaftsgut handle und Gegenstände dieser Art nach ständiger Rechtsprechung weder beweglich noch unbeweglich sein können.
- 10 3. Nach Auffassung des erkennenden Senats hat die Klägerin aufgrund des mit der Treuhandanstalt geschlossenen Kaufvertrags vom 8. Mai 1992 nicht nur das Gewinnungsrecht (Bergwerkseigentum), sondern zugleich auch das wirtschaftliche Eigentum an den Bodenschätzen (hier: Gesteine, Kiese und Kiessande) erworben. Folge hiervon ist, dass die Klägerin die Bodenschätze als materielle Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) sowie § 242 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 und § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1991) in ihren Steuer- und Handelsbilanzen zu aktivieren hatte (vgl. hierzu eingehend Senatsurteil vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, m.w.N.) und --hieran anknüpfend-- auch das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 3 FöGbG 1991 im Hinblick auf den Erwerb der Bodenschätze zu prüfen ist. Demnach erübrigen sich im Streitfall auch Ausführungen dazu, ob das Bergwerkseigentum zu den materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern zu rechnen ist.
- 11 a) Letzterem steht nicht entgegen, dass nicht nur Sachen, sondern auch Rechte und immaterielle Wirtschaftsgüter zu den in der Handels- und Steuerbilanz zu aktivierenden Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern gehören können (vgl. z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 31. Aufl., § 5 Rz 110 ff.). Zu beachten ist insoweit, dass der Kaufmann in der Handelsbilanz sein Vermögen auszuweisen (§ 242 HGB) und --hiermit übereinstimmend-- auch in seine Steuerbilanz die ihm als Betriebsvermögen zuzurechnenden Wirtschaftsgüter aufzunehmen hat (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG 1990 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1991). Demgemäß ist bei der Bilanzierung von Aktiva zwischen dem Wirtschaftsgut als

Gegenstand der Bilanzierung und dem diesen Ausweis berechtigenden Zurechnungstitel, d.h. der subjektiven Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Vermögenskreis des Bilanzierenden, zu unterscheiden (vgl. dazu Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 300 ff., 510 ff.). Ist hiernach aber nicht fraglich, dass der Grundstückseigentümer das Grundstück, nicht aber sein Eigentumsrecht am Grundstück zu bilanzieren hat, so kann für den Inhaber des Bergwerkseigentums nichts anderes gelten, wenn er aufgrund des ihm verliehenen Gewinnungsrechts zugleich wirtschaftlicher Eigentümer des bezeichneten Bodenschatzes geworden ist. Auch in diesem Fall muss --ungeachtet dessen, dass Gewinnungsberechtigungen grundsätzlich die Eignung zukommt, selbst Gegenstand der Bilanzierung zu sein (vgl. allgemein Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508)-- der Bodenschatz als das in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehende Wirtschaftsgut qualifiziert werden. Im Schrifttum wird deshalb zu Recht darauf hingewiesen, dass Ausbeuterechte nur dann zu aktivieren sind, wenn dem Berechtigten weder das zivilrechtliche noch das wirtschaftliche Eigentum am Mineralvorkommen zusteht (Glade, Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl., § 266 HGB Rz 99; zustimmend Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., HGB § 266 Rz 38).

- 12** b) Die Klägerin ist wirtschaftliche Eigentümerin der in den Verleihungsurkunden ihrer Bergwerkseigentumsrechte bezeichneten Bodenschätze geworden (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 BBergG; § 3 Satz 2 Nr. 5 der Verordnung des Ministerrats der DDR vom 15. August 1990, a.a.O.). Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO sind Wirtschaftsgüter --abweichend von Absatz 1 der Vorschrift-- nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser die tatsächliche Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.
- 13** aa) Das Bundesberggesetz unterscheidet zwischen den grundeigenen und den bergfreien Bodenschätzen; auf letztere erstreckt sich nach § 3 Abs. 2 Satz 2 BBergG das Eigentum am Grundstück nicht. Für solche Vorkommen gewährt das Bergwerkseigentum das absolute und ausschließliche Recht, die in der Verleihungsurkunde bezeichneten Bodenschätze zu gewinnen und das Eigentum hieran zu erwerben (§ 6, § 8 Abs. 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 BBergG). Bis zur Ausübung des Aneignungsrechts (§ 958 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) gelten die Mineralien nach herrschender Meinung als herrenlose Sachen (BFH-Beschluss in BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508; zu Einzelheiten s. Boldt/Weller, Bundesberggesetz, § 3 Rz 9 und § 8 Rz 13).
- 14** (1) Im Streitfall waren die Vorkommen zwar zunächst --unabhängig vom Grundeigentum-- Volkseigentum; das Recht zu ihrer Gewinnung stand der DDR zu (§§ 3, 5 des Berggesetzes der DDR vom 12. Mai 1969, GBl DDR, Teil I 1969, Nr. 5, 29). Aufgrund der BergwEigVerLV wurden der Treuhandanstalt jedoch für die Bodenschätze Bergwerkseigentumsrechte verliehen; hierdurch sind zugleich die Gewinnungsrechte der DDR erloschen (§ 3 Abs. 3 BergwEigVerLV). Die Bergwerkseigentumsrechte sind anschließend mit Kaufvertrag vom 8. Mai 1992 der Klägerin übertragen worden und gemäß Kapitel V Sachgebiet D Abschn. III Nr. 1 Buchst. d Abs. 3 der Anlage I zu Art. 8 EinigVtr als unbefristete Bergwerkseigentumsrechte i.S. von § 151 BBergG bestätigt worden (vgl. hierzu auch § 2 des Gesetzes zur Vereinheitlichung der Rechtsverhältnisse bei Bodenschätzen vom 15. April 1996, BGBl I 1996, 602). Folge hiervon war, dass die Klägerin keine Förderabgabe zu entrichten hatte (§ 151 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 31 BBergG).
- 15** (2) Auch wenn man aus den vorstehenden Regelungszusammenhängen ableitet, dass die von den Bergwerkseigentumsrechten der Klägerin erfassten Vorkommen zu herrenlosen Sachen (§ 958 BGB) geworden sind, wird hierdurch nicht ausgeschlossen, dass die Klägerin schon vor der Gewinnung der Bodenschätze als deren wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen war. Obgleich § 39 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 AO offensichtlich von dem Grundfall ausgeht, dass das in Frage stehende Wirtschaftsgut einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzuordnen ist, hindert dies nicht die Annahme wirtschaftlichen Eigentums an herrenlosen Sachen. Nach der Rechtsprechung umschreibt § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Mehrzahl ungleichartiger Rechtslagen, die den Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Position verschaffen; ihre Anwendung erfordert deshalb die Bildung von Fallgruppen und deren wertende Zuordnung (BFH-Urteile vom 27. November 1996 X R 92/92, BFHE 182, 104, BStBl II 1998, 97; vom 24. Juni 2004 III R 50/01, BFHE 206, 551, BStBl II 2005, 80). Sind hiernach aber Substanzausbeuterechte geeignet, das wirtschaftliche Eigentum an den zivilrechtlich dem Grundstückseigentümer zustehenden Vorkommen --d.h. den grundeigenen sowie nicht dem Bundesberggesetz unterstehenden Bodenschätzen-- zu begründen (vgl. die Nachweise bei Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 39 AO Rz 72), so muss Gleiches erst recht für bergfreie Mineralien gelten, an denen das zivilrechtliche Eigentum erst durch die Inbesitznahme des Bergwerkseigentümers begründet wird (§ 958 BGB; im Streitfall i.V.m. § 955 BGB).
- 16** bb) Im Streitfall sind die für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums erforderlichen Voraussetzungen gegeben.

- 17** (1) Der Senat neigt dazu, dass die in Frage stehenden Vorkommen als materielle Wirtschaftsgüter bereits dadurch entstanden sind, dass der Treuhandanstalt die entsprechenden Bergwerkseigentumsrechte verliehen wurden (Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 15. Dezember 1999 1 K 116/98, EFG 2000, 306). Hierfür spricht insbesondere, dass in der jeweiligen Verleihungsurkunde u.a. die Größe und Begrenzung des Bergwerksfelds unter Verweis auf den Lageriss genau anzugeben sowie die betroffenen Bodenschätze zu bezeichnen waren (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 5 BergwEigVerlV). Dies kann jedoch letztlich offenbleiben, da die Bodenschätze mit dem Beginn ihrer Aufschließung, spätestens aber mit der entgeltlichen Übertragung des Bergwerkseigentums auf die Klägerin als Wirtschaftsgüter greifbar geworden sind. Letzteres wird allgemein angenommen, wenn ein Abbauunternehmen ein Grundstück einschließlich des (z.B. grundeigenen) Bodenschatzes erwirbt und für den Bodenschatz ein gesondertes Entgelt zahlt (Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 464; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 7. Oktober 1998, BStBl I 1998, 1221). Nichts anderes kann für den Erwerb des Bergwerkseigentums gelten. Das Bergwerkseigentum vermittelt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) eine dem Grundstückseigentum vergleichbare Rechtsstellung (BGH-Urteil vom 19. September 2008 V ZR 28/08, BGHZ 178, 90); mit seiner entgeltlichen Übertragung auf die Klägerin ist deshalb auch der Bodenschatz zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht worden (vgl. dazu auch BFH-Urteile vom 23. Juni 1977 IV R 17/73, BFHE 123, 140, BStBl II 1977, 825; vom 24. Januar 2008 IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449, m.w.N.).
- 18** (2) Die der Klägerin zustehenden Rechte wiesen sie als wirtschaftliche Eigentümerin der Bodenschätze aus, da ihr als Inhaberin des i.S. von § 151 BBergG übergeleiteten Bergwerkseigentums das unwiderrufliche und unbefristete Recht zustand, die betroffenen bergfreien Vorkommen auszubeuten und das Eigentum an den gehobenen Bodenschätzen zu erwerben. Dieser Einschätzung steht weder entgegen, dass die Treuhandanstalt nach Maßgabe des § 6 KV die Rückübertragung des Bergwerkseigentums hätte verlangen können, wenn der regelmäßige Abbau für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren unterbrochen worden wäre, noch lässt sich ihr entgegenhalten, dass für den Fall der Weiterveräußerung der Gewinnungsrechte innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren nach Kaufvertragsschluss die Klägerin etwaige ihre eigenen Kaufpreisverpflichtungen übersteigenden Mehrerlöse an die Treuhandanstalt ganz oder teilweise hätte abführen müssen (§ 7 KV). Beide Vertragsregelungen sind bereits deshalb nicht geeignet, die Erlangung wirtschaftlichen Eigentums an den Vorkommen zu hindern, weil die wertende Zuordnung dieser Rechtsstellung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO am Regelfall, d.h. an dem für die jeweilige Gestaltung typischen Geschehensablauf auszurichten (Fischer in HHSp, § 39 AO Rz 52, m.w.N.) und bei einem Abbauunternehmen zu vermuten ist, dass alle abbauwürdigen Lagerstätten zur Ausbeutung bestimmt sind (BFH-Urteil in BFHE 123, 140, BStBl II 1977, 825 zu 1.b). Demnach ist auch im Streitfall davon auszugehen, dass die Klägerin nicht beabsichtigte, ihre Abbaurechte --verbunden mit der Verpflichtung zur Auskehrung des Mehrerlöses-- weiterzuveräußern, sondern die Vorkommen vollständig zu heben. Anhaltspunkte für hiervon abweichende unternehmerische Erwägungen der Klägerin ergeben sich weder aus der vorinstanzlichen Entscheidung noch aus dem Vortrag der Beteiligten im Revisionsverfahren.
- 19** c) Gegen die Aktivierung der Bodenschätze in den Bilanzen der Klägerin lässt sich nicht einwenden, dass nach ständiger Rechtsprechung die für grundeigene und für nicht dem Bundesberggesetz unterfallende Bodenschätze (Grundeigentümerbodenschätze) geschlossenen Ausbeuteverträge als Pachtverträge zu qualifizieren und deshalb nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als schwebende Geschäfte zu behandeln sind, die jedenfalls bis zur vollständigen Erbringung der Sach- oder Dienstleistung nicht bilanziert werden dürfen (z.B. BFH-Urteil vom 25. Oktober 1994 VIII R 65/91, BFHE 176, 359, BStBl II 1995, 312). Im Streitfall kann offenbleiben, ob sich aus dieser Rechtsprechung Auswirkungen auf die Beurteilung des Erwerbs von Bergwerkseigentum ergeben, wenn der Inhaber der Bewilligung (Bergwerkseigentümer) für die gewonnenen bergfreien Bodenschätze eine Förderabgabe nach § 31 BBergG zu entrichten hat; gleichfalls ist nicht darauf einzugehen, ob das Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte --weiter gehend-- auch die Annahme hindert, dass der Betroffene ein Wirtschaftsgut erworben habe (ablehnend z.B. BFH-Urteil vom 4. Juni 1991 X R 136/87, BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70; zum Streitstand s. Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 244d). Beides kann vorliegend unentschieden bleiben, weil die Klägerin mit einer Förderabgabe nach § 31 BBergG nicht belastet war (§ 151 Abs. 2 Nr. 2 BBergG), sondern die Bergwerkseigentumsrechte gegen ein Einmalentgelt erworben hatte. Da zudem die Treuhandanstalt durch die Übertragung der Gewinnungsrechte auch ihre kaufvertraglichen Verpflichtungen vollständig erfüllt hatte (vgl. Blümich/ Buciek, § 5 EStG Rz 244 f.; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 76), war die Klägerin bereits aus diesem Grund nicht nach den für schwebende --d.h. nicht erfüllte-- Geschäfte geltenden Grundsätzen am bilanziellen Ausweis der Bodenschätze gehindert. Ohne Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass das vorinstanzliche Urteil keine Feststellungen zu den Rechtsverhältnissen an den von den Gewinnungsrechten der Klägerin betroffenen Grundstücken enthält. Selbst wenn man insoweit von Fremdeigentum ausgeht und weiterhin annimmt, dass der Grundstücksnutzung selbst ein schwebendes und bilanziell nicht auszuweisendes Geschäft zugrunde lag, würde

hierdurch die Aktivierung der Bodenschätze nicht ausgeschlossen. Zum einen deshalb nicht, weil --wie erläutert-- das Grundstückseigentum die bergfreien Vorkommen nicht erfasst und die auf solche Bodenschätze bezogenen Abbaubefugnisse eine dem "Grundstückseigentum konzeptionell vergleichbare Stellung" mit der Folge eines "vertikalen Gemeinschaftsverhältnisses" begründen (BGH-Urteil in BGHZ 178, 90); zum anderen ist in der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass dem Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte nur der innerhalb des jeweiligen Rechtsverhältnisses anfallende Aufwand unterfällt (BFH-Urteil in BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70).

- 20** d) Hiervon ausgehend sind mit Rücksicht auf den Erwerb der Bodenschätze durch die Klägerin auch die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 3 i.V.m. § 4 FöGbG zu bejahen.
- 21** aa) Die im Boden lagernden Vorkommen gehören --als körperliche (materielle) Gegenstände (BFH-Beschluss in BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508) i.S. von § 3 Satz 1 FöGbG-- nicht nur zu den unbeweglichen Wirtschaftsgütern (BFH-Urteil in BFHE 123, 140, BStBl II 1977, 825); sie sind aufgrund ihres bestimmungsgemäßen Abbaus (Verschleißes) auch zu den abnutzbaren Wirtschaftsgütern zu rechnen (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508; BFH-Urteile vom 10. August 1978 V R 17/73, BFHE 126, 28, BStBl II 1979, 20; vom 27. Juni 1978 VIII R 12/72, BFHE 125, 528, BStBl II 1979, 38; vom 9. August 1989 X R 133/87, BFHE 158, 321, BStBl II 1990, 50; Schmidt/ Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 192). Nach der Rechtsprechung sind vom Abbauunternehmen noch nicht abgebaute Bodenschätze nicht dem Umlaufvermögen, sondern dem Anlagevermögen zuzuordnen (ausführlich BFH-Urteil in BFHE 123, 140, BStBl II 1977, 825; Blümich/Buciek, § 5 Rz 467). Im Übrigen kommt es auf Letzteres im Streitfall nicht an, da nach dem Urteil des BFH vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07 (BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799) zu den i.S. von § 3 FöGbG begünstigten Wirtschaftsgüter auch solche des Umlaufvermögens gehören.
- 22** bb) Soweit das FG eingewandt hat, dass im Hinblick auf die Überschrift des § 3 FöGbG 1991 ("Baumaßnahmen") sowie Sinn und Zweck der Regelung nur Baumaßnahmen, nicht aber die Anschaffung oder Herstellung sonstiger unbeweglicher Wirtschaftsgüter (wie z.B. Kiesvorkommen) begünstigt seien (ebenso Erlass des Ministeriums der Finanzen Sachsen-Anhalt in DStR 1996, 1651; Blümich/Stuhrmann, § 3 FördG Rz 9a), kann der Senat sich dieser Auffassung nicht anschließen (ebenso Paus, Steuerliche Fördermaßnahmen in den neuen Ländern, 3. Aufl., S. 31 f.). Die Ansicht verkennt bereits im Ausgangspunkt, dass sich den Gesetzesmaterialien zum Steueränderungsgesetz 1991 vom 24. Juni 1991 (BGBl I 1991, 1322), mit dem die Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz eingeführt worden sind, die behauptete Begrenzung des Förderzwecks nicht entnehmen lässt (vgl. BTDrucks 12/562, S. 55 und 72). Hinzu kommt, dass der subjektive Wille der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen nach ständiger Rechtsprechung für die Gesetzesauslegung nur insofern von Bedeutung sein kann, als er im Gesetz selbst einen hinreichend sicheren Ausdruck gefunden hat (z.B. BFH-Urteile vom 14. Mai 1991 VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167; vom 27. September 2006 IV R 50/98, BFH/NV 2007, 239; vom 10. August 2011 I R 45/10, BFHE 234, 412, BStBl II 2012, 118). Auch dies wäre vorliegend selbst dann zu verneinen, wenn man mit der Ansicht der Finanzverwaltung von einem auf die Förderung von Baumaßnahmen beschränkten Zweck des § 3 FöGbG ausgeht, da nach dem Wortlaut der Vorschrift kein Zweifel daran bestehen kann, dass sie nicht nur die Anschaffung von Gebäuden, sondern auch den Erwerb sonstiger unbeweglicher Wirtschaftsgüter jedenfalls dann begünstigt hat, wenn diese --wie im Streitfall die von der Klägerin erworbenen Bodenschätze-- beim Erwerber zu seinem Betriebsvermögen gehören. Nichts anders ergibt sich schließlich daraus, dass § 3 FöGbG mit "Baumaßnahmen" überschrieben ist. Zwar gehört eine von der gesetzgebenden Körperschaft mitbeschlossene amtliche Gesetzesüberschrift zum Inhalt des Gesetzes und kann zu dessen Auslegung heranzuziehen sein. Bei einem Widerspruch zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzesüberschrift ist dem Gesetzeswortlaut jedoch stets der Vorrang einzuräumen, weil der Überschrift die Aufgabe zufällt, den Gesetzesinhalt allgemein zu kennzeichnen und damit gewöhnlich einen Kompromiss zwischen Genauigkeit und Länge erfordert (BFH-Urteile vom 11. Januar 1984 II R 187/81, BFHE 140, 312, BStBl II 1984, 327; vom 24. Januar 2008 III R 9/05, BFHE 221, 383, BStBl II 2008, 688). Demgemäß ist es auch vorliegend ausgeschlossen, den Umfang der begünstigten Investitionen entgegen dem eindeutigen Wortlaut des § 3 FöGbG allein aufgrund der Gesetzesüberschrift einzuschränken.
- 23** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Die Klägerin begehrt auf der Grundlage eines Abschreibungssatzes von 50 % Sonderabschreibungen nach § 3 i.V.m. § 4 FöGbG in Höhe von 18.769.973,80 DM. Die vom FG festgestellten Anschaffungskosten belaufen sich hingegen nur auf 37.500.000 DM. Die Vorinstanz wird deshalb im zweiten Rechtsgang die für den Erwerb der Bodenschätze insgesamt angefallenen Anschaffungskosten (einschl. der Anschaffungsnebenkosten) festzustellen haben.