



Infobrief

„Ertragsteuerliche Behandlung von Bodenschätzen, insbesondere von Kiesvorkommen“

Die Steuerkanzlei Dr. Siegel ist in Zorneding zu Hause. Zorneding liegt auf einer Endmoräne, im Übergang zur Münchner Schotterebene. Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass nach einer relativ dünnen Schicht von Humus Schotter, also Kies, zum Vorschein kommt und dieser recht einfach abbaubar ist. Zahlreiche Kieswerke zeugen davon, und auch mancher Badesee ist das Ergebnis jahrelangen Kiesabbaus.

Kiesabbau ist auch aus ertragsteuerlicher Sicht relevant. Dieser Artikel beleuchtet die steuerlichen Folgen von Kiesabbau. Dabei wird unterschieden, ob sich das Grundstück, in dem sich der Bodenschatz Kies befindet, zum steuerlichen Betriebs- oder Privatvermögen gehört.

Allgemeines

Bodenschätze wie Kies, Sand, Bims, etc. bilden grundsätzlich mit dem Grund und Boden eine Rechtseinheit. Somit stellt grundsätzlich auch der Grund und Boden mit dem Bodenschatz ertragsteuerlich eine Einheit dar. Dies gilt aber nur so lange, wie der Bodenschatz keine eigene Marktfähigkeit erlangt. Diese bekommt er in der Regel durch die Abbaugenehmigung. In diesem Moment wird es zum selbständigen materiellen Wirtschaftsgut.

1. Betriebsvermögen

Befindet sich das Grundstück im ertragsteuerlichen Betriebsvermögen – in der Regel bei Personen mit einer Landwirtschaft - wird der Bodenschatz mit der Abbaugenehmigung Bestandteil der privaten Vermögenssphäre. Wird das Grundstück mit dem Bodenschatz an ein Abbaunternehmen verkauft, für das Grundstück sowie den Bodenschatz ein gesonderter Kaufpreis vereinbart und alsbald mit der Aufschließung des Bodenschatzes begonnen, bleibt



der Gewinn aus der Veräußerung des Bodenschatzes steuerfrei, sofern nicht die Voraussetzungen eines Privaten Veräußerungsgeschäfts gem. § 23 EStG gegeben sind. Der Teil des Veräußerungserlöses, der auf den Grund und Boden entfällt, muss im Rahmen der Gewinnermittlung – in der Regel bei den land- und fortwirtschaftlichen Einkünften - berücksichtigt werden.

Landwirte und Landwirtinnen tun sich in der Regel mental schwer, Flächen zu verkaufen. Regelmäßig wird deshalb mit einem Abbaunternehmen ein Ausbeutevertrag geschlossen, d.h., das Abbaunternehmen beutet den Bodenschatz aus und verfällt danach nach bestimmten Vorgaben die ausgehobenen Flächen. Dieser Ausbeutevertrag stellt einen Pachtvertrag dar. Diese Einnahmen sind somit als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Mangels eigener Anschaffungskosten kann keine Absetzung für Substanzverringerung (AfS) geltend gemacht werden, sodass die Einnahmen im wesentlichen „Gewinn“ bedeuten. Während des Abbaus bleibt der Grund und Boden im steuerlichen Betriebsvermögen.

2. Privatvermögen

Auch bei im steuerlichen Privatvermögen befindlichen Grundstücken, wird der Bodenschatz zum eigenständigen Wirtschaftsgut, wenn die Abbaugenehmigung erteilt wird. Die Veräußerung des Grundstücks mit dem darin enthaltenen Bodenschatz stellt einen ertragsteuerlich nicht relevanten Vorgang vor, außer es liegt ein Privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 23 EStG vor.

Der Abschluss eines Ausbeutevertrages stellt auch hier einen Pachtvertrag dar. Einnahmen daraus sind als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu erfassen, Absetzung für Substanzverringerung werden in der Regel – mangels Anschaffungskosten – nicht möglich sein. Auch hier stellt also die Ausbeutevergütung im Wesentlichen den „Gewinn“ dar.

3. Gestaltungen

Der Umstand, dass die Ausbeutevergütung im Wesentlichen der Einkommensteuer zu unterwerfen ist, treibt viele betroffene Grundstückseigentümer:innen und deren Berater:innen



um. In der Praxis haben sich manche Gestaltungsvarianten entwickelt, die im Rahmen der Ausbeutung des Bodenschatzes eine Absetzung für Substanzverringerung (AfS) ermöglichen sollen oder in anderer Weise die Ausbeuteerträge steuerfrei stellen soll.

a) Verkauf des Grundstücks mit Bodenschatz an das Abbauunternehmen mit einer offenen oder verdeckten Rückkaufoption:

In dieser Gestaltungsvariante verkauft der/die Landwirt:in oder die Privatperson das Grundstück mit Bodenschatz an das Abbauunternehmen. Der Verkauf des Bodenschatzes ist steuerfrei, der Verkauf des Grunds und Bodens ist nur beim Unternehmen steuerpflichtig. Die Parteien vereinbaren – offen oder verdeckt - einen Rückkauf nach Ausbeutung und Verfüllung. Mit einer geschickten Anwendung der Vorschriften des § 6 b EStG soll der Gewinn aus der Veräußerung in den späteren Kauf des Grundes und Bodens wieder reinvestiert werden, sodass der Gesamtvorgang ertragsteuerlich neutral bleiben soll.

Die Finanzverwaltung sieht dies nicht so: Bei einer Rückkaufoption sieht die Finanzverwaltung von vornherein einen Pachtvertrag als abgeschlossen und besteuert dementsprechend.

b) Einbringung der Grundstücke mit Bodenschatz in eine GmbH & Co. KG:

Der/die Grundstückseigentümer:in – in der Regel ein/e Landwirt:in – bringt die Grundstücke mit Bodenschatz in eine gewerblich geprägte KG ein. Einzige/-r Kommanditist:in ist der/die Landwirt:in. Die Werte des Grundstücks und des Bodenschatzes werden dem/der Kommanditist:in auf dem Kapitalkonto II gutgeschrieben. Eine weitere Fallvariante ist die Veräußerung der Grundstücke mit Bodenschatz an die KG mit einem entsprechenden Ausweis einer Verbindlichkeit. Diese Verbindlichkeit wird jedoch nur nach den liquiditätsmäßigen Möglichkeiten der KG getilgt. Die KG verbucht die Ausbeuteerträge als Betriebseinnahmen und nimmt Absetzung für Substanzverringerung vor.

In beiden Fällen hat der BFH (Entscheidung vom 04.02.2016) entschieden, dass keine AfS vorgenommen werden kann. Es liegen Einlagen und keine Anschaffungsgeschäfte vor.



c) Verkauf an nahe Angehörige:

Der/die Grundstückseigentümer:in verkauft das Grundstück mit Bodenschatz an einen nahe/-n Angehörige/-n (z.B. Ehepartner:in). Diese Person schließt mit dem Abbaunternehmen einen Ausbeutevertrag. Weil die angehörige Person Anschaffungskosten für den Bodenschatz hat, nimmt sie AfS in Anspruch.

Verträge mit nahen Angehörigen unterliegen einer besonderen Prüfung bezüglich ihrer steuerlichen Anerkennung. Wird ein solcher Vertrag nur deshalb abgeschlossen, um die Besteuerung der Kiesausbeuteerträge im Ergebnis zu vermeiden, wird das Finanzamt diese Verträge wohl nicht anerkennen. Dafür wird das Gesamtbild der Vertragsdurchführung zu prüfen sein. Insbesondere kommt als Prüfungsansatz in Betracht:

- Wirkt der veräußernde Ehegatte (nahestehende Person) bei der Finanzierung mit.
- Besteht ein Rückübertragungsrecht des Veräußerers.
- Wird der Vertrag wie unter fremden Dritten vereinbart und durchgeführt.

Weiter ist in dieser Gestaltung zu bedenken, dass mit der Veräußerung an ein Abbaunternehmen davon ausgegangen wird, dass alsbald mit einer Aufschließung des Bodenschatzes gerechnet wird. Dies ist bei der Veräußerung an eine Privatperson nicht ohne weiteres der Fall. Hier muss die veräußernde Person darlegen, dass alsbald mit dem Abbau des Bodenschatzes begonnen werden kann. Widrigenfalls droht, dass nur der Grund und Boden (steuerpflichtig) verkauft wird und kein Bodenschatz.

Auch hier gilt: Dieser Artikel kann eine Beratung durch Ihre/-n Steuerberater:in nicht ersetzen. Kontaktieren Sie diese/-n deswegen und holen Sie sich einen auf Ihren Einzelfall zugeschnittenen Rat ein.