

Dr. Dirk E. Meyer, Diplom-Kaufmann, München

Einkommensteuerliche Behandlung von Substanzausbeuteverträgen

A. Problemstellung

Ein Bodenschatz¹ ist ein selbständiges von der Grundstücksfläche zu unterscheidendes unbewegliches² Wirtschaftsgut³. Von der Art der Mineralien hängt es ab, ob der Grundstückseigentümer oder der Inhaber einer staatlich verliehenen Bergbauberechtigung zum Abbau des Vorkommens berechtigt ist⁴. Dementsprechend unterscheidet man Grundeigentümerbodenschätze und bergrechtliche Bodenschätze. Der zum Abbau der Mineralien Berechtigte ist als (wirtschaftlicher) Eigentümer des Bodenschatzes anzusehen unabhängig davon, ob das Ausbeuterecht auf dem Grundstückseigentum beruht oder staatlich verliehen wurde. Er kann den Bodenschatz nicht nur selbst ausbeuten, sondern auch verkaufen⁵ oder einem Dritten zum Abbau überlassen. Die Überlassung der Ausbeute an Dritte erfolgt im Rahmen sog. Substanzausbeute- oder Mineralabbauverträge. Nach Auffassung des BFH soll es sich hierbei zivilrechtlich regelmäßig um Pachtverträge⁶ handeln mit der Folge, daß das Entgelt für die Überlassung des Mineralvorkommens in voller Höhe der Einkommensteuer unterliegt. Dagegen ist die Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Bodenschatzes im Regelfall⁷ nicht steuerbar. *Knobbe-Keuk*⁸ betrachtet die volle Besteuerung des Substanzerstattungsentgelts als einen enteignungs-gleichen Eingriff⁹. Das Entgelt sollte nicht besteuert werden, da eine bloße Vermögensumschichtung vorliege. Im folgenden muß daher zunächst untersucht werden, ob die gegenwärtige Behandlung von Substanzausbeuteverträgen tatsächlich gegen Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts verstößt, wie *Knobbe-Keuk* meint. Anschließend soll geprüft werden, durch welche Gestaltungsmöglichkeiten sich ein besseres steuerliches Ergebnis erzielen läßt. Insbesondere ist die Auffassung der Finanzverwaltung¹⁰ zu prüfen, wonach ein Grundeigentümerbodenschatz sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich nur durch Übereignung des zugehörigen Grundstücks veräußert werden kann.

B. Substanzausbeuteverträge und Tatbestand der Nutzungsüberlassung

Substanzausbeuteverträge sind Dauerrechtsverhältnisse obligatorischer¹¹ oder dinglicher¹² Art. Da die dispositiven Regelungen des BGB abgeändert werden können, sind die Möglichkeiten der zivilrechtlichen Ausgestaltung dieser Verträge äußerst vielfältig. Ob Substanzausbeuteverträge zivilrechtlich stets als Pachtverträge eingestuft werden können, ist daher zumindest zweifelhaft¹³.

Die zivilrechtliche Einordnung der Substanzausbeuteverträge ist allerdings nicht maßgeblich für die einkommensteuerliche Behandlung. Entscheidend ist, ob der Vertrag den Tatbestand der Nutzungsüberlassung oder den Tatbestand der Veräußerung erfüllt. Eine Nutzungsüberlassung liegt vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum am Bodenschatz nicht auf den Abbauunternehmer übergeht, sondern beim Inhaber des Mineralgewinnungsrechts verbleibt. Diese Voraussetzung ist immer dann erfüllt, wenn der Abbauberechtigte den zivilrechtlichen Inhaber des Mineralgewinnungsrechts nicht vollkommen von der Einwirkung auf den Bodenschatz ausschließen kann, weil

– der Grundstückseigentümer bzw. Inhaber der Bergbaube-

rechtigung den Vertrag unter Einhaltung von Kündigungsfristen jederzeit beenden kann oder

- dem Abbauberechtigten nicht das alleinige Abbaurecht, sondern nur ein Mitabbaurecht zusteht¹⁴ oder
- der Abbauberechtigte das Vorkommen nur teilweise abbauen darf¹⁵.

Das Entgelt für die Überlassung des Bodenschatzes unterliegt in diesen Fällen in voller Höhe der Besteuerung. Die Form der Entrichtung des Nutzungsentgelts – Einmalzahlung, gleichmäßige oder fördermengenabhängige wiederkehrende Zahlungen – wirkt sich nur auf den Besteuerungszeitpunkt aus.

Ist der Tatbestand der Nutzungsüberlassung erfüllt, kann der im Schrifttum¹⁶ erhobene Einwand, es werde eine bloße Vermögensumschichtung im Privatbereich besteuert, nicht durchgreifen. Bei jedem normalen Mietvertrag kann es vorkommen, daß die Mietsache nach Ablauf der Mietzeit verbraucht ist. Das ist jedoch kein Grund, von einer Besteuerung des Nutzungsentgelts abzusehen. Die Rechtsprechung des BFH zur Behandlung von Substanzausbeuteverträgen, die den Tatbestand der Nutzungsüberlassung erfüllen, entspricht m. E. trotz aller Härten dem geltenden Recht. Es kann sich daher nur die Frage stellen, ob die Besteuerung des Substanzentgelts durch entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten vermieden oder vermindert werden kann.

1) Bodenschätze sind alle in natürlichen Ablagerungen oder Ansammlungen (Lagerstätten) vorkommenden mineralischen Rohstoffe, außer Wasser (§ 3 Abs. 1 Bundesberggesetz 1980).

2) Ein in seiner natürlichen Lagerstätte ruhender Bodenschatz ist ein unbewegliches Wirtschaftsgut, und zwar auch dann, wenn der Abbau, wie das bei Kiesvorkommen der Fall sein kann, nur noch die Verladung der Substanz auf Lastkraftwagen erfordert, BFH v. 23. 6. 1977, BStBl. II, 825.

3) Erstmals RFH v. 18. 10. 1939, RStBl. 1940, 238.

4) Am 1. 1. 1982 ist das Bundesberggesetz in Kraft getreten, welches die Abbauberechtigung neu geregelt und damit eine Vielzahl von Einzelgesetzen abgelöst hat. Vgl. dazu *Schulte*, Das Bundesberggesetz, NJW 1981, 88 ff.

5) Bergrechtliche Bodenschätze können durch Übertragung der Abbauberechtigung veräußert werden (§§ 22 Abs. 1, 23 BBERG 1980). Der Verkauf von Grundeigentümerbodenschätzen ist zivilrechtlich nur durch Übereignung des Grundstücks möglich.

6) Pachtgegenstand ist das Grundstück (bei Grundeigentümerbodenschätzen) bzw. die Abbauberechtigung (bei bergrechtlichen Bodenschätzen).

7) Ausnahme: Spekulationsgeschäft (§ 23 EStG).

8) Vgl. *Knobbe-Keuk*, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144 [149].

9) Kritisch auch: *Aschfalk*, Urt.-Anm., FR 1971, 45 f.; *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940 S. 457; *Borggreve*, Einkommensbesteuerung des Entgelts für Bodenschätze, DB 1985, 1661 ff.; *B. Müller*, Besteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, Diss. Bonn 1982; *Offerhaus*, Urteilsanmerkung, StBp 1975, 239 ff.; *Schulze-Buschhoff*, Bodenschätze und Einkommensteuer, Inf 1984, 214 ff.; *Sigloch/K. Mayr*, Betriebswirtschaftlich-steuerliche Überlegungen zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Substanzausbeuteverträgen, Inf 1979, 97 ff. [124 ff.]; *Streck/Stahl*, Steuerfreie Kiesverkäufe, Inf 1976, 457 ff.

10) Abschn. 164a Satz 4 EStR: „Ein Kaufvertrag über die im Boden befindlichen Mineralien ... kann grundsätzlich nur angenommen werden, wenn auch der Grund und Boden mit veräußert wird“.

11) Bei Grundeigentümerbodenschätzen: Grundstückspachtvertrag. Bei bergrechtlichen Bodenschätzen: Verpachtung der Bergbauberechtigung; RG v. 27. 1. 1932, RGZ 135, 94.

12) Bei Grundeigentümerbodenschätzen: Grunddienstbarkeit (§ 1018 BGB), beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§ 1090 BGB), Nießbrauch am Grundstück (§ 1030 BGB); früher auch: Abbauberechtigung nach landesrechtlichen Berggesetzen. Bei bergrechtlichen Bodenschätzen: Nießbrauch an der Abbauberechtigung (§§ 1068 ff. BGB).

13) Vgl. dazu *Stöfer*, Zivilrechtliche Einordnung der Substanzausbeuteverträge, BB 1979, 1477 ff.

14) In diesem Fall kann der Substanzausbeutevertrag als zivilrechtlicher Kaufvertrag über die „einmalige Lieferung einer bestimmten Menge“ zu beurteilen sein. BFH v. 26. 3. 1956, HFR 1963, 273; anders dagegen BFH v. 12. 12. 1969, BStBl. II, 210.

15) BFH v. 2. 3. 1966, BStBl. III, 364.

16) Vgl. *Knobbe-Keuk*, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144 [146 ff.].

C. Gestaltungsmöglichkeiten

1. Einlage in das Betriebsvermögen

Mit dem Beginn der Ausbeute unterliegt der Bodenschatz einem Wertverzehr. Sofern Anschaffungskosten für das Vorkommen vorhanden sind, können diese nach der linearen Methode¹⁷ oder nach Maßgabe der Substanzverringerung¹⁸ verteilt und einkünftermindernd geltend gemacht werden. Dadurch kann die volle Versteuerung des vereinnahmten Förderzinses vermieden werden. Zu den Anschaffungskosten eines Substanzvorkommens gehört der anteilige Kaufpreis für ein mineralhaltiges Grundstück, sofern das Vorkommen bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt wurde, bzw. der Kaufpreis für den Erwerb einer Berechtigung zum Abbau von bergrechtlichen Bodenschätzen.

Wird der Bodenschatz dagegen nicht entgeltlich von einem Dritten erworben, sondern im eigenen Grund und Boden selbst entdeckt, liegen keine Anschaffungskosten vor. In solchen Fällen können fiktive Anschaffungskosten durch Einlage in ein Betriebsvermögen zum Teilwert geschaffen werden¹⁹. Dazu müssen jedoch drei Voraussetzungen erfüllt sein:

- (1) Der Bodenschatz muß zum Privatvermögen gehören.
- (2) Der Bodenschatz muß zumindest als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehen werden können.
- (3) Die Dreijahresfrist des § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG muß überschritten sein.

Bei einem Abbaunternehmer sind die in seinem Eigentum befindlichen Vorratsgrundstücke einschließlich der darin enthaltenen Substanzvorkommen notwendiges Betriebsvermögen²⁰. Entsprechendes wird für die bergrechtlichen Bodenschätze gelten, für die dem Abbaunternehmer eine Bergbauberechtigung erteilt wurde. Die Einlage dieser Bodenschätze kommt daher nicht mehr in Betracht. Bei Land- und Forstwirten gehören Grundeigentümergebäude dagegen auch dann zum Privatvermögen, wenn die Grundstücksfläche land- und forstwirtschaftlich genutzt wird und somit notwendiges Betriebsvermögen darstellt. Da ein zur Ausbeute überlassenes Substanzvorkommen jedoch nach Meinung des BFH²¹ schon vom Objekt her nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören kann, scheidet die Einlagekonstruktion aus. Soll der Bodenschatz dagegen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes selbst abgebaut werden, kann es sich um notwendiges Betriebsvermögen handeln²². Die Bewertung des eingelegten Substanzvorkommens mit dem Teilwert ist allerdings nur dann möglich, wenn der Bodenschatz seit mehr als drei Jahren als Wirtschaftsgut konkretisiert ist. Nach der Rechtsprechung des BFH²³ ist ein Bodenschatz nicht bereits durch sein bloßes Vorhandensein als Wirtschaftsgut anzusehen. Die Konkretisierung muß hinzukommen. Selbst entdeckte Grundeigentümergebäude werden erst mit dem Beginn der Aufschließung der Lagerstätte zum Zwecke des Selbstbaus, bergrechtliche Bodenschätze mit der Erteilung der Abbauberechtigung konkretisiert. Erfolgt die Einlage innerhalb von drei Jahren nach diesem Zeitpunkt, entfällt die Möglichkeit der Schaffung von fiktivem Aufwandspotential. Damit stellt die Einlagekonstruktion in den meisten Fällen keine Gestaltungsalternative dar.

2. Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Bodenschatz

a) Voraussetzungen für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

Steuerrechtlich kann das Wirtschaftsgut Bodenschatz nicht nur durch Übereignung des mineralhaltigen Grundstücks bzw. Abtretung der Bergbauberechtigung veräußert werden.

Der steuerliche Tatbestand der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes ist erfüllt, wenn das wirtschaftliche Eigentum von einer Person auf eine andere Person übergeht. Die zivilrechtliche Übereignung ist keine notwendige Bedingung für das Vorliegen einer Veräußerung im steuerlichen Sinne. Erlangt der aufgrund des Substanzausbeutevertrages Abbauberechtigte eine Rechtsposition, die es ihm ermöglicht, den zivilrechtlichen Inhaber des Mineralgewinnungsrechts im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Bodenschatz wirtschaftlich auszuschließen, wird er wirtschaftlicher Eigentümer des Bodenschatzes²⁴. Der Substanzausbeutevertrag ist dann nicht als Nutzungsüberlassung, sondern als Veräußerung zu behandeln. Das Entgelt wäre demnach grundsätzlich nicht steuerbar.

Ein Bodenschatz hat keine gewöhnliche Nutzungsdauer im Sinne einer gewöhnlichen Abbauezeit. Die Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sind m. E. jedoch dann erfüllt, wenn dem Abbauberechtigten in einem langfristigen und bei normalem Verlauf der Dinge unkündbaren Vertrag die gesamte Ausbeute des Substanzvorkommens überlassen wird. Unter diesen Bedingungen ist der Inhaber des Mineralgewinnungsrechts auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut „Bodenschatz“ ausgeschlossen, mit der Folge, daß das wirtschaftliche Eigentum auf den Abbauberechtigten übergeht.

Die Einkommensteuersenate des BFH haben – soweit ersichtlich – noch in keinem Fall über die Zurechnung von Bodenschätzen entschieden. Allerdings hat der IX. Senat des BFH^{24a} kürzlich eine Streitsache an das Finanzgericht zurückverwiesen, damit geprüft werde, ob das wirtschaftliche Eigentum an dem Bodenschatz auf den Abbaunternehmer übergegangen sei. Der Verkauf (Kauf) von „Bodensubstanz“ sei entgegen den in der Literatur geäußerten Auffassungen kein nur theoretischer Fall. Im Streitfall war das mineralhaltige Grundstück sogar an den Abbaunternehmer übereignet worden. Der frühere Eigentümer hatte sich lediglich die Nutzung der Grundstücksfläche vorbehalten. Nach Beendigung der Ausbeute war der Abbaunternehmer verpflichtet, das Grundstück an einen Dritten weiterzuveräußern. Steuerlich ist dieser Vorgang m. E. als Veräußerung des Bodenschatzes zu behandeln, weil der Abbaunternehmer als zivilrechtlicher Eigentümer den früheren Eigentümer endgültig von der Einwirkung auf den Bodenschatz ausschließen kann. Zum selben Ergebnis käme man, wenn der geschlossene Vertrag zivilrechtlich als ein auf die Dauer der Ausbeute befristeter Pachtvertrag anzusehen wäre.^{24b} Im Bereich des Bewertungs-²⁵ und des Gewerbesteuergesetzes²⁶ hat der BFH das wirtschaftliche Eigentum des Abbauberechtigten unter den genannten Voraussetzungen schon mehrfach anerkannt. Dies ist aller-

17) § 7 Abs. 1 EStG.

18) § 7 Abs. 6 EStG.

19) Kritisch hierzu neuerdings *Meincke*, Einlagen und Absetzungen, *StuW* 1985, 390ff.

20) BFH v. 28. 5. 1979, *BStBl.* II, 624.

21) BFH v. 28. 10. 1982, *BStBl.* 1983 II, 107 und v. 16. 12. 1982, *BStBl.* 1983 II, 373.

22) BFH-Beschl. v. 19. 1. 1982, *BStBl.* II, 526.

23) BFH v. 14. 2. 1978, *BStBl.* II, 343.

24) § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.

24a) BFH v. 25. 6. 1985, *BFH-NV* 1985, S. 74 (77 Tz. 3c).

24b) Vgl. dazu *D. Meyer*, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, *Herne/Berlin* 1984 S. 154f., 196.

25) RFH v. 20. 12. 1933, *RStBl.* 1934, 184; v. 18. 6. 1942, *RStBl.* 802; BFH v. 4. 11. 1960, *BStBl.* 1961 III, 250; v. 13. 1. 1961, *BStBl.* III, 122; v. 20. 12. 1967, *BStBl.* III, 303; v. 11. 2. 1972, *BStBl.* II, 448, und *FG Nürnberg* v. 3. 7. 1975, *EFG* 1976, 59 (rkr.).

26) BFH v. 6. 7. 1966, *BStBl.* III, 599; v. 25. 11. 1966, *BStBl.* 1967 III, 226; v. 6. 3. 1968, *BStBl.* III, 478, und v. 28. 7. 1976, *BStBl.* II, 789.

dings nicht auf den ersten Blick ersichtlich, weil nach ständiger Rechtsprechung des RFH und des BFH bewertungs- und gewerbsteuerrechtlich nicht der Bodenschatz selbst, sondern das Mineralgewinnungsrecht Gegenstand der Überlassung und damit Gegenstand der Zurechnung sein soll. Im Schrifttum²⁷ wurde die Frage bisher offengelassen, ob die Rechtsprechung zur Zurechnung des Mineralgewinnungsrechts auf die Zurechnung des Bodenschatzes übertragbar ist. Diese Frage ist m. E. deshalb zu bejahen, weil es nicht darauf ankommen kann, ob man das auf dem Grundstückseigentum bzw. das auf einer staatlichen Verleihung beruhende Mineralgewinnungsrecht oder den Bodenschatz, auf den sich dieses Recht bezieht, als Wirtschaftsgut und damit als Zurechnungsgegenstand i. S. des § 39 AO ansieht; denn bereits der RFH²⁸ hatte festgestellt, daß es unmöglich ist, das Ausbeuterecht losgelöst von dem jeweiligen, durch seine Beschaffenheit und örtliche Lage unverwechselbar bestimmten Bodenschatz zu bewerten: „Das Mineralgewinnungsrecht ist gleich dem Wert des Mineralvorkommens selbst“.

Die Tatsache, daß gemäß § 100 BewG nicht die Sache (das Vorkommen), sondern das Recht an einer Sache zu bewerten ist, kann man mit *Gratz*²⁹ allerdings nur als „steuerliches Kuriosum“ bezeichnen; denn wenn man mit dem BFH³⁰ der Meinung ist, daß bei körperlichen Gegenständen nicht das Eigentum, sondern nur die Sache selbst als Wirtschaftsgut anzusehen ist, bleibt kein Raum für die Vorstellung, Mineralgewinnungsrechte seien Wirtschaftsgüter. Da das Mineralgewinnungsrecht keinen eigenen, vom Wert des Bodenschatzes unterscheidbaren Wert besitzt, fehlt es ihm an einem für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes notwendigen Merkmal: an der selbständigen Bewertbarkeit. Die bewertungsrechtliche Anknüpfung an das Mineralgewinnungsrecht ist nur historisch zu erklären³¹.

Hieraus ergibt sich, daß die von der Rechtsprechung für die persönliche Zurechnung von Mineralgewinnungsrechten entwickelten Grundsätze, die die Finanzverwaltung³² übernommen hat, einkommensteuerlich uneingeschränkt auf die Zurechnung von Bodenschätzen anwendbar sind; denn auch bewertungsrechtlich dürfte eigentlich nicht das Mineralgewinnungsrecht, sondern müßte der Bodenschatz selbst als Bewertungs- und damit Zurechnungsgegenstand angesehen werden. Die Veräußerung eines Bodenschatzes liegt demnach vor, wenn der Grundstückseigentümer bzw. der Inhaber der Bergbauberechtigung einem anderen die vollständige Ausbeute des Substanzvorkommens unwiderruflich überläßt. Damit ist die Nichtbesteuerung des Veräußerungsentgelts für einen zum Privatvermögen gehörenden Bodenschatz jedoch noch keineswegs sichergestellt.

b) Anforderungen an die Form der Kaufpreistriftung

Der Wert eines in seiner natürlichen Lagerstätte ruhenden Bodenschatzes kann nur geschätzt werden. Um Nachteile aus einer fehlerhaften Schätzung zu vermeiden, werden sich die Vertragsparteien häufig auf ein fördermengenabhängiges Entgelt einigen. Darüber hinaus wird der Abbauunternehmer häufig Wert auf Zahlungsmodalitäten legen, die es ihm ermöglichen, den Kaufpreis aus seinen Umsatzerlösen zu finanzieren („Pay-as-you-earn-Prinzip“). Beide Zielsetzungen lassen sich in geradezu idealer Weise durch Vereinbarung fördermengenabhängiger wiederkehrender Zahlungen verwirklichen. Eine solche Vereinbarung hatte jedoch – zumindest bisher – fatale steuerliche Folgen.

b1) Bisherige Rechtslage

Wiederkehrende Zahlungen, deren Höhe von einer schwankenden Bemessungsgrundlage abhängen, werden steuerlich bei einer voraussichtlichen Laufzeit von mindestens zehn Jahren als dauernde Last, bei kürzerer Laufzeit als sonsti-

ge wiederkehrende Zahlungen behandelt. Nach Ansicht des VIII. Senats des BFH³³ und der Finanzverwaltung³⁴ zwingen der Wortlaut und die Entstehungsgeschichte des § 22 Nr. 1 EStG dazu, wiederkehrende Bezüge allein aufgrund der Tatsache ihrer Wiederkehr in voller Höhe zu besteuern. Unerheblich sei, auf welchem Rechtsgrund die wiederkehrenden Zahlungen beruhen. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Vollversteuerung habe der Gesetzgeber erst durch die am 1. 1. 1955 in Kraft getretene Rentenreform und ausdrücklich nur für private Leibrenten vorgesehen, die seither nur noch mit dem Ertragsanteil besteuert werden. Darüber hinaus läßt die Finanzverwaltung³⁵ auch bei Kaufpreistriftungen eine Aufteilung in Zins- und Tilgungsanteil zu. Für Zeitrenten, dauernde Lasten und sonstige wiederkehrende Bezüge gibt es jedoch keine Ausnahme vom Grundsatz der Vollversteuerung³⁶. Möglichen Einwänden gegen diese Besteuerung könne nur der Gesetzgeber Rechnung tragen.³⁷ Eine Vereinbarung, nach der der „Kaufpreis“ in Abhängigkeit von der geförderten Menge gezahlt werden soll, führt somit zur vollständigen Versteuerung des Veräußerungserlöses und damit zur Durchbrechung des einkommensteuerrechtlichen Prinzips, wonach Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens – außer in den gesetzlich geregelten Fällen – nicht steuerbar sind.

Ein typisches Beispiel für eine derart verunglückte Vertragsgestaltung liefert die Entscheidung des BFH vom 16. 12. 1982³⁸. In diesem Fall ging es um die dinglich abgesicherte und damit unkündbare Überlassung eines Erdölvorkommens durch den Grundstückseigentümer an ein Mineralölunternehmen zur vollständigen Ausbeute. Da der Grundstückseigentümer endgültig von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut „Bodenschatz“ ausgeschlossen war, hätte der Vorgang steuerlich als Veräußerung des Vorkommens beurteilt werden müssen. Tatsächlich mußte der BFH im Urteilsfall jedoch nicht zur Frage der Zurechnung des Erdölvorkommens Stellung nehmen, da es dem Kläger nur um die Einlagefähigkeit des Bodenschatzes in sein landwirtschaftliches Betriebsvermögen zwecks Schaffung fiktiver Anschaffungskosten ging. Dieses Ansinnen hat der BFH zu Recht abgelehnt. Selbst wenn der BFH den Vorgang als Veräußerung des zum Privatvermögen gehörenden Bodenschatzes anerkannt hätte, hätte dies dem Steuerpflichtigen nichts genützt. Da das Veräußerungsentgelt in Abhängigkeit von der Fördermenge laufend gezahlt wurde, lag eine Veräußerung gegen eine dauernde

27) Vgl. z. B. *Littmann*, 13. Aufl. § 21 EStG Anm. 20e: „Es wäre noch zu prüfen, inwieweit die bewertungsrechtlichen Rechtsprechungsgrundsätze zur Zurechnung von Mineralgewinnungsrechten ... auch einkommensteuerlich von Bedeutung sind“.

28) RFH v. 16. 10. 1941, RStBl. 949.

29) *Gratz*, Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Einheitsbewertung der Mineralgewinnungsrechte – Zu der bevorstehenden Hauptfeststellung (1. 1. 1972?), FR 1971, 197 [291].

30) BFH v. 26. 1. 1978, BStBl. II, 299.

31) Vgl. dazu *D. Meyer*, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, S. 179 ff.

32) Abschn. 57 Abs. 2 GewStR.

33) BFH v. 25. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 358.

34) Abschn. 165 Abs. 2 EStR i. V. mit Stellungnahme des BdF im Verfahren VIII R 71/76, BStBl. 1981 II, 358.

35) Abschn. 165 Abs. 1 EStR.

36) Vgl. *Plickebaum/Sauerland/Wendt*, Einkommensteuer, 13. Aufl. 1982, S. 597.

37) BFH v. 16. 9. 1965, BStBl. III, 706 [708 letzter Absatz]; v. 25. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 358; zustimmend *Biergans/v. Stotzingen*, Raten, Renten, andere wiederkehrende Zahlungen in der Einkommensteuer, 2. Aufl. 1984, S. 148; *Schmidt/Heinicke*, 4. Aufl. 1985, § 22 EStG Anm. 17b; wohl auch *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl. 1985, S. 184 f.

38) BFH v. 16. 12. 1982, BStBl. 1983 II, 373 (Sachverhalt n. v.); vgl. auch BFH v. 13. 5. 1959, BStBl. III, 294 (Berechnung des Entgelts jeweils von Fall zu Fall nach dem Ergebnis der durch Bohrung ermittelten Fündigkeit), und v. 21. 10. 1960, BStBl. 1961 III, 45 (Berechnung des Entgelts je geförderte und kaufmännisch verwertete Menge Rohöl).

Last oder gegen sonstige wiederkehrende Bezüge vor. So war es im Urteilsfall vom Ergebnis her nicht entscheidend, daß der Förderzins als Nutzungsentgelt den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung statt als laufend gezahltes Veräußerungsentgelt in der Form einer dauernden Last oder sonstiger wiederkehrender Zahlungen den sonstigen Einkünften zugerechnet wurde.

b2) Stellungnahme

Zu Recht bezeichnet *Tipke*³⁹ die Vollversteuerung wiederkehrender Zahlungen als ein Relikt der Einkunftsquellentheorie. Nach dieser Theorie führt schon das bloße Innehaben eines Nießbrauch- oder Rentenstammrechts, aufgrund dessen dem Inhaber regelmäßig Erträge zufließen (= Einkunftsquelle), zu steuerbaren Einkünften. Nach der Marktbeteiligungstheorie entstehen Einkünfte nur durch steuerbare Handlungen. Als solche ist nicht das Innehaben der Einkunftsquelle „Rentenstammrecht“, sondern die Überlassung des „Renten“-Kapitals zu betrachten. Grundsätzlich dürfte somit nur das in den laufenden Zahlungen enthaltene Entgelt für die Kapitalüberlassung (Zins- bzw. Ertragsanteil) besteuert werden. Eine darüber hinausgehende Besteuerung des Tilgungsanteils wäre nur zulässig, wenn nachträglich vereinnahmte Einkünfte i. S. des § 24 Nr. 2 EStG vorliegen. Bei nicht steuerbaren Veräußerungsvorgängen dürfte der in Form wiederkehrender Zahlungen entrichtete Kaufpreis somit stets nur in Höhe des Zins- bzw. Ertragsanteils besteuert werden. Der Tilgungsanteil wäre nicht steuerbar. Im Schrifttum⁴⁰ wird die Auffassung vertreten, daß eine solche Behandlung aller Formen wiederkehrender Zahlungen sogar mit dem Wortlaut des § 22 Nr. 1 EStG vereinbar wäre; denn nach dieser Vorschrift sind nicht Einkünfte „in der Form von“ wiederkehrenden Bezügen, sondern Einkünfte „aus“ wiederkehrenden Bezügen steuerpflichtig.

Geht man von der Richtigkeit dieser Auffassung aus, stellt sich die Frage, wie der in den laufenden Zahlungen enthaltene Zins- bzw. Ertragsanteil ermittelt werden soll. Da der Gesetzgeber eine pauschale Aufteilung der wiederkehrenden Zahlungen in Ertrags- und Tilgungsanteil nur für private Leibrenten vorgesehen hat, kommen für Zeitrenten, dauernde Lasten und sonstige wiederkehrende Bezüge nur zwei Aufteilungsmethoden in Betracht:

- (1) Exakte Methode: Die Aufteilung erfolgt nach finanz- bzw. versicherungsmathematischen Grundsätzen⁴¹.
- (2) Wertverrechnungsmethode: Die laufenden Zahlungen werden zunächst erfolgsneutral mit dem gemeinen Wert des veräußerten Wirtschaftsgutes saldiert. Nach vollständiger Aufrechnung sind die Zahlungen in voller Höhe anzusetzen. Dadurch kommt es zu einer nachträglichen Versteuerung des Zins- bzw. Ertragsanteils.

Der BFH⁴² hat die Wertverrechnungsmethode bisher erst in zwei Fällen ausdrücklich gefordert. In beiden Fällen handelte es sich nicht um Veräußerungsvorgänge, sondern um die „Verrentung“ von Barbeträgen, also um darlehensähnliche Vorgänge. Außerdem betrafen die Urteilsfälle nicht die Behandlung beim Zahlungsempfänger, für den die Wertverrechnung vorteilhaft wäre, sondern die Behandlung beim Zahlungsverpflichteten, für den die Wertverrechnung regelmäßig Nachteile hat.

Beispiel:

Der in bescheidenen Einkommensverhältnissen lebende Vater verkauft seinem von hohen Einkünften bedrängten Sohn ein wertvolles unbebautes Seegrundstück. Der angemessene Kaufpreis wird durch wiederkehrende Zahlungen in Form einer dauernden Last getilgt. Wären die laufenden Zahlungen voll als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abzugsfähig, ließen sich erhebliche Progressionsvorteile erreichen. Durch die Wertverrechnung ist nur noch der Zins- bzw. Ertragsanteil abzugsfähig.

Der IX. Senat des BFH⁴³, der für die Behandlung wiederkehrender Leistungen im Rahmen der Sonderausgaben und der sonstigen Einkünfte allein zuständig ist, hat die Auffassung vertreten, daß eine Wertverrechnung bei kauf- und darlehensähnlichen Vorgängen und darüber hinaus in allen Fällen geboten sei, in denen wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung erbracht werden. Die Wertverrechnung wird daher auch bei voll entgeltlichen Veräußerungsvorgängen erforderlich sein. Darüber hinaus ist aus der Entscheidung die Schlußfolgerung gezogen worden, daß eine Wertverrechnung nunmehr auch beim Zahlungsempfänger zulässig sein müsse⁴⁴. Ob die Finanzverwaltung diese Ansicht teilen und die Wertverrechnung tatsächlich auch zugunsten des Steuerpflichtigen zulassen wird, bleibt abzuwarten. Sie könnte sich nämlich auf das Urteil des VIII. Senats vom 25. 11. 1980⁴⁵ berufen, wonach sich aus dem Wortlaut des § 22 Nr. 1 EStG ergibt, daß dauernde Lasten, Zeitrenten und sonstige wiederkehrende Zahlungen ohne Rücksicht auf den Anlaß ihrer Einräumung in vollem Umfang steuerpflichtig sind. Ohne eine Klarstellung durch den Gesetzgeber wird die Vereinbarung eines fördermengenabhängigen Kaufpreises daher auch in Zukunft mit dem Risiko der Vollversteuerung behaftet sein.

Die Vermeidung der Vollversteuerung des Substanzentgelts setzt nach dem augenblicklichen Stand der Rechtsprechung zur Behandlung wiederkehrender Zahlungen voraus, daß sich die Vertragsparteien auf einen festen Kaufpreis einigen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß nur so eine Steuerfreiheit des Veräußerungsentgelts sichergestellt werden kann, wird der Veräußerer bereit sein, gewisse Bewertungsabschläge in Kauf zu nehmen. Fraglich ist jedoch, ob der Käufer auf eine Stundung des Kaufpreises verzichten kann. Sollte das nicht der Fall sein, können Kaufpreiseraten vereinbart werden, da die Finanzverwaltung hier bereits eine Aufteilung in Zins- und Tilgungsanteil gestattet.

D. Ergebnis

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung können auch Mineralabbauverträge den Tatbestand der Veräußerung des Bodenschatzes erfüllen. Dazu ist es erforderlich, daß das wirtschaftliche Eigentum am Mineralvorkommen auf den Abbaunternehmer übertragen wird, d. h. dem Unternehmer muß die vollständige Ausbeute des Vorkommens unwiderruflich gestattet werden. Um die Nichtsteuerbarkeit des Veräußerungsgewinns sicherzustellen, sollte kein fördermengenabhängiger Kaufpreis vereinbart werden. Zwar ergibt sich aus dem vom IX. Senat in einer neuen Entscheidung aufgestellten „Gebot der Wertverrechnung“, daß bei der Veräußerung gegen wiederkehrende Zahlungen nur das Entgelt für die Stundung des Kaufpreises der Besteuerung unterliegt. Es ist jedoch zweifelhaft, ob die Finanzverwaltung die neue Rechtsprechung zur Behandlung dauernder Lasten auch zugunsten des Steuerpflichtigen anwenden wird.

39) Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl. 1985, S. 185.

40) Vgl. *Reuter*, Die Besteuerung von Zeitrenten aus Lebensversicherungen, FR 1982, 188 [189]; *Röfler*, Die Besteuerung von Zeitrenten aus Lebensversicherungen, FR 1982, 534f.; *H. Schulze*, Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, Ausgabe B, 3. Aufl. 1982, S. 350 (Fußn. 585).

41) Vgl. *Biergans/v. Stötzingen*, Raten, Renten, andere wiederkehrende Zahlungen in der Einkommensteuer, 2. Aufl. 1984, S. 38ff.

42) BFH v. 16. 9. 1965, BStBl. III, 706, und v. 13. 8. 1985, DB 1985, 2594.

43) BFH v. 13. 8. 1985, DB 1985, 2594.

44) Vgl. *L. Schmidt*, Urteilsanmerkung, DStR 1985, 740.

45) BStBl. 1981 II, 358.