FG München, Urteil v. 23.07.2019 – 12 K 1055/19

Titel:

Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes

Normenketten:

GewStG § 10a, § 35b Abs. 1

EStG § 7 Abs. 1

Schlagwort:

Abschreibung

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München vom -- – IV R 25/19

BFH München, Urteil vom 01.09.2022 – IV R 25/19

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2019, 1668

BeckRS 2019, 18954

LSK 2019, 18954

DStRE 2019, 1437

Tenor

1. Unter Änderung des Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2014 und des Bescheids über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG auf den 31. Dezember 2014 jeweils vom 6. November 2015 sowie des Gewerbesteuermessbetragsbescheids 2015 vom 2. Januar 2017 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2018 werden der Gewerbesteuermessbetrag 2014 und 2015 jeweils auf 0 € herabgesetzt und der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a GewStG auf den 31. Dezember 2014 auf 3.053 € festgestellt.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Streitig ist, ob die Klägerin in den Streitjahren 2014 und 2015 für einen Kiesabbau Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs (AfS) vornehmen darf.

2

Die Klägerin, die A KG wurde im Streitjahr 2014 gegründet (vgl. Handelsregistereintrag …) und erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gegenstand des Unternehmens ist die Erschließung, der Abbau und die Verwertung von Kiesvorkommen. Gesellschafter der Klägerin sind die A GmbH (GmbH) als Komplementärin und Herr A als Kommanditist (vgl. Vertrag, Bl. 7 Dauerunterlagen). Zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin ist die Komplementärin berechtigt und verpflichtet. Sie selbst und ihre Geschäftsführer sind von den Beschränkungen des § 181 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) befreit. Die Komplementärin ist nicht am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft beteiligt, erhält jedoch eine Haftungsvergütung von 5v.H. des eingezahlten Stammkapitals. Die Einlage des Kommanditisten beläuft

sich auf 500 €. Die GmbH wurde mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom … 2014 durch Herrn A gegründet (vgl. Vertrag Bl. 2 Dauerunterlagen). Das Stammkapital beträgt 25.000 € und war sofort in Höhe der Hälfte bar einzuzahlen. Geschäftsführer der GmbH ist Herr A.

3
Mit notariellem Vertrag vom … 2014 (Bl.16 ff. Dauerunterlagen -DU-) veräußerte Herr A das in dessen landwirtschaftlichem Betriebsvermögen befindliche Flurstück ...97 sowie eine erst zu vermessende auf dem Lageplan schraffiert gekennzeichnete Teilfläche aus den ebenfalls zu seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Flurstücken ...95, ...95/1, ...96 und ...85 der Gemarkung D, einschließlich des enthaltenen Kiesvorkommens, somit Flächen von insgesamt ca. 85.000 qm zu einem Kaufpreis von 558.100,00 € an die Klägerin. Der Kaufpreis setzte sich wie folgt zusammen: 1,90 €/qm für die bereits ausgebeutete Fläche von ca. 49.000 qm, 2,50 €/qm für die Restfläche von 36.000 qm sowie ein Betrag von 375.000 € für das Kiesvorkommen. Dabei wurde von einem Kiesvorkommen von 750.000 Tonnen, mithin einem Preis von 0,50 € pro Tonne ausgegangen. Bei einer Abweichung des tatsächlichen Kiesvorkommens sollte der Preis nicht angepasst werden. Ein bei der Vermessung sich ergebendes Mehr- oder Mindermaß sollte mit 2,50 €/qm ausgeglichen werden. Der Übergang von Nutzen und Lasten wurde mit dem Tag des Eingangs des vollständigen Kaufpreises beim Verkäufer vereinbart.

4
Den Kaufpreis entrichtete die Klägerin durch Überweisung von 510.000 € und 20.000 € am 3. Juni 2014 und von 28.100 € am 11. November 2014.

5
Nach der Messungsanerkennung verminderte sich die übertragene Fläche um 4.004 qm auf 80.996 qm, mithin der Kaufpreis auf 548.090 € (notarieller Vertrag vom 18. September 2015, Bl. 93 ff. FG-Akte). Zudem wurde klargestellt, dass die Flurnummer ...95/1 ganz übertragen gelten solle.

6
Der Kaufpreis wurde über ein Darlehen bei der Bank C finanziert. Die Darlehensauszahlungen an die Klägerin erfolgten am 3. Juni 2014 in Höhe von 510.000 € und 20.000 €, am 29. August in Höhe von 20.000 € und am 12. November 2014 in Höhe von 7.100 €.

7
Am 23. März 2015 und 2. Juni 2015 zahlte Herr A Beträge von 6.572,10 € und 3.437,90 €, d.h. zusammen 10.010,00 € an die Klägerin zurück.

8
In den Streitjahren 2014 und 2015 wurde der Kies zunächst aufgrund eines zwischen Herrn A und Herrn B am … 2005 geschlossenen Kiesabbauvertrags über die Flurnummern ...87, ...90, ...94 und ...95 abgebaut (Bl. 86 ff. FG-Akte). Mit Schreiben vom 6. Mai 2014 teilte die Klägerin, vertreten durch Herrn A, der B GmbH mit, dass die Kieslieferungen seit 1. Mai 2014 durch sie erfolgen würden, da sie nunmehr Eigentümerin der Flurnummern ...95, ...95/1, ...96, ...97 und ...85/1 sei. Mit Vertrag vom … 2015 schlossen die Klägerin und die B GmbH einen neuen Kiesabbauvertrag über die Flurnummern ...95, ...95/1, ...96 und ...97 (Bl. 80 ff., 108 ff. FG-Akte). Auf die vorliegenden Rechnungen der Klägerin an die B GmbH (Bl. 76 ff. Rechtsbehelfsakte) wird Bezug genommen.

9
An Genehmigungen wurden dem Abbauunternehmen B bzw. der B GmbH vom Landratsamt C erteilt:

- … 2005, Abgrabungsgenehmigung für die Flurnummern ...87, ...90, ...94, ...95 (Materialentnahme bis zu einer maximalen Tiefenlage von 439 m über NN für Abbauabschnitt I bzw. 432,5 m über NN für Abbauabschnitte II bis IV)

- … 2011, Kiesabbaugenehmigung für eine Fläche von 22.600 qm auf den Flurnummern ...95, ...95/1, ...90 (Teilfläche) für bis zu 214.300 Kubikmeter Kies und 131.700 Kubikmeter Abraum,

- … 2011, Abgrabungsgenehmigung für die Flurnummern ...87, ...90, ...94, ...95 (Materialentnahme bis zu einer maximalen Tiefenlage von 424 m über NN),

- … 2016, Kiesabbaugenehmigung für eine Fläche von 16.500 qm auf den Flurnummern ...95, ...96, ...97 für bis zu 245.300 Kubikmeter.

10
Im Rahmen der Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre 2014 und 2015 machte die Klägerin als „außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände“ ausgewiesene AfS in Höhe von 43.010,86 € (2014) bzw. 45.303,56 € (2015) geltend. Dies entspricht 0,50 € je Tonne abgebautem Kies.

11
Mit Bescheiden vom 2. Oktober 2015 folgte der Beklagte ursprünglich den Angaben in der Steuererklärung für 2014 und setzte den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 auf 0 € und den vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a Gewerbesteuergesetz (GewStG) auf den 31. Dezember 2014 auf 3.053 € fest. Mit nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Einkommensteuergesetz (EStG) ließ der Beklagte die geltend gemachten AfS nicht mehr als Betriebsausgabe zum Abzug zu und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2014 (von vormals -3.052,62 €) mit 39.958,24 € fest. Mit nach § 35b Abs. 1 GewStG geänderten Bescheiden ebenfalls vom 6. November 2015 setzte der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 unter Zugrundelegung des Gewinns aus Gewerbebetrieb von 39.958 € auf 539 € fest und hob den Bescheid über den vortragsfähigen Gewerbeverlust vom 2. Oktober 2015 auf. Mit Bescheid vom 2. Januar 2017 setzte der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 auf 427 € fest. Dabei ließ er die AfS nicht als Betriebsausgabe zum Abzug zu und legte einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 37.027 € zugrunde.

12
Der Beklagte begründete die Ablehnung der Berücksichtigung von AfS mit dem Hinweis auf die Einkommensteuerkartei Karte 1.1 zu § 7 Abs. 6 EStG vom 20. Januar 2009 (vgl. Schreiben vom 21. Oktober 2015, Bl. 3 Feststellungsakte).

13
Gegen die gewerbesteuerrechtlichen Bescheide vom 6. November 2015 und 2. Januar 2017 legte die Klägerin Einsprüche ein. Sie begründete diese damit, dass die beantragte AfS zu gewähren sei. Es liege insgesamt eine entgeltliche Veräußerung vor. Als Kaufpreis für den Grund und Boden sei der Bodenrichtwert angesetzt worden. Der Kaufpreisanteil für das Kiesvorkommen sei mit dem Mittelwert für Frostschutzkies im Landkreis angesetzt worden. Die durch die Beklagte vorgenommene Einschränkung, dass eine AfS bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft nicht möglich sei, entspreche nicht der Rechtslage. Gesellschafter einer Personengesellschaft könnten wie fremde Dritte Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft veräußern (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs -BFHvom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BStBl II 2002, 420).

14
Mit zusammengefasster Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2018 wies die Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück.

15
Hiergegen richtet sich die Klage. Die Klägerin trägt vor, für den entgeltlich erworbenen Bodenschatz könne bei einem Abbau eine AfS vorgenommen werden. Der Beklagte lege § 11d Abs. 2 Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV) eng aus. Dem widerspreche die Kommentarliteratur. Zudem sei das Wirtschaftsgut Kiesvorkommen auch ohne bereits erteilte Abbaugenehmigung entstanden, da das Grundstück unter gesonderter Berechnung eines Kaufpreises für den Bodenschatz veräußert worden sei (vgl. BFH-Urteil vom 4. September 1997 IV R 88/96, BStBl II 1998, 657). Der Kaufpreis sei wie vereinbart gezahlt worden. Eine Regelung, dass der Kaufpreis nur zu zahlen sei, wenn die Abbaugenehmigung erteilt werde, sei unter Fremdüblichkeitsgesichtspunkten nicht erforderlich gewesen. Eine derartige Regelung hätte vielmehr verhindert, dass das Wirtschaftsgut Kiesvorkommen entstanden wäre. Das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück sei bereits mit dem Abschluss des Kaufvertrags, spätestens mit Zahlung von 95 v.H. des Kaufpreises am 3. Juni 2014 übergegangen. Sie habe bereits seit Mai Einnahmen aus dem Kiesverkauf erzielt. Es sei von Anfang an so gehandelt worden, als ob sie bereits Eigentümerin sei. Im Übrigen gelte der Kaufpreis mit Ablauf der Fälligkeit als bezahlt. Es komme insoweit eine Kaufpreisstundung in Form eines konkludent gewährten Darlehensvertrags in Betracht, denn der Verkäufer habe auf den tatsächlichen Fälligkeitstermin verzichtet. Das wirtschaftliche Eigentum sei auch deshalb übergegangen, weil es sich bei dem Kaufvertrag um ein unwiderrufliches Anwartschaftsrecht auf Eigentumserwerb gehandelt habe. Wirtschaftliches Eigentum am Kiesvorkommen könne auch separat vom

wirtschaftlichen Eigentum am Grundstück erlangt werden, wenn dem Abbauunternehmer als Inhaber mit freier Verfügungsmacht unwiderruflich die Befugnis zur vollen Ausbeute der abbaufähigen Substanz übertragen werde, insbesondere wenn er die Ausbeute ohne Zustimmung des Eigentümers einem Dritten überlassen könne. Der Abbau sei vom bisherigen Eigentümer geduldet worden und das Recht auch später nicht entzogen worden. Auf den tatsächlichen Übergang von Besitz/Nutzen und Lasten des Grundstücks komme es somit nicht an.

16
Die Klägerin beantragt,

den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2014 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG auf den 31. Dezember 2014 vom 6. November 2015 sowie den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2015 vom 2. Januar 2017 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2018 zu ändern und den Gewinn aus Gewerbebetrieb für 2014 um 43.010,86 € und für 2015 um 45.303,56 € zu vermindern und den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 und 2015 entsprechend auf 0 € sowie den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2014 entsprechend festzustellen,

hilfsweise die Revision zuzulassen Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

17
Der Beklagte trägt vor, nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BStBl II 2007, 508 sei ein im Privatvermögen entdecktes und in das Betriebsvermögen eingelegtes Kiesvorkommen mit dem Teilwert anzusetzen. Bei Abbau des Kiesvorkommens dürften AfS aber nicht aufwandswirksam vorgenommen werden. Diese Grundsätze seien - nach dem Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder für die Finanzverwaltung bindend - auch im Streitfall anzuwenden. Zudem hätten für die von der Klägerin erworbenen Flurstücke nur teilweise behördliche Abbaugenehmigungen vorgelegen. Es sei deshalb zweifelhaft, ob das Wirtschaftsgut Kiesvorkommen zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits existent gewesen sei oder ob die Klägerin nur das Wirtschaftsgut Grund und Boden erworben habe. Das selbständige Wirtschaftsgut Bodenschatz entstehe, sofern für den Kiesabbau eine behördliche Genehmigung erforderlich sei, erst mit Erteilung der Abbaugenehmigung. Trotzdem sei im notariellen Kaufvertrag keine Regelung für den Fall getroffen worden, dass eine behördliche Abbaugenehmigung nicht erteilt werden würde. Ein unbeteiligter, fremder Dritter wäre einen derartigen Vertrag wohl nicht eingegangen. Der Kaufvertrag sei daher hinsichtlich der Übertragung des Wirtschaftsguts Kiesvorkommen steuerlich nicht anzuerkennen. Die Inanspruchnahme von AfS aus dem Kiesabbau sei auch deswegen ausgeschlossen. Zur Frage der Fremdüblichkeit verweise er auf die Sachverhalte der Urteile des BFH vom 7. Dezember 1989 IV R 1/88, BStBl II 1990, 317 und des Finanzgerichts - FGDüsseldorf vom 9. November 2005 7 K 3096/04, EFG 2006, 394. Dort seien Anpassungsklauseln vereinbart gewesen, wenn es zu keiner Abbaugenehmigung komme. Im Streitfall seien zumindest die Grundstücke ...96 und ...97 noch nicht von den bisherigen Abbaugenehmigungen erfasst gewesen. Im Falle des Urteils des FG München vom 6. November 2012 13 K 943/09, EFG 2013, 421, hätten anscheinend für beide dortigen Abbaugebiete bereits Abbaugenehmigungen zum Zeitpunkt der Übertragung der Grundstücke vorgelegen. Aus den Abbaugenehmigungen vom … 2011 mit der eine Genehmigung zum Abbau von 214.300 Tonnen und von 131.700 Tonnen erteilt worden sei und vom … 2016 mit der eine Genehmigung zum Abbau von 245.300 Tonnen erteilt worden sei, sei nicht ersichtlich, ob und wie die im Kaufvertrag angenommene Menge des Kiesvorkommens von 750.000 Tonnen realistisch geschätzt worden sei, da eine nachträgliche Änderung des Kaufpreises diesbezüglich ausgeschlossen worden sei. Zudem sei vermutlich zum Zeitpunkt der Veräußerung bereits ein Teil des Kieses abgebaut gewesen. Der ursprüngliche Kaufvertrag habe ca. 49.000 qm ausgebeutete und 36.000 qm noch nicht ausgebeutete Flächen zum Inhalt gehabt. Nach Vermessung seien nur noch insgesamt 80.996 qm an die Klägerin verkauft worden, wobei die Differenz ausschließlich auf die noch nicht ausgebeutete Fläche entfallen sei. Dies stelle eine Minderung von über 11 v.H. der ursprünglich vereinbarten Fläche bezogen auf die nicht ausgebeutete Fläche dar. Der Kaufpreis sei aber nicht angepasst worden, obwohl damit möglicherweise über 75.000 Tonnen weniger Kies abgebaut werden könnten. Selbst wenn die angenommene Menge Kies von 750.000 Tonnen für eine Fläche von 36.000 qm realistisch wären, wäre nach seiner Auffassung unter fremden Dritten eine Klausel zur Anpassung des Kaufpreises für den Kies anhand des Ergebnisses der

Vermessung in den Kaufvertrag aufgenommen worden. Denn einem fremden Dritten wäre gerade bei einer hier noch gravierenden Abweichung des Messungsergebnisses vom ursprünglichen Kaufvertrag - die Wirtschaftlichkeit des Kaufes angesichts der geringen Rohgewinnmarge von 0,10 € pro Tonne noch fraglicher erschienen.

18
Mit Beschluss vom 7. Mai 2019 wurde das vorliegende Verfahren vom Verfahren 12 K 1737/18 abgetrennt. Auf den Hinweis vom 12. September 2018, die Aufklärungsanordnung vom 14. Mai 2019 und das Protokoll über die mündliche Verhandlung wird ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

19
Die Klage ist begründet.

20
1. Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung -AfAin gleichen Jahresbeträgen). Gemäß § 7 Abs. 6 EStG ist bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen § 7 Abs. 1 EStG entsprechend anzuwenden; dabei sind AfS zulässig. Der Absetzungsberechtigte hat ein Wahlrecht, ob er die Absetzung linear (§ 7 Abs. 1 EStG) oder nach dem Grad des Substanzverzehrs (§ 7 Abs. 6 HS 2 EStG) vornimmt (Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl. 2019, § 7 Rz. 222).

21
Ein Bodenschatz bildet grundsätzlich steuerrechtlich mit dem Grund und Boden eine Einheit, solange er im Boden lagert und nicht abgebaut wird. Er wird greifbar und zu einem selbstständigen materiellen Wirtschaftsgut, wenn mit der Aufschließung - z.B. durch den Antrag auf Abbaugenehmigung - oder der Verwertung - z.B. durch Veräußerung - begonnen wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BStBl II 2007, 508, BFH-Urteil vom 17. März 2010 X R 38/06, BStBl II 2011, 622). Ein Bodenschatz wird auch ohne bereits erteilte Abbaugenehmigung dann als Wirtschaftsgut greifbar, wenn das Grundstück unter gesonderter Berechnung eines Kaufpreises für den Bodenschatz an einen Abbauunternehmer veräußert wird (BFH-Urteil vom 4. September 1997 IV R 88/96, BStBl II 1998, 657). Er ist ein abnutzbares unbewegliches Wirtschaftsgut (BFH-Urteil vom 25. Juli 2012 I R 101/10, BStBl II 2013, 165).

22
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 § 7 Abs. 6 EStG voraus, dass AfS nur möglich sind, wenn irgendjemand Anschaffungskosten getragen hat (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 2016 IV R 46/12, BStBl II 2016, 607), d.h. das Wirtschaftsgut entgeltlich erworben hat.

23
Das Wirtschaftsgut in Sinne von § 7 Abs. 1 EStG ist dann angeschafft, wenn der Erwerber zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut in dem Sinne erlangt hat, dass er als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BStBl II 2012, 407). Nach § 39 Abs. 2 Nr.1 Satz 1 AO ist abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum demjenigen ein Wirtschaftsgut zuzurechnen, der die tatsächliche Herrschaft 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. Soll das rechtliche Eigentum an einem Grundstück oder Grundstücksanteil auf einen anderen übergehen, wird der Erwerber in der Regel zu dem Zeitpunkt wirtschaftlicher Eigentümer, zu dem ihm aufgrund der notariellen Vereinbarung Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten übertragen werden (BFH Urteil vom 6. Dezember 2018 X R 11/17, BFH/NV 2019, 622).

24

Spätestens seit Aufgabe der Bilanzbündeltheorie werden auch Verträge zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern der Besteuerung zugrunde gelegt, soweit sie nicht in den Anwendungsbereich des §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen und soweit sie fremdüblichen Bedingungen entsprechen. Anerkannt werden danach insbesondere zu fremdüblichen Bedingungen geschlossene Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, gleichgültig, wer auf der Erwerber- und wer auf der Veräußererseite steht, und dies auch, wenn das Wirtschaftsgut beim an die Gesellschaft veräußernden Gesellschafter Privatvermögen war (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BStBl II 1993, 616 m.w.N.). Die Handelsgesellschaft ist sowohl zivilrechtlich eine eigene Rechtspersönlichkeit, als auch partiell steuerrechtsfähig, so wird beispielsweise die Gewerbesteuer gegenüber der Handelsgesellschaft festgesetzt. Der Gewinn oder Verlust der Handelsgesellschaft wird durch einen Vermögensvergleich der Gesellschaft und nicht durch Vermögensvergleiche der einzelnen Gesellschafter ermittelt. Grundlage dafür ist bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, die aus der Handelsbilanz der Gesellschaft abgeleitete Steuerbilanz der Gesellschaft und nicht etwa gedachte oder wirkliche Einzelbilanzen der Gesellschafter (BFH-Beschluss in BStBl II 1993, 616 m.w.N.).

25
Die Übertragung eines Wirtschaftsguts, das dem Gesellschafter einer Personengesellschaft gehört, in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ist folglich 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 4. Februar 2016 IV R 46/12, BStBl II 2016, 607 m.w.N.). 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 (BFH-Urteil vom 4. Februar 2016 IV R 46/12, BStBl II 2016, 607 m.w.N.).

26
2. Im Streitfall hat die Klägerin das unbewegliche abnutzbare Wirtschaftsgut Kiesvorkommen durch einen wirksamen fremdüblichen Vertrag zu einem Preis von 375.000 € zuzüglich Anschaffungsnebenkosten von 3.829 € von ihrem Gesellschafter erworben. Sie hat daher Anschaffungskosten getragen, die ab 11. November 2014 zur Vornahme von AfS berechtigen. Hinsichtlich des ab 1. Mai 2014 bereits durch die Klägerin verkauften Kieses kann die Klägerin im Rahmen der Gewinnermittlung Kosten des Wareneinkaufs als Aufwand geltend machen.

27
a) Im Streitfall ist spätestens mit Abschluss des notariellen Kaufvertrags vom … 2014 das Wirtschaftsgut Kiesvorkommen im - zwischen den Beteiligten unstreitig mit 750.000 Tonnen zu schätzenden Umfang (vgl. tatsächliche Verständigung, Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 23. Juli 2019) - entstanden, da spätestens zu diesem Zeitpunkt mit der Verwertung dieses Kiesvorkommens durch Veräußerung begonnen wurde. Hinsichtlich der in den Streitjahren 2014 und 2015 geförderten Menge Kies, war zudem bereits im Jahr 2011 eine Abbaugenehmigung erteilt worden, sodass insoweit bereits seinerzeit mit der Aufschließung des in den Streitjahren geförderten Kiesvorkommens begonnen worden war.

28
b) Die Klägerin hat das Kiesvorkommen durch den Kaufvertrag vom … 2014 von ihrem Gesellschafter erworben. Der Kaufvertrag wurde notariell, zivilrechtlich wirksam geschlossen. Eine Befreiung von §181 BGB war für die Vertragsbeteiligten gegeben. Der Grundbuchmäßige Vollzug der Auflassung wurde im Vertrag vom … 2015 bewilligt und im Anschluss vollzogen

29
c) Die Klägerin ist am 11. November 2014 wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks und damit des Kiesvorkommens, das am 11. November 2014 noch in den mit notariellem Kaufvertrag vom … 2014 verkauften Grundstücken lagerte, geworden. Das wirtschaftliche Eigentum am Kiesvorkommen ist nicht bereits aufgrund des Schreibens der Klägerin (vertreten durch Herrn A) an die K. GmbH vom 6. Mai 2014, dass die Kieslieferungen nunmehr durch sie erfolgen würden, auf sie übergegangen.

30
Ausweislich des Abschnitts 4 des notariellen Kaufvertrags vom … 2014 war zwischen der Klägerin und Herrn A vielmehr ausdrücklich vereinbart worden, dass Nutzen und Lasten am Vertragsbesitz, damit auch am Kiesvorkommen, erst mit Bezahlung des vollständigen Kaufpreises auf die Klägerin übergehen. Da die Klägerin den Kaufpreis erst am 11. November 2014 vollständig an Herrn A gezahlt hat, gingen erst zu diesem Zeitpunkt Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr am Vertragsbesitz und damit das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücken einschließlich des Kiesvorkommens auf die Klägerin über. Der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Kiesvorkommen wurde nicht dadurch vorverlagert, dass Herr A den Kiesabbau ab Kaufvertragsabschluss geduldet hat. Mit der Förderung des Kieses, d.h. der Ausbeute, wäre die Klägerin nur dann zivilrechtliche Eigentümerin an der Ausbeute geworden, wenn ein Pachtvertrag zwischen ihr und der Klägerin bestanden hätte und ihr aufgrund dieses Pachtvertrags der abgebaute Kies zugestanden hätte (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1993 IX R 9/89, BStBl II 1994, 231). Die Klägerin und Herr A haben aber, obwohl ihnen bekannt war, dass die Ausbeute des Grundstücks aufgrund eines Vertrags mit Herrn B bzw. der B GmbH schon erfolgt (vgl. Schreiben vom 6. Mai 2014) weder einen Pachtvertrag noch eine sonstige Regelung zu einer Abbauberechtigung vor Kaufpreiszahlung getroffen. Allein das Schreiben der Klägerin vertreten durch Herrn A an die B GmbH, dass die Kieslieferungen durch sie erfolgen, ersetzt keinen Vertragsabschluss zwischen ihr und Herrn A. Die Zahlungen der Klägerin an Herrn A vom 3. Juni 2014 und vom 11. November 2014 erfolgten zudem auf den Kaufvertrag vom … 2014 und nicht in Abhängigkeit zur geförderten Menge Kies.

31
In Folge der nach dem Abschluss des notariellen Vertrags vom … 2014 durch Herrn A geduldeten Ausbeutung des Kiesvorkommens ist vielmehr die B GmbH (gutgläubig) Eigentümerin des geförderten Kieses geworden (§§ 957, 956 BGB, § 3 Abs. 2 Satz 1 Bundesberggesetz -BBergG-). Sie hat dabei das Eigentum direkt von Herrn A ohne zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Zwischenerwerb durch die Klägerin erworben.

32
d) Die im notariellen Vertrag vom … 2014 zwischen Herrn A und der Klägerin getroffenen Vereinbarungen sind als fremdüblich einzustufen.

33
Der Senat hält es unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit insbesondere nicht für erforderlich, Regelungen für den Fall zu treffen, dass eine Abbaugenehmigung versagt werden sollte. Der Senat hat vor dem Hintergrund, dass bereits in der Vergangenheit für einen Teil der veräußerten Grundstücke eine Abbaugenehmigung für den Trockenabbau erteilt worden war, keine Anhaltspunkte dafür, dass mit einer Versagung weiterer Abbaugenehmigungen für den geplanten Trockenabbau des zusammenhängenden Kiesvorkommens zu rechnen war. Der Hinweis des Beklagten auf zwei Urteile mit Sachverhalten bei denen Anpassungszahlungen in Abhängigkeit von der Erteilung von Abbaugenehmigungen vereinbart wurden, lässt nicht den Schluss zu, dass nur die Vereinbarung von Anpassungsklauseln fremdüblich ist, zumal es sich nach dem Tatbestand der Urteile dort um einen Erstabbau von Kies gehandelt haben dürfte, eine zukünftige Genehmigung somit mit größeren Unsicherheitsfaktoren verbunden war. Im Übrigen lag für den hier streitigen, d.h. in den Streitjahren 2014 und 2015 abgebauten Kies bereits seit 2011 eine Abbaugenehmigung vor.

34
Auch die Vereinbarung, dass bei einer Abweichung des tatsächlichen Kiesvorkommens von der angenommenen Menge von 750.000 Tonnen, der vereinbarte Kaufpreis unverändert bleiben sollte, bewegt sich im Rahmen der Fremdüblichkeit. Das Ausmaß eines unterirdischen Kiesvorkommens kann letztlich nur (grob) geschätzt werden. Im Streitfall war bereits mit der Kiesausbeute begonnen worden, sodass Herr B und Herr A bereits über Erfahrungswerte verfügten, die eine grobe Schätzung des abbaubaren Kiesvorkommens für die übertragenen Grundstücke durch Herrn B ermöglichten. Diese Schätzung ist zwischenzeitlich zwischen den Beteiligten unstreitig und erscheint dem Senat realistisch. Da im Streitfall der Großteil der wegvermessenen Fläche der Fl.Nr. ...96 auf den als erweiterte Hofstelle genutzten Bereich entfiel, der ohnehin bei der Schätzung des auszubeutenden Kiesvorkommens nicht berücksichtigt worden sein dürfte, stuft es der Senat auch nicht als unüblich ein, dass im Streitfall für den Fall von Quadratmeterabweichungen nach der Messungsanerkennung keine Korrektur des geschätzten Kiesaufkommens vereinbart wurde. Da gerade zwischen fremden Dritten wenig streitanfällige vertragliche

Vereinbarungen favorisiert werden, ist es für den Senat weiter naheliegend, dass auch fremde Dritte versucht hätten, im Zeitpunkt der Veräußerung klare Verhältnisse zu schaffen und für den Fall einer Abweichung zum tatsächlichen Kiesvorkommen, das sich letztlich erst nach Jahren des Abbaus genau konkretisieren würde (vgl. Abbauvertrag mit der B GmbH vom … 2015 mit einem Abbauende 2027 bzw. 2035, Bl. 82 FG-Akte), keine Ausgleichszahlungen vereinbart hätten. Auch der vom Finanzamt dargelegte Gesichtspunkt einer möglicherweise nicht gesicherten Rentabilität der Kiesausbeutung für die Klägerin belegt keine Fremdunüblichkeit. Selbst wenn letztlich nur 675.000 Tonnen Frostschutzkies und kiesiges Auffüllmaterial gefördert werden könnten, wofür der Senat keine Anhaltspunkte hat, würde die Klägerin bei Anschaffungskosten von 378.829 € (375.000 € zuzüglich Anschaffungsnebenkosten) 405.000 € erlösen, d.h. die Einnahmen würden über den Anschaffungskosten liegen. Der Senat teilt auch nicht die Zweifel des Beklagten, dass der Preis von 0,5051 € pro Tonne (0,50 € zuzüglich Anschaffungsnebenkosten) fremdunüblich hoch zwischen Herrn A und der Klägerin angesetzt worden sein könnte, da ein fremder Dritter, die B GmbH sogar 0,60 € pro Tonne Frostschutzkies und kiesiges Auffüllmaterial bezahlt hat. Auch der Umstand, dass die Kaufpreiszahlung in Form einer ungesicherten Vorleistung fällig war, führt nicht dazu, dass dem Vertrag die Fremdüblichkeit abgesprochen werden kann, zumal der Klägerin ausweislich des Schreibens vom 6. Mai 2014 bereits die laufenden Einnahmen aus dem Kiesabbau durch die B GmbH übertragen wurden.

35
e) Der Vertrag wurde auch vertragsgemäß - wie zwischen fremden Dritten üblich - vollzogen.

36
Die Klägerin hat den vereinbarten Kaufpreis aus eigenen Mitteln entrichtet, denn die Klägerin hat zur Kaufpreisfinanzierung einen Kredit aufgenommen. Dass ein Teilbetrag von 28.100 € erst am 11. November 2014 beglichen wurde, obwohl der gesamte Kaufpreis bereits innerhalb von 14 Tagen nach Kaufvertragsschluss fällig war, erscheint vernachlässigbar, da es auch zwischen fremden Dritten nicht unüblich ist, dass bei einem Zahlungsverzug von nur ca. 5 v.H. des Kaufpreises nicht gleich gerichtliche Schritte eingeleitet werden, zumal die Messungsanerkennung noch nicht abgeschlossen war.

37
f) Da die Klägerin somit in Folge eines steuerlich anzuerkennenden Vertrags Anschaffungskosten für das (am 11. November 2014 noch vorhandene) Kiesvorkommen [750.000 Tonnen abzüglich bis dahin bereits geförderte Menge von (gesamte geförderte Menge 2014 von 85.152,29 Tonnen abzüglich 8.000 Tonnen =) 77.152,29 Tonnen] getragen hat, kann sie ab dem 11. November 2014 AfS geltend machen.

38
Die Rechtsprechung des BFH zur AfS bei Kiesunternehmen steht dem nicht entgegen, da die Möglichkeit AfS geltend zu machen vom BFH (vgl. Urteil vom 4. Februar 2016 IV R 46/12, BStBl II 2016, 607) nur für den Fall der unentgeltlichen Übertragung, d.h. für den Fall, dass niemand Anschaffungskosten getragen hat, verneint wurde. § 11d Abs. 2 EStDV greift im Streitfall jedoch nicht, da nicht die Klägerin ein Kiesvorkommen auf ihrem Grundstück entdeckt hat. Vielmehr hat die Klägerin das von einem anderen, Herrn A, entdeckte Kiesvorkommen von diesem entgeltlich erworben. Die Klägerin kann jedoch erst ab 11. November 2014 AfS geltend machen, da sie erst zu diesem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum am Kiesvorkommen erlangt hat.

39
g) Die Klägerin kann hinsichtlich der bis 11. November 2014 ausgebeuteten Kiesvorkommens, d.h. der durch die B GmbH geförderten und an diese verkauften Menge, zwar keine AfS, aber Betriebsausgaben in Höhe des von ihr getragenen Aufwands für die bis dahin geförderte Menge geltend machen, da ihr dieser Aufwand für die von ihr weiterverkaufte Menge an dem seit 1. Mai 2014 bereits gefördertem Kies spätestens am 11. November 2014 entstanden ist.

40
Da Herr A auf die Geltendmachung eines Ausgleichsanspruchs (aus ungerechtfertigter Bereicherung) wegen der vor Übergang von Nutzen und Lasten geförderten Menge Kies verzichtet hat, diesen geduldet hat und vielmehr von Kieslieferungen durch die Klägerin an die B GmbH ausgegangen ist (vgl. Schreiben vom 6. Mai 2014) bzw. den bereits bezahlten Kaufpreis für die Grundstücke einschließlich Kiesvorkommen auch als Kaufpreiszahlung für den bis zum Eigentumsübergang am Vertragsobjekt bereits ausgebeuteten Kies angesehen hat, hat die Klägerin im Zeitpunkt der Verrechnung, der spätestens am 11. November 2014

anzunehmen ist, einen Warenaufwand für den weiterveräußerten Kies gehabt, der als sofortabzugsfähige Betriebsausgabe im Streitjahr 2014 zu berücksichtigen ist.

41
3. Für das Jahr 2014 ist der Gewerbesteuermessbetrag daher wie folgt festzusetzen:

Gewinn aus Gewerbebetrieb bisher 39.958 €

abzgl. Warenaufwand für (85.152,29 Tonnen - 8.000 Tonnen =)

77.152,29 Tonnen à 0,5051 € - 38.970 €

(vgl. tatsächliche Verständigung, Protokoll der mündlichen Verhandlung)) abzgl. AfS für 8.000 Tonnen à 0,5051 € - 4.041 € Verlust aus Gewerbebetrieb/Gewerbeverlust neu - 3.053 € Gewerbesteuermessbetrag 0 €

Der vortragfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2014 ist in Höhe des Gewerbeverlustes neu mit - 3.053 €

festzustellen.

42
Für das Jahr 2015 ist der Gewerbesteuermessbetrag wie folgt festzusetzen:

Gewinn aus Gewerbebetrieb bisher 37.027 €

abzüglich AfS - 45.304 €

Verlust aus Gewerbebetrieb neu - 8.276 €

Hinzurechnungen/Kürzungen unverändert - 250 €

Gewerbeverlust neu -8.526 €

Gewerbesteuermessbetrag 0 €

43
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und den Vollstreckungsschutz folgt aus §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

44
5. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen.