



## Steuerrechtliche Beurteilung von Abbavereinbarungen für Bodenschätze

Eigentümer von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, unter denen sich abbauwürdige mineralische Rohstoffe, insbesondere Schotter, Quarz, Kies oder Sand, befinden, haben bei der Gestaltung von Abbauperträgen eine Vielzahl von Entscheidungen zu treffen. Neben betriebswirtschaftlichen Überlegungen spielen rechtliche Vorschriften, wie beispielsweise umwelt-, wasser-, mineralrohstoffrechtliche und nicht zuletzt steuerrechtliche Regelungen eine große Rolle. Im Folgenden finden Sie einen kompakten Überblick über die wichtigsten steuerrechtlichen Aspekte des Abbaupertrages.

### Einkommensteuer

Während beim Verkauf eines Grundstückes mit einem Bodenschatz, der bisher überhaupt noch nicht genutzt bzw. nur im Rahmen eines Abbaupertrages mit einem Dritten genutzt wurde, der anteilige Verkaufspreis für den Bodenschatz in der Regel steuerfrei ist (zu beachten ist lediglich die Spekulationsfrist von einem Jahr, die wohl in den meisten Fällen abgelaufen sein wird), werden im Rahmen eines Abbaupertrages steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Als steuerpflichtiger Überschuss gelten die Einnahmen aus dem vereinbarten Abbauzins, der sich meist pro gewonnenem Kubikmeter Bodensubstanz oder je Quadratmeter abgebauter Fläche bemisst, abzüglich der Werbungskosten. Diese umfassen im Wesentlichen die Absetzung für Substanzverringerng sowie Ausgaben für Gutachten, Messungen, Beratung, etc.

Bei der Absetzung für Substanzverringerng handelt es sich um eine Form von Abschreibung, die dem quantitativen Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes (z.B. des Schotterkörpers) Rechnung trägt. Die Höhe der Absetzung für Substanzverringerng richtet sich nach der Menge der tatsächlich abgebauten Substanz, die jährlich unterschiedlich hoch sein kann. Wurde beispielsweise in einem Jahr kein Substanzabbau vorgenommen, dann wird auch eine Absetzung für Substanzverringerng nicht möglich sein.

Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Substanzverringerng sind grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungskosten. Im Falle des unentgeltlichen Erwerbs ist, wenn der Bodenschatz nach dem 31.12.2012 erstmals in Nutzung genommen wird bzw. wurde, die Abschreibung des Rechtsvorgängers fortzusetzen. Laut Einkommensteuerrichtlinien (EStR) bestehen jedoch keine Bedenken, wenn sämtliche Werbungskosten (einschließlich Absetzung für Substanzverringerng) mit 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) bzw. bei Anwendung der Nettomethode 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden. Auch wenn die EStR in der Praxis eine nicht wegzudenkende große Bedeutung und Hilfestellung darstellen, muss darauf hingewiesen werden, dass es sich dabei um einen Erlass des BMF handelt, also lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgehensweise mitgeteilt wird. Gerichte, insbesondere also das Bundesfinanzgericht und der Verwaltungsgerichtshof, sind an diese Richtlinien nicht gebunden.

Aus vielfältigen Gründen, nicht zuletzt aber auch steuerrechtlich, kann es unter Umständen vorteilhaft sein, vor Abschluss eines Abbauvertrages, die relevanten Flächen via Sacheinlagevertrag auf eine GmbH zu übertragen. Ob dies zielführend ist, bedarf jedenfalls einer eingehenden Prüfung durch einen Steuerberater sowie einer zeitgerechten Strukturierung. Dabei sind auch außersteuerliche Aspekte zu beachten, wie insbesondere Rechtsnachfolgeüberlegungen, aber z.B. auch das Thema eines allfällig durchbrochenen Jagdzusammenhangs, etc.

## **Umsatzsteuer**

Der Verkauf von abbauwürdigen Liegenschaften ist unecht von der Umsatzsteuer befreit. Das bedeutet, dass allfällig in Rechnung gestellte Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Verkauf, wie beispielsweise für Gutachten, Steuer- und Rechtsberatung, vom verkaufenden Grundeigentümer nicht in Abzug gebracht werden können. Zu prüfen wäre auch eine allfällige Vorsteuerkorrektur, wiewohl dies nur in seltenen Fällen, z.B. wenn die vertragsgegenständlichen Flächen mit Vorsteuerabzug angekauft wurden, relevant sein wird. Die Option zur 20%-igen Regelbesteuerung des Verkaufs ist grundsätzlich möglich, jedoch meist vom Käufer nicht gewünscht, weil sich dadurch die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr erhöht.

Der im Rahmen eines Abbauvertrages vereinbarte Abbauzins unterliegt dem 20%-igen Normalsteuersatz. Entscheidet man sich für die Einlage der Flächen in eine GmbH, so gelten dieselben Regeln wie für einen Verkauf, da eine Sacheinlage von Gesellschaftern in ihre Gesellschaft als Tausch zu qualifizieren ist.

## **Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr**

Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr fallen nur an, wenn sich Grundeigentümer dazu entscheiden, die land- und forstwirtschaftlichen Flächen samt Bodenschatz zu verkaufen bzw. in eine GmbH einzulegen.

Im Verkaufsfall berechnet sich die Grunderwerbsteuer mit 3,5% und die Eintragungsgebühr mit 1,1%, jeweils vom Kaufpreis für die Liegenschaften einschließlich Bodenschatz. Beide Abgaben sind üblicherweise vom Erwerber der Liegenschaften zu tragen.

Bei der Sacheinlage von land- und forstwirtschaftlichen Flächen in eine GmbH kommt bei der Grunderwerbsteuer der Stufentarif, berechnet vom gemeinen Wert des Grund und Bodens einschließlich Bodenschatz, zur Anwendung. Die Eintragungsgebühr berechnet sich mit 1,1% vom 3-fachen Einheitswert der von der Sacheinlage betroffenen Flächen.

## **Bewertungsrecht**

Durch den Abbau von Bodenschätzen auf bisher land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt sich eine Änderung der Bewirtschaftungsart. Abbauflächen sind nicht mehr als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sondern als Grundvermögen zu bewerten. Wir empfehlen nach Beendigung des Rohstoffabbaus und erfolgter Rekultivierung der Flächen die Beantragung einer Artfortschreibung, um eine erhebliche Reduktion des Einheitswertes zu bewirken.