

# Urteil vom 14. Januar 2020, IX R 5/18

**Ermittlung der Anschaffungskosten von Anteilen an einer Agrargenossenschaft, die durch die Umwandlung einer LPG entstanden ist**

ECLI:DE:BFH:2020:U.140120.IXR5.18.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 17 Abs 7, AO § 162, GenG § 65, GenG § 73, GenG § 76, HGB § 255 Abs 1, DMBiLG § 1, DMBiLG § 7 Abs 1 S 4, DMBiLG § 11, DMBiLG § 17 Abs 4, DMBiLG § 52 Abs 2 S 1, FGO § 67

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 21. November 2017, Az: 4 K 791/16

## Leitsätze

1. Der in § 17 Abs. 2 EStG verwendete Begriff der "Anschaffungskosten" ist i.S. des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB auszulegen. Danach sind Anschaffungskosten u.a. Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in den betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

2. Abweichend von diesem grundsätzlich im Bereich des § 17 EStG geltenden Begriffsverständnis sind die Anschaffungskosten von Anteilen an einer Agrargenossenschaft, die durch Umwandlung einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft i.S. des Rechts der DDR entstanden ist und die eine Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark entsprechend den Verpflichtungen des DMBiLG aufgestellt hat, nach Maßgabe der Regelungen dieses Gesetzes zu bestimmen, wenn das Genossenschaftsmitglied den maßgeblichen Anteil im Zuge der Gründung der Genossenschaft erworben hat.

## Tenor

1. Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 22.11.2017 - 4 K 791/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

2. Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 22.11.2017 - 4 K 791/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

**1** Streitig ist die Höhe eines Verlusts aus der Veräußerung von Anteilen an einer landwirtschaftlichen Genossenschaft.

**2** Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde im Streitjahr (2014) mit seiner Ehefrau, der Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagten, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war schon in der Zeit des Bestehens der Deutschen Demokratischen Republik (DDR) an einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft (LPG Z.) beteiligt. Nach der Deutschen Vereinigung beschlossen die Mitglieder der LPG Z. im Juli 1991 die Umwandlung in eine Wirtschafts- und Erwerbsgenossenschaft (Agrargenossenschaft --A e.G.--). Nach Ziff. 4 des Umwandlungsbeschlusses vom 05.07.1991 bzw. 15.07.1991 sowie nach § 42 Abs. 1 der Satzung der A e.G. konnte Genosse nur werden, wer mindestens einen Geschäftsanteil (sog. "Pflichtanteil") im Wert von 5.000 DM zeichnete. Darüber hinaus konnten weitere ("freiwillige") Genossenschaftsanteile gezeichnet werden; die Zahl der von einem Mitglied gehaltenen, von der A e.G. durch ausgegebene Zertifikate nachgewiesenen

Genossenschaftsanteile durfte nach § 42 Abs. 4 der Satzung insgesamt jedoch die Zahl von 20 Anteilen (einschließlich des Pflichtanteils) nicht überschreiten.

- 3 Die Ermittlung des genossenschaftlichen Vermögens der A e.G. im Umwandlungszeitpunkt wurde nach Nr. 5 des Umwandlungsbeschlusses auf der Basis der DM-Eröffnungsbilanz zum 01.07.1990 durchgeführt. Für Zwecke der Personifizierung wurde das Eigenkapital der A e.G. nach Abzug der Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie der Sonderrücklage gemäß § 17 Abs. 4 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (DMBiG) mit 9.153.822,01 DM angegeben.
- 4 Auch die Modalitäten der Ermittlung des Wertes der Beteiligung ehemaliger LPG-Mitglieder im Personifizierungsverfahren sind in Nr. 5 des Umwandlungsbeschlusses geregelt. Zu berücksichtigen waren insoweit Inventarbeiträge, die Überlassung der Bodennutzung und geleistete Arbeitsjahre. 10 % der auf die Wertschöpfung entfallenden personifizierten Ansprüche sollten als Genossenschaftsanteile ausgereicht werden, die übrigen 90 % als Rücklage zur Aufrechterhaltung des landwirtschaftlichen Produktionsprozesses in der A e.G. verbleiben. Nach Nr. 8 des Umwandlungsbeschlusses ergibt sich die Beteiligung der Mitglieder an dem neuen Unternehmen aus dem gültigen Genossenschaftsgesetz; die Mitglieder sind entsprechend ihres Geschäftsguthabens und der weiteren gültigen Bestimmungen an der Genossenschaft beteiligt.
- 5 Nach einer unter dem 06.08.1991 erstellten Berechnung seines Personifizierungsanspruchs standen dem Kläger für in die LPG eingebrachtes Inventar ein Betrag von 18.990 DM und für die Personifizierung des Eigenkapitals der LPG insgesamt ein Betrag in Höhe von 97.807,96 DM (Verzinsung Inventarbeitrag in Höhe von 14.151,35 DM, Überlassung von Boden 1960 bis 1990 in Höhe von 78.480,23 DM und 69 Arbeitsjahre in Höhe von 5.176,38 DM) zu. Der Wert seiner Beteiligung an der LPG wurde mithin in Höhe von 116.797,96 DM für den Zeitpunkt der Umwandlung ermittelt. Ausweislich eines unter dem 04.12.1992 von der A e.G. ausgestellten Zertifikats hatte der Kläger bei Umwandlung der LPG Z. in die A e.G. für 15 Geschäftsanteile 75.000 DM als Geschäftsguthaben eingezahlt.
- 6 In der mit der Satzung der A e.G. beim zuständigen Registergericht eingereichten Liste der "Gründungsmitglieder" sind ... Genossen mit ihren jeweiligen Anteilen eingetragen. Der Kläger selbst ist in dieser Liste mit einem "Pflichtanteil" sowie 14 weiteren "freiwilligen" Geschäftsanteilen verzeichnet. Der Vorstand der A e.G., dem der Kläger angehörte, versicherte hierzu, dass die zur LPG-Umwandlung von den ... "Gründungsmitgliedern" gezeichneten Geschäftsanteile aus ihren Vermögensansprüchen nach § 44 des Landwirtschaftsanpassungsgesetzes aufgebracht worden seien. Diejenigen Genossenschaftsmitglieder, deren gesetzlicher Vermögensanspruch nicht ausgereicht habe, den Pflichtanteil von 5.000 DM zu zeichnen, hätten ihre Einzahlungsverpflichtung durch Barzahlung erbracht.
- 7 Im Jahr 2013 hatte der Kläger von seinem Recht, gemäß § 37 Abs. 3 der am 20.07.2012 beschlossenen geänderten Satzung der A e.G. unter dort festgelegten Voraussetzungen weitere Genossenschaftsanteile zu zeichnen, Gebrauch gemacht und zu seinen vorhandenen 15 Genossenschaftsanteilen fünf "neue" Anteile zu je 2.600 € hinzuerworben.
- 8 Im Juni des Streitjahres kündigte der Kläger drei seiner 20 Genossenschaftsanteile an der A e.G. mit Wirkung vom 31.12.2014 gegen Auszahlung des Nominalwertes von 2.600 € je Anteil. Mit Schriftsatz vom 23.06.2014 erklärte die A e.G., dass auf Beschluss des Vorstandes vom 20.06.2014 der Kündigung des Klägers von drei Geschäftsanteilen ("Altanteile aus LPG-Umwandlung") zugestimmt werde. Für die Geschäftsanteile sollten nach Feststellung des Jahresabschlusses für das Jahr 2014 durch die Generalversammlung 7.800 € ausgezahlt werden.
- 9 Hieraus machte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr einen Verlust i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) in Höhe von insgesamt ./ 170.228 € geltend, der mit Hilfe des X.-Beratungsverbandes unter Zugrundelegung der Jahresabschlüsse 1991 bis 1994 (Letztjahr der Korrekturen nach § 36 DMBiG) ermittelt wurde. Ferner teilte der Kläger mit, dass er sein Wahlrecht entsprechend H 17 (5) des Amtlichen Einkommensteuerhandbuchs 2014 (EStH 2014), Stichwort "Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen", dahin ausgeübt habe, drei seiner 15 Altanteile aus der LPG-Umwandlung zu kündigen.
- 10 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte den geltend gemachten Verlust nicht an. Das FA ging davon aus, dass es sich bei den gekündigten Genossenschaftsanteilen um hinzuerworbene (sog. "neue") Geschäftsanteile gehandelt habe. Die Anschaffungskosten für diese Anteile betragen nicht, wie vom Kläger mit Hilfe des X.-Beratungsverbandes ermittelt, 97.171,02 € pro Anteil, sondern lediglich

2.600 € pro Anteil. Höhere Anschaffungskosten seien jedenfalls nicht nachgewiesen worden. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.

- 11** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 2028 veröffentlichtem Urteil teilweise statt. Dem Kläger sei im Zuge der Kündigung und Rückgabe von drei Genossenschaftsanteilen im Streitjahr ein Verlust i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 7 EStG entstanden. Entgegen der Auffassung des FA habe der Kläger nicht drei im Jahre 2013 für 2.600 € je Anteil erworbene "neue" Genossenschaftsanteile, sondern drei der im Zeitpunkt der Umwandlung der LPG in eine Genossenschaft im Jahre 1991 erworbenen "freiwilligen" Genossenschaftsanteile gekündigt und auf die A e.G. zurückübertragen; das dem Kläger nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.10.1978 - VIII R 126/75, BFHE 126, 206, BStBl II 1979, 77) insoweit zustehende Wahlrecht habe dieser in einem für die Bestimmbarkeit durch FA und FG ausreichenden Umfange wahrgenommen. Die Anschaffungskosten für diese drei "Altanteile" seien entgegen der Auffassung des FA auch nicht mit dem (Nominal-)Wert von vormals 5.000 DM (jetzt 2.600 €) --welchen die "Gründungsmitglieder" der A e.G. für den Erwerb eines Genossenschaftsanteils unabhängig von dessen tatsächlichem Wert aufwenden mussten-- zu bewerten. Zwar sei dem Kläger in einem Zertifikat der A e.G. vom 04.12.1992 bescheinigt worden, dass er insgesamt 75.000 DM als Geschäftsguthaben für den Erwerb von 15 Geschäftsanteilen "eingezahlt" habe, die mit seinem Personifizierungsanspruch verrechnet worden seien; bei der Ermittlung des Verlusts i.S. des § 17 EStG aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Genossenschaft seien die Anschaffungskosten indes nicht nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) mit den Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand (hier: die Genossenschaftsanteile) zu erwerben und in den betriebsbereiten Zustand zu versetzen, sondern nach der Equity-Methode des § 11 Abs. 1 Satz 1 DMBilG zu bewerten, wenn --wie im Streitfall-- der Erwerb der Beteiligung einen Vorgang darstelle, der im Zusammenhang mit der Umwandlung einer LPG in eine Genossenschaft unter die Regelungen des DMBilG fallen sollte. Die Equity-Methode zur Ermittlung der Anschaffungskosten hätte Gültigkeit sowohl für den sog. ersten "Pflichtanteil" als auch für die weiteren 14 Anteile, die der Kläger darüber hinaus im Zuge der Umwandlung der LPG Z. in die A e.G. erworben habe. Da eine geprüfte DM-Eröffnungsbilanz zum 01.07.1990 nicht mehr vorgelegt werden können und das Kapital der Umwandlungsbilanz rund 25 Jahre nach der Umwandlung mithin nicht mehr ordnungsgemäß ermittelt werden könne, seien die Anschaffungskosten für die maßgeblichen Genossenschaftsanteile gemäß § 162 der Abgabenordnung (AO) im Wege der Schätzung zu bestimmen. Die geschätzten Anschaffungskosten setzte das FG griffweise mit rund 63 % der vom Kläger geltend gemachten Anschaffungskosten an; im Übrigen wies das FG die Klage ab.
- 12** Gegen das Urteil des FG haben sowohl die Kläger als auch das FA Revision eingelegt.
- 13** Die Kläger rügen, das FG habe --bei grundsätzlich zutreffender Anerkennung der Ermittlung von Anschaffungskosten im Streitfall nach der Equity-Methode des DMBilG-- zu Unrecht --und für die Kläger überraschend-- eine Schätzung des Eigenkapitals der A e.G. vorgenommen. Dabei sei das FG von einem zu niedrigen Eigenkapital der A e.G. ausgegangen, wie nachträglich aufgefundene Betriebsprüfungsberichte betreffend die Veranlagungszeiträume 1991 bis 1997 belegten.
- 14** Die Kläger beantragen sinngemäß,
1. das maßgebliche (bilanzielle) Eigenkapital der nach Rückbezug gemäß § 1 Abs. 5 DMBilG zum 01.07.1990 entstandenen A e.G. auf 19.890.794 DM (10.170.001 €) und die Anschaffungskosten des Klägers mit 557.686 DM (285.140 €) festzustellen und, dem folgend,
  2. den Bescheid für 2014 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag vom 12.05.2016 i.d.F. des Änderungsbescheides vom 29.08.2017, beide in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2016, mit der Maßgabe zu ändern, dass ein Verlust aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 EStG aus der Veräußerung von drei Genossenschaftsanteilen an der A e.G. in Höhe von insgesamt 166.404 € berücksichtigt wird sowie
  3. den sich dadurch ergebenden negativen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 64.793 € auf den Veranlagungszeitraum 2013 zurückzutragen.
- 15** Das FA beantragt sinngemäß, die Revision der Kläger zurückzuweisen und die Klage unter Aufhebung des angefochtenen Urteils des FG abzuweisen.
- 16** Es vertritt die Auffassung, das FG habe zu Unrecht im Streitfall die Anschaffungskosten des Klägers für die gekündigten Genossenschaftsanteile nach der Equity-Methode des DMBilG ermittelt. Da die Geltung der Regelungen des § 17 EStG für Genossenschaftsanteile erst durch die mit dem Gesetz über steuerliche

Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) eingefügte Vorschrift des § 17 Abs. 7 EStG angeordnet worden sei, könnten für die Ermittlung der Anschaffungskosten des Klägers nicht die Regeln des DMBilG, sondern nur die allgemeinen Regeln des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB gelten. Jedenfalls gelte das DMBilG nur für die Ermittlung der Anschaffungskosten des "Pflichtanteils", nicht aber für die Ermittlung der Anschaffungskosten der weiteren vom Kläger im Zuge der Umwandlung der LPG Z. in die A e.G. gezeichneten 14 Genossenschaftsanteile. Überdies sei die Ermittlung der Anschaffungskosten auf der Basis des Eigenkapitals der A e.G. systematisch fehlerhaft. Die Revision der Kläger sei jedenfalls schon deshalb zurückzuweisen, weil die Schätzung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Überdies sei die Berechnung des FG zum rücktragbaren Verlust rechnerisch unzutreffend.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision der Kläger ist, soweit sie zulässig ist, im Ergebnis auch begründet; dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des FA hat keinen Erfolg.
- 18** 1. Der gesondert formulierte Feststellungsantrag der Kläger, das Eigenkapital der A e.G. und die Anschaffungskosten des Klägers auf jeweils einen bestimmten Betrag "festzustellen", ist unzulässig; es liegt eine im Revisionsverfahren unzulässige Klageänderung vor (§ 123 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 i.V.m. § 67 FGO).
- 19** 2. Das FG hat zur Ermittlung der Anschaffungskosten des Klägers für die Genossenschaftsanteile an der A e.G. eine Schätzung des Eigenkapitals der A e.G. vorgenommen; dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 20** a) Im Rahmen der Ermittlung eines aus der Kündigung von Genossenschaftsanteilen resultierenden Gewinns oder Verlusts des Klägers i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG führt die --durch Verrechnung mit seinem Personifizierungsanspruch erfolgte-- "Einzahlung" des Klägers auf die von ihm gezeichneten Geschäftsanteile zu Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 EStG. Für die in diesem Zusammenhang vorgenommene Schätzung des Eigenkapitals der A e.G. fehlte es dem FG indes an einer Rechtsgrundlage; das angefochtene Urteil ist schon aus diesem Grund aufzuheben.
- 21** Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes, § 3 Abs. 1 AO) erfordert grundsätzlich die reale Feststellung des Vorliegens der gesetzlichen Merkmale der jeweiligen Steuernorm. Dem tragen der Untersuchungsgrundsatz (§ 76 Abs. 1 FGO) sowie § 96 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO Rechnung; das FG hat aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens die volle richterliche Überzeugung vom Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen des jeweiligen Besteuerungstatbestandes zu gewinnen (vgl. BFH-Urteil vom 08.02.2011 - IX R 44/10, BFHE 233, 104, BStBl II 2011, 718, m.w.N.).
- 22** Ein Nachweis von Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 EStG kann in Ermangelung entsprechender (bilanzieller) Nachweise dem Grunde nach auch durch eine Gesamtwürdigung von hierzu vorhandenen weiteren Indizien erfolgen; dies mag im Einzelfall auch eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) umfassen. Allein der Umstand, dass ein unmittelbares Beweismittel nicht zur Verfügung steht, entbindet das FG indes insbesondere nicht vom Untersuchungsgrundsatz. Lediglich in Fällen, in denen die Prozessbeteiligten schuldhaft die ihnen obliegenden Mitwirkungs-, Informations- und Nachweispflichten verletzen, kann dies im Ergebnis zu einer Beweismaßreduzierung führen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 104, BStBl II 2011, 718, m.w.N.).
- 23** b) Im Streitfall kann die Entscheidung des FG schon deshalb keinen Bestand haben, weil sich die maßgeblichen bilanziellen (Eigenkapital-)Werte, die das FG griffweise geschätzt hat, unmittelbar oder mittelbar aus Betriebsprüfungsberichten des FA ergeben, auf die der Kläger im Revisionsverfahren zu Recht hingewiesen hat. Es braucht nicht entschieden zu werden, ob einer der Beteiligten des Rechtsstreits die Vorlage dieser Unterlagen schuldhaft unterlassen hat; denn der Kläger musste angesichts des Verfahrensablaufs schon nicht damit rechnen, dass das FG den Indizien, mit denen klägerseits die maßgeblichen Werte belegt werden sollten, keine hinreichende Ergiebigkeit beimessen würde, ohne auf die offensichtlich vorhandenen weiteren Unterlagen zurückzugreifen. Vor diesem Hintergrund muss im Streitfall auch nicht darauf eingegangen werden, ob, wovon die Kläger ausgehen, das FG auch von unzutreffenden Schätzungsgrundlagen ausgegangen ist.
- 24** Der Senat kann indes die sich aus den genannten Unterlagen ergebenden Tatsachen mangels entsprechender

Feststellungen des FG im Revisionsverfahren nicht selbst würdigen; dies erfordert weitere Ermittlungsschritte, die das FG im zweiten Rechtszug nachholen wird.

- 25** 3. Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft qualifiziert --d.h. unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 %-- beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat.
- 26** a) Als Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gelten nach Abs. 7 der Vorschrift auch Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Eine Übertragung des Anteils an einer Genossenschaft erfolgt grundsätzlich durch Übertragung des Geschäftsguthabens (§ 76 des Genossenschaftsgesetzes --GenG--). Daneben kann der Genosse seine Mitgliedschaft zum Schluss eines Geschäftsjahres kündigen (§ 65 GenG) und dadurch aus der Genossenschaft ausscheiden; in diesem Fall gibt das Mitglied seine Geschäftsanteile an die Genossenschaft zurück. Nach Beendigung der Mitgliedschaft erfolgt eine Auseinandersetzung der Genossenschaft mit dem ausgeschiedenen Mitglied (§ 73 GenG).
- 27** aa) Der Austritt (oder Ausschluss) eines Gesellschafters aus einer Kapitalgesellschaft wird in der höchstrichterlichen Rechtsprechung und im Schrifttum als Veräußerungsgeschäft i.S. des § 17 Abs. 1 EStG (bzw. § 17 Abs. 4 EStG analog) gewertet; denn die steuerrechtlichen Folgen für den austretenden oder ausgeschlossenen Gesellschafter entsprechen denen einer (entgeltlichen) Einziehung von Aktien (§ 237 Abs. 2, § 222 des Aktiengesetzes) oder GmbH-Anteilen (§ 34 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG-- bzw. einem Erwerb des Anteils durch die Gesellschaft (zum Erwerb eigener Anteile durch die GmbH vgl. BFH-Urteil vom 06.12.2017 - IX R 7/17, BFHE 260, 163, BStBl II 2019, 213; zu Ausschließung und Austritt eines GmbH-Gesellschafters s. Schneider in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz B 55; Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 17 EStG Rz 85; Gosch/Oertel in: Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 17 Rz 56). Die Rechtsfolgen derartiger gesellschaftsrechtlicher Vorgänge entsprechen denen einer Kapitalherabsetzung gegen Ausgleichszahlung, welche zu Lasten des Bilanzgewinns geht oder aus freien Rücklagen bestritten wird; eine solche gilt nach der Fiktion des § 17 Abs. 4 EStG als Veräußerung.
- 28** bb) Für eine Genossenschaft, die, ebenso wie eine GmbH, zu den Körperschaften zählt (s. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG), kann insoweit nichts anderes gelten. Auch die Auseinandersetzung der Genossenschaft mit einem ausgeschiedenen Mitglied erfolgt unter Zugrundelegung der Bilanz (§ 73 Abs. 2 Satz 1 GenG), auch wenn das Mitglied auf die Rücklagen und das sonstige Vermögen der Genossenschaft grundsätzlich --d.h. vorbehaltlich einer anderweitigen Satzungsregelung-- keinen Anspruch hat (§ 73 Abs. 3 Satz 1 GenG). Vor diesem Hintergrund wertet der Senat sowohl die Übertragung des Geschäftsguthabens nach § 76 GenG als auch die Kündigung nach § 65 GenG --unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsgedankens des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG-- als Veräußerungstatbestände i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG.
- 29** b) Besitzt ein Steuerpflichtiger mehrere Anteile an einer unter die Bestimmungen des § 17 Abs. 1, Abs. 7 EStG fallenden Genossenschaft, die er zu verschiedenen Zeiten und/oder zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben hat, kann er im "Veräußerungsfall" --d.h. im Falle der Übertragung des Geschäftsguthabens oder der Kündigung der Mitgliedschaft-- bestimmen, welche Anteile er "veräußert". Für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns (oder -verlustes) i.S. von § 17 EStG sind dann die Anschaffungskosten des jeweils veräußerten Anteils maßgebend (vgl. BFH-Urteil in BFHE 126, 206, BStBl II 1979, 77 sowie H 17 (5) EStH 2014, Stichwort "Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen"). Kann die Veräußerung formfrei erfolgen, bedarf die Bestimmung, welcher Anteil veräußert wurde, ebenfalls keiner Form.
- 30** Die im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller äußerer Umstände zu treffende Feststellung, welche Anteile im Einzelfall tatsächlich veräußert worden sind, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Die tatsächlichen Feststellungen des FG sind vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat.
- 31** c) Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 EStG ist gemäß Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich für den Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung, d.h. der Zeitpunkt, zu dem das rechtliche oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 35/16, BFH/NV 2018, 936, m.w.N.).



- 32** d) Der in § 17 Abs. 2 EStG verwendete Begriff der "Anschaffungskosten" wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung i.S. des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB ausgelegt (BFH-Urteile vom 13.04.2010 - IX R 22/09, BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790; vom 27.03.2007 - VIII R 62/05, BFHE 217, 491, BStBl II 2010, 159; jeweils m.w.N.; s.a. HHR/ Schmidt, § 17 EStG Rz 190; Blümich/Vogt, § 17 EStG Rz 555). Danach sind Anschaffungskosten u.a. Aufwendungen, die --"tatsächlich", vgl. BFH-Urteil in BFHE 126, 206, BStBl II 1979, 77-- geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben.
- 33** Abweichend von diesem grundsätzlich im Bereich des § 17 EStG geltenden Begriffsverständnis sind die Anschaffungskosten von Anteilen an Genossenschaften, die durch Umwandlung ehemaliger (landwirtschaftlicher) Produktionsgenossenschaften i.S. des Rechts der DDR entstanden sind und die eine Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark entsprechend den Verpflichtungen des DMBilG aufgestellt haben (vgl. § 1 DMBilG), nach Maßgabe der Regelungen dieses Gesetzes zu bestimmen, wenn das Genossenschaftsmitglied den maßgeblichen Anteil im Zuge der Gründung der Genossenschaft erworben hat. Da für die genannten, schon vor dem 01.07.1990 auf dem Gebiet der DDR bestehenden Betriebe "tatsächliche" Anschaffungskosten nicht ermittelt werden können und diese auch nicht in Deutscher Mark erbracht wurden, hat der Gesetzgeber mit den maßgeblichen Regelungen in §§ 52 Abs. 2 Satz 1, 11 DMBilG eine Ermittlungstechnik geschaffen, mit der der Wert der Beteiligung an diesen Betrieben zum 01.07.1990 durch in der DM-Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapitalbeträge --ggf. unter Berücksichtigung berichtigter Wertansätze aufgrund des § 36 DMBilG-- anteilig wiedergespiegelt werden kann (sog. Equity-Methode); diese Beteiligungswerte gelten fiktiv als Anschaffungskosten der Genossenschaftsanteile (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 4 DMBilG). Die genannten gesetzlichen Regelungen gehen in ihrem Anwendungsbereich den Bestimmungen des § 255 Abs. 1 HGB vor. Mithin sind in solchen Fällen die Aufwendungen, die nach Maßgabe der Vorschriften des DMBilG als Anschaffungskosten der maßgeblichen Kapitalgesellschaftsanteile "gelten", auch als solche bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts i.S. des § 17 EStG zu berücksichtigen (ebenso: Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 14.04.1994 - III B 12 - S 2244 - 1/94, Finanz-Rundschau 1994, 518, unter "1. Allgemeines"; Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Cottbus vom 09.02.1995 - S 2244 - 6 - St 111 B, unter "Allgemeines", GmbH-Rundschau 1995, 398; Verfügung der OFD Magdeburg vom 26.09.2013 - S 2244 - 78 - St 214, unter Tz 4, ESt-Kartei ST § 17 EStG Karte 21, juris; Blümich/Vogt, § 17 EStG Rz 565; Horn, Betrieb und Wirtschaft 2002, 412, 413).
- 34** 4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Anschaffungskosten der vom Kläger gekündigten Genossenschaftsanteile nach der Equity-Methode (§ 52 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 11 DMBilG) zu ermitteln sind.
- 35** a) Das FG hat aufgrund der im finanzgerichtlichen Verfahren getroffenen Feststellungen zur schriftlichen Kündigungserklärung des Klägers vom 10.06.2014 und zur Erklärung der A e.G. über die Annahme seiner Kündigung geschlossen, dass der Kläger im Streitjahr drei im Zuge der Umwandlung der LPG Z. in die A e.G. gezeichnete weitere "freiwillige" Anteile an die A e.G. zurückgegeben habe. Diese Würdigung des FG entspricht --auch hinsichtlich der Bezugnahme auf die einschlägigen Bestimmungen des GenG und ihre Parallelwertung zu den maßgeblichen Vorschriften des GmbHG sowie der zu diesen Vorschriften ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung (s. BFH-Urteil in BFHE 126, 206, BStBl II 1979, 77)-- den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; sie ist jedenfalls möglich und mithin revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 36** b) Der Kläger war --dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig-- im maßgeblichen Zeitraum (s. § 17 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG) wesentlich i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG an der A e.G. beteiligt. Mit der Kündigung (§ 65 GenG) von drei im Zuge der Umwandlung der LPG Z. in die A e.G. gezeichneten Genossenschaftsanteilen hat der Kläger den Veräußerungstatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG erfüllt; die hieraus erzielten Einkünfte sind --auch dies ist unstreitig-- im Streitjahr einkommensteuerrechtlich zu erfassen.
- 37** c) Die A e.G. ist durch Umwandlung der ehemaligen LPG Z. entstanden und hat entsprechend den Verpflichtungen des DMBilG innerhalb der maßgeblichen Fristen eine DM-Eröffnungsbilanz aufgestellt. Soweit der Kläger im Zuge der Umwandlung einen "Pflichtanteil" sowie weitere "freiwillige" Genossenschaftsanteile unter Anrechnung auf seinen Personifizierungsanspruch gezeichnet hat, sind die Anschaffungskosten dieser Anteile i.S. des § 17 Abs. 2 EStG nach Maßgabe der Bestimmungen des DMBilG zu ermitteln. Eine Ermittlung nach Maßgabe handelsrechtlicher Vorschriften kommt nach den oben dargestellten Grundsätzen --auch nach einhelliger Auffassung der Finanzverwaltung-- insoweit nicht in Betracht. Danach gelten gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 11 DMBilG die in

der DM-Eröffnungsbilanz ausgewiesenen anteiligen Eigenkapitalbeträge zum 01.07.1990 als Anschaffungskosten der Anteile.

- 38** d) Vor diesem Hintergrund ist das FG zutreffend von einer Ermittlung der Anschaffungskosten des Klägers nach Maßgabe der Bestimmungen des DMBilG ausgegangen; gleichwohl ist die Vorentscheidung aufzuheben und der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen. Die Sache ist nicht spruchreif; das FG wird im zweiten Rechtszug die Anschaffungskosten des Klägers unter Rückgriff auf die durch die Außenprüfung der Finanzverwaltung geprüfte DM-Eröffnungsbilanz und unter Berücksichtigung eventueller, auf gesetzlichen Vorschriften beruhenden Berichtigungen (§ 36 DMBilG) ermitteln und dabei auch die Höhe eines eventuell zugunsten des Klägers vorzunehmenden Verlustrücktrags neu bestimmen.
- 39** 5. Die Revision des FA konnte aufgrund der vorstehenden Ausführungen keinen Erfolg haben; sie war demnach als unbegründet zurückzuweisen.
- 40** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)