Urteil vom 26. September 2023, IX R 19/21

§ 17 EStG: Keine Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile

ECLI:DE:BFH:2023:U.260923.IXR19.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2 S 1, EStG § 17 Abs 4 S 1, EStG § 17 Abs 7, GG Art 3, KStG § 1 Abs 1 Nr 1, KStG § 1 Abs 1 Nr 2, KapErhStG § 1, KapErhStG § 3, GenG § 65, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 16. Juni 2021, Az: 1 K 89/16

Leitsätze

1. Die Kündigung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 65 des Genossenschaftsgesetzes ist als Veräußerungstatbestand im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu werten.

2. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Kündigung von Genossenschaftsanteilen, die aus eigenen Mitteln der Genossenschaft geschaffen wurden, ist der Anwendungsbereich des § 3 i.V.m. § 1 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer (KapErhStG) nicht eröffnet.

3. Das allgemeine Gleichbehandlungsgebot nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes gebietet keine Einbeziehung von Genossenschaften in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG.

4. Soweit die Gewährung von Vertrauensschutz wegen unechter Rückwirkung im Zusammenhang mit der Einführung von § 17 Abs. 7 EStG in Betracht kommt, gilt dies jedenfalls nur für bis zum Inkrafttreten dieser Regelung zum 13.12.2006 angefallene Wertsteigerungen.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 16.06.2021 - 1 K 89/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Höhe der Anschaffungskosten von Genossenschaftsanteilen für die Ermittlung der Einkünfte nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wird in den Streitjahren (2013, 2015 und 2016) mit ihrem Ehemann, dem Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In der Zeit des Bestehens der Deutschen Demokratischen Republik war die Klägerin an einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft (LPG) beteiligt. Mit Wirkung zum xx.xx.1991 beschloss deren Mitgliedervollversammlung die formwechselnde Umwandlung der LPG in eine Agrargenossenschaft (e.G.). Nach Ziffer 3 des Umwandlungsbeschlusses i.V.m. § 3 Abs. 1 der Gründungssatzung erklärte die Klägerin neben zwölf weiteren LPG-Mitgliedern ihren Beitritt zur e.G. Im Zuge der Gründung der e.G. zeichneten die 13 Gründungsmitglieder jeweils einen (Pflicht-)Geschäftsanteil im Nennwert von 1.000 DM.

3 Im Zuge einer im Jahr 2001 beschlossenen Gewinnausschüttung an die Genossenschaftsmitglieder behielt die e.G.

von dem auf die Klägerin entfallenden Gewinnanteil einen Teilbetrag in Höhe von 2.911,66 DM (= 1.488,70 €) ein; gleichzeitig wurde der Genossenschaftsanteil der Klägerin von 1.000 DM auf 2.000 € aufgestockt.

4 Am xx.xx.2008 beschloss die Mitgliederversammlung der e.G., der Klägerin aus der --nach Ablösung der Altschulden durch Rangrücktritt frei gewordenen-- betrieblichen Rücklage zusätzlich zu ihrem Pflichtanteil neun weitere Genossenschaftsanteile zu je 2.000 € zuzuordnen, sodass die Klägerin insgesamt zehn Anteile zu je 2.000 € hielt.

5 Zum 31.12.2013 kündigte die Klägerin einen ihrer Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e.G. einen Betrag von 2.000 € ausgezahlt. In der Folge kündigte die Klägerin zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 jeweils vier weitere Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e.G. ebenfalls Zahlungen in Höhe von 2.000 € je Anteil.

6 In ihrer Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2013 gab die Klägerin die zum 31.12.2013 wirksame Kündigung des Genossenschaftsanteils zunächst nicht an. Im Rahmen ihres gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 27.08.2014 gerichteten Einspruchs machte die Klägerin hieraus erstmals einen Veräußerungsverlust im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von 150.989 € geltend. Dabei gab sie an, das ihr nach den Regelungen in H 17 (5) des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2013, Stichwort "Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen" zustehende Wahlrecht dahin auszuüben, dass es sich bei dem gekündigten Anteil um ihren im Zuge der formwechselnden Umwandlung im Jahr 1991 gezeichneten ersten Geschäftsanteil (sogenannter "Pflicht-Geschäftsanteil") gehandelt habe.

7 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 erklärte die Klägerin die zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 wirksamen Veräußerungen von jeweils vier weiteren Genossenschaftsanteilen zunächst nicht. Im Rahmen ihrer gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 17.01.2017 und den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 08.02.2018 gerichteten Einsprüche machte die Klägerin hieraus erstmals Veräußerungsverluste im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG in Höhe von jeweils 89.350,59 € geltend.

8 Nachdem die Klägerin unter dem 15.02.2016 Untätigkeitsklage betreffend das Streitjahr 2013 erhoben hatte, erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 02.06.2016 eine Einspruchsentscheidung für dieses Streitjahr, mit der der Verlust nicht in der von der Klägerin geltend gemachten Höhe, sondern lediglich im Umfang von 668,27 € anerkannt wurde. Zwar sei die Klägerin zutreffend davon ausgegangen, dass die Anschaffungskosten nach dem in der Eröffnungsbilanz der LPG auf den 01.07.1990 ausgewiesenen anteiligen Eigenkapital nach der Equity-Methode (§ 52 Abs. 2 i.V.m. § 11 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung --DMBilG--) zu ermitteln sei. Dieses sei indes unmittelbar aus der DM-Eröffnungsbilanz auf den 01.07.1990 zu entnehmen und nicht im Wege einer Rückrechnung aus dem Jahresabschluss auf den 30.09.1994 abzuleiten. Mit Blick auf die der Klägerin obliegende objektive Beweislast für die Höhe des Veräußerungsverlusts seien überdies nur zweifelsfrei nachgewiesene Berichtigungen von Wertansätzen im Sinne des § 36 DMBilG zu berücksichtigen.

9 Mit Bescheiden vom 11.05.2018 sowie vom 26.06.2018 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung 2016 wegen in diesem Verfahren nicht relevanter Punkte.

10 Im (Untätigkeits-)Klageverfahren betreffend das Streitjahr 2013, das durch Klageerweiterung auf die Streitjahre 2015 und 2016 erstreckt wurde, machte die Klägerin nunmehr geltend, das Eigenkapital auf den 01.07.1990 habe 10.084.924,85 DM betragen. Aufgeteilt auf die 13 Gründungsmitglieder ergäben sich historische Anschaffungskosten für den Pflichtanteil der Klägerin in Höhe von (10.084.924,85 DM : 13 =) 775.763,45 DM (= 396.641,55 €). Diesem Betrag sei eine Nachzahlung in Höhe von 1.488,70 € zur Aufstockung des Geschäftsanteils auf 2.000 € hinzuzurechnen und Ausschüttungen in Höhe von 5.836,13 € seien davon abzuziehen, sodass sich Anschaffungskosten für den Pflichtanteil in Höhe von 392.294,12 € ergäben. Diese Anschaffungskosten seien nach § 3 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer (KapErhStG) auf sämtliche von der Klägerin gehaltenen Anteile aufzuteilen, sodass die Anschaffungskosten für jeden der zehn Anteile rechnerisch (392.294,12 € : 10 =) 39.229,41 € betrügen. Der Verlust aus der Veräußerung der gekündigten Anteile betrage pro Anteil (39.229,41 € ./. 2.000 € =) 37.229,41 €, wovon 60 %, also 22.337,65 €, als steuerpflichtig zu berücksichtigen seien.

11 Im Laufe des Klageverfahrens hat die Klägerin mit Blick auf § 67b Abs. 1 des Genossenschaftsgesetzes (GenG) darauf hingewiesen, dass sie zum 31.12.2013 nicht ihren ersten, aus der Umwandlung entstandenen Pflichtanteil, sondern einen "weiteren Geschäftsanteil" veräußert habe. Auch zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 habe sie

jeweils vier "weitere Geschäftsanteile" veräußert. Nach der Kündigung von neun Geschäftsanteilen halte sie inzwischen nur noch ihren Pflichtanteil.

12 Während des Klageverfahrens hat das FA --nach entsprechenden Verböserungshinweisen (§ 367 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung)-- unter dem 03.06.2021 Einspruchsentscheidungen auch für die Streitjahre 2015 und 2016 erlassen und für die veräußerten Anteile Veräußerungsgewinne in Höhe von 4.205 € (2015) und 4.103 € (2016) angesetzt. Für die veräußerten Anteile habe die Klägerin keine Anschaffungskosten gehabt. Eine Verteilung der auf den ersten Pflichtanteil entfallenden Anschaffungskosten auf die veräußerten weiteren Geschäftsanteile (Nr. 2 bis 10) gemäß § 3 KapErhStG sei nicht möglich.

13 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 235 veröffentlichten Gründen abgewiesen.

14 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die fehlerhafte Ermittlung der Anschaffungskosten an den streitgegenständlichen Genossenschaftsanteilen, insbesondere wegen der Nichtanwendung von § 3 KapErhStG auf Anteile an Genossenschaften, im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG rügen.

15 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil des FG vom 16.06.2021 - 1 K 89/16 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 27.08.2014, für 2015 vom 17.01.2017 und für 2016 vom 08.02.2018, letzterer zuletzt geändert durch Bescheid vom 26.06.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.06.2016 für den Veranlagungszeitraum 2013 und vom 03.06.2021 für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 mit der Maßgabe zu ändern, dass bei den Einkünften der Klägerin aus Gewerbebetrieb ein Verlust aus der Veräußerung von einem Genossenschaftsanteil in 2013 und von je vier Genossenschaftsanteilen in 2015 und 2016 in Höhe von 22.338 € in 2013 sowie von je 89.352 € in 2015 und 2016 berücksichtigt wird.

16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG in der Kündigung der Genossenschaftsanteile einen Veräußerungstatbestand im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG in den jeweiligen Streitjahren erkannt (dazu unter 1.) und den Veräußerungsgewinn hieraus rechtsfehlerfrei ermittelt (dazu unter 2.). Auch liegen weder ein Verstoß gegen Vertrauensschutzaspekte (dazu unter 3.) noch ein Verfahrensfehler (dazu unter 4.) vor.

18 1. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Kündigung der Genossenschaftsanteile dem Grunde nach den Einkünftetatbestand des § 17 EStG erfüllt.

19 a) 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 --das heißt unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 %-- beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat. Als Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gelten nach Abs. 7 der Vorschrift auch Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft.

20 Nach der Senatsrechtsprechung sind sowohl die Übertragung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 76 GenG als auch die Kündigung der Mitgliedschaft nach § 65 GenG --unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsgedankens des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG-- als Veräußerungstatbestände im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG zu werten (Senatsurteil vom 14.01.2020 - IX R 5/18, BFHE 268, 551, BStBl II 2021, 335, Rz 28).

21 b) Nach diesen Maßstäben, die das FG seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, erzielte die Klägerin aufgrund der Kündigung von einem Genossenschaftsanteil im Jahr 2013 sowie von je vier Genossenschaftsanteilen in den Jahren 2015 und 2016 jeweils dem Grunde nach Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG.

22 2. Das FG hat den Veräußerungsgewinn ohne Rechtsfehler ermittelt.

23 a) Veräußerungsgewinn im Sinne 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, das heißt der Zeitpunkt, zu dem das rechtliche oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist (ständige Senatsrechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 35/16, Rz 16, m.w.N.).

24 Welche Aufwendungen unter den in § 17 Abs. 2 EStG verwendeten Begriff der Anschaffungskosten fallen, bestimmt inzwischen § 17 Abs. 2a EStG. Diese durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) eingeführte Regelung findet auf die hier betroffenen Veranlagungszeiträume 2013, 2015 und 2016 jedoch noch keine Anwendung. § 17 Abs. 2a EStG greift nach § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG erstmals für Veräußerungen und diesen gleichgestellte Vorgänge nach dem 31.07.2019. Ein Antrag für eine rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG auf davor liegende Zeiträume nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG ist nicht gestellt worden.

25 Bis zur Einführung von § 17 Abs. 2a EStG wurde der in § 17 Abs. 2 EStG verwendete Begriff der "Anschaffungskosten" von der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Sinne des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs ausgelegt (BFH-Urteile vom 27.03.2007 - VIII R 62/05, BFHE 217, 491, BStBl II 2010, 159, unter II.b und vom 13.04.2010 - IX R 22/09, BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790, Rz 13, jeweils m.w.N.; s.a. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 190; Brandis/Heuermann/Vogt, § 17 EStG Rz 557). Danach sind Anschaffungskosten unter anderem Aufwendungen, die --"tatsächlich" (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.1978 - VIII R 126/75, BFHE 126, 206, BStBl II 1979, 77, unter 1.)-- geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben (Senatsurteil vom 14.01.2020 - IX R 5/18, BFHE 268, 551, BStBl II 2021, 335, Rz 32). Soweit nach der Senatsrechtsprechung vom 14.01.2020 - IX R 5/18 (BFHE 268, 551, BStBl II 2021, 335, Rz 33) hiervon abweichend eine Bemessung der Anschaffungskosten an Genossenschaftsanteilen nach der sogenannten Equity-Methode erfolgen kann, gilt dies jedenfalls nur für die im Zuge der Gründung der Genossenschaft erworbenen Anteile.

26 b) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zutreffend keine originär auf die streitgegenständlichen Genossenschaftsanteile entfallenden Anschaffungskosten angenommen. Aufgrund der für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG sind der Klägerin für die streitgegenständlichen, erst nach Umwandlung der LPG in die e.G. erworbenen Genossenschaftsanteile tatsächlich keine Anschaffungskosten entstanden.

27 c) Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 21.07.1976 - I R 147/74 (BFHE 120, 173, BStBl II 1977, 46). Entgegen dem klägerischen Vorbringen geht aus der Entscheidung nicht hervor, dass im Rahmen einer Umwandlung aus Gesellschaftsmitteln erworbene Genossenschaftsanteile nicht anschaffungskostenlos seien. Soweit der I. Senat unter II.2.a in der genannten Entscheidung ausführt, dass Gutschriften auf den Geschäftsguthaben nach der Erhöhung der Geschäftsanteile aus offenen Rücklagen insbesondere keine Freianteile im Sinne von § 1 Abs. 4 Satz 2 der Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung (KapStDV) vom 08.08.1966 (BGBl I 1966, 472) seien und nicht wie Freianteile behandelt werden könnten, folgt hieraus nichts Gegenteiliges. Die Ausgabe von Freianteilen setzt die Umwandlung von Reserven (einschließlich Gewinnen) in Stamm- beziehungsweise Grundkapital voraus (BFH-Urteil vom 17.09.1957 - I 165/54 S, BFHE 65, 437, BStBl III 1957, 401, unter 1.). Inwieweit auf die Freianteile ungeachtet dessen Anschaffungskosten entfallen, ist jedoch nicht Voraussetzung für die Annahme von Freianteilen. Im Übrigen regelt § 1 Abs. 4 Satz 2 KapStDV die nach altem Recht steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge, lässt jedoch keinen Rückschluss auf die Anschaffungskosten der Genossenschaftsanteile zu.

28 d) Die Anschaffungskosten für den nicht veräußerten Pflichtanteil werden nicht anteilig auf die nachträglich erworbenen und wieder veräußerten Anteile aufgeteilt.

29 aa) Nach § 3 KapErhStG gelten als Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte die Beträge, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergeben, wenn die Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt werden.

30 § 3 KapErhStG ist jedoch auf Anteile an Genossenschaften nicht anwendbar. Zwar enthält der Wortlaut der Vorschrift unmittelbar keine Bestimmung ihres Anwendungsbereichs. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 1 KapErhStG auf Kapitalgesellschaften im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--

(Brandis/Heuermann/Martini, § 1 KapErhStG Rz 11) schlägt jedoch auf § 3 KapErhStG durch. Die Aufteilung der Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteile auf die durch die Erhöhung entfallenden Anteilsrechte nach § 3 KapErhStG setzt eine Kapitalmaßnahme im Sinne von § 1 KapErhStG voraus. Während § 1 KapErhStG die Steuerfreiheit des Werts der neuen Anteile bei einer Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Gesellschaftsmitteln regelt, normiert § 3 KapErhStG die steuerliche Bemessung der aus dieser Umwandlung resultierenden Anschaffungskosten. Auch im Übrigen gelten die Regelungen des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer nur für Kapitalgesellschaften und nicht für Genossenschaften. So gilt die Pflicht zur Mitteilung der Erhöhung des Nennkapitals nach § 4 KapErhStG nur für Kapitalgesellschaften. Auch soweit § 7 KapErhStG die Steuerbefreiung nach § 1 KapErhStG auf Anteilsrechte an ausländischen Gesellschaften für anwendbar erklärt, gilt dies nur, wenn die ausländische Gesellschaft einer Aktiengesellschaft, einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, mithin mit einer inländischen Kapitalgesellschaft, vergleichbar ist (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KapErhStG). Ferner ist das Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer nach den Schlussvorschriften erstmals auf Kapitalerhöhungen anzuwenden, die in einem nach dem 31.12.1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft --nicht jedoch einer Genossenschaft-- wirksam werden.

31 bb) Genossenschaften sind auch nicht im Wege einer rechtsfortbildenden Analogie oder teleologischen Extension in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG einzubeziehen.

32 (1) Sowohl die Analogie als auch die teleologische Extension einer Norm setzen zum einen eine Regelungslücke voraus. Eine solche liegt vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt zwar gesetzlich geregelt ist, jedoch keine Vorschrift für Fälle enthält, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes hätten mitgeregelt werden müssen (u.a. BFH-Urteile vom 09.08.1989 - X R 30/86, BFHE 158, 45, BStBl II 1989, 891, unter 2.a; vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 21, m.w.N. sowie vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33). Die Norm muss --gemessen an ihrem Zweck-- unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein (BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33, m.w.N.). Selbst ein eindeutiger Gesetzeswortlaut schließt eine Regelungslücke nicht aus (BFH-Urteil vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 22, m.w.N.).

33 Zum anderen muss die Regelungslücke planwidrig sein (statt vieler BFH-Urteil vom 02.07.1997 - I R 32/95, BFHE 183, 496, BStBl II 1998, 176, unter II.2.b bb). Dies erfordert die Feststellung, dass der in Frage stehende Sachverhalt vom Gesetzgeber nur versehentlich nicht geregelt worden ist (BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 34, m.w.N.). Eine lückenfüllende Ergänzung der Norm darf somit nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen (BFH-Beschluss vom 10.04.2013 - I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004, Rz 28). Keine (planwidrigen) Regelungslücken sind rechtspolitische Unvollständigkeiten ("rechtspolitische Fehler"), bei denen die Ergänzung aus lediglich rechtspolitischen Gründen wünschenswert wäre (u.a. BFH-Urteil vom 09.08.1989 - X R 30/86, BFHE 158, 45, BStBl II 1989, 891, unter 2.a). Schließlich muss --jedenfalls bei einer Analogie-- zwischen dem gesetzlich geregelten Tatbestand und dem nicht geregelten Sachverhalt eine vergleichbare Interessenlage bestehen (BFH-Urteil vom 11.02.2015 - X R 36/11, BFHE 249, 159, BStBl II 2015, 545, Rz 68).

34 (2) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Es fehlt sowohl an einer Regelungslücke (dazu unter [a]) als auch an der Planwidrigkeit einer solchen (dazu unter [b]).

35 (a) Der Erhöhung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sowie der Ausgabe neuer Genossenschaftsanteile durch Umwandlung von Rücklagen liegen keine vergleichbaren Interessenlagen zugrunde; es fehlt damit an einer für die Analogie erforderlichen Regelungslücke.

36 Soweit der Gesetzgeber mit der Einführung des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer dem zu dieser Zeit hohen Kursniveau entgegentreten wollte (BTDrucks 03/417, S. 3), fehlt es im Hinblick auf Genossenschaftsanteile --ungeachtet der Frage, inwiefern diese Diskrepanz auch in den Streitjahren bestand-- an einer vergleichbaren Sachlage. Mangels Veräußerbarkeit von Genossenschaftsanteilen (Geibel in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 76 GenG Rz 1; Fandrich in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, GenG, 4. Aufl., § 76 Rz 2; Beuthien, Die Aktiengesellschaft 2002, 266, 267) können keine Kurse für diese bestehen, sodass kein Missverhältnis zwischen Nennkapital und Wert entstehen kann.

37 Auch soweit § 1 KapErhStG einen etwaigen Ertrag aus dem Erwerb neuer Anteile aus der Umwandlung von Rücklagen von der Besteuerung ausnehmen soll, sodass es diesbezüglich keiner Feststellung durch die Behörden der Finanzverwaltung bedarf (BTDrucks 03/417, S. 4), fehlt es im Hinblick auf Genossenschaften an der Vergleichbarkeit. Wie der BFH bereits mit Urteil vom 21.07.1976 - I R 147/74 (BFHE 120, 173, BStBl II 1977, 46, unter II.2.a bb) entschieden hat, löst die Zuteilung neuer Genossenschaftsanteile, die durch Umwandlung aufgelöster Rücklagen entstanden sind, mangels Zuflusses beim Genossen keine Steuer aus. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.

38 Soweit § 3 KapErhStG ferner einen Gleichlauf zwischen der handelsbilanziellen Behandlung des Erwerbs von Anteilen aus der Umwandlung von Gesellschaftsmitteln mit deren steuerlicher Behandlung herzustellen bezweckt (vgl. Altmeppen, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--, 11. Aufl., § 57o Rz 1; Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 220 Rz 1), ist die Interessenlage bei Sachverhalten mit Genossenschaften ebenfalls nicht vergleichbar.

39 Die Einführung des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer stand unter anderem in Zusammenhang mit den mit der Einführung des Gesetzes über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung --KapErhG-- vom 23.12.1959 (BGBl I 1959, 789) vorgesehenen handelsrechtlichen Maßnahmen (BTDrucks 3/417, S. 3). § 1 Abs. 1 KapErhG sah die Möglichkeit zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung) vor. Die handelsbilanzielle Bemessung der Anschaffungskosten für die neu aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteile war in § 17 KapErhG geregelt. Wie im Ergebnis auch § 3 KapErhStG bestimmt § 17 KapErhG, dass als Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte die Beträge gelten, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergeben, wenn die Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt werden. Die Regelung des § 17 KapErhG wurde in § 57o GmbHG (Gummert in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 57o GmbHG Rz 1) und § 220 AktG (Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 220 Rz 1) überführt. Eine entsprechende Regelung zur handelsbilanziellen Behandlung des Erwerbs neuer Genossenschaftsanteile aus der Umwandlung von Mitteln der Genossenschaft wurde hingegen nicht in das Recht der Genossenschaften übernommen, sodass es auch insofern keiner Herstellung eines Gleichlaufs zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz für Sachverhalte mit Genossenschaften bedarf.

40 § 17 KapErhG war auch nicht auf Genossenschaften zu erstrecken. Hintergrund der Einführung von § 17 KapErhG war nach der Gesetzesbegründung, dass das Vermögen, das den Gegenwert der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen darstellt, schon vor der Kapitalerhöhung den Aktionären beziehungsweise Gesellschaftern zustand. Die neuen Anteilsrechte, die sie aufgrund der Kapitalerhöhung erhalten, stellen daher bei ihnen ebenso wenig eine Vermögensmehrung dar wie bei der Gesellschaft selbst. Daher darf der Zuwachs an Anteilsrechten bei dem bilanzierungspflichtigen Aktionär beziehungsweise Gesellschafter nicht zum Ausweis eines Gewinns führen. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass dem Aktionär beziehungsweise Gesellschafter mengenmäßig in den neuen Anteilsrechten neue Vermögensgegenstände zufließen (BTDrucks 03/416, S. 16). Bei Genossenschaften liegt die Situation dagegen anders. Während der Geschäftsanteil bei Kapitalgesellschaften unter anderem die Beteiligungsquote des Gesellschafters am Stammkapital zum Ausdruck bringt (BeckOK GmbHG/Ziemons, 57. Ed [01.08.2023], GmbHG, § 5 Rz 31; Wöstmann in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 10 AktG Rz 1; Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 10 Rz 1), gibt der Genossenschaftsanteil nur an, bis zu welcher Höchstgrenze sich ein Mitglied an der Genossenschaft beteiligen darf und stellt gerade nicht die Mitgliedschaft oder die Rechte hieraus dar (Geibel in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 7 GenG Rz 2 sowie § 7a GenG Rz 2; Fandrich in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, GenG, 4. Aufl., § 7 Rz 2). Der Genossenschaftsanteil ist mithin nur eine rechnerische Größe, die keinen Einfluss auf den Umfang der mitgliedschaftlichen Rechte hat (Beuthien, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2022, 1323, 1323; Beuthien, GenG, 16. Aufl., § 7 Rz 1).

41 (b) Im Übrigen wäre eine Regelungslücke, läge sie denn vor, nicht planwidrig. Der Gesetzgeber hat die Genossenschaften --insbesondere vor dem oben dargestellten Hintergrund-- bewusst nicht in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG einbezogen.

42 Hierfür spricht bereits die allgemeine Begründung zum Entwurf des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer. Hiernach wollte der Gesetzgeber mit der Einführung des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung

des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer unter anderem dem seit der Währungsreform im Jahre 1948 im Zuge des wirtschaftlichen Wiederaufbaus bei den Kapitalgesellschaften vielfach eingetretenen Missverhältnis zwischen dem Nennkapital und dem tatsächlichen Vermögen entgegentreten (BTDrucks 3/417, S. 3). Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer hatte der Gesetzgeber dabei aber nur Kapitalgesellschaften im Blick. Einer Einbeziehung von Genossenschaften bedurfte es --wie dargelegt-- nicht.

43 Aus der Einfügung von Abs. 7 in § 17 EStG durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) ergibt sich nichts anderes. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf dieses Gesetzes war die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 17 EStG erforderlich, da Anteile an nicht nach deutschem Recht gegründeten Genossenschaften und der Europäischen Genossenschaft veräußerbar sind (BRDrucks 542/06, S. 45). Eine vollständige Gleichbehandlung von Genossenschaften und Kapitalgesellschaften war dagegen nicht beabsichtigt.

44 cc) Ferner verletzt die fehlende Einbeziehung von Genossenschaften in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG nicht das allgemeine Gleichbehandlungsgebot nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Bei einer Gesamtbetrachtung der vor und nach der Umwandlung von Gesellschaftsmitteln bestehenden Anteile an Genossenschaften und Kapitalgesellschaften kommt es zu keinem Verlust steuermindernd zu berücksichtigender Anschaffungskosten. § 3 KapErhStG führt lediglich zu einer Umverteilung der vor der Umwandlung bestehenden Anteile. Im Übrigen wäre eine etwaige Ungleichbehandlung jedenfalls gerechtfertigt. Denn anders als beim Erwerb von Anteilen aus Gesellschaftsmitteln bei Kapitalgesellschaften hat der BFH klargestellt, dass ein solcher mangels Zuflusses beim Genossen zu keiner Steuerlast führt (BFH-Urteil vom 21.07.1976 - I R 147/74, BFHE 120, 173, BStBl II 1977, 46, unter II.2.a bb).

45 e) Unter Anwendung dieser Maßstäbe hat das FG zutreffend einen Veräußerungsgewinn im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG von 1.200 € je Genossenschaftsanteil angenommen. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erhielt die Klägerin im Gegenzug für die Kündigung der anschaffungskostenlosen Anteile je Anteil 2.000 €. Veräußerungskosten sind nicht geltend gemacht worden. Unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG ergibt dies einen Veräußerungsgewinn im Sinne von § 17 EStG von 1.200 € je Genossenschaftsanteil. Hierauf wendete das FG für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 den Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG zutreffend an. Für 2013 bedurfte es wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots keiner weiteren Ausführungen, da das FA für 2013 einen Ansatz des Veräußerungsgewinns unterlassen und es beim Verlust von 668,27 € belassen hat.

46 3. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns verletzt auch nicht geschütztes Vertrauen.

47 a) Die Einbeziehung von Genossenschaftsanteilen in den Anwendungsbereich von § 17 EStG durch die Einführung von § 17 Abs. 7 EStG entfaltet keine echte Rückwirkung. Die Vorschrift war im Hinblick auf das Entstehen der Steuerschuld erstmalig für den bei Verkündung noch laufenden Veranlagungszeitraum anzuwenden (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 07.07.2010 - 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86, Rz 48 ff.).

48 b) Soweit nach der Rechtsprechung des BVerfG jedoch ein Vertrauensschutz wegen unechter Rückwirkung in Betracht kommt, da mit der Einführung von § 17 Abs. 7 EStG erstmals Wertsteigerungen von Genossenschaftsanteilen steuererheblich werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86, Rz 53 ff.), kann der Senat offenlassen, inwiefern die Einbeziehung von Genossenschaften durch die Einfügung von § 17 Abs. 7 EStG in § 17 EStG gerechtfertigt ist. Jedenfalls sind vorliegend keine von einem Vertrauensschutz umfassten Wertzuwächse eingetreten. Die Klägerin hat die streitgegenständlichen Genossenschaftsanteile --nach den bindenden Feststellungen des FG, § 118 Abs. 2 FGO-- erst aufgrund des Beschlusses der Mitgliederversammlung der e.G. vom xx.xx.2008, mithin nach Inkrafttreten von § 17 Abs. 7 EStG zum 13.12.2006, erworben.

49 4. Der von den Klägern gerügte Verstoß gegen die Gewährung rechtlichen Gehörs (Überraschungsentscheidung) liegt nicht vor.

50 a) Eine Überraschungsentscheidung ist gegeben, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten oder nicht bekannten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung

gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn ein entscheidungserheblicher Umstand vom FG erst mit dem Endurteil in das Verfahren eingebracht wird (z.B. Senatsbeschluss vom 23.02.2017 - IX B 2/17, Rz 15). Zwar muss ein --zumal durch einen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sachkundig vertretener-- Verfahrensbeteiligter, auch wenn die Rechtslage umstritten oder problematisch ist, alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in Betracht ziehen und seinen Vortrag darauf einstellen (BVerfG-Beschluss vom 19.05.1992 - 1 BvR 986/91, BVerfGE 86, 133, unter C.III.1.a; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 119 Rz 15, m.w.N.). Er muss aber nicht damit rechnen, dass seine Klage aus einem Grund abgewiesen wird, den weder die Beteiligten noch das Gericht zuvor in das Verfahren eingeführt haben, und wenn dies zudem mit einer rechtlich fehlerhaften Begründung geschieht (BFH-Beschluss vom 12.01.2023 - IX B 29/22, Rz 2).

51 b) So verhält es sich vorliegend nicht. Zwar mag es für die Kläger überraschend gewesen sein, dass das FG ihrem Vortrag zur Aufteilung der Anschaffungskosten nach § 3 KapErhStG nicht gefolgt ist. Dies stellt jedoch keinen vom FG erst im Urteil neu eingeführten Aspekt dar, sondern entspricht der dem FG obliegenden rechtlichen Würdigung. Ein rechtlicher Hinweis war insoweit nicht veranlasst, zumal dieser Gesichtspunkt bereits durch das FA in das Verfahren eingeführt worden war.

52 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de