
Datum: 26.11.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 4141/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1126.7K4141.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV B 23/15

Tenor:

Die Bescheide für 2002 und 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 16.12.2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung werden dahingehend geändert, dass die nach Quote zu verteilenden laufenden Einkünfte um 29.538 € (2002) und um 14.769 € (2003) reduziert werden.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

1

Die Klägerin zu 1 ist eine Kommanditgesellschaft. An ihr sind der Landwirt N als Komplementär und seine vier Töchter als Kommanditisten beteiligt. Die Klägerin zu 1 ist die Rechtsnachfolgerin einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). An der GbR waren in den Streitjahren 2002 und 2003 der Landwirt N, dessen Ehefrau N1 (Klägerin zu 2) und der Landwirt D (Kläger zu 3) beteiligt. Der Kläger zu 3 schied im Jahr 2006 und die Klägerin zu 2 im Jahr 2008 aus der GbR aus. 2008 wurde die GbR in eine KG umgewandelt.

2

Zwischen den Beteiligten ist streitig, inwieweit bei der GbR als Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 1 im Rahmen des Zusammenschlusses der Molkereigenossenschaft Q eG (Q)

3

mit der niederländischen Molkereigenossenschaft U (U) in den Streitjahren ein Liquidationserlös zu versteuern ist.

Die (damalige) GbR betrieb einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Milchviehhaltung. Sie ermittelte ihren Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres 2002/2003 (1.5.2002 bis 30.4.2003) in den Streitjahren durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG. 4

Die Klägerin zu 1 lieferte ihre Milch an die damalige Molkereigenossenschaft Q eG (Q). An dieser Genossenschaft hielt sie zum 30.4.2002 Geschäftsanteile mit einem Nennwert von 54.101,37 €, die entsprechend in der Bilanz ausgewiesen wurden. Dies entsprach unstreitig auch dem Nennwert zum 31.12.2002. 5

Die damalige Q und die niederländische Molkereigenossenschaft U ... (U) vereinbarten bereits 1999 einen Zusammenschluss. Da eine grenzüberschreitende „Verschmelzung“ zum damaligen Zeitpunkt noch nicht möglich war, wurden zivilrechtliche Verträge abgeschlossen, die einer Fusion wirtschaftlich nahe kommen sollten. 6

Die vertraglichen Grundlagen dieses Zusammenschlusses waren im Wesentlichen in folgenden Dokumenten geregelt: 7

1. Letter of Intent vom 10.12.1999 (Bl. 61 ff der FG-Akte) 8

2. Vereinbarung über die Zusammenführung von U ... und Q eG vom 29.12.2000 (Urkunde Nr. 1 des Notars E; Bl. 71 ff der FG-Akte) 9

3. Neufassung des Statuts von Q – Stand 12/2000 - (Bl. 104 ff der FG-Akte) 10

4. Neufassung der Satzung von U ... – Stand 12/2000 - (Bl. 125 der FG-Akte) 11

Mit diesem Vertragswerk wurde im Wesentlichen vereinbart, dass sich die Q auflösen sollte, die Mitglieder der Q die Mitgliedschaft bei der U beantragen und im Rahmen der Auflösung entsprechend ihrer Milchlieferungsmenge Mitgliederscheine bei der U erhalten sollten. 12

In den o.g. Vereinbarungen finden sich insoweit im Einzelnen u.a. folgende Regelungen: 13

In dem „Letter of Intent vom 10.12.1999“ ist die Grundstruktur der geplanten Zusammenführung beschrieben. Danach sollte Q zunächst als besonderes Mitglied der U (Sondermitgliedschaft) beitreten und in diesem Zusammenhang bereits einen Großteil ihres Vermögens auf die U übertragen (Phase 1). Im Gegenzug sollte die Q entsprechend der von ihren Genossen gelieferten Gesamt-Milchmenge Mitgliederscheine bei der U erhalten. Die sog. Phase 2 betrifft den Zusammenschluss der beiden Genossenschaften im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten. In dieser Phase sollten die Q-Mitglieder der U beitreten, und das restliche Vermögen der Q sollte auf U übertragen werden, soweit es nicht zum Ausgleich von Verbindlichkeiten benötigt werde. Dazu gehörte auch die Auszahlung der Geschäftsguthaben an Q-Mitglieder, die nicht zur U wechseln wollten. Die bis zu diesem Zeitpunkt von der Q im Rahmen ihrer Sondermitgliedschaft gehaltenen Mitgliederscheine an der U sollten entsprechend der jeweils gelieferten Milchmenge anteilig auf die übergehenden Genossen übertragen werden. Nach Vermögensübertragung und Wechsel der Q-Mitglieder zur U sollte die Q beendet werden. In Phase 3 sollten alle nationalen Sonderregelungen wegfallen. 14

Mitglieder der Q, die während der Phase 1 ausschieden, sollten nur ihr Q-Geschäftsguthaben erstattet bekommen und keinen etwaigen darüber hinausgehenden Liquidationserlös. Entsprechendes galt für Mitglieder, die während der Phase 2 ausschieden. Mitglieder, die 15

Anteile an der U übernehmen, bekamen ihr Geschäftsguthaben bei der Q nicht zusätzlich ausgezahlt.

In der o.g. „Urkunde Nr. 1 vom 29.12.2000“ (Vereinbarung) wurde die Umsetzung des im Letter of Intent beschriebenen Zusammenschlusses im Einzelnen geregelt. Danach trat die Q der U am 1.1.2001 als besonderes Mitglied bei. Diese Sondermitgliedschaft sollte spätestens am 31.12.2005 (§ 2.11 und § 2.12 der Vereinbarung) enden. Die Ermittlung der Anzahl der Mitgliedscheine, die Q im Rahmen ihrer Sondermitgliedschaft erhielt, und die später an die Q-Mitglieder abgetreten werden sollten, ergab sich aus § 2.3 der Vereinbarung. 16

In § 2.2.5 "Einzahlungsverpflichtung" verpflichtete sich die Q, für jede volle 100 kg Milch, die sie jährlich während Phase 1 von ihren Mitgliedern bezieht, an U einen Betrag von € 1,30379 einzubringen (jährliches Eintrittsgeld). 17

In § 4 der Vereinbarung wurden zur Beendigung von Phase 1 u.a. folgende Vereinbarungen getroffen: 18

„4.1 Mit Wirkung zum 01.01.2006, 0.00 Uhr oder einem früheren Stichtag, sofern die 19

Parteien sich über die Verkürzung von Phase 1 geeinigt haben, ("Stichtag des § 4") vereinbaren die Parteien die in § 4.2 bis § 4.6 dieser Vereinbarung aufgeführten Maßnahmen. 20

4.2 Auflösung von Q 21

Q wird aufgelöst. Liquidatoren werden die zum Zeitpunkt der Auflösung amtierenden Vorstandsmitglieder. 22

4.3 Aufnahme von Q-Mitgliedern 23

Jedes Mitglied von Q, das zum Stichtag des § 4 folgende Voraussetzungen erfüllt, wird von U (U) zum Stichtag des § 4 als Mitglied aufgenommen: 24

- Die Mitgliedschaft des Mitglieds bei Q besteht ungekündigt. 25

- Das Geschäftsguthaben des Mitglieds bei Q i.S. von § 40 Abs. 2 des Statuts 26

von Q ist voll eingezahlt. 27

- Das Mitglied hat den für alle neu in U eintretenden Mitglieder am Stichtag des § 4 geltenden Antrag auf Aufnahme unterzeichnet 28

- Der Anspruch auf Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens wurde an U abgetreten. 29

... 30

4.4 Austritt von Q 31

Q tritt zum Stichtag des § 4 aus U aus. Die Zahl der von Q gehaltenen Mitgliedscheine an U wird letztmalig zum Stichtag des § 4 bezogen auf die im vorangegangenen Jahr von Q an U gelieferte Milch gemäß § 3.5 dieser Vereinbarung angepasst. 32

Zu Phase 2 wurden in § 5 der Vereinbarung vom 29.12.2000 folgende Regelungen getroffen: 33

...Das Vermögen von Q wird im Rahmen der Liquidation wie folgt verteilt: 34

Mitglieder von Q, die mit Wirkung zum Stichtag des § 4 gemäß § 4.3 von U als Mitglied aufgenommen werden, erhalten nach Ablauf des Liquidationssperrjahres von Q in Erfüllung des Anspruchs gegen U aus dem Antrag auf Aufnahme (Anlage 4.3 der Bezugsurkunde) für je 105 kg der im Jahr vor dem Stichtag des § 4 an Q gelieferten Milch einen Mitgliedschein an U. Sonstige Anteile am Auseinandersetzungsguthaben, insbesondere ihr Geschäftsguthaben, erhalten sie nicht, weil sie diese Ansprüche an U abgetreten haben. U verzichtet hiermit auf die abgetretenen Ansprüche gegen Übertragung der Mitgliedscheine an U an die Mitglieder von Q, die gemäß § 4.3 von U als Mitglied aufgenommen werden, durch Q gemäß § 5.1 Satz 1. Mitglieder von Q, die nicht gemäß § 4.3 von U als Mitglied aufgenommen werden, erhalten im Rahmen der Liquidation ihr Geschäftsguthaben ausgezahlt.	35
... Das danach verbleibende Vermögen der Genossenschaft wird nach Auskehrung	36
der Geschäftsguthaben ungeteilt an U übertragen (§ 2.2.7).	37
Während des Zeitraums, in dem die Mitglieder von Q die Mitgliedscheine von U aufgrund des für Q geltenden Liquidationssperrjahrs nicht erhalten können, überlässt Q ihren Mitgliedern jeweils in dem Umfang, in dem Mitgliedscheine an die jeweiligen Mitglieder auszuschütten wären, die Ausübung der Rechte aus diesen Mitgliedscheinen. U stimmt dieser Überlassung der Rechte zur Ausübung zu und wird diese Mitglieder so stellen, wie sie stünden, wenn sie selbst diese Mitgliedscheine hielten. Mit Ablauf des Liquidationssperrjahrs wird Q die an ihre Mitglieder auszugehrenden Mitgliedscheine auf diese Mitglieder übertragen, soweit sie gemäß § 4.3 in U eingetreten sind. Sollte Q von denjenigen Mitgliedern, die nicht gemäß § 4.3 Mitglieder von U geworden sind, während Phase 2, aber vor Beendigung der Liquidation und Vollbeendigung von Q noch Milch beziehen, so wird sie diese Milch bis zum Ablauf des Liquidationssperrjahres an H liefern. Die Konditionen für diese Milchlieferungen ergeben sich aus dem von U, U ... b.v., Q und G U GmbH abgeschlossenen Vertrag, der dieser Urkunde als Anlage 2.2.4 beigelegt ist. Hierauf wird verwiesen....	38
5.5 Austritt von Mitgliedern	39
Deutsche Mitglieder, die ab dem Stichtag des § 4 bis zum Erreichen von Phase 3	40
(Phase 2) aus U ausscheiden, erhalten für ihre Mitgliedscheine den von U	41
an ihre ausscheidenden Mitglieder zum jeweiligen Zeitpunkt gezahlten Ausgabepreis.	42
5.6 Mitgliedscheine	43
Jedes deutsche Mitglied ist verpflichtet, für je 105 kg Milch, den es pro Milchwirtschaftsjahr an U liefert, einen Mitgliedschein an U zu erwerben und zu halten. ...“	44
In dem Antrag auf Mitgliedschaft in die U (Nr. 4.3 der o.g. Vereinbarung) heißt es u.a.:	45
„Herr	46
- im folgenden " der Milcherzeuger " genannt - beantragt beim Vorstand der Molkereigenossenschaft U ... gem. Art. 3 der Satzung die Zulassung als Mitglied bei U mit Wirkung zum 01.01.2003.	47
Der Milcherzeuger ist Mitglied der Q eG, in S, die besonderes Mitglied bei U ist. Der Milcherzeuger erhält im Rahmen der Auflösung der Q eG eine Anzahl von Mitgliedscheinen von U, die seiner vom 1.4.2002 bis 31.3.2003 (Quotenjahr 02/03) an die Q eG bzw. an die	48

Milch ... U GmbH, in P, gelieferten Milch entspricht. Die Milch ... U GmbH ist eine hundertprozentige Tochter von U und nimmt Aufgaben im Namen von U ab dem 1.1.2003 wahr.

Der Milcherzeuger tritt hiermit sämtliche Ansprüche gegen die Milchwerke P/S eG auf Auszahlung des ihm im Rahmen der Auflösung zustehenden Auseinandersetzungsguthabens an U ab, die diese Abtretung hiermit annimmt. De weiteren verpflichtet sich der Milcherzeuger, sofern ihm im Rahmen der Auflösung der Milchwerke P/S eG neben den Mitgliederscheinen an U weiteres Vermögen zufließt, dieses Vermögen auf die U zu übertragen....“ 49

Die „Neufassung der Satzung von U – Stand 12/2000“ enthält zum Mitgliederkonto und den Mitgliederscheinen in Art. 11 und 12. u.a. folgende Regelungen: 50

Gem. Artikel 12 Nr. 1 war jedes Mitglied während seiner Mitgliedschaft verpflichtet, der Genossenschaft die gesamte in seinem Betrieb erzeugte Milch zu liefern. Nach Nr. 2 dieser Regelung war jedes Mitglied zudem verpflichtet, Mitgliederscheine zu halten und zwar einen Mitgliederschein pro 105 Kilogramm Milch, die das Mitglied auf der Grundlage einer Jahresberechnung an die U liefert. 51

Der Nominalwert der Mitgliederscheine betrug 10 Gulden (4,54 €). Nach Artikel 13 Nr. 2 der U-Satzung war jedes Mitglied verpflichtet, für die an ihn ausgegebenen (neuen) Mitgliederscheine den Ausgabepreis zu bezahlen. Nach Artikel 13 Nr. 3 wurde dieser „Ausgabepreis (für Mitglieder)“ vom Vorstand alljährlich festgesetzt und galt bis zu dem Tag, an dem der Vorstand einen neuen Preis festsetzt. 52

Zugleich wurde vom Vorstand gemäß Artikel 13 Nr. 3 Satz 3 der U-Satzung alljährlich der „Ausgabepreis bei Neubeitritt“ festgesetzt, der für diejenigen gelten sollte, die anders als durch Beitritt gemäß Artikel 8 (Fortführung des Betriebs bei Beendigung der Mitgliedschaft) und anders als in den durch oder kraft Geschäftsordnung zu bestimmenden Fällen erstmals Mitgliederscheine erhalten. 53

Bei Beendigung der Mitgliedschaft erhielten ein Mitglied oder dessen Erben nach der Satzung der U höchstens den „Ausgabepreis (für Mitglieder)“ je Mitgliedsschein ersetzt (Art. 14 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 13 Nr. 3 letzter Satz). Mitgliederscheine konnten auf andere Mitglieder übertragen und auch verpfändet werden (Art. 15). 54

Der Vorstand von U legte für die Jahre 2000 bis 2006 zu Beginn des jeweiligen Jahres am 1. April für die Mitgliederscheine folgende o.g. Preise (Euro) fest: 55

€	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Preis für Dritte (Neubeitritt bei der Genossenschaft U)	9,08	10,21	10,50	10,50	10,50	10,50	10,50
Ausgabepreis für Mitglieder und Hofnachfolger / Rückgabepreis bei Rückgabe von Mitgliederscheinen durch Mitglieder oder deren Erben	4,76	4,99	5,10	5,35	5,35	5,55	5,55

 56

Nominalwert der Mitgliedscheine	4,54	4,54	4,54	4,54	4,54	4,54	4,54

Ehemalige Q-Landwirte mit hoher Milchanlieferung, die in den ersten zwei Jahren ihrer Mitgliedschaft wieder austraten, bekamen allerdings pro Mitgliedschein nicht den Rückgabewert i.H.v. 5,35 € (Streitjahr) ausgezahlt, sondern lediglich den Nennwert ihrer zuletzt bei Q gezeichneten Geschäftsanteile. 57

Die o.g. Vereinbarungen wurden vertragsgemäß durchgeführt. Die Auflösung der Q wurde allerdings nicht erst zum 31.12.2005, sondern bereits mit Beschluss der Vertreterversammlung vom 26.6.2002 zum 31.12.2002 beschlossen. Die Gläubigeraufforderung nach § 80 Abs. 2 GenG erfolgte Ende April 2003. Die (ehemaligen) Q-Genossen konnten während des Sperrjahres (§ 90 i.V. m. § 80 Abs. 2 GenG) die Rechte aus den Mitgliedscheinen, die noch von der Q gehalten wurden, uneingeschränkt ausüben. Wegen ungeklärter Steuerfragen konnte die Liquidation erst 2009 abgeschlossen werden. 58

Die GbR wurde aufgrund eines Antrages nach § 4.3 der „Vereinbarung über die Zusammenführung von U ...“ mit Wirkung zum 1. Januar 2003 Mitglied bei der U. Mit der Mitgliedschaft der GbR bei der U endete ihre Mitgliedschaft bei der Q. 59

Die GbR erhielt aufgrund ihrer Milchliefersmenge von 1.688.715 kg bei der U insgesamt 16.083 Mitgliedscheine (pro 105 kg Milchanlieferung ein Mitgliedschein). Dies entspricht nach den o.g. Preisen unstreitig einem Nennwert in Höhe von 73.016,82 € (16.083 x 4,54 €). Wäre die GbR, als „großer Milchlieferant“ innerhalb der nächsten zwei Jahre bei der U wieder ausgetreten, hätte sie als „Rückkaufswert“ nach den o.g. Regeln lediglich einen Betrag in Höhe des Nennwertes der Q-Mitgliedschaft von 54.101,37 € erhalten. Bei einem späteren Ausscheiden aus der U hätte sie den o.g. für alle Mitglieder geltenden allgemeinen Rückkaufswert erhalten. Dieser hätte nach den vom Vorstand der U festgelegten Werten für die Jahre 2003 und 2004 jeweils 86.045,05 € (16.083 x 5,35 €) betragen. 60

Bei der Gewinnermittlung für das abweichende Wirtschaftsjahr 2002/2003 berücksichtigte die GbR den Beitritt zur U nicht. Sie bilanzierte in der Bilanz zum 30.4.2003 weiterhin eine Beteiligung an der Q zum Nennwert i. H.v. 54.101 €. 61

Im Rahmen einer bei der Q durchgeführten Betriebsprüfung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung P für die Jahre 1997 bis 2003 (vgl. BP-Bericht vom 13.3.2009) vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Mitglieder der Q, die sich an der U beteiligten, den Geschäftsanteil für 10,50 € je Mitgliedschein (Anschaffungskosten) erworben hätten und diese Anschaffungskosten entsprechend zu aktivieren gewesen wären. Die Mitglieder, die ihren Geschäftsanteil bei der Q aufgegeben und dafür die Mitgliedschaft an der U erworben hätten, hätten im Hinblick auf das von der Q auf die U übertragene Betriebsvermögen an einem Liquidationserlös teilgenommen und diese Liquidationsforderung zur Anschaffung der Anteile an der U verwendet. Dieser Liquidationserlös sei mit dem Beitritt der ehemaligen Q-Genossen bei der U, also zum 1.1.2003, steuerlich zu erfassen. Wegen der Einzelheiten wird auf den BP-Bericht vom 13.3.2009 verwiesen. 62

Der Prüfer hat die Anschaffungskosten i.H.v. 10,50 € je Mitgliedschein bei der U im Wesentlichen wie folgt berechnet: 63

Er ermittelte zunächst die Vermögenswerte, die in der sogenannten Phase 1 bis zum 31.12.2002 von der Q an U übertragen wurden. Hierbei handelte es sich im Wesentlichen um die Beteiligung an der H-GmbH, einen Anspruch auf Darlehensrückzahlung gegen diese GmbH und um Barleistungen „Sondermilch“. Hierfür ermittelte er insgesamt einen Wert in Höhe von 58.365.203,04 €. Von diesem Betrag nahm er noch einen Bewertungsabschlag in Höhe von 1.514.643,54 € vor, so dass er zu einem Betrag von 56.850.559,50 € kam. Diesen Wert der bis zum 31.12.2002 übertragenen Vermögensgüter dividierte er durch Anteilscheine in Höhe von 5.414.339. Diese Zahl entspricht den Anteilscheinen aller Mitglieder der Q, die mit zur U übergegangen sind.

Der Beklagte folgte der Betriebsprüfung und erhöhte den Gewinn der Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens um insgesamt 60.278,78 €. Diesen Gewinn verteilte er gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG in Höhe von 40.185,58 € ($8/12 \times 60.287,78 \text{ €}$) auf den Veranlagungszeitraum 2002 und in Höhe von 20.092,93 € ($4/12 \times 60.287,93 \text{ €}$) auf den Veranlagungszeitraum 2003. Bei der Berechnung des Gewinns wies er den 16.083 Mitgliederscheinen an der U, die die Klägerin im Rahmen der Auflösung der Q erhielt, einen Wert von 168.871,50 € ($16.083 \times 10,50 \text{ €}$) zu. Von diesem Betrag zog er den Buchwert der Q-Anteile zum 30.4.2002/31.12.2002 in Höhe von 54.101,37 € ab. Dabei schlich sich allerdings (mittlerweile unstreitig) ein Rechenfehler ein. Anstatt der zutreffenden Differenz von 114.770,13 € ermittelte er einen Differenzbetrag von 120.557,56 €, aus dem er nach dem Halbeinkünfteverfahren einen steuerlichen Gewinn von 60.287,78 € ermittelte. 65

Der Beklagte erließ am 16.12.2008 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegenüber der Klägerin für die GbR geänderte Feststellungsbescheide für 2002 (Abgabe der Feststellungserklärung in 2004) und für 2003 (Erklärungsabgabe in 2005), in denen er die „nach Quote zu verteilenden“ laufenden Einkünfte von 48.245,00 € auf 88.430,58 € (2002) bzw. von 65.905,09 € auf 85.998,02 € (2003) erhöhte. 66

Die Klägerin legte gegen die Änderungsbescheide fristgerecht Einsprüche ein. Sie machte geltend, der Wert eines Mitgliederscheines an der U sei zu Unrecht mit 10,50 € angesetzt worden. Er liege vielmehr nur bei 5,35 €, so dass die erhaltenen 16.083 Mitgliederscheine insgesamt lediglich einen Wert von 86.044,05 € hätten. Unter Berücksichtigung des bilanzierten Nennwertes der Q-Anteile in Höhe von 54.101,37 € ergäbe sich nur ein Auflösungsgewinn von 31.942,68 €. Dieser sei unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens zeitanteilig auf die Veranlagungszeiträume 2002 und 2003 zu verteilen. 67

Die Einsprüche blieben erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 19.11.2009). Der Beklagte schloss sich weiterhin der Auffassung des Prüfers an. Auch die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung seien nicht erfüllt. Insoweit komme es ausschließlich auf den (anteiligen) Unternehmenswert der U an. Ein entsprechender Wertverfall sei bei der U im fraglichen Zeitraum aber nicht eingetreten. 68

Mit der vorliegenden Klage machen die Kläger weiterhin geltend, die Mitgliederscheine an der U seien zum 30.4.2003 lediglich mit dem Rückkaufswert in Höhe von 5,35 € und somit mit einem Gesamtwert in Höhe von 86.044,05 € zu berücksichtigen. Unabhängig davon, ob der Beklagte zutreffend Anschaffungskosten von 10,50 € je Mitgliederschein zum 31.12.2002 angesetzt habe, sei dieser Betrag auf jeden Fall aufgrund einer vorzunehmenden Teilwertabschreibung zum 30.4.2003 auf 5,35 € zu reduzieren. Dabei werde nicht behauptet, dass in der Zeit vom 01.01.2003 bis 30.4.2003 bei der U selbst ein Wertverfall eingetreten sei. Die Teilwertabschreibung ergebe sich vielmehr daher, dass ein gedachter Erwerber des 69

Unternehmens der GbR im Hinblick darauf, dass bei Austritt aus der U lediglich noch ein Rückkaufspreis von 5,35 € je Anteil bezahlt worden wäre, auch lediglich diesen Preis bezahlt hätte. Deshalb sei eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. In diesem Zusammenhang sei auch zu beachten, dass die U zum 31.12.2008 mit der W Molkerei, Niederlande, verschmolzen worden sei. In diesem Zusammenhang seien die Mitgliederscheine in Obligationen umgewandelt worden. Die Obligationen seien Fremdkapital. Bei der Ausgabe der Obligationen sei ein Mitgliederschein mit 6,00 € berücksichtigt worden.

Im Übrigen weist die Klägerin darauf hin, dass der vom Vorstand der U festgelegte Preis für Neumitglieder in Höhe von 10,50 € je Mitgliederschein zumindest in den Jahren 2003 bis 2008 tatsächlich in keinem Fall bezahlt worden sei. 70

Die Kläger beantragen, 71

die Bescheide für 2002 und 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 16.12.2008 unter teilweiser Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die nach Quote zu verteilenden laufenden Einkünfte um 29.538 € (2002) und um 14.769 € (2003) reduziert werden. 72

Der Beklagte beantragt, 73

die Klage abzuweisen. 74

Er hält an seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung fest. Die Gesamtheit der Q-Landwirte habe für die 5.414.339 neuen Scheine 56.850.559,50 € Anschaffungskosten entrichtet, woraus sich Einzelkosten von 10,50 € pro Schein ergäben. Die vormaligen Q-Landwirte seien im Rahmen der Auflösung der Q in den Besitz von Anteilscheinen an der U (jetzt WU) gekommen. Der Wert dieser Anteilsscheine sei im vorliegenden Klageverfahren entscheidungserheblich. Der Prüfer habe den Wert dieser Scheine im maßgeblichen Zeitraum 2003/2005 auf 16 EUR beziffert, basierend auf den Ende des Jahres 2005 im Umlauf befindlichen ca. ... Mio. Scheinen. Aufgrund des zu diesem Zeitpunkt ausgewiesenen Eigenkapitals beziffere sich der Unternehmenswert auf mindestens ... Mio. €. Hiernach ergebe sich für das Jahr 2005 ein Wert von 16 € für den einzelnen Anteilsschein. Auch nach dieser Wertermittlung sei für eine Teilwertabschreibung kein Raum. Neumitglieder hätten satzungsgemäß 10,50 € zahlen müssen. Dass es aus Deutschland keine Neueintritte zum Bar-Preis von 10,50 € gegeben haben soll, sei für die reine Wertermittlung nicht von Bedeutung, denn es ändere sich hierdurch nichts an den tatsächlichen Anschaffungskosten der Q-Landwirte. Dieser Umstand führe auch nicht zu einem niederen Teilwert der gekauften Anteilsscheine. Es bleibe ungeklärt, was die neu ausgegebenen Anteilscheine nun tatsächlich gekostet hätten. Immerhin seien in den Niederlanden zweifellos 10,50 € für neue Scheine gezahlt worden. Denn selbstverständlich müssten neu Eintretende etwas für den Wert des Unternehmens bezahlen, dem sie in Zukunft angehörten. Nicht zutreffend sei, dass Werke der Q ("aktive Produktionsstätten") nach dem Wechsel der Landwirte zu U haben geschlossen werden müssen. Die ggf. heute im WU I NL-Konzern vorherrschende Auffassung, man hätte das Deutschland-Geschäft und insbesondere das Q-Geschäft besser nicht gemacht, sei für die steuerliche Würdigung des Übertragungssachverhalts nicht entscheidend. 75

Die Q-Landwirte hätten ihre Anteilsscheine mit werthaltigen Aktivwirtschaftsgütern und Sondermilchgeld in bekannter Höhe bezahlt. Die Q-Bilanz habe zwar noch weitere Wirtschaftsgüter enthalten, die mangels größerer wirtschaftlicher Bedeutung vom Prüfer bei der Ermittlung des Kaufpreises aber nicht mit einbezogen worden seien. Nennenswerte 76

Schulden und Rückstellungen außerhalb des (hier nicht interessierenden) laufenden Geschäftsbetriebs seien nicht vorhanden gewesen. Später vom WU-Konzern getroffene Entscheidungen, in den Per Standort ... Mio. EUR zu investieren, stünden mit den Anschaffungskosten der deutschen Landwirte in den Jahren 2002/2003 nicht in Zusammenhang. Aus den dem Übertragungsstichtag vorangehenden maßgeblichen Bilanzen 2000-2002 der Q ergäben sich keine Anhaltspunkte hinsichtlich bisher ggf. nicht bilanzierter Sozialpläne oder sonstiger Rückstellungen. Die Q habe nach eigenen Angaben in den WP-Berichten der maßgeblichen Jahre 2001 wegen der aufgegebenen Produktion über lediglich noch 13 Arbeitnehmer verfügt. Ab 2002 habe sie keine Arbeitnehmer mehr gehabt. Die früher zahlreichen in der Produktion tätigen Arbeitnehmer sowie Pensionäre und Rentner seien einschließlich der Pensionslasten in den vorhergehenden Jahren in einem relativ komplizierten Procedere in mehreren Schritten auf "U In K" oder dortige Tochterfirmen übertragen worden. Dies habe aber auf den hier in Rede stehenden und zu bewertenden Beitritt der Q -Landwirte zu U Niederlande zum 01.01.2003 keine Auswirkung. Die bei der Q bis dato verbliebenen administrativen Arbeitnehmer seien nach den Angaben im WP-Bericht 2002, also vor dem Übergangszeitpunkt, von der ... (U GmbH) übernommen worden. Die Q-Bilanz sei damit zutreffend nicht mit Arbeitnehmern und ihren Pensionslasten bzw. Abfindungsansprüchen belastet.

Mit schriftlicher Anfrage vom 23.9.2013 an die Milchverwaltung W U GmbH in P und durch ergänzende Vernehmung der Herren T (... der W U) und X (... für ... bei der Milchverwaltung W U) als Zeugen im Erörterungstermin vom 15.4.2014 wurde Beweis erhoben zu den finanziellen Hintergründen beim Zusammenschluss der Q mit der U. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll des Erörterungstermins und das Antwortschreiben der W U vom 14. März 2014 verwiesen.

77

Entscheidungsgründe

78

Die Klage ist begründet.

79

Die Kläger werden durch die angefochtenen Feststellungsbescheid 2002 und 2003 in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 FGO), soweit der Beklagte bei der Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 die Mitgliedschaft der GbR bei der U mit einem über 86.044,05 € (16.083 x 5,35 €) hinausgehenden Betrag berücksichtigt hat.

80

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 i.V.m. Nr. 1 Satz 1 EStG muss ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn wie die GbR nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht der Abnutzung unterliegen, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert anzusetzen. Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

81

Zum 30.4.2003 zu bilanzierenden Anschaffungskosten für die Mitgliederscheine an der U lagen im Streitfall unter keinem Gesichtspunkt über einem Wert von 86.044,05 €.

82

Die Kläger haben ihrem Klageantrag für beide Streitjahre diesen Wert zugrunde gelegt. Da das Gericht gem. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht über das Klagebegehren hinausgehen darf (vgl. auch BFH-Beschluss vom 10. 6. 2014 IX B 157/13, BFH/NV 2014, 1559), kann im Streitfall letztlich offen bleiben, ob die Mitgliedschaft an der U im Hinblick auf das am 30.4.2003 noch nicht abgelaufene Sperrjahr (§ 90 i.V. m. § 80 Abs. 2 GenG) überhaupt schon zum 30.4.2003 zu aktivieren war (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 4.10.2006 VIII R 7/03, BStBl II 2009, 772). Entsprechendes gilt für die Frage, ob die U?Mitgliedschaft der GbR aufgrund der

83

Regelung, wonach ehemalige Q-Landwirte mit hoher Milchlieferung, die in den ersten zwei Jahren ihrer Mitgliedschaft wieder austraten, nur den Nennwert ihrer zuletzt bei Q gezeichneten Geschäftsanteile erhielten, ggf. mit einem niedrigeren Wert zu aktivieren gewesen wären.

Die Anschaffungskosten der GbR für die Mitgliedscheine an der U ermitteln sich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Streitfalles nach dem gemeinen Wert der U-Scheine zum 1.1.2003, dem Übertragungszeitpunkt. Dieser betrug höchstens 5,35 € je Schein. Unerheblich ist insoweit, welche Anschaffungskosten die Q je Schein aufgewandt hat. 84

Die GbR erhielt die 16.083 Mitgliedscheine an der U im Rahmen der Liquidation der Q in Phase 2 des Zusammengehens der beiden Genossenschaften aus dem Vermögen der Q. Zuvor hatte die Q bereits in Phase 1 ihr wesentliches Vermögen an die U übertragen und dafür eine Sondermitgliedschaft bei der U erworben. Diese Sondermitgliedschaft soll nach den Feststellungen der Bp (vgl. Tz. 10.6. des BP-Berichts vom 13.9.2006) zum 31.12.2002 unter Berücksichtigung der von der Q aufgewandten Anschaffungskosten zwar einen – von den Klägern bestrittenen - Wert in Höhe von 58.356.203,04 gehabt haben. Dies führte nach den Berechnungen des Prüfers (unter Vornahme eines Abschlages i.H.v. 1.514.643,54 €) bei 5.414.339 € ausgegebenen Mitgliedscheinen zu Kosten von 10,50 € je Schein. 85

Für die Beurteilung der bei der GbR zu aktivierenden Anschaffungskosten für die U-Mitgliedschaft kommt es aber letztlich nicht darauf an, welche Kosten die Q für die im Rahmen der Liquidation ausgekehrten Mitgliedscheine (anteilig) aufgewandt hat. Entscheidend ist vielmehr der Wert, der bei der GbR ankommenden U-Mitgliedschaft. Ein etwaiger Wertverlust der (Sonder-)Mitgliedschaft bei der Q oder ein von der Q bezahlter Überpreis geht nicht zu Lasten des jeweiligen Q-Genossen. Der im Streitfall entscheidungserhebliche Liquidationserlös der GbR aus der Auflösung der Q ermittelt sich ausschließlich nach dem Wert des ausgekehrten Aktivvermögens (BFH-Urteil v. 4.6.2006 VIII R 7/03, BStBl II 2009, 772). Der Streitfall ist insoweit einem Sachverhalt vergleichbar, bei dem eine Kapitalgesellschaft im Rahmen ihrer Liquidation ihr gesamtes Vermögen veräußert und hiermit Wertpapiere erwirbt. Erfahren diese Wertpapiere vor Auskehrung an die Gesellschafter einen Wertverlust, so manifestiert sich dieser Wertverlust noch im Rahmen der Kapitalgesellschaft. Für die Ermittlung des Auflösungsgewinns der einzelnen Gesellschafter ist letztlich nur der Wert der Papiere zum Zeitpunkt der Auskehrung maßgebend. 86

Bei Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalles lassen die getroffenen und auch umgesetzten Vereinbarungen nach Überzeugung des Senates im Streitfall keine andere Beurteilung zu: 87

So sieht § 5 der Vereinbarung vom 29.12.2000 (Vereinbarung) in Bezug auf die „Verteilung des Vermögens der Q im Rahmen der Liquidation“ ausdrücklich vor, dass die zur U übergehenden Q-Genossen lediglich für je 105 kg der an Q gelieferten Milch einen Mitgliedschein an der U erhalten. Sonstige Anteile am Auseinandersetzungsguthaben, insbesondere ihr Geschäftsguthaben sollten sie nicht bekommen. Entsprechend heißt es in dem Antrag auf Mitgliedschaft in die U, dass „der Milcherzeuger im Rahmen der Auflösung der Q eine Anzahl von Mitgliedscheinen von U erhält, die seiner vom 1.4.2002 bis 31.3.2003 (Quotenjahr 02/03) an die Milchwerke P/S eG gelieferten Milch entspricht“. 88

Aus diesen Regelungen ergibt sich deutlich, dass die zur U übergehenden Q-Genossen tatsächlich nur eine ihrer Milchlieferung entsprechende Anzahl von Mitgliedscheinen an der U erhalten haben, die sich zum 31.12.2002 bereits als Wirtschaftsgut „Sondermitgliedschaft“ 89

im Vermögen der Q befanden.

Dies stimmt auch mit der wirtschaftlichen und bilanziellen Situation der Q zum Zeitpunkt der Auflösung überein, wie sie im Rahmen der BP festgestellt wurden. Die „Sondermitgliedschaft“ war sowohl zum 31.12.2001 als auch zum 31.12.2002 in der Bilanz der Q aktiviert. Nach den Feststellungen der BP unter „10.6 Sondermitgliedschaft bis zum 31.12.2002“ des BP-Berichts vom 13.9.2006 erwarb die Q eine Sondermitgliedschaft an der U. Auch die BP kam insoweit zu dem Ergebnis, dass es sich bei dieser Sondermitgliedschaft unabhängig davon, dass sie zunächst stellvertretend für die später der U beitretenden Landwirte gehalten werden sollte, steuerlich um eine Beteiligung an einer Genossenschaft handele, die mit Ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren sei. 90

Diese Beteiligung wurde entsprechend der jeweiligen Milchlieferungsmenge auf die übergehenden Genossen aufgeteilt. Die Genossen erhielten im Rahmen der Auflösung lediglich die anteilige Mitgliedschaft in Form der Mitgliedscheine. 91

Der Streitfall unterscheidet sich hierbei im Hinblick auf die konkreten Gestaltung insbesondere auch von den vom BFH mit Urteilen vom 4.7.1968 (IV 13/65, BStBl II 1968, 682) und vom 20.3.1980 (IV R 22/77, BStBl II 1980, 439) entschiedenen Fällen, bei denen der BFH bei einer „Umwandlung“ einer Genossenschaft in eine AG bzw. in eine GmbH von einem entgeltlichen Veräußerungsgeschäft (Tausch) ausging. Der BFH behandelte diese Fälle für die Ermittlung der Anschaffungskosten so, als hätten die Genossenschaftsmitglieder ihren Genossenschaftsanteil unmittelbar zum Erwerb der Aktien bzw. GmbH-Anteile „hingegen“. Entsprechend berücksichtigte er als Anschaffungskosten der Aktien bzw. der GmbH-Anteile nicht nur den Nennwert der Genossenschaftsanteile, sondern auch die in den Anteilen zum Liquidationszeitpunkt enthaltenen stille Reserven. Den entscheidenden Unterschied zu dem Streitfall sieht der erkennende Senat darin, dass sich die Aktien und GmbH-Anteile, die die (ehemaligen) Genossen nach Auflösung und Vermögensübertragung erhielten, zu keinem Zeitpunkt im Vermögen der Genossenschaft befanden und somit auch keine Vermögenswerte der Genossenschaft darstellten, die im Rahmen der Liquidation ausgekehrt werden konnten. Im Streitfall kommt es deshalb nicht auf den gemeinen Wert der Beteiligung an der Q zum Liquidationszeitpunkt an, weil anders als in den o.g. BFH-Urteilen (vom 4.7.1968 IV 13/65, BStBl II 1968, 682, und vom 20.3.1980 IV R 22/77, BStBl II 1980, 439) kein Tauschgeschäft i.S. des § 6 Abs. 6 EStG vorliegt, bei dem sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegenen Wirtschaftsguts bemessen. Die GbR hat rechtlich und tatsächlich nicht ihre Beteiligung an der Q gegen eine Beteiligung an der U getauscht. Sie hat vielmehr im Rahmen der Auflösung der Q einen Teil des Aktivvermögens der Q ausgekehrt bekommen. 92

Entscheidend für die Beurteilung des maßgeblichen (verbleibenden) Wert der ausgekehrten Anteile ist der gemeine Wert der Mitgliedscheine an der U i.S. des § 9 Abs. 1 BewG. 93

Nach § 9 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen – soweit nichts anderes vorgeschrieben ist – der gemeine Wert zugrunde zu legen. Die Definition des gemeinen Werts in § 9 BewG ist grundsätzlich auch im Einkommensteuerrecht verbindlich (vgl. § 1 BewG und BFH-Urteil vom 08.07.1964 I 119/63 U, BStBl. III 1964, 561; Fischer in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, § 6 EStG, Tz. 6). 94

Der im Streitfall maßgebliche gemeine Wert eines Mitgliedscheines an der U liegt nach Überzeugung des Senates auf keinen Fall über dem Rückkaufswert bzw. dem Wert für Hofnachfolger, der zum 1.4.2002 auf 5,10 € und zum 1.4.2003 auf 5,35 € festgesetzt war. Ein höherer Preis wäre nach den maßgeblichen Grundsätzen unter Berücksichtigung der 95

besonderen Umstände des Streitfalles im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung der Mitgliederscheine nicht zu erzielen gewesen. Da dem Klageantrag eine Bewertung der Scheine mit 5,35 € zugrunde liegt, kann das Gericht nach o.g. Grundsätzen (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) insoweit auch offen lassen, ob zum Zeitpunkt des Erwerbs der Mitgliederscheine, am 1.1.2003, der Wert am 31.12.2002, ein Mittelwert oder bereits der am 1.4.2003 festgesetzte Rückkaufswert maßgebend ist.

Der gemeine Wert wird nach § 9 Abs. 2 S. 1 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert entspricht damit dem objektiven Wert des Wirtschaftsguts, den dieses in Abhängigkeit von seiner Beschaffenheit für jeden an einem Kauf Interessierten bzw. am Kauf Beteiligten hat. Eventuell anfallende Veräußerungskosten mindern den gemeinen Wert nicht (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz.60, Stand: 13.03.2014).

Gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist (BFH-Urteile v. 28.11.1980, III R 86/78, BStBl II 1981, 353, 355; v. 7.12.1979, III R 45/77, BStBl II 1980, 234; v. 14.2.1969 III 88/65, BStBl II 1969, 3954). Nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist daher ein Preis, der bei einem sofort erforderlichen Verkauf zu erzielen wäre (BFH v. 29.4.1987 X R 2/80, BStBl II 1987, 769) Auch Erwerbe im Wege einer Zwangsversteigerung bzw. aus der Insolvenzmasse erfolgen i.d.R. nicht im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs (BFH v. 25.6.1965 III 384/60, HFR 1966, 1, 2 m. w. N.).

Andererseits verlangt das Merkmal des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs nicht, dass es sich um ein alltägliches Marktgeschehen handelt. Es ist nicht erforderlich, dass eine unbestimmte Vielzahl von Interessenten vorhanden ist. Eine Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kann auch dann vorliegen, wenn nur wenige Personen oder gar eine einzige als Kaufinteressent in Betracht kommen. Die bestehende Marktstruktur (z.B. das Vorhandensein von Monopolen, Oligopolen oder Polypolen) ist ohne Bedeutung. Auch eine vollständige Transparenz des Marktgeschehens ist nicht erforderlich (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 61, Stand: 13.03.2014).

Maßgebend für die Beurteilung des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs ist das Marktgeschehen an dem Ort, an dem eine Veräußerung des zu bewertenden Wirtschaftsguts wahrscheinlich ist. Befindet sich das zu bewertende Wirtschaftsgut an einem ausländischen Ort, wird der gemeine Wert grundsätzlich durch den Preis bestimmt, der an diesem Ort im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 61, Stand: 13.03.2014; Knittel, in Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz. 67). Da der Preis für ein Wirtschaftsgut auf den verschiedenen Absatzstufen unterschiedlich hoch ist, hängt die Höhe des im gewöhnlichen Geschäftsverkehrs erzielbaren Preises auch davon ab, auf welcher dieser Stufen die Veräußerung des zu bewertenden Wirtschaftsguts erfolgen könnte (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 61, Stand: 13.03.2014; Knittel, in Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz. 68).

Bei dem in Betracht zu ziehenden Geschäftsverkehr kann es sich um ein tatsächliches oder ein fiktives Marktgeschehen handeln. Auf ein tatsächliches Marktgeschehen wird bei

Anwendung der Vergleichswertmethode, auf ein gedachtes Marktgeschehen bei Anwendung anderer Wertermittlungsmethoden abgestellt. Beim Fehlen eines tatsächlichen Marktgeschehens ist der gemeine Wert mithilfe adäquater Hypothesen über den für das Wirtschaftsgut erzielbaren Preis auf einem funktionierenden Markt zu ermitteln. Dabei ist von einem potenziellen Käufer auszugehen, der an dem Erwerb des Wirtschaftsguts in seiner konkreten Beschaffenheit und der sich daraus ergebenden Verwendungsmöglichkeit interessiert und bereit ist, einen angemessenen, dem inneren Wert des Wirtschaftsguts entsprechenden Preis zu zahlen (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 63, Stand: 13.03.2014; Knittel, in Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz. 66; BFH v. 29.4.1987, X R 2/80, BStBl II 1987, 769, 771).

Der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts kommt nach § 9 Abs. 2 S. 1 BewG für die Bestimmung des gemeinen Werts besondere Bedeutung zu. Darunter sind alle, aber auch nur die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind (BFH v. 17.1.1975, III R 68/73, BStBl II 1975, 377). 101

Als sonstige wertbeeinflussende Umstände, die nach § 9 Abs. 2 S. 2 BewG zu berücksichtigen sind, kommen Umstände wirtschaftlicher, rechtlicher oder tatsächlicher Art in Betracht. 102

Zu den Umständen wirtschaftlicher Art gehören insbesondere die Nachfrage nach einem Wirtschaftsgut sowie die wirtschaftliche Nutzbarkeit. Ausnahmsweise kann auch ein über das Wirtschaftsgut abgeschlossener Vertrag ein berücksichtigungsfähiger Umstand sein (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 64, Stand: 13.03.2014). 103

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nach § 9 Abs. 2 S. 3 bei der Ermittlung des gemeinen Werts nicht zu berücksichtigen. Darunter sind solche Umstände zu verstehen, mit denen der Verkehr bei Abschätzung des Werts eines Wirtschaftsguts nicht zu rechnen pflegt und die lediglich in einem Ausnahmefall die Preisbildung beeinflusst haben; persönliche Verhältnisse weisen darüber hinaus die Besonderheit auf, dass sie in der Person des Käufers oder des Verkäufers liegen (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 65, Stand: 13.03.2014). Zu den persönlichen Verhältnissen gehören nach § 9 Abs. 3 S. 1 BewG auch Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. 104

Da eine tatsächliche Veräußerung des zu bewertenden Wirtschaftsguts im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag in aller Regel nicht stattgefunden hat, ist ein solcher Verkauf zur Ermittlung des gemeinen Werts zu fingieren (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 69, Stand: 13.03.2014). Die in § 9 Abs. 2 und 3 BewG genannten Merkmale geben an, welche Kriterien in die Ermittlung des mutmaßlichen Preises in dem gedachten Veräußerungsfall einzubeziehen sind. Sie sind zum einen für die Beurteilung der Frage von Bedeutung, ob Preise, die für das zu bewertende Wirtschaftsgut selbst oder vergleichbare Wirtschaftsgüter tatsächlich gezahlt worden sind, den gemeinen Wert widerspiegeln, zum anderen geben sie an, welche Gesichtspunkte bei der Schätzung des mutmaßlichen Preises in einem gedachten Verkaufsfall zu berücksichtigen sind (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 69, Stand: 13.03.2014). 105

Hat ein Verkauf des zu bewertenden oder eines gleichartigen Wirtschaftsguts im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nicht stattgefunden, so muss der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für das Wirtschaftsgut nach seiner Beschaffenheit erzielbar wäre, unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände und unter Ausschaltung 106

ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse gem. § 162 Abs. 1 AO geschätzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2001 II R 7/98, BFH/NV 2002, 28). Die Schätzung hat unter Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der Verkehrsanschauung zu erfolgen. Besteht für den Steuerpflichtigen zum maßgeblichen Bewertungszeitpunkt ausnahmsweise die sichere Erwartung, das Wirtschaftsgut zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis verkaufen zu können, so ist dieser als gemeiner Wert anzusetzen (BFH-Urteil vom 10.09.1991 VIII R 26/87, BFH/NV 1992, 232). Von diesem Ausnahmefall abgesehen muss im Hinblick auf die Unbestimmtheit der Schätzprognose die Orientierung an der untersten Grenze des Bewertungsspielraums erfolgen (BFH-Urteil vom 21.03.1973 II R 177/72, BStBl II 1973, 494).

Unter Beachtung dieser Grundsätze liegt der gemeine Wert eines Mitgliedscheines an der U nach Überzeugung des Gerichts am 1.1.2003 unter keinem Gesichtspunkt über 5,35 €. Ein höherer Preis wäre zu diesem Zeitpunkt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung nicht zu erzielen gewesen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG). 107

Wäre die GbR als Landwirt mit hoher Milchlieferung in den ersten zwei Jahren ihrer Mitgliedschaft wieder bei der U ausgetreten, hätte sie nach den einschlägigen Vereinbarungen pro Mitgliedschein nicht einmal den (im Streitjahr) allgemein geltenden Rückgabewert i.H.v. 5,35 € ausgezahlt bekommen. Sie hätte lediglich den Nennwert ihrer zuletzt bei Q gezeichneten Geschäftsanteile erhalten. Da sich dieser lediglich auf 54.101,37 € belief, läge der Preis je Schein unter diesem Gesichtspunkt noch erheblich unter 5,35 €. 108

Da diese Einschränkung allerdings auf zwei Jahre beschränkt war, hält es das Gericht aber nicht für ausgeschlossen, dass bereits in 2003 bei einer Veräußerung der U-Scheine ein Preis zu erzielen gewesen wäre, der dem allgemeinen Rückgabepreis von damals 5,35 € entsprach. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Mitgliedscheine nicht nur zurückgegeben, sondern nach Art. 15 der U-Satzung auch auf andere Mitglieder hätten übertragen werden können. Da U-Mitglieder gemäß Art 13 Nr. 2 der U-Satzung aber für Mitgliedscheine generell nur den „Ausgabepreis (für Mitglieder)“ zu bezahlen hatten, der dem allgemeinen Rückgabepreis entsprach, ergibt sich hieraus aber gleichzeitig auch eine obere Grenze für die Preisfestsetzung. Dem Senat ist kein Grund und keine Konstellation erkennbar, weshalb ein U-Mitglied der GbR für einen Mitgliedschein mehr bezahlen sollte, als es an die Genossenschaft selbst zu bezahlen gehabt hätte. Dies wäre aber am 1.1.2003 lediglich ein Betrag von 5,10 € und ab dem 1.4.2003 ein Betrag von 5,35 € gewesen. 109

Ein anderes Ergebnis bei der Preisfindung ergibt sich auch nicht unter dem Gesichtspunkt, dass Milchbauern, die von einem Konkurrenten zur U wechseln wollten, nach den maßgeblichen Regelungen in Artikel 13 Nr. 3 Satz 3 der U-Satzung in den Streitjahren grundsätzlich einen Preis in Höhe von 10,50 € je Mitgliedschein (Preis für Dritte/Neubeitritt bei der Genossenschaft U) zu bezahlen hatten. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme steht nämlich zur Überzeugung des Gerichts fest, dass dieser Wert nicht den (anteiligen) Unternehmenswert der U wiedergab und zumindest in Deutschland niemand bereit gewesen wäre, für diesen Preis einen Mitgliedschein an der U zu erwerben. 110

Insbesondere der Zeuge T hat insoweit überzeugend und nachvollziehbar dargelegt, dass dieser Betrag ein fiktiver Wert sei, dem keine Berechnung zugrunde liege und der in Deutschland nicht realisierbar gewesen sei. Der Betrag sei über den Daumen festgesetzt worden und habe grundsätzlich ein Stück weit der Abschottung dienen sollen. Zwar habe es in Holland einige Landwirte gegeben, die von Wettbewerbern zur U gekommen seien und diesen Preis bezahlt hätten. Deutsche Landwirte hätten diesen Preis aber niemals akzeptiert. Die Regelungen der Satzung in Bezug auf die 10,50 € seien für Holland gemacht gewesen. 111

Im Rahmen des Zusammenschlusses habe sich herausgestellt, dass diese Beträge weder in Deutschland noch in Belgien durchsetzbar gewesen seien. Vor allem deutsche Landwirte seien nicht auf die U oder eine holländische Firma angewiesen. Sie könnten genauso zu einer Genossenschaft in der Eifel oder irgendwo anders gehen. Deshalb hätten sich diese Werte für den deutschen Markt nicht durchsetzen lassen. Ein deutscher Landwirt hätte diesen Betrag niemals bezahlen müssen. Dementsprechend habe der Wert von 10,50 € In Bezug auf den Zusammenschluss mit der Q zu keiner Zeit eine Rolle gespielt. Die Q-Genossen hätten diesen Preis niemals bezahlt, weil der Preis, den sie für Milchlieferungen bekommen hätten, im Verhältnis zu diesem Preis viel zu gering gewesen sei.

Da für die Beurteilung des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs das Marktgeschehen an dem Ort 112 maßgeblich ist, an dem eine Veräußerung des zu bewertenden Wirtschaftsguts wahrscheinlich ist (vgl. Horn, in Fischer/Jüptner/ Pahlke/Wachter, ErbStG, § 12 ErbStG Rz. 61, Stand: 13.03.2014; Knittel, in Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz. 67), ist im Streitfall bei der Ermittlung des gemeinen Wertes entscheidend auf die deutschen Verhältnisse abzustellen. Hier wäre aber nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme kein Landwirt bereit gewesen, der U beizutreten, wenn er für einen Mitgliederschein 10,50 € hätte bezahlen müssen. Dies gilt umso mehr, als dieser Wert sich nicht an dem (anteiligen) Unternehmenswert der Genossenschaft ausrichtete. Im Übrigen wurden vom Beklagten auch keinerlei wirtschaftliche bzw. kaufmännische Gesichtspunkte, wie z.B. die Aussicht auf hohe Renditen, geltend gemacht oder sind anderweitig ersichtlich, die dafür sprächen, dass die GbR oder ein anderer deutscher Landwirt bereit gewesen wäre, für einen Beitritt zur U mehr als den Rückkaufswert, geschweige denn nahezu das Doppelte zu bezahlen. Dies ist umso unwahrscheinlicher, als die Milchpreise, die von der U bezahlt wurden, nach Auskunft der Zeugen unter den von deutschen Genossenschaften gezahlten Beträgen lagen. Darin dürfte u.a. auch begründet sein, dass von den ursprünglich etwa 2.600 Q-Mitgliedern nur ca. 1.500 zur U gewechselt sind, von denen bis heute weitere 500 die U wieder verlassen haben.

In diesem Zusammenhang teilt das Gericht die Auffassung der Kläger, dass die bloße 113 Möglichkeit, dass die GbR bzw. ihr nachfolgend die Klägerin zu 1 noch im Zeitpunkt der Auflösung an der U beteiligt ist und nach Art. 53 der U-Satzung eine über den Rückkaufswert hinausgehende Auszahlung erhält, nicht ausreicht um den Genossenschaftsanteil höher als mit dem Geschäftsguthaben bzw. dem Rückkaufswert zu bewerten. Die Beschränkung der Abfindung der GbR bzw. der Klägerin zu 1 auf das Geschäftsguthaben bzw. den Rückkaufswert ist im Übrigen auch keine außer Acht zu lassender ungewöhnlicher Umstand i.S.v. § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG, sondern entsprechen den gesetzlichen Regelungen der Genossenschaft und gehört deshalb zu ihrem Wesen. Die tatsächliche Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes und wesensmäßige Umstände sind nach § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2 BewG zu berücksichtigen. Die Zulässigkeit der Abfindung nur mit dem Geschäftsguthaben und damit die Annäherung einer Genossenschaft an einen Verein unterscheidet diese Rechtsform gerade elementar von Erwerbsgesellschaften, also Personen- und Kapitalgesellschaften, bei denen das Gesetz derartige Regelungen nicht vorsieht und diesbezügliche satzungsmäßige oder vertragliche Bestimmungen nur eingeschränkt erlaubt.

Diesen - wesensimmanenten - erheblichen Unterschied zwischen Genossenschaftsanteilen 114 und der Beteiligung an Kapitalgesellschaften hat bereits der BFH in seiner o.g. Entscheidung vom 4.7.1968 (IV 13/15, BStBl II 1968, 682) hervorgehoben. Der Genossenschaftsanteil sei nach seiner rechtlichen Ausgestaltung und wirtschaftlichen Bedeutung etwas anderes als eine Aktie. Ein wesentlicher Unterschied bestehe, so der BFH, darin, dass der Genosse nur unter erschwerten Bedingungen über seinen Anteil verfügen und sowohl beim Ausscheiden aus der Genossenschaft als auch bei der Veräußerung seines Anteils keinen Ersatz seiner

Beteiligung an den das Geschäftsguthaben übersteigenden Überschüssen der Genossenschaft erhalten könne. Demgegenüber seien Aktien leicht veräußerlich und verbürgen dem Inhaber bei einer Veräußerung auch eine Realisierung der in ihnen enthaltenen stillen Reserven. Dementsprechend wird in der bewertungsrechtlichen Literatur auch vertreten, dass Geschäftsguthaben bei Genossenschaften nicht wie Aktien oder GmbH-Anteile mit dem gemeinen Wert, sondern als Kapitalforderungen nach § 12 Abs. 1 BewG zu bewerten und deshalb in der Regel mit dem Nennwert anzusetzen seien (vgl. Weinmann, in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Ergänzungslieferung August 2011, Kapitel 92 Rz.15). Auch das Körperschaftsteuergesetz unterscheidet die Genossenschaften ausdrücklich von den Kapitalgesellschaften, indem es diese unter § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasst und nicht den Kapitalgesellschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zuordnet.

Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass sich der vom Beklagten angenommene Wert in Höhe von 10.50 € pro Mitgliederschein an der U auch dann nicht ergäbe, wenn man zur Beurteilung des Streitfalles die Grundsätze heranziehen würde, die der BFH in den o.g. Urteilen vom 4.7.1968 (IV 13/65, BStBl II 1968, 682) und vom 20.3.1980 (IV R 22/77, BStBl II 1980, 439) angewandt hat. Dann wären die Anschaffungskosten für die U-Anteile aus dem gemeinen Wert der aufgegebenen Genossenschaftsanteile an der Q zum Stichtag 31.12.2002/1.1.2003 zu ermitteln. Dieser Wert setzt sich zusammen aus dem Nennbetrag des Geschäftsguthabens in Höhe von 54.101,37 € und dem auf diesen Geschäftsanteil entfallenden Anteil am Unternehmenswert der Q, soweit er den Gesamtbetrag der Geschäftsguthaben übersteigt (sog. Überschuss). Daher wäre als Grundlage einer Entscheidung der Unternehmenswert der Q zum 31.12.2002 zu ermitteln. Dieser Unternehmenswert wäre auf alle Genossen der Q, die zum 31.12.2002 noch vorhanden waren, entsprechend ihres jeweiligen Geschäftsguthabens aufzuteilen. Den sich hierbei ergebenden Betrag hätten die übergehenden Mitglieder aufgewandt, um ihre Mitgliederscheine bei der U zu erwerben. Dass sich zahlreiche Q-Genossen dafür entschieden haben, nicht zu der U zu wechseln und dadurch an dem Gesamtvermögen der Q letztlich nur mit dem Nennbetrag ihres Geschäftsguthabens beteiligt wurden, führt nicht dazu, dass die Anschaffungskosten der übergehenden Genossen sich entsprechend erhöht haben (vgl. insoweit insbesondere o.g. BFH-Urteil vom 4.7.1968 IV 13/65, BStBl II 1968, 682).

Zu diesem unzutreffenden Ergebnis führt aber die Berechnung des Beklagten. Der BP folgend bewertete er das letztlich auf die U übergegangene Vermögen unter Vornahme eines Bewertungsabschlages von 1.514.643,54 € auf insgesamt 56.850.559, 50 €. Diesen Wert dividierte er durch Anteilsscheine in Höhe von 5.414.339. Diese Zahl entspricht den Anteilsscheinen aller Mitglieder der Q, die mit zur U übergegangen sind. Damit wurde die Differenz zwischen der Summe der (nach dem 31.12.2002) abgefundenen Geschäftsguthaben und der hierauf entfallenden Überschüsse in vollem Umfang den übergehenden Mitgliedern zugerechnet, ohne dass diese irgendeinen vermögenswerten Vorteil hierfür erwarben. Nach den o.g. einschlägigen Vereinbarungen war die Anzahl der Mitgliederscheine, die die übergehenden Genossen bei der U erhielten, nämlich lediglich von ihrer Milchlieferungsmenge abhängig, die wiederum auch die Höhe ihres Geschäftsguthabens bei der Q bestimmte. Die übergehenden Mitglieder bekamen nicht deshalb mehr Mitgliederscheine bei der U, weil zahlreiche Q-Genossen nicht mitgegangen sind und deshalb auf ihre Überschüsse bei der Q verzichtet haben. Dieser Mehrwert ist zwar bei der U angekommen, kann aber nicht zu höheren Anschaffungskosten bei den übergehenden Genossen und dementsprechend zu einem höheren Veräußerungserlös führen.

Entsprechendes würde unter dem Gesichtspunkt gelten, dass die übergehenden Genossen das ihnen im Rahmen der Auflösung zustehende Auseinandersetzungsguthaben an die U zum Erwerb der Mitgliederscheine abgetreten haben. Dieses Guthaben wurde aber aufgrund ausscheidender Q Mitglieder nicht erhöht.

Für die Ermittlung des hiernach einschlägigen Wertes bedürfte es des Unternehmenswertes der Q zum 31.12.2002, des Gesamtbetrages der Geschäftsguthabens zum 31.12.2002 und der anteiligen, dem jeweiligen Geschäftsguthaben entsprechenden Aufteilung des Unternehmenswertes auf die Geschäftsguthaben sämtlicher zu diesem Zeitpunkt vorhandener Q-Genossen. Im Hinblick auf seine andere Rechtsauffassung brauchte der Senat eine entsprechende Wertermittlung nicht durchführen. Angesichts der hohen Zahl an nicht zur U übergehenden Q-Genossen spricht allerdings wenig dafür, dass sich bei dieser Wertermittlung ein höherer Betrag als 5,35 € je Mitgliederschein an der U ergeben würde. In diesem Zusammenhang wäre insbesondere auch zu berücksichtigen, dass der von der BP angenommene Wert für das übergegangene Vermögen in Höhe von 58.365.202 € (nach Abschlag i.H.v. von 1.514.643,54 € noch 56.850.559, 50 €) von den Klägern bestritten wird. Auch die Zeugen konnten den Übergang eines entsprechenden Vermögenswertes nicht bestätigen. 118

Da die Mitgliederscheine an der U in der Bilanz der GbR zum 30.4.2003 somit (höchstens) mit Anschaffungskosten in Höhe von 86.044,05 € (16.083 x 5,35 €) anzusetzen waren, ergab sich aus der Auflösung der Q für die GbR zum 30.4.2003 ein Auflösungsgewinn von 31.942,68 € (86.044,05 € ./. 54.101, 37 €). Bei Beachtung des in den Streitjahren geltenden Halbeinkünfteverfahrens war gem. § 3 Nr. 40 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG insoweit insgesamt ein Gewinn i.H.v. 15.971,34 € zu erfassen, der sich gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG i.H.v. 10.647,56 € (8/12) auf das Streitjahr 2002 und in Höhe von 5.323,78 € (4/12) auf das Streitjahr 2003 verteilt. Da der Beklagte in den angefochtenen Feststellungsbescheiden in Bezug auf die Auflösung der Q die nach Quote zu verteilenden laufenden Einkünfte um 40.185,58 € (2002) und um 20.092,93 € (2003) erhöht hatte, war antragsgemäß zu entscheiden. Die nach Quote zu verteilenden laufenden Einkünfte waren um 29.538 € (2002) bzw. um 14.769 € zu reduzieren. 119

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 120

Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 121

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 122