

Viertes Kapitel
Sondervorschriften für Genossenschaften

§ 22

Genossenschaftliche Rückvergütung

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169)

(1) ¹Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder sind nur insoweit als Betriebsausgaben abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. ²Zur Feststellung dieser Beträge ist der Überschuss

1. bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf,
2. bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz aufzuteilen. ³Der hiernach sich ergebende Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug. ⁴Überschuss im Sinne des Satzes 2 ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen und des Verlustabzugs.

(2) ¹Voraussetzung für den Abzug nach Absatz 1 ist, dass die genossenschaftliche Rückvergütung unter Bemessung nach der Höhe des Umsatzes zwischen den Mitgliedern und der Genossenschaft bezahlt ist und dass sie

1. auf einem durch die Satzung der Genossenschaft eingeräumten Anspruch des Mitglieds beruht oder
2. durch Beschluss der Verwaltungsorgane der Genossenschaft festgelegt und der Beschluss den Mitgliedern bekanntgegeben worden ist oder
3. in der Generalversammlung beschlossen worden ist, die den Gewinn verteilt.

²Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen und Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen sind wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln.

Autor: Dipl.-Volksw. Gerd **Lohmar**, vereidigter Buchprüfer,
Steuerberater, St. Augustin

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 22

	Anm.		Anm.
I. Die Grundlagen des Genossenschaftswesens	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Aufbau des § 22	2	1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG . . .	5
III. Rechtsentwicklung des § 22	3	2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG	6
IV. Bedeutung und Geltungsbereich des § 22	4	3. Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG	7

Erläuterungen zu Abs. 1:
Betriebsausgabenabzug für
genossenschaftliche Rückvergütung

	Anm.		Anm.
I. Betriebsausgabenabzug für Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder dem Grunde nach (Abs. 1 Satz 1)		II. Feststellung der abziehbaren Rückvergütung mittels Verhältnisrechnung (Abs. 1 Satz 2)	
1. Überblick	10	1. Überblick	20
2. Genossenschaftliche Rückvergütung	11	2. Ermittlung und Aufteilung des Überschusses bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften (Satz 2 Nr. 1)	21
3. Rückvergütungen „an ihre Mitglieder“	12	3. Ermittlung und Aufteilung des Überschusses bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Satz 2 Nr. 2)	22
4. Rückvergütungen als Betriebsausgaben abziehbar		III. Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft als obere Abzugsgrenze (Abs. 1 Satz 3)	25
a) Überblick	13	IV. Begriff des Überschusses (Abs. 1 Satz 4)	26
b) Abbildung der Rückvergütung in Jahresabschluß und steuerlicher Gewinnermittlung	14		
5. Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs: Erwirtschaftung der Beträge aus den einzelnen Geschäftsarten im Mitgliedergeschäft			
a) Überblick	15		
b) Der Mitgliederbegriff	16		
c) Inhalt und Abgrenzung der Mitglieder-geschäfte	17		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Voraussetzungen für den Abzug der Rückvergütung**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug der nach Abs. 1 ermittelten genossenschaftlichen Rückvergütung (Abs. 2 Satz 1)		d) Rückvergütung wird in der Generalversammlung beschlossen, die den Gewinn verteilt (Nr. 3)	35
1. Überblick	30	II. Nachzahlungen und Rückzahlungen sind wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln (Abs. 2 Satz 2)	
2. Bezahlung der Rückvergütung (Satz 1 Halbs. 1)	31	1. Überblick	40
3. Rückvergütung aufgrund von Satzung oder anderweitiger Festlegung (Satz 1 Halbs. 2)		2. Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen	41
a) Überblick	32	3. Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen	42
b) Rückvergütung beruht auf Satzung der Genossenschaft (Nr. 1)	33	4. Rechtsfolge: Behandlung wie genossenschaftliche Rückvergütung	43
c) Rückvergütung wird durch Beschluß der Verwaltungsorgane der Genossenschaft festgelegt, wobei der Beschluß den Mitgliedern bekanntgegeben worden ist (Nr. 2)	34		

Allgemeine Erläuterungen zu § 22

Schrifttum: HENZLER, Die genossenschaftliche Rückvergütung als Spannen- und Steuerproblem, ZfB 1951, 354; KOLBE, Ist der Abzug der Warenrückvergütung eine Steuervergünstigung?, EDStZ 1951, 266; PAULICK, Warenrückvergütung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied 1951; DERS., Kann § 36 KStDV 1949 durch eine Rechtsverordnung geändert werden?, DB 1951, 578; DERS., Warenrückvergütung bei Genossenschaften und Bilanzierungen, ZfgesGenW 1952, 302; SCHUBERT, Warenrückvergütung an Stelle unterschiedlicher Milchgeldauszahlung bei Molkeeigenossenschaften, Inf. L 1952, 118; PAULICK, Warenrückvergütung bei Genossenschaften und Bilanzänderung, ZfgesGenW 1952, 309; MÜLLER, Zweifelsfragen zur Warenrückvergütung, StuW 1953, 145; STEINHARDT, Warenrückvergütungen bei Bezugs- und Absatzgenossenschaften, DStZ 1953, 341; SCHUBERT, Milchgeldnachzahlung, Warenrückvergütung, verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 1954, 361; STREIBER, Warenrückvergütung bei Organschaft, DB 1954, 548; TESKE, Nichtmitgliedergeschäfte, Rabatte und Warenrückvergütungen nach dem Gesetz zur Änderung des Genossenschaftsgesetzes und des Rabattgesetzes, DStR 1954, 337; FRIEDRICH, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StuW 1958, 1; KLEIN, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StuW 1958, 586; PREKUT, Zur Berechnung der abzugsfähigen Warenrückvergütung einer Genossenschaft, StWa. 1958, 110; SCHUBERT, Die Warenrückvergütung im Steuerrecht, BB 1959, 225; GREIFFENHAGEN, Genossenschaftliche Warenrückvergütung und Selbstfinanzierung, Wpg. 1960, 638; WESTERMANN/REINHARDT,

PAULICK ua., Die genossenschaftliche Rückvergütung, Karlsruhe 1961; PAULICK, Warenrückvergütung (FR-Lexikon), FR 1963, 227; LOITSCHE, Die Warenrückvergütung bei Genossenschaften mit gemischter Tätigkeit, DB 1971, 500; MAHLMANN, Die genossenschaftliche Warenrückvergütung – eine gewinnmindernde Betriebsausgabe?, DB 1972, 1548; LOHMAR, Veräußerung entbehrlichen Vermögens bei Verschmelzungen von Genossenschaften, DB 1975, 2149; SCHIEMANN, Überlegungen zur genossenschaftlichen Rückvergütung in der Körperschaftsteuerreform, DB 1975, 419; PAULICK, Die Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach dem KStRG, ZfgG Bd. 27 (1977), 177; DÖTSCHE, Zur Streichung der steuerlichen Privilegien der Kreditinstitute durch das Subventionsabbau-Gesetz, DB 1981, 1796; ZÜLOW/HENZE/SCHUBERT/ROSINY, Die Besteuerung der Genossenschaften, 7. Aufl. München 1985; LANGE, Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, NWB F. 4, 3589 (1989); OTTO, Rückvergütung bei Genossenschaftsbanken, Bankinformation 11/1991, 45; LANGE, Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, NWB F. 4, 4116; LOHMAR, Das neue Körperschaftsteuerrecht unter besonderer Beachtung der Gegebenheiten bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (DGRV Schriftenreihe Heft 9), Bonn 2001; PAUKA, Körperschaftsteuer (Gesamtdarstellung), NWB F. 4, 4543 (2001).

1

I. Die Grundlagen des Genossenschaftswesens

Historischer Hintergrund des Genossenschaftswesens: Das Genossenschaftswesen ist eine Erscheinung des deutschen Rechts, die bis in das frühe Mittelalter zurückgeht und damals insbesondere in den Mark- und Deichgenossenschaften ihren Ausdruck gefunden hat. Sie beruht auf dem Willen gleichgestellter Personen zur Selbsthilfe und Selbstverwaltung. Im 19. Jh. wurden diese Gedanken von SCHULZE-DELITZSCH und RAIFFEISEN aufgegriffen und weiterentwickelt, im Gegensatz und zum Schutz gegen die mit der fortschreitenden Industrialisierung entstehenden, in erster Linie auf Gewinn bedachten KapGes. Die erste gesetzliche Regelung findet sich in dem preuß. Ges. v. 27. 3. 1867, das am 4. 7. 1868 als Gesetz des Norddeutschen Bundes verkündet wurde. Die endgültige Regelung der Rechtsverhältnisse der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erfolgte durch das Gesetz v. 20. 5. 1898 (RGBl., 810) in der v. 1. 1. 1900 an geltenden Fassung, die – abgesehen von gewissen organisatorischen Änderungen – bis in die 70er Jahre unverändert geblieben ist. Mit Wirkung v. 1. 1. 1974 ist das Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften v. 9. 10. 1973 (BGBl. I, 1451) in Kraft getreten (Gesetzesmaterialien: RegE, BTDrucks. 7/97 sowie Bericht des Rechtsausschusses des BT, BTDrucks. 7/659). Die Novelle hatte sich die Aufgabe gesetzt, die Rechtsform der eG auf organisationsrechtlichem Gebiet und im Bereich der Kapitalausschüttung zu modernisieren, um die Wettbewerbsfähigkeit der Genossenschaften gegenüber Unternehmen in einer anderen Rechtsform aufrecht zu erhalten. Wegen der Einzelheiten s. ZÜLOW/HENZE/SCHUBERT/ROSINY, Die Besteuerung der Genossenschaften, 7. Aufl. 1985, 5; ergänzend auch STEDING, NZG 2002, 449.

Rechtliche Wesensmerkmale der Genossenschaft: Ihrem rechtlichen Wesen nach läßt sich die Genossenschaft weder als KapGes. (AG, GmbH) noch als PersGes. (OHG, KG) einordnen. Ungenau ist die Bezeichnung „Gesellschaft“ in § 1 GenG. Die Genossenschaft ist keine Gesellschaft iSd. §§ 705 ff. BGB; ihre Aufgabe ist es nicht, einen gemeinsamen, vertraglich festgelegten Zweck zu fördern (§ 705 BGB), sondern ihr Zweck ist allein die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 1 GenG). Ihr Zweck ist nicht auf Kapitalvermehrung gerichtet, sondern auf Förderung der Wirtschaft ihrer Mitglieder (RGZ 124, 186). Im Idealfall sollte daher

die Genossenschaft weder einen Gewinn noch einen Überschuß erzielen, da ihr gemeinschaftlicher Geschäftsbetrieb so eingerichtet sein sollte, daß er ausschließlich den Erwerb oder die Wirtschaft der Mitglieder fördert. Damit zeigen sich aber auch die Schwierigkeiten einer ihren Eigenarten angemessenen Besteuerung, und es stellt sich die Frage, ob und in welcher Art und Weise die Genossenschaften in das KStRecht einzuordnen sind.

Hinweis: Bei der Beurteilung haben auch stets wirtschaftliche, politische Beweggründe mitgewirkt. Unser Wirtschaftssystem ist grundsätzlich auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet, während das deutschrechtliche Genossenschaftswesen als Selbsthilfeeinrichtung von Unternehmen ein Mittel darstellt, um sich gegenüber kapitalistisch ausgerichteten Unternehmen behaupten zu können.

II. Aufbau des § 22

2

Die genossenschaftliche Rückvergütung ist eine spezielle, gesetzlich nicht ausdrücklich geregelte Form der genossenschaftlichen Überschußverteilung, die sich auf verschiedene Geschäftssparten (Bezugs-, Absatz-, Leistungs- oder Kreditgeschäfte) beziehen kann (vgl. zB LANG/WEIDMÜLLER/METZ/SCHAFFLAND, Komm. zum GenG, 33. Aufl. 1997, § 19 Rn. 42). Sie richtet sich – anders als die Verteilung des Reingewinns – nicht nach der Anzahl der von dem Mitglied gezeichneten Geschäftsanteile oder nach der Höhe der Einzahlungen darauf und ist keine Form der Gewinnverteilung (vgl. zB LANG/WEIDMÜLLER/METZ/SCHAFFLAND aaO, § 19 Rn. 20).

Aufbau des Abs. 1: Zahlungen an die Mitglieder sind gem. Abs. 1 in Anwendung des genossenschaftlichen Förderungsauftrags nur insoweit als genossenschaftliche Rückvergütungen abziehbar, als die dafür verwendeten Beiträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. Zur Feststellung der Höhe des abziehbaren Betrags ist vom Einkommen der Genossenschaft vor Verlustabzug und vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen auszugehen. Nach Korrektur um den Erfolg aus Nebengeschäften ist der verbleibende Überschuß im Verhältnis der Mitgliederumsätze zu den Nichtmitgliederumsätzen aufzuteilen. Der so anteilig auf die Mitgliederumsätze entfallende Überschuß bildet gem. Abs. 1 Satz 3 die obere Grenze des Abzugs von Zahlungen an Mitglieder als genossenschaftliche Rückvergütung iSd. § 22.

Aufbau des Abs. 2: Neben der betraglichen Begrenzung des Abs. 1 enthält Abs. 2 drei formelle Voraussetzungen der Abziehbarkeit von Zahlungen an die Mitglieder als genossenschaftliche Rückvergütung. Danach muß das Volumen der genossenschaftlichen Rückvergütung nach der Höhe des Umsatzes zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern bemessen sein, die Auszahlung der Rückvergütung innerhalb von 12 Monaten nach Ende des Wj. erfolgen und ein in der Satzung verankerter Anspruch der Mitglieder auf Gewährung der Rückvergütung bestehen bzw. ein Beschluß der zuständigen Gremien der Genossenschaft über die Gewährung der Rückvergütung vorliegen. Weitere Voraussetzungen für den Abzug von Rückvergütungen als Betriebsausgaben fordert § 22 nicht. So darf die Gewährung genossenschaftlicher Rückvergütungen nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht werden, zB davon, daß das Mitglied seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Genossenschaft stets pünktlich erfüllt und keinen Kredit in Anspruch nimmt. Die Aufrechnung von genossenschaftlichen Rückvergütungen mit Schulden der Genossen an die Genossenschaft wird dadurch nicht berührt.

III. Rechtsentwicklung des § 22

KStG 1920 v. 30. 3. 1920 (RGBl., 393): § 4 enthielt eine Sondervorschrift für die Genossenschaften. Dort war bestimmt:

„Bei den ... Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Einkünfte aus Grundbesitz, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb. Ein Gewerbebetrieb im Sinne dieser Vorschrift liegt nicht vor bei den Genossenschaften, wenn der Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkt ... Das gleiche gilt bei den in ihrer Hauptbestimmung als Zentralen der Genossenschaften wirkenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften, deren Gesellschafter ausschließlich oder doch überwiegend die in Abs. 1 bezeichneten Genossenschaften sind.“

KStG 1925 v. 10. 8. 1925 (RGBl. I, 208): Die Genossenschaften wurden grundsätzlich als Erwerbsgesellschaften und mit ihrem gesamten Einkommen als Stpfl. behandelt. Nicht zu den Erwerbsgesellschaften gehörten jedoch die einem Revisionsverband angeschlossenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkte. Vgl. hierzu im einzelnen KENNERKNECHT, KStG 1925 § 4 Anm. 22 ff. Bei diesen Genossenschaften wurde der Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht besteuert, sie waren lediglich mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten stpfl.

KStG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 1031): Die Genossenschaften wurden grundsätzlich wie KapGes. für voll stpfl. erklärt. Der RdF wurde jedoch in § 23 ermächtigt, bestimmten Genossenschaften Steuervergünstigung zu gewähren; vgl. Begr. 1934 unter A 3 (RStBl. 1935, 81 ff.). Für die Jahre 1934–1938 wurde grundsätzlich noch das frühere Recht aufrechterhalten. Dann machte der RdF von der Ermächtigung, im Verordnungswege und durch Verwaltungsanordnungen Steuervergünstigungen zu gewähren, Gebrauch.

Hinweis: Dies betrifft die VO über die KSt. der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (KStGenVO v. 8. 12. 1939, RGBl. I, 2391; RStBl., 1189); RdF-Erl. v. 11. 12. 1939 (RStBl., 1198) über Neuregelung der KSt. der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, enthaltend Erläuterungen und Ergänzungen zu der KStGenVO; RdF-Erl. v. 9. 8. 1941 (RStBl., 572) über die Gleichstellung von Spar- und Darlehnskassen mit Kreditgenossenschaften, wenn das Geld- oder Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig darstellt; RdF-Erl. v. 4. 3. 1942 (RStBl., 305) betreffend Hilfgeschäfte bei landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften und Beschränkung auf den Mitgliederkreis bei Kreditgenossenschaften; RdF-Erl. v. 17. 7. 1943 (RStBl., 805) über Steuererleichterungen bei Rationalisierungsmaßnahmen im genossenschaftlichen Kreditgewerbe; RdF-Erl. v. 1. 10. 1944 (RStBl., 625) über Vereinfachung in der Besteuerung der Genossenschaften, der teilweise in Abschn. 27 und 36 KStR 1946 übernommen wurde. Die britische Militärregierung regelte außerdem die Besteuerung der unbeschränkt kstpfl. Konsum-Genossenschaften (Konsumvereine) für die Zeit v. 1. 1. 1946 bis 20. 6. 1948. Näheres StuZBl. 1948, 198 und FinMin. Gem. S 2515–56/St 1 B v. 15. 10. 1948.

KStDV 1949 v. 4. 7. 1949 (WiGBL., 183): § 37 bestimmte die Aufhebung der KStGenVO und ihren Ersatz durch die §§ 33–36 KStDV. Die einzelnen Voraussetzungen für die stl. Begünstigung der Warenrückvergütungen waren in § 36 KStDV geregelt. Diese Vorschrift wurde durch das BFH-Urt. v. 25. 8. 1953 I 38/53 U (BStBl. III 1954, 36) für rechtsunwirksam erklärt, da eine rechtsgültige Ermächtigung zum Erlaß dieser DV nicht vorgelegen habe.

Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954 (BGBl. I, 373; BStBl. I, 575): Die Ermächtigung in § 23 wurde mit Wirkung v. 1. 1. 1955 neu gefaßt.

Auf dieser Ermächtigung beruht die Fassung des § 35 KStDV 1955 v. 23. 12. 1954 (BGBl. I, 853).

KStDV 1958 v. 5. 8. 1959 (BGBl. I, 625) und **KStDV 1968 v. 26. 3. 1969** (BGBl. I, 270): § 35 KStDV wurde jeweils erneut geändert.

KStG 1977 v. 31. 8. 1976 (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): Die bisher in § 35 KStDV enthaltene Regelung wurde als § 22 weitgehend unverändert in das Gesetz übernommen. Die noch in § 23 KStG 1975 enthaltene Ermächtigung wurde damit hinfällig. Der Begriff „Warenrückvergütung“ wurde durch „genossenschaftliche Rückvergütung“ ersetzt. Ferner wurde im Gesetz festgelegt, auf welcher rechtlichen Grundlage die Auszahlung von genossenschaftlichen Rückvergütungen an die Mitglieder erfolgen muß, wenn ein Abzug als Betriebsausgabe in Betracht kommen soll.

Subventionsabbaugesetz v. 26. 6. 1981 (Art. 11 Nr. 2; BGBl. I, 537; BStBl. I, 523 [528]): § 22 Abs. 3, durch den ein Abzug von genossenschaftlichen Rückvergütungen bei Kreditgenossenschaften und Zentralkassen ausgeschlossen war, wurde mit Wirkung ab VZ 1981 gestrichen. Diese Änderung steht in engem Zusammenhang mit der durch dasselbe Gesetz erfolgten Streichung der stl. Privilegien der Kreditinstitute. Mit dem Wegfall der besonderen StErmäßigung für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen mußte diesen Genossenschaften ebenso wie den anderen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die Möglichkeit eröffnet werden, genossenschaftliche Rückvergütungen im Rahmen des § 22 als Betriebsausgaben abzuziehen (vgl. DÖRSCH, DB 1981, 1796).

Hinweis: Bis zum VZ 2002 haben sich durch das KStG 1999 v. 22. 4. 1999 (BGBl. I, 817; BStBl. I, 461), das StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3519; BStBl. I 2002, 4) und das UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. 2002, 35) keinerlei Änderungen zu § 22 ergeben. Die Vorschrift ist seit 1981 unverändert geblieben.

IV. Bedeutung und Geltungsbereich des § 22

4

Rechtliche Bedeutung: § 22 ist eine Sondervorschrift für Genossenschaften und regelt den BA-Abzug für bestimmte genossenschaftliche Rückvergütungen. Die besondere Bedeutung der Vorschrift liegt darin, daß der rechtliche Charakter der Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder gesetzlich festgelegt wurde. Rückvergütungen sind unter den im einzelnen im Gesetz bestimmten Voraussetzungen als Betriebsausgaben abziehbar. Die bis 1976 bestehenden unterschiedlichen Auffassungen, ob Rückvergütungen als Gewinne oder als gewinnmindernde Betriebsausgaben anzusehen sind, wurden vom Gesetzgeber während der Vorbereitungen zum KStG 1977 nicht berücksichtigt (vgl. hierzu MAHLMANN, DB 1972, 1548 und SCHIEMANN, DB 1975, 419 und die dort angegebene Literatur der gegenteiligen Auffassung). Die Gesetzesvorschrift folgt der vor allem von PAULICK vertretenen Ansicht, daß Rückvergütungen bei den Genossenschaften betriebsbedingt sind und durch die Eigenart des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebs veranlaßt werden und damit nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben anzuerkennen sind; s. auch BFH v. 25. 8. 1953 I 38/53 U (BStBl. III 1954, 36), v. 10. 12. 1975 I R 192/73 (BStBl. II 1976, 351) und v. 9. 3. 1988 I R 262/83 (BStBl. II, 592).

Die Vorschrift des § 22 berührt daher zunächst nicht die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung; Entsprechendes gilt für § 5 Abs. 1 Nr. 14. Soweit in diesen Bestimmungen Sondervorschriften für die StFreiheit oder die Gewinnermittlung vorhanden sind, finden sie nur dann Anwendung, wenn zunächst die

allgemeinen, bilanzstrechtlichen Vorschriften beachtet sind, die für alle Kaufleute gelten. Dies gilt auch für die Ermittlung der genossenschaftlichen Rückvergütungen.

§ 22 ist zwar eine genossenschaftliche Vorschrift, hat jedoch nicht die Funktion einer die allgemeinen Grundsätze des § 4 Abs. 4 EStG ausschließenden Sonderregelung für Betriebsausgaben der Genossenschaft bei Leistungsaustauschverhältnissen gegenüber ihren Mitgliedern. Sinn und Zweck des § 22 bestehen daher nicht darin, die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen einzuschränken, die bereits nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben iSd. § 4 Abs. 4 EStG sind.

Wirtschaftliche Bedeutung: Die gen. Rückvergütung ist für die Waren- und Dienstleistungsgenossenschaften von einiger Bedeutung sowohl unter dem Aspekt der Mitgliederförderung als auch unter dem Aspekt der Eigenfinanzierungsmöglichkeit der eG (Bildung von Geschäftsguthaben durch Gutschrift gen. Rückvergütungen).

Demgegenüber ist die Anwendung dieses Förderinstruments der gen. Rückvergütung bei Kreditgenossenschaften (in der Form einer Zinsrückvergütung) derzeit noch eher unbedeutend (vgl. i.e. Anm. 31 sowie MANEWALD, Zinsrückvergütungen bei Bankgenossenschaften der Primärstufe als Chance genossenschaftsspezifischer Eigenkapitalbildung, 1988, 52 u. 153 ff.).

Persönlicher Geltungsbereich: § 22 findet sowohl auf stpfl. (iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 2) wie auch auf (ggf. partiell) stbefreite Genossenschaften (gem. § 5 Abs. 1 Nr. 14) Anwendung. Wegen der Rechtsfolgen aus „überhöhten“ Rückvergütungen sei i.e. auf die Erl. in Anm. 15 ff. verwiesen.

Sachlicher Geltungsbereich: Da die Genossenschaften als Kaufleute gelten (§ 17 Abs. 2 GenG), haben sie gem. den handelsrechtlichen Vorschriften Jahresabschlüsse aufzustellen (§§ 264 Abs. 2, 265–288, 336 Abs. 2 Satz 1 sowie 337–339 HGB). Dabei werden gen. Rückvergütungen als Geschäftsvorfälle behandelt (zB Erlösschmälerungen bei Bezugs- und Einkaufsgenossenschaften, Aufwendungen für bezogene Waren bei Absatz- und Verwertungsgenossenschaften).

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG wirken sich diese handelsrechtlichen Vorgaben auf das StBilanzergebnis und sodann auch auf das kstl. Einkommen aus (vgl. insbes. § 8 Abs. 3 Satz 2 sowie Abschn. 66 Abs. 16 KStR).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

5 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 1 Abs. 1 Nr. 2: Diese Vorschrift regelt die unbeschränkte KStPflicht der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Sie trifft damit die Rechtsform, für die § 22 gilt.

Verhältnis zu § 3 Abs. 2: Die angesprochenen Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sind keine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (vgl. § 1 Anm. 28). Die auf Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften beschränkte Vorschrift des § 22 hat daher im Anwendungsbereich des § 3 Abs. 2 keine Bedeutung.

Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Nr. 14: vgl. § 5 Anm. 431.

Verhältnis zu § 8 Abs. 3: § 22 dient der Abgrenzung zwischen der Vorschrift des § 4 Abs. 4 EStG über Betriebsausgaben und der des § 8 Abs. 3 über ver-

deckte Gewinnausschüttungen bei genossenschaftlichen Rückvergütungen (vgl. Abschn. 66 Abs. 16 KStR).

Verhältnis zu § 13: vgl. § 13 Anm. 6.

Verhältnis zu § 25: § 22 wirkt sich auf den stl. Gewinn, die Freibetragsregelung des § 25 dagegen auf das zu versteuernde Einkommen aus (vgl. § 7 Abs. 2).

Verhältnis zu §§ 27–47 (KStG aF): Da die nach § 22 nichtabziehbaren Teile der genossenschaftlichen Rückvergütungen verdeckte Gewinnausschüttungen sind, wurde bei Abfließen der Leistung bis einschließlich VZ 2000 bei kalenderjährlichem Wj. das Anrechnungsverfahren gem. §§ 27–47 aF ausgelöst. Bei Abfließen der Leistung in 2001 kann ggf. eine KStMinderung oder KStErhöhung gem. § 37 bzw. § 38 nF eintreten. Ab 2002 ist außerdem § 3 c EStG zu beachten.

2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

6

Verhältnis zu § 4 Abs. 4 EStG: § 22 regelt, inwieweit die den Genossen gewährten Rückvergütungen unter den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG fallen und inwieweit sie zu den verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) iSd. § 8 Abs. 3 gehören. Rückvergütungen an Nichtmitglieder sind stets Betriebsausgaben.

Verhältnis zu § 20 EStG: Die nach § 22 nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Teile der genossenschaftlichen Rückvergütungen führen als vGA bei den rückvergütungsberechtigten Mitgliedern zu Gewinnanteilen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und damit zu Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit hierfür nicht Einlagen iSd. § 27 KStG nF als verwendet gelten. Die Bezüge aus der Vermögensverteilung nach der Auflösung einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft sind bei den Mitgliedern als Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen, soweit hierfür verwendbares Eigenkapital mit Ausnahme von Teilbeträgen iSd. § 27 KStG nF als verwendet gilt.

Soweit die Geschäftsguthaben bei den Mitgliedern zum Betriebsvermögen gehören, erhöhen die auf den genossenschaftlichen Rückvergütungen beruhenden Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 3 EStG den Gewinn der Mitglieder.

Verhältnis zu § 36 Abs. 2 EStG: Auf die ESt./KSt. der Genossen sind anzurechnen

- die KapErtrSt., die von den Teilen der Rückvergütungen einbehalten worden ist, die nach § 22 vGA sind (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG), und
- bis einschließlich VZ 2000 die anrechenbare KSt., die nach der Steuerbescheinigung iSd. § 44 aF auf den Teilen der Rückvergütungen lastet, die nach § 22 vGA sind (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG).

Verhältnis zu den §§ 43–45 b EStG: Die Teile der Rückvergütungen, die nach § 22 vGA sind, unterliegen nach §§ 43–45 b der KapErtrSt. in Höhe von 20 vH. Der Zinsabschlag (30 vH) ist bei einer eG auch dann zu erheben, wenn die KapErtrSt. auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende KSt., weil die eG ihre Geschäftsüberschüsse an ihre Mitglieder rückvergütet (BFH v. 10. 7. 1996 I R 84/95, BStBl. II 1997, 38).

7 **3. Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG**

Verhältnis zu § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG: § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG erklärt die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften allein wegen ihrer Rechtsform zum Gewerbebetrieb. Er trifft damit die Rechtsform, für die § 22 gilt.

Verhältnis zu § 7 GewStG: § 22 gehört zu den Vorschriften des KStG, die nach § 7 GewStG auch für die Ermittlung des Gewinns als Grundlage des Gewerbeertrags maßgebend sind (glA Abschn. 43 Abs. 1 GewStR).

8–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Betriebsausgabenabzug für genossenschaftliche Rückvergütung

I. Betriebsausgabenabzug für Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder dem Grunde nach (Abs. 1 Satz 1)

10 **1. Überblick**

Die Vorschrift des § 22 über die genossenschaftliche Rückvergütung ist Ausfluß des spezifischen genossenschaftlichen Förderauftrags. Sie definiert die Voraussetzungen für die Abziehbarkeit von Rückvergütungen an die Mitglieder der eingetragenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft als BA. Rückvergütungen sind durch den Betrieb der Genossenschaft veranlaßt und nach § 4 Abs. 4 EStG im Rahmen der stl. Gewinnermittlung abziehbare BA (vgl. auch KIRCHHOF, Die Eigenständigkeit der Genossenschaft als Steuerrechtssubjekt, 1980, 15). Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind wegen des vom Gesetzgeber erteilten Förderauftrags nicht mit anderen Körperschaften vergleichbar. Die stl. Sonderregelung des § 22 KStG ist daher sachgerecht und mit Verfassungsrecht in Einklang (BFH v. 10. 12. 1975 I R 192/73, BStBl. II 1976, 351). Der BFH führt in seinem Urteil ausdrücklich aus, daß eG und KapGes. nicht vergleichbar sind. Zwar sind auf beide Gesellschaftsformen im Prinzip die gleichen Besteuerungsvorschriften anwendbar, doch durfte der Gesetzgeber nach Auffassung des Gerichts berücksichtigen, daß die eG – wirtschaftlich gesehen – eine Hilfsfunktion für die gewerbliche Betätigung ihrer Mitglieder ausüben und sich ihrer Struktur und ihrem Wesen nach wesentlich von KapGes. unterscheiden. Aufgrund dieser Unterscheidung hält der BFH einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, gegen den Grundsatz der Freiheit der Berufswahl und gegen das Sozialstaatsprinzip aufgrund der Möglichkeit, gen. Rückvergütungen steuermindernd zu berücksichtigen, nicht für gegeben.

Kriterien des Betriebsausgabenabzugs: Die genaue Regelung über die einzelnen Voraussetzungen des Betriebsausgabenabzugs findet sich zunächst in Abs. 1 Satz 1. Danach können genossenschaftliche Rückvergütungen nur insoweit anerkannt werden, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. Die in diesem Bereich erwirtschafteten Beträge bilden die obere Grenze für den Abzug als Betriebsausgaben (Abs. 1 Satz 3). Mitgliedergeschäfte iSd. Vorschrift sind nur Zweckgeschäfte mit Mitgliedern und die hiermit zusammenhängenden Gegengeschäfte (vgl. Abschn. 66 Abs. 1 KStR). Zweckgeschäfte mit Mitgliedern in diesem Sinne sind alle Geschäfte, die der Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstands des Unternehmens der Genossenschaft die-

nen und die Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken.

Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Soweit Leistungen der Genossenschaft nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, weil zB die Genossenschaft ihren Mitgliedern angemessene Kaufpreise für gelieferte Waren zahlt, scheidet eine vGA aus. Die genossenschaftsspezifische Regelung des § 22 hat nicht den Zweck, den allgemeinen Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG einzuschränken. Liegen allerdings Leistungen der Genossenschaft an ihre Mitglieder vor, die weder nach § 22 noch nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben zu qualifizieren sind, ist von einer vGA auszugehen. Da ausschließlich die Mitglieder aus dem Überschuß der Genossenschaft nach Ablauf des Wj. Rückvergütungen oder Nachzahlungen als Zuwendungen erhalten, war abzugrenzen, inwieweit einerseits betrieblich veranlaßter Aufwand vorliegt und in welchen Fällen andererseits rückvergütete oder nachgezahlte Beträge aus dem Überschuß an die Mitglieder als vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu qualifizieren sind (BFH v. 24. 8. 1983 I R 16/79, BStBl. II 1984, 273 sowie v. 9. 3. 1988 I R 262/83, BStBl. II, 592).

2. Genossenschaftliche Rückvergütung

11

Abs. 1 Satz 1 regelt, daß bestimmte „Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ an ihre Mitglieder als BA abziehbar sind. Man spricht insoweit von genossenschaftlichen Rückvergütungen.

Hintergrund genossenschaftlicher Rückvergütungen: Genossenschaften dürfen nicht wie KapGes. jeden beliebigen Zweck verfolgen. Ihre Zielsetzung besteht auch nicht ausschließlich in der Förderung wirtschaftlicher Zwecke für die Mitglieder. Die durch § 1 Abs. 1 GenG vorgegebene Zielvorstellung verpflichtet die Genossenschaften vielmehr zur Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs. Genossenschaften kommt damit aufgrund des gesetzlich verankerten Förderprinzips primär die Funktion eines Hilfsbetriebs für die Mitglieder zu, erst sekundär des Erzielens einer Kapitalrendite. Daraus folgt, daß der Geschäftsbetrieb von Genossenschaften nicht primär auf die Erzielung von Gewinnen, sondern auf die Verschaffung von Ersparnissen für die Mitglieder, die in einem Leistungsaustausch mit der Genossenschaft stehen, gerichtet ist. Die Gewinnerzielung hat für die Genossenschaften insofern Bedeutung, als Gewinne für die Durchführung ihres Geschäftsbetriebs erforderlich sind. In Ausprägung des gesetzlichen Leitbilds der Genossenschaft sind die Mitglieder nicht nur Träger der Genossenschaft, sondern stehen mit ihr darüber hinaus auch in Leistungsaustauschbeziehungen. Die mitgliedschaftsrechtliche Gebundenheit der Rückvergütung ist notwendige Voraussetzung für die vertragliche Lieferbeziehung. Die Mitgliedschaft steht nicht über den Leistungen. Vielmehr ist das Mitgliedschaftsverhältnis mehrschichtig und in seinen für die Rückvergütung maßgebenden Beziehungen auch ein entgeltbezogenes und gegebenenfalls auch umsatzsteuerbares Leistungsaustauschverhältnis. Gegenleistung ist das Entgelt, das durch die Leistung als gewollt, erwartet oder erwartbar ausgelöst wird, so daß die wechselseitig erbrachten Leistungen innerlich verbunden sind (BFH v. 7. 5. 1981 V R 47/76, BStBl. II, 495; v. 25. 11. 1986 V R 109/78, BStBl. II 1987, 228). Überschüsse, die im gemeinsamen Geschäftsbetrieb erwirtschaftet werden, sind nicht als Gewinne anzusehen. Ihre Auszahlung als Rückvergütung wird daher gem. § 19 GenG auch nicht als Gewinnverteilung gewertet. Genossenschaftliche Rückver-

gütungen sind rechtlich und wirtschaftlich ihrem Gehalt nach als Berichtigung des zunächst vorsichtig kalkulierten Leistungsentgelts im Mitgliedergeschäft zu werten. Die Mitglieder erhalten damit nur das ausgezahlt, was sie unter Zugrundelegung einer Nach-Kalkulation im vorhinein zuviel bezahlt haben.

Die Rückvergütung ist ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach die Rückgewähr des mit Einverständnis und Zustimmung der Mitglieder zunächst zu hoch kalkulierten Kaufpreises an sie in ihrer doppelten Eigenschaft als Kunde und Träger des genossenschaftlichen Unternehmens und von dem Gewinnbegriff des § 19 GenG zu unterscheiden. Die Ersparnisse werden somit auf Grundlage einer Nachkalkulation ermittelt.

Die Rückvergütung wird nicht aufgrund jedes einzelnen mit der Genossenschaft getätigten Umsatzes, sondern nach dem Gesamtergebnis eines Geschäftsjahrs nach Abzug der betrieblichen Aufwendungen ermittelt.

Abgrenzung gegenüber Preiskorrekturen: Während die Rückvergütungen nachträglich aus dem Überschuß des Mitgliedergeschäfts nach Abschluß des Wj. errechnet werden, wurden Preisnachlässe bereits vor oder bei Abschluß des Rechtsgeschäfts vereinbart (Abschn. 66 Abs. 2 KStR). Die Verwaltungsanweisung will die Preisnachlässe im weiteren Sinne (Rabatt für das einzelne Kaufgeschäft, Bonus für einen Umsatz-Zeitabschnitt, auch Umsatz-Treueprämien usw.) abgrenzen von den genossenschaftlichen Rückvergütungen. Sie erwähnt in Satz 3 aber lediglich eines der möglichen Abgrenzungsmerkmale, den Zeitpunkt der jeweiligen Rückvergütung bzw. Beschlußfassung. Da aber „Preisnachlässe“ auch jährlich abgerechnet und gezahlt werden können, andererseits genossenschaftliche Rückvergütungen auch bereits vor Jahreschluß sowohl dem Grunde wie der Höhe nach beschlossen werden, hat dieser alleinige Abgrenzungshinweis keine entscheidende Aussagekraft.

Es bereitet in der Steuerpraxis Schwierigkeiten, betrieblich bedingte Zuwendungen an die Mitglieder-Kunden der Genossenschaft von mitgliederrechtlich bedingten vGA abzugrenzen. Der Gesetzgeber hat aus diesem Grund § 22 geschaffen. Er regelt „idealtypisch“ eine Genossenschaft, die ausschließlich Mitgliedergeschäfte durchführt. In diesem Fall schüttet die Genossenschaft insoweit an ihre Mitglieder verdeckt Gewinn aus, als sie Überschüsse aus Nebengeschäften oder Nichtmitglieder-Zweckgeschäften den Mitgliedern zuwendet (vgl. hierzu Anm. 17). Ist wie im Normalfall zB bei einer Einkaufsgenossenschaft satzungsmäßig das Nichtmitgliedergeschäft zugelassen, muß sichergestellt sein, daß die Genossenschaft Überschüsse aus diesen Nichtmitgliedergeschäften ihren Mitgliedern nicht als abziehbare BA zuwendet. Dies wird mit der in Abs. 1 vorgeschriebenen Umsatzaufteilung erreicht.

Außerhalb der Geltendmachung des § 22 darf die Genossenschaft selbstverständlich mit ihren Mitglieder-Kunden Preisvereinbarungen treffen, die sie wettbewerbsfähig erhalten. Sie darf dabei nur nicht ihre Nichtmitglieder gegenüber den Mitgliedern benachteiligen. Der prozentuale Anteil der Nichtmitgliedergeschäfte hat bei Genossenschaften aber bei weitem nicht die Bedeutung wie bei KapGes. Preisnachlässe, wie Rabatte oder Umsatzprämien (als Jahresboni bzw. Treueprämien) sind abziehbare BA, ohne daß die besonderen Voraussetzungen des § 22 vorliegen müssen. (wegen der Behandlung im Jahresabschluß vgl. WP-Handbuch 2000 Bd. 1, Abschn. F Rn. 393).

Rabatte werden in der Form eines Preisnachlasses nach dem Preis des einzelnen oder mehrerer Rechtsgeschäfte berechnet. Sie bewirken infolge ihrer Preis-

ermäßigung eine Gewinnminderung, sie sind aber unabhängig von dem Jahresergebnis. Die Rabatte sind preis-, Rückvergütungen umsatzbezogen.

Umsatzboni haben äußerlich Ähnlichkeit mit den Rückvergütungen. Sie werden von den Genossenschaften ihren Abnehmern (Kunden) am Schluß einer bestimmten Abrechnungsperiode gewährt. Eine Abgrenzungsmethode hat die FinVerw. in FinMin. Nds. v. 25. 2. 1970 (StEK KStG § 22 Nr. 86 = EDStZ 1970, 131) wie folgt gefunden:

- „Danach sind bei Genossenschaften Umsatzprämien, Boni und andere im Einzelgeschäft nachträglich gewährte Preisnachlässe als abziehbare BA anzusehen, wenn sie
- handelsüblich sind,
 - im voraus zugesagt sind,
 - Mitgliedern und Nichtmitgliedern nach gleichen Grundsätzen ohne Rücksicht auf das Jahresergebnis gewährt werden und
 - mindestens jährlich abgerechnet werden“.

3. Rückvergütungen „an ihre Mitglieder“

12

Die Bevorzugung der Mitglieder gegenüber den Nichtmitgliedern der Genossenschaft basiert auf dem gesetzlichen Förderauftrag iSv. § 1 GenG. Auf die Gewährung von Rückvergütungen haben die Mitglieder einen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene begründeten Anspruch, wenn sie den gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb leistungsaustauschbezogen nutzen.

Mitgliedschaftsbezogene Rückvergütung ist sachgerecht: Der auf dem Mitgliedschaftsrecht basierende und durch die Inanspruchnahme des gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs konkretisierte Anspruch auf die Gewährung von Rückvergütungen sowie die Bevorzugung von Mitgliedern gegenüber Nichtmitgliedern bei Genossenschaften könnte allerdings auch zu dem Schluß führen, daß genossenschaftliche Rückvergütungen grds. den Charakter von Gewinnausschüttungen haben. § 22 entfaltet dann konstitutive Wirkung. Diese Auslegung trägt jedoch dem spezifischen, gesetzlich vorgeschriebenen Verbandszweck der Genossenschaften – Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft der Mitglieder durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb – nicht Rechnung. Danach besteht die genossenschaftliche Aufgabe, wie zB bei Molkereigenossenschaften, in der Zusammenfassung der Wirtschaftskraft ihrer Mitglieder und der Vermittlung der sich hieraus ergebenden Markt Vorteile an die Genossen bezogen auf das Zweckgeschäft (Milchankauf). Die Vermittlung dieser Vorteile, nicht die Erzielung von Gewinnen, ist primärer genossenschaftlicher Zweck. Wenn aber nicht die Erzielung von Gewinnen Hauptzweck ist, dann wäre es denkgesetzlich unstimmtig, den Genossen – in Verfolgung des gesetzlich vorgeschriebenen Verbandszwecks – eingeräumte, besonders günstige Konditionen als Gewinn der Genossenschaft anzusehen. Genossenschaftliche Rückvergütungen müssen daher grds. als durch den genossenschaftlichen Betrieb veranlaßt und damit als BA angesehen werden.

Genossenschaftsbezogene Typisierung des Betriebsausgabenbegriffs:

Die in § 22 vorgenommene Abgrenzung genossenschaftlicher Rückvergütungen erweist sich im Ergebnis als eine Typisierung des allgemeinen BA-Begriffs des § 4 Abs. 4 EStG für Genossenschaften, die deren besonderem Förderungszweck Rechnung trägt (HERZIG, DB 1990, 606). Sie macht die strechtliche Beurteilung berechenbarer in der Praxis.

4. Rückvergütungen als Betriebsausgaben abziehbar

13 a) Überblick

Die genossenschaftsstrechtliche Vorschrift des Abs. 1 enthält den Grundsatz, daß abziehbare BA dann vorliegen, wenn die für genossenschaftliche Rückvergütungen verwendeten (Überschuß-)Beträge im Mitgliedergeschäft vereinnahmt worden sind. Zur Ermittlung des so ermittelten Höchstbetrags wird gesetzlich festgelegt, nach welchem Maßstab der Überschuß im Absatzgeschäft bei Absatz-, Verwertungs- und Produktionsgenossenschaften bzw. im Bezugsgeschäft sowie im Leistungsgeschäft (zB bei Einkauf-, Bezugs-, Produktiv- und Agrargenossenschaften oder bei Nutzungs- und Werkleistungsgenossenschaften) aufzuteilen ist. Schließlich wird der Begriff „Überschuß“ iSv. Abs. 1 Satz 2 als das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen der Genossenschaft definiert, vor Berücksichtigung der genossenschaftlichen Rückvergütung und des Verlustabzugs.

Weitere Voraussetzungen des Betriebsausgabenabzugs: Des weiteren ist als Voraussetzung für den BA-Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen in § 22 KStG geregelt, daß Rückvergütungen – unter Bemessung nach der Höhe der Umsätze zwischen Mitglied und Genossenschaft – bezahlt sein müssen (§ 22 Abs. 2 Satz 1 GenG). Darüber hinaus muß das Mitglied der Genossenschaft einen einklagbaren Rechtsanspruch auf Rückvergütung haben, den nur eine Satzungsvorschrift, ein Beschluß der General- bzw. Vertreterversammlung oder die Rechtsgrundlage eines den Mitgliedern bekanntgegebenen Beschlusses der Verwaltungsorgane (Vorstand und Aufsichtsrat) der Genossenschaft – mit satzungsmäßiger Ermächtigung – vermitteln können.

Verschiedene Arten von Rückvergütungen: Der Begriff der genossenschaftlichen Rückvergütung enthält nicht nur die an die Mitglieder zB im Bezugsgeschäft der Bezugsgenossenschaften rückvergüteten Beträge, sondern als weitere Bestandteile auch Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen der Mitglieder im Absatzgeschäft der Absatz- und Verwertungs- und Produktionsgenossenschaften, sowie Rückzahlungen von Leistungsentgelten oder Unkostenbeiträgen im Nutzungs-, Dienst-, Werkleistungs- oder Beratungsgeschäft von Genossenschaften. Wegen des Verhältnisses von § 22 KStG zu § 4 Abs. 4 EStG vgl. Anm. 10.

Abgrenzung der genossenschaftlichen Rückvergütung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Die Genossenschaft kann Leistungen im Rahmen des Mitgliedergeschäfts als genossenschaftliche Rückvergütung oder als BA für bezogene Leistungen erbringen. Leistungen der Genossenschaft sind als vGA zu qualifizieren, wenn außerhalb der mitgliedschaftsrechtlichen Ergebnisverwendung (Verteilung des Überschusses) eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung bei ihr eintritt, die ihre Ursache im Mitgliederverhältnis zur eG hat und keine Rückvergütung ist.

Soweit die Vermögensminderung oder die verhinderte Vermögensmehrung bei der eG also auf einer genossenschaftlichen Rückvergütung beruht, ist eine vGA ausgeschlossen. Auch die Einräumung unüblich günstiger Konditionen ist eine dem genossenschaftsrechtlichen Förderauftrag entsprechende Überschußverteilung, soweit die Leistung der eG im Mitgliedergeschäft durch Abs. 1 Satz 3 abgedeckt ist (BFH v. 8. 3. 1988 I R 262/83, BStBl. II 1990, 592).

Werden allerdings im Nichtmitgliedergeschäft erwirtschaftete Überschüsse für eine Rückvergütung verwendet, oder sind die Formalvoraussetzungen des

Abs. 2 Satz 1 nicht eingehalten, so ist im Einzelfall zu prüfen, ob Marktpreise vorliegen (unter fremden Dritten üblich) und die Leistungen demzufolge gem. § 4 Abs. 4 EStG oder gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu behandeln sind (im einzelnen vgl. HERZIG, DB 1990, 607).

Soweit eine Genossenschaft somit neben ihrer zweckgeschäftlichen Betätigung auch Nebengeschäfte ausführt und damit Überschüsse erzielt, wird sie partiell wie eine Erwerbsgesellschaft tätig und die Geschäftsführung hat gemäß den Kriterien der BFH-Rspr. zur vGA (BFH v. 11. 10. 1989 I R 208/85, BStBl. II 1990, 89) darauf zu achten, daß sich in diesem Bereich keine Vermögensminderungen bzw. unterlassenen Vermögensmehrungen ergeben, weil mit Rücksicht auf das Mitgliedschaftsverhältnis Teile des Überschusses in versteckter Form als Verwertungserlös an die Mitglieder weitergeleitet worden sind. Diese Aussage folgt dem oben schon dargestellten Grundsatz bei der Betätigung der eG in dem Bereich der Nichtmitliedergeschäfte.

Ausgehend von einer Definition eines Hilfsgeschäfts sind als Nebengeschäfte solche Betätigungen anzusehen, die nicht notwendigerweise mit dem Zweckbetrieb in Zusammenhang stehen und, isoliert betrachtet, ausschließlich dem Zweck dienen, der Genossenschaft zusätzliche Einnahmen/Erträge zu verschaffen (zB Gelegenheitsgeschäfte).

Wenn zB eine Genossenschaft ihre Fahrzeuge auch für Transporte betreffend andere Unternehmen gegen Entgelt einsetzt, um die Leerstandzeiten ihrer Fahrzeuge nach der eigenbetrieblichen Verwendung zu überbrücken, sind darin Nebengeschäfte zu sehen, die in keinem zwangsläufigen Zusammenhang mit der zweckgeschäftlichen Betätigung stehen. Werden die Überschüsse aus einer solchen Betätigung in versteckter Form als Verwertungserlös an die Mitglieder „weitergeleitet“, liegt darin eine vGA (im einzelnen vgl. SCHULTE, Die Mitgliederförderung durch Genossenschaften im System des Ertragsteuerrechts, 1985, 136 ff.).

b) Abbildung der Rückvergütung in Jahresabschluß und steuerlicher Gewinnermittlung

14

Die Gewährung der Rückvergütung an die Mitglieder löst für den Jahresabschluß und die StBil. verschiedene Fragestellungen aus. Im Vordergrund steht dabei die Untersuchung, unter welchen Voraussetzungen die eG eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden hat. Ferner geht es darum, die Voraussetzungen für die Aktivierung einer Forderung der Mitglieder auf Rückvergütung für den Fall aufzuzeigen, daß zB eine Warengenossenschaft einen solchen Anspruch gegen ihre Hauptgenossenschaft hat. Ferner sind die Kriterien einer Bilanzberichtigung relevant für den Fall der Auskehrung von Betriebsprüfungsmehrergebnissen in der Form einer genossenschaftlichen Rückvergütung.

Passivierung als Rückstellung: Eine nach § 22 als BA abziehbare genossenschaftliche Rückvergütung ist bei der gewährenden Genossenschaft hinsichtlich der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns des Jahres, für das sie gewährt wird, als Rückstellung zu passivieren, wenn sie nach Ablauf des Wj. (spätestens bei Feststellung der Bilanz durch die General- oder die Vertreterversammlung) dem Grunde nach beschlossen wird (BFH v. 8. 11. 1960 I 152/59 U, BStBl. III, 523; Abschn. 66 Abs. 3 KStR). Ebenso muß auch die auf die genossenschaftliche Rückvergütung (Nachzahlung) entfallende USt. passiviert werden. Im Bezugsgeschäft mindert die auf die genossenschaftliche Rückvergütung entfallende USt. die UStSchuld der Genossenschaft (§ 17 UStG).

Aktivierung des Rückvergütungsanspruchs: Über den Zeitpunkt der Aktivierung des Rückvergütungsanspruchs entschied der BFH in seinem Urt. v. 12. 3. 1984 (IV R 112/81, BStBl. II, 554): Sieht im zu entscheidenden Fall die Satzung der Genossenschaft vor, daß der Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft oder ein bestimmter bzw. bestimmbarer Teil dieses Überschusses als genossenschaftliche Rückvergütung an die Mitglieder auszuschütten ist, so ist es der Genossenschaft verwehrt, über die Verwendung des Überschusses aus dem Mitgliedergeschäft frei zu verfügen. Sie muß diesen als genossenschaftliche Rückvergütung an die Mitglieder ausschütten. Ein Anspruch der einzelnen Mitglieder gegen die Genossenschaft auf genossenschaftliche Rückvergütung entsteht damit dem Grunde nach bereits mit Ablauf der Rechnungsperiode, für die der Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft zu ermitteln ist, idR also mit Ablauf des Geschäftsjahrs. Dazu ist es nicht erforderlich, daß sich die Höhe des Rückvergütungsanspruchs im einzelnen betragsmäßig bereits aus der Satzung ergibt. Es reicht aus, daß die Satzung einen bestimmbaren Anspruch einräumt.

Für die Buchung und Bilanzierung einer Forderung kommt es somit darauf an, wann diese wirtschaftlich entstanden ist. Bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist dies (unabhängig von der zivilrechtlichen Entstehung) der Zeitpunkt der Leistung. Im vorliegenden Fall ist es die erfolgreiche Tätigkeit der Genossenschaft im Ablauf des Geschäftsjahrs. Durch sie ist der Anspruch der Mitglieder wirtschaftlich verursacht und damit entstanden.

Weitere Einzelfragen: Nachträgliche Gewinnerhöhungen aufgrund einer Betriebsprüfung können als genossenschaftliche Rückvergütungen stl. als BA berücksichtigt werden, wenn der Mehrgewinn in der HBil. ausgewiesen wird und ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß der Generalversammlung erfolgt (Abschn. 66 Abs. 6 KStR).

Die Mitglieder der Genossenschaft können in der Generalversammlung beschließen, über eine im abgelaufenen Wj. gewährte Rückvergütung hinaus den Mitgliedern einen weiteren Betrag als Rückvergütung zuzuwenden. Wird das Einkommen der Genossenschaft also aufgrund einer stl. Außenprüfung nachträglich erhöht (vgl. Abschn. 66 Abs. 11 KStR), so kann der Mehrgewinn, soweit er einen im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuß darstellt, als Rückvergütung an die Mitglieder nachträglich ausgeschüttet werden. Dies ist allerdings nur dann zulässig, wenn der Mehrüberschuß in einer nach den Vorschriften des GenG geänderten HBil. ausgewiesen und ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß der Generalversammlung herbeigeführt worden ist. Bei der Neuberechnung der Rückvergütung kommt es aber darauf an, daß der Gesamtbetrag der Rückvergütung (einschließlich der nachträglich vorgenommenen) den Höchstbetrag des rückvergütungsfähigen Überschusses nicht überschreitet, der sich nach der Maßgabe des Abs. 1 ergibt (BFH v. 28. 2. 1968 I 260/64, BStBl. II, 458).

Der Überschuß, der schon bisher als Gewinn in der HBil. ausgewiesen, aber als Rücklage passiviert worden war, darf mit strechtlicher Wirkung nachträglich nicht mehr ausgeschüttet werden. Das Recht, diesen Überschuß auszuschütten, ist verwirkt. Dies gilt ebenfalls, wenn die spätere Erhöhung des Steuerbilanzgewinns auf einer Beurteilung der Rechtslage beruht, deren Richtigkeit die Genossenschaft bei sorgfältiger Überprüfung schon zur Zeit der Beschlußfassung über die ursprüngliche HBil. hätte erkennen können (BFH v. 30. 4. 1957 I 145/56 U, BStBl. III, 219).

Bilanzstrechtlich handelt es sich um einen Fall der Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, wenn ein Passivposten (Rückstellung für genossenschaftliche Rückvergütung) in der StBil. nach Berücksichtigung der Bp.-Feststellungen deshalb notwendig wurde, weil infolge des nach der Bp. höheren Überschusses ein höherer Rückvergütungsanspruch der Mitglieder satzungsgemäß entstanden wäre. Der fehlerhafte Bilanzansatz bestünde darin, daß die Rückstellung für genossenschaftliche Rückvergütung in der ursprünglichen Bilanz nicht passiviert worden ist. Auf den unterschiedlichen Regelungsinhalt einer Bilanzänderung in der HBil. sei hingewiesen (RS HFA 6, § 278 Satz 2 HGB).

5. Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs: Erwirtschaftung der Beträge aus den einzelnen Geschäftsarten im Mitgliedergeschäft

a) Überblick

15

Gem. Abs. 1 Satz 1 sind Rückvergütungen nur insoweit als BA bei der Gewinnermittlung abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft (= Zweckgeschäft laut Satzung) erwirtschaftet worden sind. Der Mitgliederbegriff und die Geschäfte mit Mitgliedern sind für die Besteuerung der Genossenschaften von ausschlaggebender Bedeutung (§ 5 Abs. 1 Nr. 14). Eine „Erwirtschaftung“ im Mitgliedergeschäft liegt vor, wenn ermittelt ist

- ▷ zB bei Absatz- und Verwertungsgenossenschaften das Verhältnis des Einkaufs im Zweckgeschäft bei Mitgliedern zum Einkauf im Zweckgeschäft bei Nichtmitgliedern.
- ▷ zB bei Dienstleistungsgenossenschaften das Verhältnis des Leistungsumsatzes im Zweckgeschäft mit Mitgliedern zum Leistungsumsatz im Zweckgeschäft mit Nichtmitgliedern (vgl. i.e. auch Anm. 21 f.).

b) Der Mitgliederbegriff

16

Die Rechtsbegriffe Mitglied (Genosse) und Mitgliedschaft ergeben sich aus dem GenG. Danach entsteht die Mitgliedschaft zu einer Genossenschaft durch die Eintragung in das Genossenschaftsregister des Amtsgerichts, in dessen Bezirk die Genossenschaft ihren Sitz hat (§ 15 Abs. 3, § 10 GenG iVm. § 125 FGG). Mitglieder können sowohl natürliche wie auch juristische Personen werden, ebenso PersGes. (OHG, KG, GmbH & Co.). Ob eine GbR selbst Mitglied der eG sein kann, ist nach Ergehen der BGH-Entscheidung v. 29. 1. 2001 (II ZR 331/00, DB 2001, 423) wohl zu bejahen. Der Einzelkaufmann kann nur Mitglied unter seinem persönlichen Namen, nicht unter seiner Firma werden. (MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN, GenG, 13. Aufl. 2000, § 15 Rn. 4). Eine Erbengemeinschaft kann zwar nicht originär die Mitgliedschaft erwerben, wohl aber die Erben im Erbfall unter den Voraussetzungen des § 77 GenG. Für den Fall der Verschmelzung regelt den Erwerb der Mitgliedschaft bei der übernehmenden Gesellschaft § 93 GenG (vgl. auch § 87 UmwG).

c) Inhalt und Abgrenzung der Mitgliedergeschäfte

17

Für die Rückvergütung herangezogene Umsätze müssen im Mitgliedergeschäft bewirkt worden sein. Mitgliedergeschäft in diesem Sinne ist das Gesamtvolumen der Zweckgeschäfte der eG mit ihren Mitgliedern.

Zweckgeschäfte als Kern der Mitgliedergeschäfte: Werden gelegentlich Nebengeschäfte (vgl. wegen des Begriffs Anm. 17 aE) mit Mitgliedern abgeschlossen, so liegen keine Mitgliedergeschäfte vor, denn Nebengeschäfte sind keine

satzungsmäßigen Zweckgeschäfte. Allein die im Zweckgeschäft (= Kerngeschäft) erwirtschafteten Überschüsse sind für Rückvergütungen verwendbar und damit als BA abziehbar. Nach Sinn und Zweck der Rückvergütungsnorm des § 22 sind ausschließlich Überschüsse aus den satzungsmäßigen zweckgeschäftlichen Umsätzen der eG mit ihren Mitgliedern rückvergütungsfähig. Diese Umsätze sind auch Bemessungsgrundlage für die Rückvergütung.

Bei Produktionsgenossenschaften ist Gegenstand des Unternehmens die Herstellung und der Vertrieb von Gegenständen (zB bei Agrargenossenschaften die Herstellung von Erzeugnissen) sowie gemeinschaftliche Dienstleistungen (zB der Handwerker-genossenschaften) im genossenschaftlichen Unternehmen. Zu diesem Zweck stellen die Mitglieder der Genossenschaft ihre Arbeitskraft zur Verfügung, die von der Genossenschaft unternehmerisch verwertet wird. Die Mitgliederförderung besteht damit in der Zahlung eines (günstigen) Lohns aus den Erträgen des gemeinschaftlichen Unternehmens.

Hinweis: Auch unter dem Aspekt der zutreffenden Ermittlung der höchst abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen empfiehlt es sich, Veränderungen im Mitgliederbestand schon im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu überprüfen (Prüffeld: Rückvergütung).

Hilfsgeschäfte sind tatsächlich mit der Abwicklung von Zweck- und Gegengeschäften verbunden (Abschn. 16 Abs. 7 Nr. 3 KStR). Gewinne aus Hilfsgeschäften sind im Überschuss enthalten und im Gegensatz zu Gewinnen aus Nebengeschäften nicht aus dem Einkommen zu eliminieren.

► *Veräußerung eines Betriebsgrundstücks als Hilfsgeschäft:* Auch die Hilfsgeschäftsgewinne gehören zu dem im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuss (BFH v. 10. 12. 1975 I R 192/73 BStBl. II 1976, 351). So kann zB die Veräußerung eines nicht mehr genutzten Betriebsgrundstücks als Hilfsgeschäft anzusehen sein. Der BFH sieht als Hilfsgeschäft aber nur ein solches Rechtsgeschäft an, dessen Ertrag für zukünftige Zweckgeschäfte der eG notwendig ist. So kann im Urteilsfall anlässlich der Verschmelzung der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks nicht an die Mitglieder der übertragenden Genossenschaft als Rückvergütung ausgezahlt werden, wenn das Grundstück nicht im Hinblick auf eine Rationalisierung im Rahmen der aufzunehmenden Genossenschaft nach der Verschmelzung, sondern in der Absicht veräußert worden ist, Teile des Vermögens von dem Übergang auf die aufnehmende eG auszunehmen und noch den Mitgliedern der übertragenden eG zuzuwenden. Die Annahme eines Hilfsgeschäfts ist danach nur unstr., wenn der Veräußerungsgewinn im Betrieb der Genossenschaft weiterhin für Rationalisierungsmaßnahmen oder für eine andere betriebliche Verwendung eingesetzt wird.

Diese enge Auslegung des im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschusses durch den BFH berücksichtigt jedoch nicht, daß zu diesem Überschuss auch solche Gewinne gehören, die durch die Veräußerung von WG des Anlagevermögens realisiert werden, die der Durchführung des Mitgliedergeschäfts gedient haben.

Veräußert die eG somit nicht mehr benötigte WG des Anlagevermögens, so kann ein daraus erwirtschafteter Überschuss nur als im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet angesehen werden, da er im ursächlichen Zusammenhang mit den Zweckgeschäften der Genossenschaft steht. Es kann nur auf den ursächlichen Zusammenhang mit den Zweckgeschäften (die durch diese Anlagegüter erst ermöglicht werden konnten), nicht jedoch auf den Verwendungszweck des realisierten Veräußerungsgewinns abgestellt werden. So kann es der Annahme eines Hilfsgeschäfts nicht entgegenstehen, daß der Erlös aus dem Verkauf eines Anla-

geguts an die Mitglieder ausgeschüttet wird (vgl. auch Abschn. 16 Abs. 4 Nr. 3 KStR; LOHMAR, DB 1975, 2149 f.).

Der BFH äußert indessen Bedenken dagegen, Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsgrundstücken seien hilfsgeschäftlicher Natur, wenn sie im Rahmen einer Verschmelzung zur Gewährung von Rückvergütungen an die Mitglieder verwendet werden. Zwecks Beurteilung, ob ein Geschäft als Hilfs- oder als Nebengeschäft zu qualifizieren ist, kann die Verwendung des Veräußerungserlöses nicht entscheidend sein. Ausschlaggebend kann nur sein, ob der Veräußerungsgewinn in Beziehung zu getätigten Mitgliedergeschäften zu setzen ist. Da die mit der Investition verbundenen Aufwendungen (zB AfA) den im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuß gemindert haben, erhöht demzufolge ein Gewinn aus der Veräußerung solcher WG den im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuß. Die Veräußerung zB wegen dauerhaft fehlender Auslastung nicht mehr benötigter Anlagegegenstände ist daher kein Neben-, sondern Hilfsgeschäft.

► *Weitere Einzelfälle von Hilfsgeschäften bei Genossenschaften sind zB:*

- ▷ *Beteiligungserträge:* Dient die Beteiligung der Förderung des Zweckgeschäfts der Genossenschaft (zB bei Geschäftsbeziehungen der Genossenschaft mit ihrer Zentral- bzw. Hauptgenossenschaft), so könnten die Beteiligungserträge als Erträge hilfsgeschäftlichen Ursprungs anzusehen sein. Genossenschaftsbanken halten Beteiligungen an ihrer genossenschaftlichen Zentralbank. Durch die Gründung der Zentralbank haben sich die örtlichen Genossenschaftsbanken die Möglichkeit geschaffen, den Zahlungsverkehr innerhalb ihrer Gruppe abzuwickeln und sich ggf. Refinanzierungsmittel zu beschaffen. Nicht sachfremd wäre die Schlußfolgerung, daß die Beteiligung an der genossenschaftlichen Zentralbank ein Hilfsgeschäft sein kann. Entsprechendes gilt bei warenwirtschaftlichen Beziehungen. Ländliche Warengenossenschaften beteiligen sich des öfteren an ihrer Hauptgenossenschaft, um die Lieferbeziehungen zu sichern. Hilfsgeschäftlicher Charakter könnte auch vorliegen, wenn eine 100-vH-Beteiligungstochtergesellschaft ausschließlich Fuhrgeschäfte für die eG ausführt und die Ausgliederung des Fuhrparks aus der eG aus wirtschaftlichen Gründen notwendig war. Dem steht allerdings die Auffassung der FinVerw. in Abschn. 16 Abs. 6 Sätze 1 und 2 KStR entgegen. Gem. Abschn. 66 Abs. 11 KStR wird das dem Organträger eG zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft nicht in den verteilungsfähigen Überschuß eingerechnet.
- ▷ *Miet- und Pachteinahmen:* Werden zB nicht mehr benötigte Teile eines Betriebsgebäudes aus Gründen einer ordnungsmäßigen Vermögensverwaltung im Rahmen der Zweckgeschäfte der Genossenschaft vermietet, so sind Mieterträge als im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet anzusehen.
- ▷ *Zinserträge:* Handelt es sich um Zinsen für Forderungen aus Lieferungen der eG oder um Zinsen aus Bankguthaben, so sind diese Erträge (ebenso wie die Forderungen selbst) aus der zweckgeschäftlichen Betätigung der Genossenschaft entstanden und unter die Hilfsgeschäftsgewinne zu subsumieren.
- ▷ *Erträge aus vereinnahmten Zuschüssen:* Erträge aus Zuschüssen resultieren nicht aus einer nach außen in Erscheinung tretenden werbenden Tätigkeit der Genossenschaft. Ihnen liegt kein Leistungsaustausch zugrunde. Sie gehören zu den innerbetrieblichen Finanzierungsvorgängen zur Vornahme zweck- oder gegengeschäftlich bedingter Investitionen oder laufender förderungswürdiger Aufwendungen und sind daher Bestandteil des Überschusses iSd. Abs. 2

Satz 4, daher keine Nebengeschäftsgewinne. Zum gleichen Ergebnis führt die Überlegung, darauf abzustellen, ob bei einer bezuschußten Investition oder geförderten Tätigkeit ein Hilfsgeschäft vorgelegen hätte.

Die nicht zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendeten Finanzierungsbeihilfen (statt dessen Verpachtung des Betriebs), sind Grundlage eines Nebengeschäfts (BFH v. 9. 3. 1988 I R 262/83, BStBl. II, 592).

Nichtmitgliederzweckgeschäfte: Aus wirtschaftlichen Gründen umfaßt der Unternehmensgegenstand der Genossenschaften idR auch das Nichtmitgliedergeschäft, das iSd. Förderungsauftrags betrieben wird, also zur besseren Auslastung vorhandener Kapazitäten, zur Verbesserung der wirtschaftlichen Daten der Genossenschaft (ua. Kostensenkung) und zur Gewinnung neuer Mitglieder beiträgt. Genossenschaften lassen somit in Erfüllung ihres gesetzlichen Förderungsauftrags Nichtmitliederzweckgeschäfte zu. (Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern). Grds. resultiert allerdings aus den Geschäftsbeziehungen der Nichtmitglieder zur Genossenschaft kein Anspruch auf Förderungsleistungen (LOHMAR, Körperschaftsteuer unter besonderer Beachtung der Gegebenheiten bei Erwerbs-, und Wirtschaftsgenossenschaften [DGRV Schriftenreihe Heft 9, 2001, 321 ff.]).

Nichtmitliederzweckgeschäfte liegen zB vor, wenn Bezugs- und Absatzgenossenschaften landwirtschaftliche Erzeugnisse (zB Feldfrüchte) von Landwirten einkaufen oder zB Dünger verkaufen.

Von den Nichtmitliederzweckgeschäften sind die Nebengeschäfte abzugrenzen. Während der Umsatz aus Nichtmitliederzweckgeschäften zur Feststellung des Mitgliederzweckgeschäfts erwirtschafteten Überschusses zu berücksichtigen ist, bleibt der Umsatz aus Nebengeschäften bei dieser Verhältnisrechnung unberücksichtigt. Der Überschuß aus Nebengeschäften mindert idR unmittelbar den verteilungsfähigen Überschuß. Nur im Fall der Bagatellregelung des Abschn. 66 Abs. 14 KStR sind die Nebengeschäftsumsätze in die Verhältnisrechnung mit einzubeziehen (und als Zweckgeschäftsumsätze mit Nichtmitgliedern zu behandeln). Geringfügige Nebengeschäfte iSd. Verwaltungsanweisung liegen vor, wenn der Umsatz aus diesen Nebengeschäften weder 2 vH des gesamten Umsatzes noch 5113 € p. a. übersteigt.

Nebengeschäfte dienen nicht der Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstands der Genossenschaft, sondern sind ausschließlich auf Gewinnerzielung ausgerichtet. Somit werden die Umsätze aus Nebengeschäften der Genossenschaft bei der Aufteilung des Überschusses iSv. Abs. 1 Satz 2 aus dem Wareneinkauf und dem Gesamtumsatz eliminiert.

Nur zweckgeschäftliche Umsätze und Wareneinkäufe sind für die Aufteilung des Überschusses relevant (vgl. R 66 Abs. 9 und 10 KStR). Nebengeschäftsgewinne sind daher auch nicht quotall in Höhe des Mitgliederanteils in die Bemessungsgrundlage für die genossenschaftliche Rückvergütung einzubeziehen; s. ferner Abschn. 16 Abs. 6 Sätze 1 u. 2 KStR. Weitere Anwendungsfälle von Nebengeschäftsgewinnen sind Erträge aus verbundenen Unternehmen und andere Gelegenheitsgeschäfte, die nicht dem Zweck der eG dienen.

Ermittelt die Genossenschaft in ihrer Buchführung den Gewinn aus Nebengeschäften gesondert, ist auf diese Aufzeichnungen (Buchnachweis) zurückzugreifen. Kann ein Buchnachweis der Nebengeschäftsgewinne nicht erbracht werden, ist nach der Vereinfachungsregelung in Abschn. 66 Abs. 8 KStR zu verfahren. Danach ist der Rohgewinn aus Nebengeschäften um die anteiligen Gemeinkosten verursachungsgerecht zu reduzieren. Dabei ist das Kalkulationsschema der R 33 EStR anzuwenden.

Verluste aus Nebengeschäften sind mit den Gewinnen aus Nebengeschäften zu verrechnen, denn die Höhe des rückvergütungsfähigen Überschusses darf nicht durch Nebengeschäfte tangiert werden.

Einstweilen frei.

18–19

II. Feststellung der abziehbaren Rückvergütung mittels Verhältnisrechnung (Abs. 1 Satz 2)

1. Überblick

20

Auf Genossenschaften sind grds. die allgemeinen Vorschriften für die Gewinnermittlung anzuwenden. Wenn daher in § 19 GenG Vorschriften für die Gewinn- und Verlustverteilung für die Genossen enthalten sind, so liegt darin kein Widerspruch zu den sich aus § 1 GenG ergebenden Aufgaben der Genossenschaften, die als Kaufleute gelten und somit voll buchführungspflichtig sind (§ 17 Abs. 2 GenG). Auch für sie gelten daher die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (s. § 336 Abs. 2 HGB).

In Abs. 1 Satz 2 ist die Aufteilung des Überschusses als Grundlage für die Ermittlung des Höchstbetrags der Rückvergütung festgelegt. Zu den gemeinsamen Grundsätzen der Feststellung abziehbarer genossenschaftlicher Rückvergütungen gehören nicht nur die (rückvergüteten) Umsatz-, Nutzungs- oder Dienstleistungsentgelte, sondern auch Nachzahlungen.

2. Ermittlung und Aufteilung des Überschusses bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften (Satz 2 Nr. 1)

21

Während Absatzgenossenschaften von ihren Mitgliedern Waren erwerben, um sie weiterzuveräußern, verarbeiten Produktionsgenossenschaften (zB Molkerei- und Winzergenossenschaften) die von den Mitgliedern erworbenen Rohstoffe, um sie ebenfalls weiterzuveräußern. Bei beiden Arten von Genossenschaften sind die Wareneinkäufe bei den Mitgliedern Zweckgeschäfte, die Verkäufe Gegengeschäfte und der Überschuß ist im Verhältnis des Einkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf aufzuteilen. Zum gesamten Wareneinkauf gehören auch die Einkäufe bei Nichtmitgliedern (Zweckgeschäfte). Hilfs- und Nebengeschäfte bleiben außer Ansatz (Abschn. 66 Abs. 9 KStR).

Durchführung der Verhältnisrechnung: Bei der Verhältnisrechnung scheiden die Hilfsgeschäfte aus. Nebengeschäfte sind nur dann auszusondern, wenn sie die Bagatellgrenze (Abschn. 66 Abs. 14 KStR) überschreiten. Nebengeschäfte, die die Bagatellgrenze nicht überschreiten, gehören zu den Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern. Sie sind bei der Verhältnisrechnung zu berücksichtigen.

Das Ergebnis der Hilfsgeschäfte und das der Nebengeschäfte im Rahmen der Bagatellgrenze gehören zu dem aufzuteilenden Überschuß.

Beispiel:	€
Einkommen der Genossenschaft vor Abzug der Rückvergütungen	200 000
abzüglich Gewinn aus Nebengeschäften	<u>./ 30 000</u>
Überschuß iSd. Abs. 1 Satz 4	<u>170 000</u>
Einkäufe bei Mitgliedern aus Zweckgeschäften	800 000
Einkäufe bei Nichtmitgliedern	<u>200 000</u>
Gesamter Wareneinkauf	<u>1 000 000</u>
(Hilfs- und Nebengeschäfte bleiben außer Ansatz)	

Verhältnisrechnung:

800 000 € : 200 000 € = (80 vH : 20 vH)

Im Verhältnis 8 : 2 ist der Überschuß von 170 000 € aufzuteilen. Die als BA abzählbare Rückvergütung (obere Grenze) beträgt 80 vH von 170 000 € = 136 000 €.

Bezugs- und Absatzgenossenschaft: Im Agrarsektor ist häufig die Ausprägung der eG als Bezugs- und Absatzgenossenschaft anzutreffen. Sie bezieht landwirtschaftliche Erzeugnisse von ihren Mitgliedern und Nichtmitgliedern (Absatzgeschäft) und verkauft Waren an Mitglieder und Nichtmitglieder (Bezugsgeschäft). Diese Genossenschaft tritt damit als Einkaufs- und Verkaufsgenossenschaft auf; Einkauf (Absatzgeschäft) und Verkauf (Bezugsgeschäft) sind Zweckgeschäfte. Der Überschuß der Bezugs- und Absatzgenossenschaft ist im Verhältnis der Summe aus dem Umsatz mit Mitgliedern im Bezugsgeschäft und dem Wareneinkauf bei Mitgliedern im Absatzgeschäft zur Summe aus dem Gesamtumsatz im Bezugsgeschäft und dem gesamten Wareneinkauf im Absatzgeschäft aufzuteilen (Abschn. 66 Abs. 12 KStR). Übersteigt nach der Vereinfachungsregelung in Abschn. 66 Abs. 14 KStR der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 vH des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch 5113 € im Jahr, so braucht bei der Ermittlung der Höchstgrenze für die an die Mitglieder ausschüttbaren stl. abzählbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen abweichend von Abs. 1 Satz 4 der Gewinn aus Nebengeschäften nicht abgesetzt zu werden. Hierbei ist es unbeachtlich, ob der Reingewinnsatz bei Nebengeschäften von dem Reingewinnsatz bei den übrigen Geschäften wesentlich abweicht.

Produktivgenossenschaft: Im Gegensatz zu den Produktionsgenossenschaften sind bei Produktivgenossenschaften (iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 GenG) die Mitglieder zugleich ArbN (MitgliederArbN) im genossenschaftlich organisierten Betrieb. Zur Rechtsnatur der aus dem Rechtssystem der ehemaligen DDR hervorgegangenen Agrar-Produktivgenossenschaft als Nachfolgeunternehmen einer LPG (§ 27 ff. LwAnpG) vgl. LANG/WEIDMÜLLER/METZ/SCHAFFLAND, Kommentar zum GenG, § 1 Rn. 76 u. 80 ff. Die Agrarproduktivgenossenschaft betätigt sich zweckgeschäftlich in der Verwertung der Arbeitskraft der Mitglieder. Die Arbeitsverträge mit den einzelnen Mitgliedern entsprechen dem satzungsmäßigen Zweck der Produktivgenossenschaft (= Einkauf von Arbeitskraft). Die Betätigung im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs und die Verwertung der Erzeugnisse dient der Durchführung des Zweckgeschäfts und ist das eigentliche Gegengeschäft. Die im Gegengeschäft durch Absatz der erzeugten Produkte erzielten Überschüsse werden im Mitglieder-Zweckgeschäft, dh. im Rahmen der Arbeitsverträge mit den Mitgliedern weitergeleitet. Die Überschüsse aus der im Mitgliedergeschäft vollzogenen bestmöglichen Verwertung der Arbeitskraft der Mitglieder sind zugleich die Rechtfertigung der Mitgliederförderung. Für eine einschränkende Auslegung des § 22 gibt es keinen hinreichenden Grund, denn Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften kommen in verschiedenster Ausgestaltung vor. Dies hat auch das FG Brandenburg in seiner Entscheidung v. 18. 7. 2001 (EFG 2001, 1395, nrkr., Az. BFH: I R 72/01) so gewertet. Im übrigen sei auf die Einschätzung der Verwaltung in Abschn. 66 Abs. 15 KStR verwiesen.

Beispiel für Verhältnisrechnung bei Agrar-Produktivgenossenschaft:

	€	vH
1. Einkommen vor Verlustabzug	100 000	
2. Gewinn aus Nebengeschäften	- - - -	
3. abziehbare Rückvergütung (soweit vom Einkommen bereits abgezogen)	+ <u>10 000</u>	
4. Überschuß	+ 110 000	
5. Gesamte Brutto-Arbeitsentgelte incl. Soz.-Vers. Anteil ArbG	650 000	100
6. MitgliederArbN Brutto-Arbeitsentgelte incl. Soz.-Vers. Anteil ArbG	300 000	46,2
7. Höchstbetrag der abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütung 46,2 vH (Nr. 6) vom Überschuß (Nr. 4) 110 T € = 50,8 T € (vgl. auch: Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband, Jahresabschluß der Waren-, Dienstleistungs- und Agrargenossenschaften, 2000, Teil D III Anm. 26)		

3. Ermittlung und Aufteilung des Überschusses bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Satz 2 Nr. 2) 22

Bei den übrigen Genossenschaften (zB Taxigenossenschaften und andere Nutzungsgenossenschaften) ist der Überschuß im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz aufzuteilen. Gesamtumsatz in diesem Sinne ist die Summe der Umsätze aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern (Abschn. 66 Abs. 10 KStR). Umsätze aus Nebengeschäften und aus Hilfgeschäften bleiben bei der Verhältnisrechnung außer Ansatz.

	€
Beispiel:	
Umsätze aus	
– Zweckgeschäften mit Mitgliedern	700 000
– Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern	300 000
– Nebengeschäften und aus Hilfgeschäften	<u>100 000</u>
Summe der Umsätze	<u>1 100 000</u>
Der Gesamtumsatz iSd. Abs. 1 Nr. 2 beträgt	1 000 000

Die Rückvergütungen an Mitglieder sind in diesem Fall bis zur Höhe von 70 vH des Überschusses als BA abzuziehen.

Einstweilen frei. 23–24

III. Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft als obere Abzugsgrenze (Abs. 1 Satz 3) 25

Nur der anteilig im Mitgliedergeschäft erwirtschaftete Überschuß kann für die Rückvergütung verwendet werden (Höchstgrenze). Abs. 1 Satz 3 regelt dazu, daß der durch die Verhältnisrechnung sich ergebende Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft die obere Grenze für den Abzug als BA bildet.

Gewinn aus Mitgliedergeschäft: s. Anm. 15 u. 17.

Obere Grenze für den Abzug: s. Anm. 15 u. 17.

Beispiel:

	€	€
Umsatzerlöse der eG		1 600 000
Umsatz im Bezugsgeschäft mit Mitgl.	900 000	
Umsatz im Bezugsgeschäft mit Nichtmitgl.	<u>50 000</u>	
insgesamt	950 000	
Hilfsgeschäftliche Umsätze	6 000	
Nebengeschäftliche Umsätze	5 000	
Einkäufe im Absatzgeschäft mit Mitgl.	450 000	
Einkäufe im Absatzgeschäft mit Nichtmitgl.	<u>50 000</u>	
insgesamt	500 000	
Einkommen der eG (vor gen. Rückvergütung)		60 000
darin enthaltene Nebengeschäftsgewinne		10 000

Der Überschuß iSv. § 22 beträgt 60 000 €. Er ist aufzuteilen im Verhältnis von 1 350 000 (900 000 + 450 000) zu 150 000 € (95 000 + 10 000 + 5 000), dh. im Verhältnis von 9 : 1. Es können den Mitgliedern daher bis zu 54 000 € (= 90 vH von 60 000 €) als gen. Rückvergütung gewährt werden. Im Bezugs- und Absatzgeschäft sind unterschiedliche vH-Sätze anwendbar (zB 3,5 vH des Mitgliederumsatzes im Bezugsgeschäft und 2,5 vH des Mitgliederinkaufs im Absatzgeschäft = 42 750 €).

Der so ermittelte „Überschuß“ aus dem Mitgliedergeschäft dient der Ermittlung der als BA abziehbaren Rückvergütungen und ist zugleich die obere Grenze für den Abzug der Rückvergütungen an die Mitglieder. Er kann höher sein als der Handelsbilanzgewinn, wenn zB die Ausgaben für Hilfsgeschäfte höher sind als der „Überschuß“ oder das Einkommen nicht unwesentlich durch nichtabziehbare Posten (§§ 4 Abs. 5 ff. EStG, 9 und 10 KStG) erhöht wurde oder eine Verlustübernahme bei einer Organschaft vorliegt. In einem solchen Fall sollte das stl. mögliche Volumen der Rückvergütungen nicht ausgeschöpft werden, um eine Auflösung von anderen Ergebnismittelrücklagen iSv. § 337 Abs. 2 Nr. 2 HGB und damit eine Schwächung des bilanziellen Eigenkapitals zu vermeiden.

26

IV. Begriff des Überschusses (Abs. 1 Satz 4)

Der im Mitgliedergeschäft erwirtschaftete Überschuß in Abs. 1 Satz 3 ist nicht gleichzusetzen mit dem Gewinnbegriff in § 19 GenG. Gewinnverteilung (in Form einer Gewinnausschüttung) und Überschußverteilung (als gen. Rückvergütung) sind als selbständige und getrennt zu behandelnde Rechtsinstitute (nebeneinander) zu qualifizieren. Das Mitglied erhält die gen. Rückvergütung nicht nach der Anzahl seiner Geschäftsanteile bzw. der Höhe seines Geschäftsguthabens, sondern nach Maßgabe seiner mit der eG bewirkten Umsätze. Daher ist die gen. Rückvergütung auch keine Gewinnverwendung.

Der Zweck der Genossenschaften ist nicht darauf gerichtet, Gewinne zu erzielen, sondern die Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs zu fördern. Zutreffend hat daher der frühere § 36 KStDV 1949, der die stl. Abziehbarkeit der Warenrückvergütung regelte, für die Genossenschaften nicht mehr den Gewinnbegriff, sondern den Begriff des Überschusses eingeführt, weil der Zweck der Genossenschaft nicht wie bei der KapGes. auf Gewinnerzielung, sondern auf die Erzielung von Ersparnissen für die Mitglieder gerichtet ist. Aus der Sichtweise der Genossenschaft ist aber Überschuß alles

das, was nach Abzug sämtlicher Aufwendungen zur Verteilung an die Mitglieder oder zur sonstigen Verwendung zur Verfügung steht.

Der Überschuß nach Abs. 1 Satz 2 ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen und des Verlustabzugsbetrags (Abs. 1 Satz 4). Er ist mit dem Betrag anzusetzen, der sich vor Berücksichtigung des zuzurechnenden Einkommens einer Organisationsgesellschaft iSd. §§ 14–17 ergibt. Er ist lediglich ein Mittel, um den auf das Mitgliedergeschäft entfallenden rückvergütungsfähigen Überschuß zu ermitteln. Dabei wird aus Vereinfachungsgründen der Überschuß im Verhältnis zwischen dem Wareneinkauf bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf (bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften, Abs. 1 Nr. 1) oder im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz (bei den übrigen Erwerbs- u. Wirtschafts-genossenschaften, Abs. 1 Nr. 2) aufgeteilt.

Einstweilen frei.

27–29

Erläuterungen zu Abs. 2: Voraussetzungen für den Abzug der Rückvergütung

I. Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug der nach Abs. 1 ermittelten genossenschaftlichen Rückvergütung (Abs. 2 Satz 1)

1. Überblick

30

Während Abs. 1 die materiellen Voraussetzungen für die Ermittlung der Rückvergütungen als abziehbare BA regelt, fordert Abs. 2 bestimmte formelle Voraussetzungen für den Abzug der nach Abs. 1 ermittelten Beträge.

Einheitlicher Rückvergütungssatz: Die Regelung in Abs. 2 Satz 1 über die Ermittlung des Überschusses geht davon aus, daß die Rückvergütung nach einem einheitlich ermittelten vH-Satz vom Jahresumsatz mit dem Mitglied berechnet und bezahlt wird (so auch Abschn. 66 Abs. 5 KStR). Eine Abstufung nach Warengruppen oder nach der Höhe des Umsatzes des einzelnen Mitglieds ist dann nicht zulässig. Zulässig ist aber eine jeweils eigenständige Errechnung der Rückvergütung nach einzelnen organisatorisch innerhalb der Genossenschaft verselbständigten Betriebsabteilungen oder Geschäftssparten. So hat die FinVerw. bei Kreditgenossenschaften als Geschäftssparten anerkannt (BMF v. 24. 2. 1961, BStBl. II, 167):

- Kreditgeschäft (Aktivgeschäft),
- Einlagengeschäft (Passivgeschäft),
- Dienstleistungsgeschäft.

Wegen weiterer Einzelheiten s. PHILIPOWSKI, Bankinformation Heft 12/1981, 7 ff. Bei Nichtkreditgenossenschaften kommen als weitere Geschäftssparten hinzu zB Bezugsgeschäft, Absatzgeschäft, Produktion etc., Abschn. 66 Abs. 5 Sätze 1 ff. KStR. Bei Zentralregulierungsgenossenschaften sind das Eigen- und das Vermittlungsgeschäft (mit oder ohne Delkredereübernahme) als eigenständige Sparten anzusehen.

Hinweis: In der Praxis ergeben sich viele Abgrenzungsfragen. Wird zB bei Metzgereieinkaufsgenossenschaften neben Fleisch aus eigener Produktion in nicht unerheblichem Umfang auch Fleisch (als Handelsware) zu- und verkauft (Bezugsgeschäft), bestehen Bedenken, ob die Gesamtgruppe Fleisch aus Produktion und aus Handel als gemein-

schaftliche Sparte Fleisch behandelt werden kann bzw. ob nicht das Handelsfleisch zur übrigen Handelsware (Bezugsgeschäft) hinzugerechnet werden muß. Gehandeltes Fleisch ist üblicherweise der Geschäftssparte Produktion zugeordnet, da beim Fleischverkauf nicht nach der Herkunft getrennt werden kann. Dann ist aber zweifelhaft, ob die Geschäftssparte Fleisch trotz Einbeziehung von Handelsfleisch als einheitliche Gesamtsparte bezüglich der Rückvergütung eines gesonderten vH-Satzes fähig ist.

Gestaffelte Rückvergütungssätze: Trotz der Regelung in Abschn. 66 Abs. 5 Satz 1 KStR, Rückvergütungen nur auf der Basis gleicher Hundertsätze zu gewähren, ist überlegenswert, auch gestaffelte Rückvergütungssätze je nach Höhe des Jahresumsatzes zuzulassen. Das würde eine Abstufung nach Warengruppen (nach Art der umgesetzten Waren) oder nach der Höhe des Umsatzes mit den einzelnen Mitgliedern (Umsatzgruppen) bedeuten. Ginge eine eG so vor, dann brächte sie damit zum Ausdruck, daß auf Basis betriebswirtschaftlicher Kalkulation Mitglieder mit einem (aus der Buchführung ableitbaren) höheren Umsatzanteil einen entsprechend höheren Deckungsbeitrag bzw. einen höheren Überschuß der eG generiert hätten als der Teil der Mitglieder mit geringerem Jahresumsatz. Denn der Gedanke unterschiedlicher Deckungsbeiträge bzw. unterschiedliche Rohgewinnspannen je nach Geschäftssparte weist schon in die Richtung, daß die Anwendung eines einheitlichen vH-Satzes eine, jedoch nicht die einzige Variante ist.

Die FinVerw. nimmt indessen ausweislich Abschn. 66 Abs. 5 KStR den engeren Standpunkt ein. Danach gilt eine Ausnahme vom Grundsatz des gleichen vH-Satzes für alle Mitglieder lediglich für Geschäftssparten, die als organisatorisch verselbständigte Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebs eine gewisse Bedeutung haben. In diesen einzelnen Geschäftssparten darf nicht jeweils gesondert der Höchstbetrag der abziehbaren Rückvergütungen innerhalb der Sparte ermittelt werden (Ermittlung des sogenannten Spartenüberschusses). Es ist vielmehr für den Gesamtbetrieb der Genossenschaft dieser Höchstbetrag nach dem Gesamtüberschuß und der Aufteilung der Summe aller Mitglieder- und Nichtmitgliederumsätze festzustellen. Den auf diese Weise ermittelten Höchstbetrag der nicht abziehbaren Rückvergütungen darf die Genossenschaft nach einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten verteilen und für diese Geschäftssparten dann jeweils verschieden hohe Rückvergütungssätze gewähren. Eine „angemessene“ Verteilung bedeutet, daß nicht willkürlich und ohne Rücksicht auf das jeweilige Verhältnis von Umsatz zu Überschuß in der Sparte verfahren werden darf (im einzelnen vgl. koord. Länderrlaß v. 2. 2. 1960, BStBl. II, 29).

31 2. Bezahlung der Rückvergütung (Satz 1 Halbs. 1)

Weitere Voraussetzung für die Abziehbarkeit ist, daß die genossenschaftliche Rückvergütung unter Bemessung nach der Höhe des Umsatzes zwischen den Mitgliedern und der Genossenschaft bezahlt ist. Diese Voraussetzung ergibt sich aus dem Wesen der genossenschaftlichen Rückvergütung als Rückerstattung eines überzahlten Kaufpreises. Eine Genossenschaft darf weder einen erwerbswirtschaftlichen noch einen gemeinnützigen Zweck anstreben, ihrem Wesen nach verfolgt sie immer einen die Mitglieder fördernden und nicht kapitalistischen Zweck (MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN, GenG, 13. Aufl. 2000, § 1 Rn. 6). Folglich kann das Mitglied nur dann eine Rückvergütung (dh. den Unterschied zu dem zunächst berechneten Kaufpreis, der sich aus dem Mitgliedergeschäft entgeltig ergibt) erhalten, wenn es zunächst den in Rechnung gestellten Kaufpreis bezahlt hat. Die Bilanzierungsaspekte bleiben hiervon unberührt (An-

spruch auf Rückvergütung, Verpflichtung zur Zahlung einer Rückvergütung, Bilanzberichtigung und Rückvergütung, s. Anm. 14). Wegen der Zuschreibung des Gewinns vgl. § 19 Abs. 1 Satz 3 GenG.

Begriff der Bezahlung: Bezahlung bedeutet zunächst die Barzahlung oder die Überweisung auf ein Konto des Mitglieds, dh. das Mitglied muß über den Betrag jederzeit nach eigenem Ermessen verfügen können. Ist das Mitglied mit der Verpflichtung zur Einzahlung auf seinen Geschäftsanteil im Verzug, so kann die Genossenschaft den Rückzahlungsbetrag (gen. Rückvergütung) auf das rückständige Geschäftsguthaben gutschreiben und damit eine Schuld des Genossen begleichen. Allerdings muß sich die Höhe des rückständigen Betrags aus der Satzung ergeben (so BMF v. 2. 8. 1983 auf Eingabe des Deutschen Genossenschafts- und Raiffeisenverbands, FR 1983, 431).

Abfluß bei der eG (= bezahlt iSv. § 22 Abs. 2 Satz 1) und Zugang in den Herrschaftsbereich des Mitglieds sind bei Gutschrift der gen. Rückvergütungen auf den noch nicht voll eingezahlten Geschäftsanteil als erfüllt anzusehen, wenn das Mitglied über den gutgeschriebenen Betrag jederzeit nach eigenem Ermessen verfügen kann. Bei Gutschrift auf den nicht voll eingezahlten Geschäftsanteil ist dies nur dann der Fall, wenn das Mitglied von einer sonst bestehenden Verpflichtung zur Einzahlung auf den Geschäftsanteil befreit wird. Zu klären war, ob eine solche (satzungsmäßige) Verpflichtung auch besteht, wenn sie von der Entstehung eines Anspruchs auf gen. Rückvergütung abhängt.

Diese Maßnahme der Mitgliederförderung und zugleich Eigenkapitalstärkung ist steueroptimal gestaltbar, wenn die Erfordernisse sowohl des Abs. 2 Satz 1 als auch einer verpflichtenden Satzungsformulierung beachtet werden.

Häufig zur Einzahlungsverpflichtung verwendete Satzungsformulierungen: Der BMF (v. 2. 8. 1983 aaO) hat die Anfrage zu häufig verwendeten Satzungsformulierungen umfassend beantwortet:

- ▶ 1. *Fall:* Die Satzungsregelung lautet: „Auf den Geschäftsanteil sind sofort nach Eintragung in die Liste der Mitglieder ... € einzuzahlen. Vom Beginn des folgenden Monats/Quartals ab sind monatlich/vierteljährlich weitere ... € einzuzahlen, bis der Geschäftsanteil erreicht ist.“ Hier werden die einzelnen Raten erst im Laufe der Zeit fällig. Die Verpflichtung zur Einzahlung des gezeichneten Geschäftsanteils besteht aber bereits von Anfang an und in vollem Umfang. Eine Gutschrift befreit mithin in Höhe des gutgeschriebenen Betrags von einer bestehenden Einzahlungsverpflichtung.
- ▶ 2. *Fall:* Die Satzungsregelung lautet: „Der Geschäftsanteil ist sofort einzuzahlen. Der Vorstand kann die Einzahlung in Raten zulassen. In diesem Fall sind auf den Geschäftsanteil sofort nach Eintragung in die Liste der Mitglieder ... € einzuzahlen. Vom Beginn des folgenden Monats/Quartals ab sind monatlich/vierteljährlich weitere ... € einzuzahlen, bis der Geschäftsanteil erreicht ist.“ Macht der Vorstand von der Ermächtigung Gebrauch, die Einzahlung in Raten zuzulassen, so stundet er einen Teil der Einzahlungsverpflichtung. Die Einzahlungsverpflichtung besteht aber von Anfang an und in vollem Umfang.

In den Fällen 1 und 2 enthält die Satzung vielfach noch folgenden Zusatz: „Bis zur vollen Einzahlung des Geschäftsanteils werden die dem Mitglied von der Genossenschaft gewährten genossenschaftlichen Rückvergütungen und sonstigen Vergütungen auf das Geschäftsguthabenkonto gutgeschrieben.“ Bei dieser Handhabung wird das Mitglied durch eine entsprechende Gutschrift von genossenschaftlicher Rückvergütung usw. ebenfalls von einer bestehenden Einzahlungsverpflichtung befreit.

- ▶ 3. *Fall:* Die Satzungsregelung lautet: „Auf den Geschäftsanteil sind mindestens 10 vH einzuzahlen. Über weitere Einzahlungen entscheidet die Generalversammlung gem. § 50 GenG.“ Hier werden die über 10 vH hinausgehenden Teile der Einzahlungsverpflichtung erst durch Beschlüsse der Generalversammlung fällig. Die Einzahlungsverpflichtung besteht aber bereits von Anfang an und in voller Höhe des übernomme-

nen Geschäftsanteils (vgl. LANG/WEIDMÜLLER/METZ/SCHAFFLAND aaO § 7 Rn. 4). Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut des § 50 GenG, der besagt: „Soweit das Statut der Genossen zu Einzahlungen auf den Geschäftsanteil verpflichtet, ohne dieselben nach Betrag und Zeit festzusetzen, unterliegt ihre Festsetzung, dh. des Betrags und der Zeit, der Beschlußfassung durch die Generalversammlung“. Wird entweder durch freiwillige zusätzliche Einzahlungen oder aber durch die Gutschriften der genossenschaftlichen Rückvergütungen im Laufe der Jahre der Geschäftsanteil voll eingezahlt, so ist ein Mitglied insoweit von seiner Einzahlungsverpflichtung bereits befreit; ein Generalversammlungsbeschuß nach § 50 GenG, den Geschäftsanteil nunmehr voll einzuzahlen, hätte für dieses Mitglied keine Bedeutung mehr.

Die genossenschaftlichen Rückvergütungen in den Fällen 1–3 sind bezahlt und damit abziehbar.

Sonderfälle der Bezahlung:

► *Gutschrift auf Geschäftsguthaben*: Genossenschaftliche Rückvergütungen aus dem laufenden Überschub werden häufig auf Geschäftsguthaben gutgeschrieben (Fall 1): Die Frage, ob eine Doppelmaßnahme (Zufluß beim Mitglied und Einzahlung auf das Geschäftsguthaben) vorliegt, wird man im Falle der Gewinnausschüttung und der genossenschaftlichen Rückvergütung einheitlich beurteilen müssen. Es liegt eine Bezahlung der Rückvergütung vor.

Die auf dem Geschäftsguthaben gutgeschriebenen Beträge sind in den Herrschaftsbereich des Empfängers gelangt, ihm also zugeflossen. Durch die Gutschrift auf das Geschäftsguthaben wird das Mitglied „von einer sonst bestehenden Verpflichtung zur Einzahlung auf seinen Geschäftsanteil (oder, wenn er mehrere gezeichnet hat, auf seine Geschäftsanteile) befreit“. Hier kann nichts anderes gelten als bei einer Gewinnausschüttung, wenn der Gesellschafter den verteilten Gewinn im Zusammenhang mit der Ausschüttung zur Leistung von Einlagen verwenden, die die Körperschaft einer freien Rücklage zuführt (s. R 77 Abs. 6 KStR). Dies gilt um so mehr, wenn in der vom Mitglied durch Unterschrift anerkannten Satzung festgelegt ist, daß ein Teil – zB 50 vH – der beschlossenen Rückvergütung dem Geschäftsguthaben des Mitglieds zuzuführen ist. Selbstverständlich hat das Mitglied die auf sein Geschäftsguthaben gutgeschriebene genossenschaftliche Rückvergütung ebenso zu versteuern wie den auf sein Konto überwiesenen Rückvergütungsbetrag.

Hinweis: Die Erfüllung der Voraussetzung, daß genossenschaftliche Rückvergütungen „bezahlt“ sein müssen, soll verhindern, daß die Genossenschaft Beträge als „genossenschaftliche Rückvergütungen“ behandelt, die sie nicht den Mitgliedern zur Verfügung stellt, sondern lediglich intern auf Konten umbucht, die sie als zB verlorene Baukostenzuschüsse der Mitglieder bezeichnet.

► *Aufrechnung*: Die Rückvergütung ist auch bezahlt, wenn das Mitglied mit seinem Anspruch auf Zahlung der Rückvergütung gegen Forderungen der eG aufrechnet. Die eG als Schuldner der Rückvergütung rechnet unter den Voraussetzungen des § 387 BGB mit einer eigenen Forderung gegen das Mitglied auf.

Hinweis: Empfehlenswert ist, bei der Formulierung von Beschlüssen über die Auszahlung einer Rückvergütung darauf zu achten, daß auch ein Fälligkeitszeitpunkt bestimmt wird. So wäre es möglich, zu beschließen, daß die Rückvergütung innerhalb von ... Tagen nach der nächsten ordentlichen Generalversammlung ausgezahlt werden soll. Auf diese Weise ist gewährleistet, daß die Auszahlung bzw. Befriedigung der Ansprüche der Mitglieder im Verrechnungswege erst nach der Generalversammlung und nach Möglichkeit in einem einheitlichen Vorgang erfolgt.

► *Darlehen*: Das Mitglied muß über den gutgeschriebenen Rückvergütungsbetrag jederzeit frei verfügen können (BFH v. 18. 12. 1963 I 187/62 U, BStBl. III 1964, 211). Wenn beschlossene Rückvergütungen der eG als Darlehen belassen werden, ist dies ohne stl. Nachteile nicht schon auf Grund eines Generalversamm-

lungsbeschlusses möglich. Es wird darüber hinaus der Abschluß eines besonderen Darlehensvertrags mit jedem einzelnen Mitglied für jedes Wj. in Abschn. 66 Abs. 3 KStR gefordert. Jedes Mitglied muß frei entscheiden können, ob es einen Darlehensvertrag abschließen möchte.

Bezahlt ist die genossenschaftliche Rückvergütung auch dann, wenn eine Zinsrückvergütung zur Einzahlung auf von der Kreditgenossenschaft gewährte Genußrechte verwendet wird. Solche Zinsrückvergütungen können ein Instrument zur Mitgliederförderung und Eigenkapitalbildung (§ 10 Abs. 5 KWG) der Kreditgenossenschaft sein, wie es die nachfolgend dargestellte Konzeption aufzeigt:

Hinweis: Eine Kreditgenossenschaft gewährt mitunter eine Rückvergütung in Höhe eines Prozentsatzes der Summe der jährlich gezahlten Kreditzinsen bzw. der erhaltenen Habenzinsen; kraft Satzungsregelung und einzelvertraglicher Vereinbarung sind die Mitglieder verpflichtet, die erhaltenen Rückvergütungen am Jahresende als langfristige niedrigverzinsliche Genußrechte bei der Kreditgenossenschaft einzuzahlen. Die eG muß ihrerseits in der Mitteilung über die Zinsrückvergütung das Angebot unterbreiten, den Rückvergütungsbetrag auf Verlangen des einzelnen Mitglieds auszus zahlen. Wegen der von einzelnen Länderfinanzministerien entgegen Abschn. 66 Abs. 3 KStR zugelassenen Vorgehensweise s. die Schreiben des Hess. FinMin. v. 28. 9. 1993 (S 2780 A 2 – II B 3a) sowie des FinMin. Ba.-Württ. v. 22. 11. 1993 (S 2780/1). Vgl. auch BERGE, Zinsrückvergütungen bei Kreditgenossenschaften, in Marburger Beiträge zum Genossenschaftswesen Heft 29, 1995 (Veröffentlichung des Instituts für Genossenschaftswesen der Universität Marburg).

3. Rückvergütung aufgrund von Satzung oder anderweitiger Festlegung (Satz 1 Halbs. 2)

a) Überblick

32

Nach Abs. 2 Satz 1 ist – außer der Bezahlung der Rückvergütung – weitere Voraussetzung für die Auszahlung der dem Genossen zustehenden Rückvergütung, daß sie

1. auf einem durch die Satzung der Genossenschaft eingeräumten Anspruch des Mitglieds beruht
- oder
2. durch Beschluß der Verwaltungsorgane der Genossenschaft festgelegt und der Beschluß den Mitgliedern bekanntgegeben worden ist
- oder
3. in der Generalversammlung beschlossen worden ist, die den Gewinn verteilt.

Die dreifachen Voraussetzungen sind alternativ anwendbar.

b) Rückvergütung beruht auf Satzung der Genossenschaft (Nr. 1)

33

Wenn bereits die Satzung einer Genossenschaft vorsieht, daß der Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft oder ein bestimmter bzw. bestimmbarer Teil dieses Überschusses als Rückvergütung an die Mitglieder auszukehren ist, so ist es der Genossenschaft verwehrt, über die Verwendung des Überschusses aus dem Mitgliedergeschäft frei zu verfügen; sie muß diesen als Rückvergütung an die Mitglieder ausschütten. Ein Anspruch der einzelnen Genossen gegen die Genossenschaft auf Rückvergütung entsteht damit dem Grunde nach bereits mit Ablauf der Rechnungsperiode, für die der Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft zu ermitteln ist, also idR mit Ablauf des Geschäftsjahrs (MEYER/MEULENBERGH/BEU-

THIEN, GenG, 13. Aufl. 2000, § 19 Rn. 17; LANG/WEIDMÜLLER/METZ/SCHAFFLAND, Kommentar zum GenG, 33. Aufl. 1997, § 19 Rn. 50).

Es ist nicht erforderlich, daß sich die Höhe des Rückvergütungsanspruchs im einzelnen betragsmäßig bereits aus der Satzung ergibt; es reicht aus, daß die Satzung einen bestimmmbaren Anspruch einräumt, wobei die Bestimmbarkeit auch dann noch zu bejahen ist, wenn den für die Ermittlung der Höhe der Rückvergütungen zuständigen Organen der Genossenschaft ein gewisser Beurteilungs- und Ermessensspielraum (zB Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Genossenschaft) eingeräumt ist.

34 **c) Rückvergütung wird durch Beschluß der Verwaltungsorgane der Genossenschaft festgelegt, wobei der Beschluß den Mitgliedern bekanntgegeben worden ist (Nr. 2)**

Enthält die Satzung einer Genossenschaft keine Bestimmung über die Gewährung einer Rückvergütung an die Mitglieder, kann die Genossenschaft im wesentlichen frei darüber entscheiden, ob und inwieweit sie den Überschuss aus dem Mitgliedergeschäft als Gewinn gem. § 19 GenG nach dem Verhältnis der Geschäftsguthaben der Genossen verteilt oder zB als Rückvergütung nach dem Verhältnis der getätigten Umsätze ausschüttet. Für diesen schuldrechtlichen Anspruch wird angenommen, daß ein schuldrechtlicher Anspruch der einzelnen Genossen gegen die Genossenschaft auf Rückvergütung dem Grunde nach und der Höhe nach nur insoweit und erst zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die zuständigen Organe der Genossenschaft die Ausschüttung einer Rückvergütung beschließen.

35 **d) Rückvergütung wird in der Generalversammlung beschlossen, die den Gewinn verteilt (Nr. 3)**

Die Verteilung des Überschusses kann auch in der Generalversammlung bzw. Vertreterversammlung vorgenommen werden, die den Gewinn verteilt (vgl. auch LANG/WEIDMÜLLER/METZ/SCHAFFLAND, Kommentar zum GenG, 33. Aufl. 1997, § 19 Rn. 51). Wegen der Problematik der Aktivierung einer Forderung auf Rückvergütung bzw. der Passivierung einer Rückstellung für Verpflichtungen aus Rückvergütung vgl. Anm. 14).

36–39 Einstweilen frei.

II. Nachzahlungen und Rückzahlungen sind wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln (Abs. 2 Satz 2)

40 **1. Überblick**

Leistet die Genossenschaft zusätzlich zu schon gewährten Rückvergütungen Nachzahlungen aus noch vorhandenem Überschuß iSv. Abs. 1 Satz 4, so sind diese ebenso wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln und als BA abziehbar.

Hingegen ist eine rückwärtige Herstellung von Rechtsbeziehungen zwischen Rückvergütung und jeweiligen Einnahmen (Preise für Einzelleistungen) unter Anwendung von § 4 Abs. 4 EStG unzulässig.

2. Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen 41

Aus nachzahlungsfähigem Überschuß geleistete Beträge sind wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln. Werden hingegen für die einzelne Lieferung zunächst Abschlagszahlungen zwischen eG und Mitglied vereinbart, weil quartalsweise bzw. am Jahresende endgültige Preise in der Form von Abschlußzahlungen abgerechnet werden, sind diese Nachzahlungen nicht unter Abs. 2 Satz 2 zu subsumieren.

Nachträgliche Erhöhungen des Kaufpreises als echter Preisbestandteil können daher gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 als vGA relevant sein, wenn sie nur den Mitgliedern gewährt oder unter Fremdvergleichsaspekten unüblich hohe Auszahlungspreise vereinbart werden; s. § 34 GenG sowie BFH v. 18. 12. 1963 (I R 187/62 U, BStBl. III 1964, 211). Besonders relevant ist diese Problematik bei Milchgeldnachzahlungen.

Beispiel: Zahlt zB eine Molkereigenossenschaft ihren Mitgliedern einen Milchpreis iHv. 35 Cent je kg gelieferte Milch und setzt sich dieser Preis zusammen aus dem im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuß (27 Cent), Nebengeschäftsgewinnen (3 Cent), sowie aus einer Nachzahlung, die im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurde (5 Cent), so ergeben sich folgende Konsequenzen aus der Anwendung von § 22: Beträgt der vergleichbare Wettbewerbspreis ebenso 35 Cent, liegt keine vGA vor. Liegt der Wettbewerbspreis bei 30 Cent, so bleibt es bei der gleichen Rechtsfolge. Beträgt der Marktpreis jedoch nur 27 Cent, löst dies eine vGA in Höhe von 3 Cent aus.

3. Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen 42

(Un-)Kostenbeiträge werden zB von einer Rinder-Besamungsgenossenschaft für die Erbringung von Leistungen gegenüber Mitgliedern – im Zweckgeschäft – als Preise für Leistungen erhoben. Sind solche auf Kostendeckungsbasis zu hoch vorkalkulierte Beträge Teil des Überschusses geworden, so können Rückzahlungen der eG an ihre Mitglieder aufgrund einer Nachkalkulation genossenschaftliche Rückvergütungen sein. Ähnliche Sachverhalte liegen auch bei Dreschgenossenschaften und Zuckerrübenanfuhrgenossenschaften vor. Zunächst zu hoch kalkulierte Preise für Dienstleistungen (zB Zurverfügungstellung von Maschinen oder Kfz. an die Mitglieder) können auch in diesen Fällen zur Rückzahlung von (Un-)Kostenbeiträgen führen. Im übrigen ergeben sich die gleichen stl. Auswirkungen wie zuvor (Anm. 41) dargestellt; s. auch FG Hamburg v. 30. 11. 1954, EFG 1955, 110, rkr.

4. Rechtsfolge: Behandlung wie genossenschaftliche Rückvergütung 43

Nachzahlungen und Rückzahlungen unterliegen dann dem in § 22 für genossenschaftliche Rückvergütungen geregelten Abzug, wenn die Nachzahlungen der Überschußverteilung auf Basis der Höhe des Warenbezugs dienen. Eine andere Beurteilung greift ein, wenn für die Nachzahlung an Mitglieder und Nichtmitglieder weniger der Gedanke der Überschußverteilung als vielmehr das Interesse im Vordergrund steht, einen angemessenen Kaufpreis zu gewähren.

