

Viertes Kapitel Sondervorschriften für Genossenschaften

§ 22 Genossenschaftliche Rückvergütung

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) ¹Rückvergütungen der Genossenschaften 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 Genossenschaften 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 bekannt gegeben 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: Dr. Stefan Daniel Josef *Schmitz*, Bonn

Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 22

I. Grundinformation zu § 22	1	b) Unionsrechtskonformität	4a
II. Rechtsentwicklung des § 22	2	IV. Geltungsbereich des § 22	5
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 22 mit höherrangigem Recht		V. Verhältnis des § 22 zu anderen Vorschriften	
1. Bedeutung	3	1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	6
2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG	7
a) Verfassungsmäßigkeit	4		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Betriebsausgabenabzug für
genossenschaftliche Rückvergütungen**

<p>I. Betriebsausgabenabzug für Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder (Abs. 1 Satz 1)</p> <p>1. Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften</p> <p>a) Genossenschaftsrechtliche Grundlage und Begriff der Rückvergütung 8</p> <p>b) Abgrenzung zur Gewinnausschüttung 9</p> <p>c) Abgrenzung zum Preisnachlass 10</p> <p>2. Rückvergütungen „an ihre Mitglieder“ 11</p> <p>3. Erwirtschaftung der Beträge im Mitgliedergeschäft</p> <p>a) Begriff des Mitgliedergeschäfts 12</p> <p>b) Inhalt und Abgrenzung der einzelnen Mitgliedergeschäfte (Zweckgeschäfte, Gegen- geschäfte, Hilfgeschäfte und Nebengeschäfte) 13</p> <p>c) Einzelfälle 14</p> <p>d) Unternehmerisches Leistungsverhältnis 15</p>	<p>4. Rechtsfolge: Betriebsausgabenabzug</p> <p>a) Vorrang des § 22 vor den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung 16</p> <p>b) Abbildung im Jahresabschluss und in der steuerlichen Gewinnermittlung 17</p> <p>II. Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Rückvergütung (Abs. 1 Satz 2)</p> <p>1. Übersicht zur Berechnung des Höchstbetrags 18</p> <p>2. Ermittlung und Aufteilung des Überschusses bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) 19</p> <p>3. Ermittlung und Aufteilung des Überschusses bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) 20</p> <p>III. Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft als Obergrenze (Abs. 1 Satz 3) 21</p> <p>IV. Begriff des Überschusses (Abs. 1 Satz 4) 22</p>
--	--

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

<p>I. Formelle Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug der genossenschaftlichen Rückvergütung (Abs. 2 Satz 1)</p> <p>1. Bemessung der Rückvergütung nach der Höhe des Umsatzes zwischen Mitgliedern und Genossenschaft . . . 23</p> <p>2. Bezahlung der Rückvergütung . . . 24</p> <p>3. Anspruch des Mitglieds auf die Rückvergütung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)</p> <p>a) Durch Satzung eingeräumter Anspruch (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 1) 25</p>	<p>b) Festlegung durch Beschluss der Verwaltungsorgane der Genossenschaft (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 2) 26</p> <p>c) Beschluss der Generalversammlung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 3) 27</p> <p>II. Nachzahlungen und Rückzahlungen sind wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln (Abs. 2 Satz 2) 28</p>
---	---

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 22

Schrifttum: *Paulick*, Warenrückvergütung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Neuwied 1951; *Friedrich*, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen

das Grundgesetz?, StuW 1958, 1; *Klein*, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StuW 1958, 586; *Schubert*, Die Warenrückvergütung im Steuerrecht, BB 1959, 225; *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; *Dötsch*, Zur Streichung der steuerlichen Privilegien der Kreditinstitute durch das Subventionsabbau-Gesetz, DB 1981, 1796; *Zülow/Henze/Schubert/Rosiny*, Die Besteuerung der Genossenschaften, München, 7. Aufl. 1985; *Lange*, Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, NWB 1989, F. 4, 3589; *Herzig*, VGA bei Mitgliedergeschäften von Genossenschaften, BB 1990, 603; *Lohmar*, Das neue Körperschaftsteuerrecht unter besonderer Beachtung der Gegebenheiten bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (DGRV Schriftenreihe Heft 9), Bonn 2001; *Pauka*, Körperschaftsteuer (Gesamtdarstellung), NWB 2001, F. 4, 4543; *Herlinghaus*, Das Verhältnis des § 22 KStG zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, 865; *Beuthien*, Sind Vorzugskonditionen für Genossenschaftsmitglieder eine verdeckte Gewinnausschüttung?, DStR 2007, 1847; *Helios* ua. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, München 2009; *Klose*, Ertragsteuerliche Behandlung von Gutschriften und Verlusten auf Genossenschaftsguthaben, FR 2013, 21.

I. Grundinformation zu § 22

1

Besondere Art der Gewinnverteilung: Die genossenschaftliche Rückvergütung ist eine nur bei der Genossenschaft anzutreffende besondere Art der Gewinnverteilung an ihre Mitglieder, die neben der offenen (und der verdeckten) Gewinnausschüttung steht. § 22 erlaubt – als Einkommensermittlungsvorschrift – der Genossenschaft einerseits, Rückvergütungen an ihre Mitglieder als BA abzuziehen und begrenzt andererseits den BA-Abzug (vereinfacht) auf den Überschuss, den die Genossenschaft im Geschäft mit ihren Mitgliedern erzielt. Dabei normiert § 22 einen als BA maximal abzugsfähigen Höchstbetrag, der in einem vereinfachten Verfahren nach Abs. 1 zu ermitteln ist. Abs. 2 enthält weitere formelle Voraussetzungen für den BA-Abzug. Soweit die Voraussetzungen des § 22 nicht erfüllt sind, liegt grds. eine vGA vor.

II. Rechtsentwicklung des § 22

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. 1920, 393): § 4 enthielt eine Sondervorschrift für Genossenschaften mit folgendem Inhalt:

„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 1925, 208): Die Genossenschaften wurden grds. als Erwerbsgesellschaften und mit ihrem gesamten Einkommen als stpfl. behandelt (§ 2 Nr. 1 iVm. § 4 Abs. 1). Nicht zu den Erwerbsgesellschaften gehörten jedoch die einem Revisionsverband angeschlossenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkte (§ 4 Abs. 2c); vgl. hierzu im Einzelnen *Kennerknecht*, KStG 1925, § 4 Rz. 22 ff. Bei

diesen Genossenschaften wurde der Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht besteuert, sie waren lediglich mit den Einkünften aus LuF, aus Kapitalvermögen und aus VuV von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten stpfl.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die Genossenschaften wurden grds. wie KapGes. für voll stpfl. erklärt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2). Der RdF wurde jedoch in § 23 ermächtigt, bestimmten Genossenschaften Steuervergünstigung zu gewähren; vgl. Begründung 1934 unter A 3 (RStBl. 1935, 81 ff.). Für die Jahre 1934 bis 1938 wurde grds. noch das frühere Recht aufrechterhalten.

VO über die KSt der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (KStGenVO v. 8.12.1939, RGBl. I 1939, 2391; RStBl. 1939, 1189): Mit dieser machte der RdF erstmals von der Ermächtigung in § 23 Gebrauch. Hierin wurden ua. land- und forstwirtschaftliche Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften partiell stbefreit, während die Steuer bei Kreditgenossenschaften auf ein Drittel ermäßigt wurde, sofern diese Kredite ausschließlich an Mitglieder gewährten. Zudem enthielt § 5 der VO erstmals eine Regelung zur Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung. Weitere Erläuterungen und Ergänzungen zu der KStGenVO enthielt der RdF-Erlass v. 9.8.1941 (RStBl. 1941, 572) über die Gleichstellung von Spar- und Darlehnskassen mit Kreditgenossenschaften, wenn das Geld- oder Kreditgeschäft den Hauptgeschäfts-zweig darstellt. Weitere VO auf Grundlage des § 23 waren: RdF-Erlass v. 4.3.1942 (RStBl. 1942, 305) betreffend Hilfgeschäfte bei landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften und Beschränkung auf den Mitgliederkreis bei Kreditgenossenschaften; v. 17.7.1943 (RStBl. 1943, 805) über Steuererleichterungen bei Rationalisierungsmaßnahmen im genossenschaftlichen Kreditgewerbe; v. 1.10.1944 (RStBl. 1944, 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 vom 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. 1949, 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 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.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Aufgrund des og. Urts. (BFH v. 25.8.1953 – I 38/53 U, BStBl. III 1954, 36) wurde die Ermächtigung in § 23 mW v. 1.1.1955 neu gefasst, auf dieser Grundlage beruht die Fassung des § 35 KStDV 1955 v. 23.12.1954 (BGBl. I 1954, 853).

KStDV 1958 v. 5.8.1959 (BGBl. I 1959, 625) und **KStDV 1968 v. 26.3.1969** (BGBl. I 1969, 270): § 35 KStDV wurde jeweils erneut geändert, indes blieb die Grundstruktur erhalten.

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 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 wurden die heute noch in § 22 Abs. 2 enthaltenen formalen Voraussetzungen erstmals gesetzlich geregelt.

Subventionsabbaugesetz v. 26.6.1981 (Art. 11 Nr. 2; BGBl. I 1981, 537; BStBl. I 1981, 523): § 22 Abs. 3, durch den ein Abzug von genossenschaftlichen Rückvergütungen bei Kreditgenossenschaften und Zentralkassen ausgeschlossen war, wurde mW 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 BA abzuziehen (vgl. *Dötsch*, DB 1981, 1796).

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Die Wörter „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ wurden jeweils durch das zwischenzeitlich im GenG verwandte Wort „Genossenschaften“ ersetzt; inhaltliche Änderungen waren damit nicht verbunden. Die Anpassung ist rein redaktioneller Art.

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 22 mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung

3

Betriebsausgabenabzug von Rückvergütungen: Die genossenschaftliche Rückvergütung ist eine besondere Art der Gewinnverteilung der Genossenschaft an ihre Mitglieder neben der offenen Gewinnausschüttung (§ 19 GenG). Auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung stellt die Rückvergütung gleichwohl eine BA dar, weil eine Genossenschaft (ebenso wenig wie eine KapGes.) über eine außerbetriebliche Sphäre verfügt (BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFH/NV 2007, 1599; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298). Auf der zweiten Stufe ist die Rückvergütung aber prinzipiell eine vGA, weil sie – als Gewinnverteilung und Maßnahme der Mitgliederförderung – durch das Genossenschaftsverhältnis veranlasst ist (ungeachtet der Tatsache, dass sich die Höhe der Rückvergütung nach den Umsätzen der Mitglieder mit der Genossenschaft richtet). § 22 erlaubt in Durchbrechung dieses Grundsatzes den BA-Abzug für Rückvergütungen in den gesetzlich bestimmten Grenzen. Damit hat § 22 dem Grunde nach keine beschränkende Funktion, sondern ermöglicht vielmehr erst den BA-Abzug.

Konstitutive Wirkung: § 22 ist daher uE konstitutiv und nicht nur rein deklaratorisch (glA *Rüsch* in *Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 5 [4/2019]; aA offenbar *Pirner* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 36; *Helios* in *Helios* ua., Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, 2009, § 9 Rz. 109), denn der Gesetzgeber hat durch die prinzipielle Entsch., die Genossenschaft dem Grunde nach als eigenes KStSubjekt zu besteuern (§ 1 Abs. 1 Nr. 2) eine Wertungsentscheidung getroffen, dass grds. jeglicher Gewinn auf Ebene der Genossenschaft der KSt unterliegt. Wird dieser Gewinn aufgrund des Genossenschaftsverhältnisses gemindert bzw. zu niedrig ausgewiesen, stellt das grds. eine nicht abzugsfähige Gewinnverwendung dar. Nur § 22 als eine besondere, die allgemeinen Wertungen insoweit durchbrechende Wertungsentscheidung des Gesetzgebers vermag den BA-Abzug zu begründen.

Soweit Aufwendungen bereits nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, spielt § 22 letztlich keine Rolle. Solche Aufwendungen bleiben nach § 4

Abs. 4 EStG als reguläre BA abzugsfähig, ohne dass § 22 dies beschränken würde (Herlinghaus, DStZ 2003, 865 [866]).

Zurückgezahlte „Ersparnis“ der Mitglieder: Im wirtschaftlichen Erg. hat § 22 zur Folge, dass die Genossenschaft, die an sich ein eigenständiges StSubjekt und daher eine eigene Besteuerungsebene darstellt, durch die Ermöglichung des BA-Abzugs gewissermaßen neutralisiert wird. Damit wird dem Ziel der Genossenschaft Rechnung getragen, das nicht auf die Erzielung eines erwerbswirtschaftlichen Gewinns gerichtet ist, sondern nach § 1 GenG auf Förderung der Wirtschaft der Mitglieder. Die Genossenschaft hat letztlich im Wesentlichen nur eine Hilfsfunktion für die Betriebe und Wirtschaften ihrer Mitglieder (BFH v. 1.2.1966 – I 275/62, BStBl. III 1966, 321; BFH v. 10.12.1975 – I R 192/73, BStBl. II 1976, 351). Die Gesetzesvorschrift folgt der vor allem bereits von *Paulick* früh vertretenen Auffassung, dass Rückvergütungen bei den Genossenschaften durch die Eigenart des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebs bedingt sind und „sich insofern wirtschaftlich als die Rückgewähr des mit Einverständnis und Zustimmung der Mitglieder zunächst zu hoch kalkulierten Kaufpreises an sie in ihrer doppelten Eigenschaft als Kunden und Träger des genossenschaftlichen Unternehmens darstellen“ (*Paulick*, Warenrückvergütung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, 1951, 20; s. auch BFH v. 25.8.1953 – I 38/53 U, BStBl. III 1954, 36; BFH v. 10.12.1975 – I R 192/73, BStBl. II 1976, 351; BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592). Die Rückvergütung ist idS zurückgezahlte „Ersparnis“ der Mitglieder, die in dem „gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb“ (vgl. § 1 Abs. 1 GenG) der Genossenschaft als Hilfsbetrieb der Mitglieder erwirtschaftet wurde (so auch BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298). Die insbes. Ende der 1950er und vor der KStReform 1977 erhobenen kritischen Stimmen in der Literatur (vgl. insbes. *Mahlmann*, DB 1972, 1548; *Schiemann*, DB 1975, 419, jeweils mwN) haben damit letztlich kein Gehör gefunden.

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

4 a) Verfassungsmäßigkeit

Norm ist verfassungskonform: Der BFH hat zu der im Wesentlichen inhaltsgleichen Vorgängernorm des § 22, dem § 23 Nr. 2 iVm. § 35 KStDV, entschieden, dass die Norm verfassungsgemäß ist (BFH v. 10.12.1975 – I R 192/73, BStBl. II 1976, 351, so auch *Pirner* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 48; *Klein* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 22 Rz. 16). Das BVerfG selbst hat zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit der Norm bislang noch nicht Stellung genommen, eine Verfassungsbeschwerde gegen die Vorgängernorm (§ 35 KStDV) hat das BVerfG aus formalen Gründen als unzulässig verworfen (BVerfG v. 5.5.1964 – 1 BvR 365/60, BVerfGE 17, 364).

Ungleichbehandlung und Rechtfertigung: Der BFH hat sich in seiner o.g. Entsch. im Wesentlichen mit der Vereinbarkeit der seinerzeitigen Verordnungsermächtigung in § 23 Nr. 2 mit Art. 80 Abs. 1 GG auseinandergesetzt und nur relativ knapp festgestellt, dass ein „Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, gegen den Grundsatz der Freiheit der Berufswahl und gegen das Sozialstaatsprinzip nicht zu erkennen“ sei. Die Entsch. verdient gleichwohl im Erg. Zustimmung. Insbesondere liegt uE kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor. Es mag sich bereits die Frage stellen, ob § 22 angesichts der unterschiedlichen Gesellschaftsformen (Genossenschaften auf der einen, sonstige Körperschaften – insbes. KapGes. – auf der anderen Seite)

überhaupt eine Ungleichbehandlung vorliegt. Angesichts der Grundentscheidung des Gesetzgebers, auch die Genossenschaft grds. als eigenes Besteuerungssubjekt zu behandeln (§ 1 Abs. 1 Nr. 2), dürfte eine Ungleichbehandlung noch zu bejahen sein. Diese ist allerdings uE im Erg. gerechtfertigt. § 22 trägt der genossenschaftsrechtl. Besonderheit Rechnung, dass der gesetzlich festgelegte Zweck der Genossenschaft nicht auf Erzielung eines Gewinns im erwerbswirtschaftlichen Sinn, sondern nach § 1 GenG auf Förderung der Wirtschaft der Mitglieder gerichtet ist und die Genossenschaft daher letztlich nur eine Hilfsfunktion für die Betriebe und Wirtschaften ihrer Mitglieder hat (dazu ausführl. Anm. 3). Gerade der Gedanke der Hilfsfunktion wird stl. nachvollzogen, indem die Genossenschaft für den Bereich des Mitgliedergeschäfts als eigene Besteuerungsebene neutralisiert wird. Die zivilrechtl. Verschiedenartigkeit der Gesellschaftsformen determiniert insofern die Zulässigkeit der stl. Differenzierung. § 22 stellt sich idS als Regelung dar, die das zivilrechtl. Angelegte stl. konsequent zu Ende „denkt“.

b) Unionsrechtskonformität

4a

Keine Diskriminierung, beihilferechtliche Zulässigkeit: § 22 verstößt uE nicht gegen die Niederlassungsfreiheit, weil sowohl in- als auch ausländ. Genossenschaften (s. Anm. 5) gleichermaßen begünstigt sind (allg. zur Niederlassungsfreiheit bei direkten Steuern s. Einf. ESt. Anm. 460 ff.). Wegen der begünstigenden Wirkung könnte sich die Frage der beihilferechtl. Zulässigkeit stellen. Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar. Rechtlich begünstigt § 22 keine bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige, sodass bereits aus diesem Grund eine Beihilfe abgelehnt werden könnte (so *Pirner in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 49). Darüber hinaus hat der EuGH in einer Entsch. zu italienischen Produktions- und Arbeitsgenossenschaften festgestellt, dass bei diesen grds. nicht davon ausgegangen werden kann, dass sie sich in einer tatsächlichen und rechtl. Situation befinden, die mit derjenigen von Handelsgesellschaften vergleichbar ist, sodass es bereits an der Selektivität der Maßnahme fehlen kann (EuGH v. 8.9.2011 – C-78-80/08 – *Paint Graphos ua.*, EuZW 2011, 878, Rz. 61; dazu auch *Rüsch in Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 8 [4/2019]). Die Prüfung, ob das der Fall ist, obliegt den nationalen Gerichten. Insofern tragen uE die Argumente, die die Verfassungsmäßigkeit belegen (s. Anm. 4), in gleicher Weise auch die beihilferechtl. Zulässigkeit des § 22.

IV. Geltungsbereich des § 22

5

Genossenschaften iSd. GenG: § 22 findet auf „Genossenschaften“ Anwendung und knüpft damit insofern an das GenG an. Die bis zum 31.12.2019 geltende Fassung sprach noch von „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“; die Änderung zu „Genossenschaften“ (durch das WElektroMobFördG/„JStG 2019“ v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17), war rein redaktioneller Natur, weil das GenG seit der Neubekanntmachung im Jahr 2006 (BGBl. I 2006, 2230) ebenfalls nur noch allg. von der Genossenschaft spricht (wobei der vollständige Gesetzestitel indessen immer noch „Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ lautet), und hatte dementsprechend keine inhaltliche Änderung zur Folge (vgl. Begr. RegE zu Art. 5 Nr. 8, BRDrucks. 356/19, 147). Nach der damit

maßgebenden Legaldefinition des § 1 GenG sind Genossenschaften Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern. Darunter fällt auch die Europäische Genossenschaft (SCE) (glA *Krämer* in *DPM*, § 22 Rz. 7 [6/2019]; *Rüsch* in *Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 22 [4/2019]). Vom Vorliegen einer Erwerbs- bzw. Wirtschaftsgenossenschaft ist auszugehen, wenn eine Eintragung in das Genossenschaftsregister erfolgt ist (vgl. R 22 Abs. 1 KStR 2015) bzw. erfolgen wird (wie bei den ebenfalls erfassten Vor-Genossenschaften, s. § 1 Anm. 69). Eine Anwendung auf KapGes. ist ausweislich des eindeutigen Wortlauts ausgeschlossen (BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).

In- und ausländische Genossenschaften: Sowohl unbeschränkt als auch beschränkt stpfl. Genossenschaften fallen in den Anwendungsbereich des § 22, weil der Wortlaut insoweit keine Differenzierung vorsieht (was im Übrigen für EU-Fälle auch unionsrechtl. geboten ist). Bei ausländ. Genossenschaften ist die Prüfung, ob dem Grunde nach eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft anzunehmen ist, entsprechend den allgemeinen Grundsätzen nach dem Typenvergleich zu beurteilen, ob das nach ausländ. Recht errichtete Gebilde einer Genossenschaft iSd. § 1 GenG gleicht (vgl. zu den allgemeinen Grundsätzen des Typenvergleichs § 1 Anm. 26).

Partielle Steuerpflicht: Partiiell (nach § 5 Nr. 10 bzw. Nr. 14) stbefreite Genossenschaften sind von § 22 erfasst, praktische Bedeutung hat dies nur für den stpfl. Bereich der Genossenschaft.

Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften: Die in § 3 Abs. 2 genannten Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche kstpfl. Realgemeinden unterfallen nicht § 22, weil diese als KdöR keine unter dem GenG privatrechtl. organisierten Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaften sind (vgl. § 1 Anm. 41). Zu den (im Erg. nicht von § 22 erfassten) ArbN-Produktionsgenossenschaften im Einzelnen s. Anm. 15.

V. Verhältnis des § 22 zu anderen Vorschriften

6 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 3 Abs. 2: Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sind keine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (vgl. § 1 Anm. 41), sodass § 22 insofern keine Bedeutung hat.

Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Nr. 14: Siehe § 5 Anm. 419.

Verhältnis zu § 8 Abs. 3: § 22 hat Vorrang vor den Grundsätzen der vGA, dh., soweit ein BA-Abzug nach § 22 möglich ist, findet § 8 Abs. 3 Satz 2 keine Anwendung (BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFH/NV 2007, 1599; zur Abgrenzung von § 22 zur vGA vgl. Anm. 9).

Verhältnis zu § 8a iVm. § 4h EStG: Soweit Rückvergütungen nach § 22 BA sind, mindern sie das Einkommen der Genossenschaft und damit die Ausgangsgröße für das stl. EBITDA der Genossenschaft für Zwecke der Zinsschranke. Beim Mitglied erhöht die Rückvergütung den Gewinn bzw. das Einkommen entsprechend in voller Höhe, soweit es sich um eine nach § 22 bei der Genossenschaft begünstigte Rückvergütung handelt.

Verhältnis zu § 8b: Soweit eine Rückvergütung nach § 22 abzugsfähig ist, handelt es sich nicht um Anteile am Gewinn einer Genossenschaft, sodass § 8b insoweit keine Anwendung findet. Gleiches gilt für das gewstl. Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a GewStG. Etwas anderes gilt nur, soweit die Rückvergütung nicht nach § 22 begünstigt ist und daher als vGA iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren ist.

Verhältnis zu § 13: Siehe § 13 Anm. 5.

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).

2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

7

Verhältnis zu § 3 Nr. 40 EStG: Soweit eine Rückvergütung nach § 22 abzugsfähig ist, handelt es sich nicht um Anteile am Gewinn einer Genossenschaft, sodass § 3 Nr. 40 EStG insoweit keine Anwendung findet, Gleiches gilt für das gewstl. Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a GewStG. Etwas anderes gilt nur, soweit die Rückvergütung nicht nach § 22 begünstigt ist und daher als vGA iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren ist.

Verhältnis zu § 4 Abs. 4 EStG: § 22 fingiert die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung an Mitglieder als BA (vgl. Anm. 3). „Rückvergütungen“ an Nichtmitglieder sind BA, soweit es sich nicht um vGA an eine einem Mitglied nahestehende Person handelt.

Verhältnis zu §§ 13, 15, 18 EStG: Befinden sich die Anteile an der Genossenschaft im BV des Mitglieds, gehört die Rückvergütung zu den regulären BE des Betriebs und gehört insofern zu den Einkünften aus LuF (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder selbständiger Arbeit (§ 18 EStG).

Verhältnis zu § 20 EStG: Soweit Zahlungen der Genossenschaft nicht nach § 22 abzugsfähig sind, sind sie als vGA bei den Mitgliedern zu Gewinnanteilen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und damit zu Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. als BE (soweit sich der Genossenschaftsanteil im BV befindet) zu erfassen. Das gilt nur, soweit es sich nicht um eine Einlagenrückgewähr nach § 27 handelt. Zu beachten ist insofern, dass § 22 nach dem BFH voraussetzt, dass ein „unternehmerisches Leistungsverhältnis“ zwischen der Genossenschaft und dem Mitglied vorliegt (str., vgl. Anm. 15). Daraus folgt uE, dass eine Rückvergütung iSd. § 22 nicht vorliegen kann, wenn das Mitglied die Anteile an der Genossenschaft im PV hält (aA zB *Pirner in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 155).

Verhältnis zu § 36 Abs. 2, §§ 43 bis 45b EStG: Rückvergütungen, die ganz oder teilweise vGA sind, weil die Voraussetzungen des § 22 nicht erfüllt sind, unterliegen nach §§ 43–45b EStG der KapErtrSt iHv. 25 %. Diese KapErtrSt ist auf die ESt/KSt der Mitglieder anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Betriebsausgabenabzug für genossenschaftliche Rückvergütungen

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

1. Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

8 a) Genossenschaftsrechtliche Grundlage und Begriff der Rückvergütung

Genossenschaftsrechtliche Grundlage: Die Rückvergütung ist nicht im GenG geregelt. Dieses sieht als Form der Gewinnverteilung ausdrücklich lediglich die Gewinnausschüttung vor (§ 19 GenG). Die Zulässigkeit genossenschaftlicher Rückvergütungen ist gleichwohl allg. anerkannt (*Pöhlmann in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs*, 4. Aufl. 2012, § 19 GenG Rz. 14). Die genossenschaftliche Rückvergütung folgt aus der der Genossenschaft nach § 1 Abs. 1 GenG gesetzlich obliegenden Aufgabe, ihre Mitglieder zu fördern und den Geschäftsbetrieb der Genossenschaft nicht hauptsächlich auf die Erzielung von Gewinn zu richten (BGH v. 9.10.1963 – Ib ZR 50/62, NJW 1964, 352; vgl. auch *Holthaus/Lehnhoff in Lang/Weidmüller*, 39. Aufl. 2019, § 19 GenG Rz. 25).

Begriff der Rückvergütung: Mitglieder einer Genossenschaft können zu ihrer Genossenschaft in einem doppelten Verhältnis stehen, zum einen als Mitglied und zum anderen in einem Leistungsaustauschverhältnis, etwa als Kunde der Genossenschaft (zB als Käufer bzw. Verkäufer von Waren von bzw. an die Genossenschaft). Die Rückvergütung ist die Rückzahlung von Überschüssen, die die Genossenschaft aus dem Leistungsaustauschverhältnis mit ihren Mitgliedern erzielt hat, idS also die „Ersparnis“ der Mitglieder, die diesen wieder zur Verfügung gestellt wird (BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; im Einzelnen s. Anm. 3). Wegen ihres doppelten Bezugs sowohl zur Mitgliedschaftsebene als auch zur Ebene der Umsatzgeschäfte mit dem Mitglied ist die Rückvergütung nach zwei Seiten abzugrenzen: einerseits zur Gewinnausschüttung nach § 19 GenG (s. Anm. 9) und andererseits zum Preisnachlass (s. Anm. 10).

9 b) Abgrenzung zur Gewinnausschüttung

Abgrenzung zur offenen Gewinnausschüttung: Offene Gewinnausschüttungen erfolgen nur nach Maßgabe des § 19 GenG. Danach ist der bei Feststellung des Jahresabschlusses für die Mitglieder sich ergebende Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres auf die Mitglieder zu verteilen. Eine offene Gewinnausschüttung fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 22. Diese ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen keine BA (§ 8 Abs. 3 Satz 1).

Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Die Rückvergütung ist wie die Gewinnausschüttung eine Form der Überschussverteilung, die ebenso wie diese auch im Mitgliedschaftsverhältnis wurzelt. Indes ist die Rückvergütung im Gegensatz zur Gewinnausschüttung der Höhe nach idR abhängig vom Umfang der Beziehungen des Mitglieds zur Genossenschaft (vgl. BFH v. 8.11.1960 – I 152/59 U, BStBl. III 1960, 523). Gleichwohl ist die Rückvergütung wegen ihrer Veranlassung durch das Genossenschaftsverhältnis eine vGA, allerdings wird § 8 Abs. 3 Satz 2 durch § 22 verdrängt.

Keine Angemessenheitsprüfung: Rückvergütungen, die alle Voraussetzungen des § 22 erfüllen, sind abzugsfähig, ohne dass es einer Angemessenheitsprüfung be-

dürfte (glA *Krämer* in *DPM*, § 22 Rz. 67 [6/2019]; *Schlenker* in *Blümich*, § 22 Rz. 28 [8/2017]; *Rüsch* in *Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 22 [4/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 8; *Herlinghaus*, *DStZ* 2003, 865 [867]; *Herzig*, *BB* 1990, 603; aA früher *Hauswirth* in *Ernst & Young*, § 22 Rz. 8 [12/2003]). Anlass der Kontroverse ist das Urte. des BFH v. 9.3.1988 (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, *BStBl. II* 1988, 592), in dem der BFH ausgeführt hat, dass „trotz der Sonderregelung für genossenschaftliche Rückvergütungen in § 35 KStDV [Anm.: entspricht im Wesentlichen dem heutigen § 22] bei der Prüfung des Vorliegens verdeckter Gewinnausschüttungen durch Zahlungen der Genossenschaft an ihre Mitglieder im Rahmen der Mitgliedergeschäfte auf eine Angemessenheitsprüfung nicht verzichtet werden kann. § 35 KStDV berührt die grundsätzlichen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht.“

Aus diesem Urte. ergibt sich uE letztlich nicht, dass eine Angemessenheitsprüfung erforderlich ist. Der BFH hatte im Urteilsfall zu prüfen, ob Ausschüttungen an die Mitglieder BA darstellten. Dabei lagen die Voraussetzungen des § 22 nicht vor, weil die Genossenschaft im Mitgliedergeschäft einen Verlust erzielt hatte. Ausgeschüttet worden war ein aus der Verpachtung an einen Dritten – als Nebengeschäft – erzielter Gewinn, sodass folglich eindeutig kein Überschuss iSd. § 22 Abs. 1 Satz 4 vorlag. Ein BA-Abzug kam damit aber nur dann in Betracht, wenn die Aufwendungen nicht als vGA zu qualifizieren waren; nur dies hat der BFH im Urte. untersucht (so zutr. *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 8) und in diesem Zusammenhang lediglich festgestellt, dass die Existenz des § 22 es nicht ausschließt, dass bei vGA – wie auch sonst – die Angemessenheit zu prüfen ist, denn auch bei Genossenschaften können nach allgemeinen Grundsätzen vGA verwirklicht werden (s. auch BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, *BStBl. II* 1990, 88; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, *BStBl. II* 2016, 298; H 8.5 „Genossenschaften“ *KStH* 2015). Mit Bezug auf § 22 hat der BFH in den vorgenannten Entsch. klargestellt, dass die Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 22 nicht automatisch dazu führt, dass eine vGA anzunehmen wäre (so aber wohl die *FinVerw.* in R 22 Abs. 13 *KStR* 2015; wohl auch *Schlenker* in *Blümich*, § 22 Rz. 29 [8/2017]). Vielmehr ist auch in einem solchen Fall festzustellen, ob sämtliche Voraussetzungen der vGA vorliegen. Dabei ist bei der Frage, ob eine Vermögensminderung (bzw. eine verhinderte Vermögenmehrung) durch das Genossenschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, auf das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Genossenschaft abzustellen, der dem Zweck der Genossenschaft entsprechend handeln muss (vgl. *Beuthien*, *DStR* 2007, 1847 [1849]). Der Zweck einer Genossenschaft ist aber auf die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder gerichtet (§ 1 Abs. 1 GenG). Insofern reicht es grds. aus, wenn die Genossenschaft die Entgelte nach dem Kostendeckungsprinzip ermittelt (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, *BStBl. II* 1990, 88; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, *BStBl. II* 2016, 298). Nur soweit die Entgelte nicht mehr dem Kostendeckungsprinzip entsprechen, liegt eine vGA vor (*Helios* in *Helios* ua., *Beck'sches Handbuch der Genossenschaft*, 2009, § 9 Rz. 102). Ein solcher Fall, in dem die Genossenschaft im Mitgliedergeschäft einen Verlust erzielt hatte, lag dem BFH-Urte. v. 9.3.1988 zugrunde.

c) Abgrenzung zum Preisnachlass

10

Relevanz der Abgrenzung: Die Abgrenzung des Preisnachlasses zur Rückvergütung ist praktisch insbes. deshalb relevant, weil Rückvergütungen nur in den Grenzen des § 22 als BA abzugsfähig sind, Preisnachlässe dagegen ohne Einschränkung,

gleich ob sie Mitgliedern oder Dritten gewährt werden (R 22 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStR 2015).

Abgrenzung nach Veranlassungszusammenhang: Nach R 22 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015 besteht der Unterschied zwischen Preisnachlass und Rückvergütung darin, dass der Preisnachlass bereits vor oder bei Abschluss des Rechtsgeschäfts vereinbart wird, während die genossenschaftliche Rückvergütung erst nach Ablauf des Wj. beschlossen wird (vgl. auch *Krämer* in *DPM*, § 22 Rz. 15 [6/2019]). Dies ist im Grundsatz zutr., bedarf aber uE der Ergänzung, denn Preisnachlässe können zivilrechtl. zwischen Vertragspartnern zweifellos auch erst nach Ablauf des Wj. vereinbart werden, als Beispiel seien nur Rabatte aufgrund der abgenommenen Liefermenge innerhalb eines bestimmten Zeitraums genannt. Rückvergütung und Preisnachlass müssen uE daher nach ihrer jeweiligen Veranlassung abgegrenzt werden. Die Rückvergütung ist dem Grunde nach durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst (vgl. *Pirner* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 72). Der Preisnachlass wurzelt allein in dem jeweiligen Umsatzgeschäft (vgl. auch BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298, zum Bonus-Programm einer Bank). Zudem wird die Rückvergütung ohne Rücksicht darauf gewährt oder nicht gewährt, ob das einzelne Umsatzgeschäft die später festgesetzte Rückvergütung erlaubt hätte oder nicht, sondern hängt allein vom Gesamtergebnis des Geschäfts und weiter davon ab, welche Mittel die Genossenschaft aus dem erzielten Überschuss benötigt (BGH v. 9.10.1963 – Ib ZR 50/62, NJW 1964, 352).

Abgrenzungskriterien: Daher liegt uE ein Preisnachlass vor, wenn Grundlage für diesen Preisnachlass eine schuldrechtl. Vereinbarung zwischen Genossenschaft und Mitglied ist, die (ggf. unter anderem) die Höhe des geschuldeten Entgelts modifiziert. Von einer Rückvergütung ist indessen dann auszugehen, wenn nach Abschluss des Wj. den Mitgliedern eine Erstattung gewährt wird, deren Gesamtbetrag sich nach dem Gesamtergebnis der Genossenschaft richtet und bei der die Umsatzgeschäfte der einzelnen Mitglieder lediglich die Grundlage zur Berechnung des den Mitgliedern zustehenden Anteils an der Gesamtrückvergütung sind (vgl. *Krämer* in *DPM*, § 22 Rz. 14 [6/2019]). Wesentliche Indizien für die Frage, ob eine Rückvergütung oder ein Preisnachlass vorliegt, sind dabei uE, ob die Preisminde- rung bzw. Erstattung nur an Mitglieder gewährt wurde oder auch an Nichtmitglieder und ob der damit letztlich von der Genossenschaft erzielte bzw. gezahlte Preis fremdüblich oder ungewöhnlich ist (analog zu den Kriterien, die der BFH für die Frage aufstellt, ob eine Nachzahlung iSd. Abs. 2 Satz 2 vorliegt oder eine BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG; vgl. Anm. 26).

11 2. Rückvergütungen „an ihre Mitglieder“

Nichtmitglieder nicht erfasst: Nur Rückvergütungen an die Mitglieder der Genossenschaft fallen unter § 22. Bereits nach dem Genossenschaftsrecht sind Überschüsse aus dem Geschäftsbetrieb mit Nichtmitgliedern nicht rückvergütungsfähig (*Geibel* in *Henssler/Stroh*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 19 Rz. 6). Steuerlich sind diese Zahlungen damit nach allgemeinen Grundsätzen zu behandeln; in aller Regel werden diese BA darstellen (sofern es sich nicht um Leistungen an Mitgliedern nahestehende Personen handelt, bei denen eine vGA zu prüfen sein kann).

Mitglieder iSd. GenG: Der Mitgliedsbegriff ist aus dem Genossenschaftsrecht zu entnehmen (BFH v. 24.2.1959 – I 197/58 U, BStBl. III 1959, 201). Die Mitgliedschaft wird nach § 15 Abs. 1 GenG durch eine schriftliche, unbedingte Beitrittser-

klärung und die Zulassung des Beitritts durch die Genossenschaft erworben. Die Folgen des § 22 können gegenüber dem Mitglied daher grds. erst eintreten, sobald die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 GenG vorliegen, dh. insbes. die Zulassung des Beitritts erfolgt ist. Die insoweit erfolgende Eintragung in die Mitgliederliste (§ 15 Abs. 2 GenG) wirkt allerdings insofern nicht konstitutiv, sondern rein deklaratorisch. Praktisch wird die Problematik des Beitritts allerdings durch die FinVerw. entschärft, indem es zum einen für die Frage, ob ein Mitgliedergeschäft vorliegt, genügt, dass der Genossenschaft zur Zeit des Geschäftsabschlusses die Beitrittserklärung vorliegt (R 5.11 Abs. 6 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 KStR 2015). Zum anderen nimmt die FinVerw. bei einem (unterjährigen) Beitritt im Laufe eines Geschäftsjahres aus Vereinfachungsgründen im Erg. eine Mitgliedschaft seit Beginn des Geschäftsjahres an: sämtliche Umsätze mit dem (Neu-)Mitglied im Kj. des Beitritts werden (für Zwecke des § 22) als Mitgliederumsätze angesehen (R 22 Abs. 11 KStR 2015). Neben dem Beitritt kann eine Mitgliedschaft begründet werden durch Erbfall (§ 77 GenG), durch Verschmelzung (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 UmwG), durch Auf- oder Abspaltung (§ 131 Abs. 1 Nr. 3, § 135 UmwG) oder durch Formwechsel (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG); Pirner in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 85.

Mitglieder können sowohl natürliche wie auch juristische Personen werden, ebenso rechtsfähige PersGes. (oHG, KG sowie – nach der zwischenzeitlichen Anerkennung der Teil-Rechtsfähigkeit – eine Außen-GbR; die gegenteilige Entsch. des FG München v. 9.7.1958 – III 194/57, DStZ/B 1958, 445, ist uE insoweit überholt), vgl. auch *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 24.

3. Erwirtschaftung der Beträge im Mitgliedergeschäft

a) Begriff des Mitgliedergeschäfts

12

Mitgliedergeschäft: Die Rückvergütungen müssen im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sein. Überschüsse aus dem Geschäft mit Nichtmitgliedern sind bereits genossenschaftsrechtl. nicht rückvergütungsfähig (*Geibel in Henssler/Stroh*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 19 GenG Rz. 6). Der Begriff des Mitgliedergeschäfts ist weder strechtl. noch genossenschaftsrechtl. gesetzlich definiert (BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFH/NV 2007, 1599). Im StRecht hat sich generell bei Genossenschaften folgende Einteilung der Geschäfte herausgebildet (s. auch § 5 Anm. 428 ff.), die auch im Rahmen des § 22 Anwendung findet: Zu den Mitgliedergeschäften gehören nur Geschäfte, die zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks der Genossenschaft dienen (Zweckgeschäfte), die Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind (Gegengeschäfte) und die Geschäfte, die zur Abwicklung der Zweck- und Gegengeschäfte notwendig sind (Hilfsgeschäfte); BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592; H 22 iVm. R 5.11 Abs. 6 KStR 2015. Niemals zu den Mitgliedergeschäften gehören sog. Nebengeschäfte (zum Begriff s. Anm. 13 aE), auch dann nicht, wenn sie mit Mitgliedern getätigt werden.

Sämtliche der genannten Geschäftsarten sind sowohl mit Mitgliedern als auch mit Nichtmitgliedern denkbar. Die Unterscheidung nach Mitglieder- und Nichtmitgliedergeschäften ist erstens bedeutsam für die Frage der persönlichen StBefreiung der Genossenschaft (§ 5 Nr. 14, s. § 5 Anm. 428 ff.) und zweitens für die Qualifikation als genossenschaftliche Rückvergütung iSd. § 22.

Umfangreiche Geschäfte mit Nichtmitgliedern: Nicht erfasst von § 22 sind Geschäfte mit Nichtmitgliedern. Der Umfang der Geschäfte mit Nichtmitgliedern hat

nach der FinVerw. und der hM für die Frage des § 22 letztlich keine Relevanz (OFD Frankfurt am Main v. 18.7.1984 – S 2780 A - 2 - St II 12, KSt-Kartei HE § 22 KStG Karte 1; Krämer in DPM, § 22 Rz. 35 [6/2019]; Schlenker in Blümich, § 22 Rz. 7 [8/2017]; aA Lange, NWB 1989, F. 4, 3589 [3599]).

Der BFH hat allerdings in einer älteren Entsch. ausgeführt, dass der Geschäftsbetrieb einer Genossenschaft den Rahmen des § 1 GenG verlassen könne, wenn die Genossenschaft sich nicht auf nur ergänzende Nichtmitgliedergeschäfte beschränke, „wenn insbesondere die Zahl der Nichtmitglieder außer Verhältnis zur Zahl der Mitglieder steht oder der Umfang der Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern außer Verhältnis zum Umfang der Zweckgeschäfte mit Mitgliedern steht, und die Genossenschaft damit ihren Charakter als Genossenschaft selbst in Frage stellt oder negiert“ (BFH v. 15.4.1970 – I R 125/68, BStBl. II 1970, 532; konkret lag ein solcher Fall indes gar nicht vor, weil im Streitfall der Umsatz mit Nichtmitgliedern im Zweckgeschäft rund 10 % des Umsatzes mit den Mitgliedern betrug, sodass es sich letztlich um ein obiter dictum handelte).

Der hM ist im Erg. zuzustimmen, denn eine Genossenschaft entsteht mit ihrer Eintragung in das Genossenschaftsregister und ist so lange als juristische Person existent, bis sie gelöscht wird. Eine Genossenschaft kann daher durch ihr (ggf. satzungswidriges) Verhalten nicht „ihren Charakter als Genossenschaft selbst in Frage stellen oder negieren“. Ist der Zweck der Genossenschaft entgegen § 1 GenG nicht auf die Förderung der Mitglieder gerichtet, sieht § 81 GenG vor, dass die Genossenschaft auf Antrag der zuständigen obersten Landesbehörde, in deren Bezirk die Genossenschaft ihren Sitz hat, durch Ur. aufgelöst werden kann. Solange dies nicht erfolgt, ist die Genossenschaft auch stl. als solche zu behandeln.

13 b) Inhalt und Abgrenzung der einzelnen Mitgliedergeschäfte (Zweckgeschäfte, Gegengeschäfte, Hilfgeschäfte und Nebengeschäfte)

Zweckgeschäfte sind Geschäfte, die zur Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstands des Unternehmens der Genossenschaft dienen und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken (R 20 Abs. 6 Nr. 1 KStR 2015). Zweckgeschäfte können sowohl mit Mitgliedern als auch mit Nichtmitgliedern geschlossen werden. Zur der insbes. insoweit relevanten Frage, zu welchem Zeitpunkt eine Mitgliedschaft begründet wird, s. Anm. 11.

Beispielsweise ist bei einer Einkaufsgenossenschaft Zweckgeschäft die Veräußerung der Waren an die Mitglieder; bei einer Absatzgenossenschaft ist Zweckgeschäft der Erwerb der Waren von den Mitgliedern. Bei Produktions- und Dienstleistungsgenossenschaften ist die Herstellung und der Vertrieb von Gegenständen (zB bei Agrargenossenschaften die Herstellung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse) bzw. das Erbringen gemeinschaftlicher Dienstleistungen (zB bei Handwerker-genossenschaften) im genossenschaftlichen Unternehmen Zweckgeschäft.

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

Gegengeschäfte sind Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind (R 5.11 Abs. 6 Nr. 2 KStR 2015). So ist zB bei einer Einkaufsgenossenschaft der Erwerb der Waren das Gegengeschäft, das erforderlich ist zur Durchführung des Zweckgeschäfts, nämlich der Veräußerung der Waren an die Mitglieder.

Hilfsgeschäfte sind Geschäfte, die zur Abwicklung von Zweck- und Gegengeschäften notwendig sind und die der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft mit sich bringt (R 5.11 Abs. 6 Nr. 3 KStR 2015). Als Beispiele nennt die Richtlinie den Einkauf von Büromaterial, Verkauf von überflüssig gewordenem Inventar etc. (zu Einzelfällen s. Anm. 14).

Gewinne aus Hilfsgeschäften sind (im Gegensatz zu Gewinnen aus Nebengeschäften) mit der hM begünstigte MitgliederGeschäfte (BFH v. 10.12.1975 – I R 192/73, BStBl. II 1976, 351; BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592; *Krämer* in *DPM*, § 22 Rz. 32 [6/2019]; *Rüsch* in *Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 33 [4/2019]; aA *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 41 f.). Das folgt uE bereits aus Abs. 1 Satz 4, wonach für die Ermittlung des maßgebenden Überschusses (nur) der Gewinn aus Nebengeschäften vom Einkommen abzuziehen ist; daraus ergibt sich uE im Umkehrschluss, dass die nicht genannten Gewinne aus Hilfsgeschäften nicht abzuziehen sind (diesen Umkehrschluss abl. *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 41 f.). Nur im Zusammenhang mit der Ermittlung des Überschusses iSd. Satzes 4 wird die Frage aber relevant, denn bei der Verhältnisrechnung nach Abs. 1 Sätze 2 ff. werden Hilfsgeschäfte unstreitig nicht berücksichtigt, sondern nur der explizit genannte „Wareneinkauf bei Mitgliedern“ (Nr. 1) bzw. der „Mitgliederumsatz“ (Nr. 2) (s. Anm. 19 und 20). Allerdings hat sich der BFH (BFH v. 10.7.1996 – I R 84/95, BStBl. II 1997, 38) – ohne sich mit den vorgenannten Urten auseinanderzusetzen – dahingehend geäußert, dass Umsätze aus Hilfsgeschäften „bei der Ermittlung und Bemessung der rückvergütungsfähigen Beträge regelmäßig nicht einbezogen werden dürfen“. Diese Begründung ist aber nicht ganz eindeutig, weil der BFH auf „die Ermittlung und Bemessung“ abstellt; bei der Verhältnisrechnung nach Abs. 1 Sätze 2 ff. werden jedoch in der Tat Hilfsgeschäfte nicht berücksichtigt (s. Anm. 20), sodass sich die BFH-Entsch. auch ggf. durchaus nur auf diese Frage bezogen hat (so zutr. *Krämer* in *DPM*, § 22 Rz. 32 [6/2019]).

NichtmitgliederGeschäfte: Aus wirtschaftlichen Gründen umfasst der Unternehmensgegenstand der Genossenschaften idR auch ein Nichtmitliedergeschäft, das im Sinne des Förderungsauftrags betrieben wird, also regelmäßig zur besseren Auslastung vorhandener Kapazitäten, zur Verbesserung der wirtschaftlichen Daten der Genossenschaft (ua. Kostensenkung) und zur Gewinnung neuer Mitglieder. Grundsätzlich resultiert allerdings aus den Geschäftsbeziehungen der Nichtmitglieder zur Genossenschaft kein Anspruch auf Förderungsleistungen (*Lohmar*, Körperschaftsteuer unter besonderer Beachtung der Gegebenheiten bei Erwerbs-, und Wirtschaftsgenossenschaften, 2001, 321 ff.). Nichtmitliedergeschäfte liegen zB vor, wenn Bezugs- und Absatzgenossenschaften landwirtschaftliche Erzeugnisse (zB Feldfrüchte) von Landwirten einkaufen oder Dünger verkaufen.

Von den Nichtmitliedergeschäften sind die Nebengeschäfte abzugrenzen. Während der Umsatz aus Nichtmitliedergeschäften zur Feststellung des Überschusses iSd. Abs. 1 Satz 4 zu berücksichtigen ist, bleibt der Umsatz aus Nebengeschäften unberücksichtigt. Der Überschuss aus Nebengeschäften mindert idR unmittelbar den verteilungsfähigen Überschuss (Abs. 1 Satz 1). Nur im Fall der Bagatellregelung der R 22 Abs. 12 KStR 2015 sind die Nebengeschäftsumsätze (s. sogleich) einzubeziehen.

Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte (R 5.11 Abs. 6 Nr. 4 KStR 2015). Diese dienen also nicht der Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstands der Genossenschaft, sondern sind ausschließlich auf Gewinnerzielung ausgerichtet. Umsätze aus Nebengeschäften der Genossenschaft werden (auch wenn sie im Geschäft mit Mitgliedern erzielt werden) bei der Ermittlung und Aufteilung des Überschusses

ses iSv. Abs. 1 Sätze 2 ff. eliminiert. Nebengeschäftsgewinne sind daher auch nicht etwa quotal in Höhe des Mitgliederanteils in die Bemessungsgrundlage für die genossenschaftliche Rückvergütung einzubeziehen.

Nachweis: Ermittelt die Genossenschaft in ihrer Buchführung den Gewinn aus Nebengeschäften gesondert, ist auf diese Aufzeichnungen zurückzugreifen (Buchnachweis). Kann ein solcher Buchnachweis nicht erbracht werden, kann der Gewinn aus den Nebengeschäften nach der Vereinfachungsregelung in R 22 Abs. 7 KStR 2015 ermittelt werden. Danach ist der Rohgewinn aus Nebengeschäften um die anteiligen Gemeinkosten verursachungsgerecht zu reduzieren.

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

Bagatellgrenze: Die FinVerw. hat in R 22 Abs. 12 KStR 2015 eine Bagatellgrenze geregelt, nach der Gewinne aus Nebengeschäften nicht nach Abs. 1 Satz 4 abgezogen werden, wenn der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 % des Gesamtumsatzes der Genossenschaft noch 5200 € im Jahr übersteigt (sowohl die Umsatz- als auch die Betragsgrenze dürfen nicht überschritten sein, damit die Nebengeschäftsgewinne abgezogen werden können).

14 c) Einzelfälle

Beteiligungserträge sind den Nebengeschäften zuzuordnen (vgl. BFH v. 25.9.1956 – I 226/55 U, BStBl. III 1956, 367). Das ist uE jedenfalls dann zweifelhaft, wenn die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, der Genossenschaft dazu dient, die Zweck- oder die Gegengeschäfte der Genossenschaft letztlich wirtschaftlich(er) auszuüben (zB Sicherung von Lieferbeziehungen).

Finanzierungsbeihilfen, die nicht zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendet werden, sind Nebengeschäfte (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592).

Miet- und Pachteinnahmen sind (begünstigte) Hilfsgeschäfte bei der Vermietung von Wohnräumen an Betriebsangehörige aus eigenbetrieblichen Gründen (R 22 Abs. 6 Nr. 3 KStR 2015); eine Vermietung oder Verpachtung an Dritte ist indes (nicht begünstigtes) Nebengeschäft. Ein Nebengeschäft ist selbst dann anzunehmen, wenn der Pächter die Miet-/Pachtsache letztlich für Zwecke nutzt, die die betrieblichen Zwecke der Genossenschaft fördern (so im Erg. BFH v. 25.9.1956 – I 226/55 U, BStBl. III 1956, 367). Werden aber zB nicht mehr benötigte Teile eines Betriebsgebäudes aus Gründen einer ordnungsmäßigen Vermögensverwaltung im Rahmen der Zweckgeschäfte der Genossenschaft vermietet, so sind solche Mieterträge uE als im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet anzusehen.

Veräußerung von Anlagevermögen kann ein Hilfsgeschäft sein (R 5.11 Abs. 6 Nr. 3 Satz 3 KStR 2015 für Betriebsgrundstücke), erfolgt diese Veräußerung jedoch im Zuge der Betriebseinstellung, gehört es der FinVerw. zufolge zu den Nebengeschäften (R 5.11 Abs. 6 Nr. 3 Satz 4 KStR 2015). Dem BFH zufolge ist eine Veräußerung eines nicht mehr genutzten Betriebsgrundstücks nur dann als Hilfsgeschäft zu qualifizieren, wenn diese Maßnahme darauf gerichtet ist, die Zwecke der künftigen größeren Genossenschaft zu fördern (BFH v. 10.12.1975 – I R 192/73, BStBl. II 1976, 351). Ein Hilfsgeschäft entfällt dagegen, wenn die Veräußerung dazu dient, eine Ausschüttung an die Mitglieder der Genossenschaft zu finanzieren. Die Annahme eines Hilfsgeschäfts ist danach nur dann unstreitig, wenn der Veräuße-

rungsgewinn im Betrieb der Genossenschaft weiterhin für Zweckgeschäfte 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 AV realisiert werden, die der Durchführung des Mitgliedergeschäfts gedient haben. Veräußert die Genossenschaft somit nicht mehr benötigte WG des AV, so kann ein daraus erwirtschafteter Überschuss nur als im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet angesehen werden, da er im ursächlichen Zusammenhang mit den Zweckgeschäften der Genossenschaft steht. Entscheidend ist uE allein der ursächliche Zusammenhang mit den Zweckgeschäften (die durch diese Anlagegüter erst ermöglicht werden konnten), nicht jedoch der Verwendungszweck des realisierten Veräußerungsgewinns. So kann es der Annahme eines Hilfsgeschäfts nicht entgegenstehen, dass der Erlös aus dem Verkauf eines Anlageguts an die Mitglieder ausgeschüttet wird (so bereits *Lohmar*, DB 1975, 2149).

Zinserträge: Handelt es sich um Zinsen für Forderungen aus Lieferungen der Genossenschaft oder um Zinsen aus Bankguthaben, so sind diese Erträge (ebenso wie die Forderungen selbst) aus der zweckgeschäftlichen Betätigung der Genossenschaft entstanden und damit Hilfsgeschäftsgewinne.

Zuschüsse: 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 und keine Nebengeschäftsgewinne.

d) Unternehmerisches Leistungsverhältnis

15

Dem BFH zufolge sind nach § 22 nur Zahlungen begünstigt, die auf einem „unternehmerischen Leistungsverhältnis“ zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern beruhen, weil die Vorschrift im Hinblick auf die Ermittlung der begünstigten Rückvergütungsbeträge auf Bezugsgrößen abstellt, die für eine betriebliche Tätigkeit der Genossenschaftsmitglieder kennzeichnend sind (BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BStBl. II 2015, 1056 = BFH/NV 2007, 1599). Rückvergütungen, die Agrar-Produktivgenossenschaften (regelmäßig als Nachfolgeunternehmen einer LPG, §§ 23 ff. LwAnpG) an ihre Mitglieder, die gleichzeitig ArbN der Genossenschaft sind, leisten, sind nicht nach § 22 begünstigt.

Die Finanzgerichte waren bis zu dieser Entsch. noch davon ausgegangen, dass § 22 auch in diesen Fällen Anwendung findet (so auch das FG Thür. v. 16.2.2006 – II 845/04, EFG 2006, 1099, als Vorinstanz zu BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFH/NV 2007, 1599; FG Brandenburg v. 18.7.2001 – 2 K 1112/98/K, 2001, EFG 2001, 1395, der BFH hatte auf die Revision gegen dieses Urt. des FG Brandenburg hin einen Gerichtsbescheid erlassen, in dem die Anwendbarkeit des § 22 abgelehnt worden war, die Klägerin hatte daraufhin aber wohl mündliche Verhandlung beantragt und die Klage zurückgenommen, vgl. den Tatbestand des o.g. FG Thüringen v. 16.2.2006 – II 845/04, EFG 2006, 1099); auch eine starke Literaturauffassung geht von einer Anwendbarkeit des § 22 auch auf ArbN-Genossenschaften aus (*Roser in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 22 Rz. 19; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 26; *Olbing in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 22 Rz. 6; *Pirner in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 66).

Vermietungs- und Kreditgenossenschaften: Zunächst ist *Rüsch* (in *Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 32 [4/2019]) zuzustimmen, dass das o.g. BFH-Urt. nicht so zu verstehen ist, dass Genossenschaft und Mitglied jeweils unternehmerisch tätig sein müssen. Nach § 22 begünstigte Rückvergütungen sind daher auch bei Vermietungs- und Kreditgenossenschaften möglich, bei denen das Mitglied als Mieter oder Bankkunde nicht unternehmerisch tätig ist. Kernpunkt des BFH-Urt. war, dass Entgelte einer Genossenschaft für eine nichtselbständige Tätigkeit ihrer Mitglieder von § 22 nicht erfasst werden. Etwaige weitergehende Ausführungen des BFH waren jedenfalls nicht tragend für die Entsch.

Arbeitnehmer-Mitglieder: Entgegen dem BFH sind uE aber auch Rückvergütungen der Genossenschaft an ihre ArbN-Mitglieder dem Grunde nach gem. § 22 begünstigt. Der BFH stützt seine Entsch. im Wesentlichen auf den Wortlaut des § 22. Die in § 22 verwendeten Begriffe „Wareneinkauf“ (Nr. 1) und „Mitgliederumsatz“ (Nr. 2) sollen auf eine betriebliche Tätigkeit hinweisen. Zudem soll sich letztlich aus der Gesetzeshistorie ergeben, dass nur selbständige Unternehmer, die einen Teil ihrer betrieblichen Tätigkeit auf eine Genossenschaft auslagern, begünstigt sein sollen. Auch verfassungsrechtl. soll keine Gleichbehandlung geboten sein. In der Tat dürfte das gesetzliche Leitbild, das § 22 ursprünglich zugrunde lag, uE die Genossenschaft als Hilfsbetrieb ihrer selbständig tätigen Mitglieder gewesen sein. Diese Vorstellung bildet auch nach wie vor den Kern der Rechtfertigung der Norm (s. Anm. 3). Insofern ist dem BFH zuzustimmen, dass der Wortlaut mit den Begriffen „Wareneinkauf“ und „Mitgliederumsatz“ eher in diese Richtung weist. Eine andere Auslegung ist aber keineswegs ausgeschlossen. Entscheidend ist letztlich, dass § 22 uE maßgeblich an vom Genossenschaftsrecht vorgegebene Wertungen anknüpft und diese für das StRecht in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form nachvollzieht. Insofern ist aber zu konstatieren, dass auch eine ArbN-Genossenschaft, insbes. in der Form der Agrar-Produktivgenossenschaft, genossenschaftsrechtl. wirksam und anerkannt ist. Entfalten die genossenschaftsrechtl. Besonderheiten aber auch bei solchen Wirkung, besteht uE kein Grund, dies nicht auch strechtl. Anzuerkennen, denn eine ArbN-Genossenschaft betätigt sich zweckgeschäftlich in der Verwertung der Arbeitskraft der Mitglieder. Die Arbeitsverträge mit den einzelnen Mitgliedern entsprechen dem satzungsmäßigen Zweck der Produktivgenossenschaft. Die Betätigung, zB 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 an diese weitergeleitet. Im Erg. kann § 22 daher uE auch in solchen Fällen Anwendung finden.

4. Rechtsfolge: Betriebsausgabenabzug

16 a) Vorrang des § 22 vor den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung

Soweit die Voraussetzungen des § 22 erfüllt sind, sind die Zahlungen bei der Genossenschaft als BA abziehbar. Die Norm ist insofern *lex specialis* zu § 8 Abs. 3 Satz 3, die Annahme einer vGA ist nicht möglich. Auch eine Angemessenheitskontrolle ist nicht zusätzlich durchzuführen (s. Anm. 9).

Soweit die Voraussetzungen des § 22 nicht erfüllt sind, ist die Rückvergütung grds. als vGA zu qualifizieren. Einen Automatismus gibt es indessen nicht, sodass die

allgemeinen Voraussetzungen der vGA in jedem Fall zu prüfen sind (vgl. BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592; *Herlinghaus*, DStZ 2003, 865 [867]; s. auch Anm. 9).

b) Abbildung im Jahresabschluss und in der steuerlichen Gewinnermittlung 17

Passivierung als Rückstellung: Die als BA anzuerkennende Rückvergütung ist bei der Genossenschaft bereits in dem Jahresabschluss als Rückstellung zu passivieren, für das die Rückvergütung erfolgt, auch wenn der entsprechende Beschluss erst nach Ablauf des Geschäftsjahres erfolgt (BFH v. 8.11.1960 – I 152/59 U, BStBl. III 1960, 523). Der Beschluss über die Rückvergütung muss aber spätestens bei Feststellung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung dem Grunde nach beschlossen werden (R 22 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015).

Nachträgliche Gewinnerhöhungen aufgrund einer Betriebsprüfung können als genossenschaftliche Rückvergütungen (in den Grenzen des § 22) als BA berücksichtigt werden, wenn der Mehrgewinn in einer nach den Vorschriften des GenG geänderten Handelsbilanz ausgewiesen wird und ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss der Generalversammlung erfolgt und die nachträglich gewährten Rückvergütungen innerhalb von drei Monaten nach dem Ausschüttungsbeschluss bezahlt werden (R 22 Abs. 6 Satz 5 KStR 2015). Bei der Neuberechnung der Rückvergütung auf Grundlage des erhöhten Gewinns kommt es darauf an, dass der Gesamtbetrag der Rückvergütung (einschließlich der nachträglich vorgenommenen) das maximal zulässige Volumen der Rückvergütung nach § 22 Abs. 1 nicht überschreitet (BFH v. 28.2.1968 – I 260/64, BStBl. II 1968, 458).

Der Überschuss, der schon bisher als Gewinn in der HBil. ausgewiesen, aber als Rücklage passiviert worden war, darf mit strechtl. Wirkung nicht mehr nachträglich 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 1957, 219).

Aktivierung des Rückvergütungsanspruchs beim Mitglied: Sieht die Satzung der Genossenschaft vor, dass der Überschuss aus dem Mitgliedergeschäft oder ein bestimmter bzw. bestimmbarer Teil dieses Überschusses als Rückvergütung an die Mitglieder auszuschütten ist, ist der Anspruch bereits in dem Wj. zu aktivieren, für das die Rückvergütung gezahlt wird, und zwar mit dem Betrag, mit dessen Ausschüttung das Mitglied nach den bis zur Aufstellung seiner Bilanz erlangten Kenntnissen fest rechnen konnte (BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554). Existiert eine solche Satzungsbestimmung nicht, ist der Anspruch erst mit dem entsprechenden Beschluss zu aktivieren.

II. Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Rückvergütung (Abs. 1 Satz 2)

1. Übersicht zur Berechnung des Höchstbetrags

18

Grundgedanke des § 22 ist, dass Gewinne aus dem Mitgliedergeschäft nicht der KSt auf Ebene der Genossenschaft unterliegen, sofern sie (unter den Voraussetzungen des § 22) als Rückvergütung an die Mitglieder gezahlt werden. Die Ge-

winne aus dem Mitgliedergeschäft werden indes nicht selbständig konkret ermittelt, stattdessen beinhalten Abs. 1 Sätze 2 bis 4 aus Vereinfachungsgründen folgende Regelungen zur Ermittlung der Beträge, die als Rückvergütung stl. abzugsfähig sind:

1. Zunächst ist der relevante „Überschuss“ zu ermitteln, der in Abs. 1 Satz 4 als Einkommen minus Nebengeschäftsgewinne definiert ist.
2. Sodann ist nach Abs. 1 Satz 2 der maßgebliche Aufteilungsschlüssel zu ermitteln, dh. inwieweit der Überschuss durch das Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurde. Dazu werden die relevanten Kennziffern des Mitgliedergeschäfts (Wareneinkauf bzw. Mitgliederumsatz) in Relation zum gesamten Wareneinkauf bzw. Umsatz gesetzt.
3. Der sich aus der Anwendung des Aufteilungsschlüssels auf den Überschuss ergebende Betrag ergibt das maximale Volumen der als BA abzugsfähigen Rückvergütung (Abs. 1 Satz 3).

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

Anwendungsbereich: Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 betrifft Genossenschaften, deren Zweckgeschäft (ggf. unter anderem) der Erwerb von Waren von ihren Mitgliedern ist. Absatzgenossenschaften erwerben von ihren Mitgliedern Waren, um sie weiterzuveräußern. Produktionsgenossenschaften (zB Molkerei- und Winzergenossenschaften) verarbeiten die von den Mitgliedern erworbenen Waren bzw. Rohstoffe, um sie ebenfalls weiterzuveräußern. Bei beiden Arten von Genossenschaften knüpft Abs. 1 Nr. 2 deshalb an die Wareneinkäufe bei den Mitgliedern als maßgebliches Kriterium an. Die Wareneinkäufe sind Zweckgeschäfte der Genossenschaft, die Verkäufe der Genossenschaft sind Gegengeschäfte und der sich daraus ergebende 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 hierbei außer Ansatz (R 22 Abs. 8 Satz 3 KStR 2015), weil die Norm ausdrücklich nur auf den Wareneinkauf abstellt. Gewinne aus Nebengeschäften sind bei der Ermittlung des Überschusses abzuziehen (Abs. 1 Satz 4), dies unterbleibt (nur), wenn die Bagatellgrenze nicht überschritten wird (R 22 Abs. 12 KStR 2015).

Durchführung der Verhältnisrechnung:

Beispiel 1:

	€	€
Einkommen der Genossenschaft vor Abzug der Rückvergütungen	200.000	
abzgl. Gewinn aus Nebengeschäften	./.	<u>30.000</u>
Überschuss iSd. Abs. 1 Satz 4		170.000
Einkäufe bei Mitgliedern aus Zweckgeschäften	800.000	
Einkäufe bei Nichtmitgliedern	<u>200.000</u>	
Gesamter Wareneinkauf (Hilfs- und Nebengeschäfte bleiben außer Ansatz)		1.000.000

Verhältnisrechnung:

Wareneinkauf bei Mitgliedern 800.000 € zu gesamter Wareneinkauf 1 Mio. € = 80 %. Die als BA maximal abziehbare Rückvergütung (obere Grenze) beträgt damit 80 % von 170.000 € = 136.000 €.

Bezugs- und Absatzgenossenschaft: Eine Bezugs- und Absatzgenossenschaft ist eine Kombination aus einer Einkaufs- und einer Verkaufsgenossenschaft (ua. im Agrarsektor anzutreffen). Diese bezieht (zB landwirtschaftliche) Erzeugnisse von ihren Mitgliedern und Nichtmitgliedern und verkauft Waren an Mitglieder und Nichtmitglieder. Sowohl Einkauf als auch Verkauf sind Zweckgeschäfte. Bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels sind schlicht die jeweiligen Komponenten aus Nr. 1 und Nr. 2 zu addieren (R 22 Abs. 10 KStR 2015). Das bedeutet, dass im ersten Schritt die Summe aus dem Umsatz mit Mitgliedern im Bezugsgeschäft und dem Wareneinkauf bei Mitgliedern im Absatzgeschäft zu bilden ist (dies bildet den Zähler). Im zweiten Schritt sind der Gesamtumsatz im Bezugsgeschäft und der gesamte Wareneinkauf im Absatzgeschäft aufzuaddieren (dies bildet den Nenner). Der Überschuss der Bezugs- und Absatzgenossenschaft ist im Verhältnis aus Zähler zu Nenner aufzuteilen.

Beispiel 2:

	€	€
Überschuss iSd. Abs. 1 Satz 4		200.000
Einkäufe bei Mitgliedern aus Zweckgeschäften	500.000	
Einkäufe bei Nichtmitgliedern	<u>100.000</u>	
Gesamter Wareneinkauf		600.000
Verkaufsumsätze		
– Zweckgeschäfte mit Mitgliedern	700.000	
– Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern	<u>100.000</u>	
Gesamter Umsatz (Zweckgeschäfte) (Hilfs- und Nebengeschäfte bleiben außer Ansatz)		800.000

Verhältnisrechnung:

Wareneinkauf bei Mitgliedern plus Umsatz mit Mitgliedern (jeweils aus Zweckgeschäften) = 1,2 Mio. €.

Gesamter Wareneinkauf plus gesamter Umsatz = 1,4 Mio. €.

1,2 Mio. zu 1,4 Mio. = 85,71 %.

Die als BA maximal abziehbare Rückvergütung (obere Grenze) beträgt damit 85,71 % von 200 000 = 171 420 €.

3. Ermittlung und Aufteilung des Überschusses bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) 20

Bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (dh. solchen, die nicht Absatz- bzw. Produktionsgenossenschaften sind, zB Taxigenossenschaften und andere Nutzungsgenossenschaften) ist der Überschuss im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz aufzuteilen. Gesamtumsatz idS ist die Summe der Umsätze aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern (R 22 Abs. 9 Satz 1 KStR 2015). Umsätze aus Nebengeschäften und aus Hilfsgeschäften bleiben bei der Verhältnisrechnung außer Ansatz (R 22 Abs. 9 Satz 2 KStR 2015; s. auch *Schlenker in Blümich*, § 22 Rz. 22 [7/2017]), weil die Norm ausdrücklich nur auf den Mitgliederumsatz abstellt, der – nicht anders als bei Nr. 1 – nach Sinn und Zweck nur die Zweckgeschäfte erfasst.

Beispiel:

	€
Überschuss iSd. Abs. 1 Satz 4	200.000
Umsätze aus	
– Zweckgeschäften mit Mitgliedern	700.000
– Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern	300.000
– Nebengeschäften und aus Hilfsgeschäften	<u>100.000</u>
Summe der Umsätze	1.100.000

Verhältnisrechnung:

Mitgliederumsatz 700.000 € (Zweckgeschäfte) zu Gesamtumsatz (Zweckgeschäfte) 1 Mio. € = 70 %. Die als BA maximal abziehbare Rückvergütung (obere Grenze) beträgt damit 70 % von 200.000 € = 140.000 €.

Zur Ermittlung des Höchstbetrags bei einer Bezugs- und Absatzgenossenschaft s. Anm. 19 aE.

21 **III. Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft als Obergrenze (Abs. 1 Satz 3)**

Höchstgrenze: Nur der nach Abs. 1 Satz 2 ermittelte im Mitgliedergeschäft erwirtschaftete Überschuss kann gem. Abs. 1 Satz 3 als Rückvergütung abgezogen werden. Es handelt sich hierbei um eine Höchstgrenze, niedrigere Beträge sind stets abziehbar (soweit sie die weiteren Voraussetzungen des § 22 erfüllen).

Diese Höchstgrenze 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 kann es sich ggf. anbieten, das stl. mögliche Volumen der Rückvergütungen nicht auszuschöpfen, um eine Auflösung von anderen Ergebnisrücklagen iSv. § 337 Abs. 2 Nr. 2 HGB und damit eine Schwächung des bilanziellen Eigenkapitals zu vermeiden.

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

Der Überschuss iSd. Abs. 1 Satz 2 ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen und des Verlustabzugs (Abs. 1 Satz 4).

Einkommen: Grundlage der Ermittlung des Überschusses ist das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1. Das bedeutet, dass zB stfreie Einnahmen den Überschuss nicht erhöhen, nicht abzugsfähige BA mindern den Überschuss nicht (*Schlenker in Blümich*, § 22 Rz. 18 [7/2019]; *Dremel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 22 Rz. 28). Das Einkommen ist mit dem Betrag anzusetzen, der sich vor Berücksichtigung des zuzurechnenden Einkommens einer OG iSd. §§ 14 bis 17 ergibt (H 22 „Beispiel zu Absatz- und Produktionsgenossenschaften“ KStH 2015).

Abzug von Gewinnen aus Nebengeschäften: Vom Einkommen sind sodann Gewinne aus Nebengeschäften abzuziehen, es sei denn, die Bagatellgrenze in R 22 Abs. 12 KStR 2015 ist nicht überschritten. Zur Ermittlung dieser Nebengeschäftsgewinne s. Anm. 13 aE.

Sonstige Abzüge vom Einkommen außer den von Abs. 1 Satz 4 genannten sind mangels entsprechender gesetzlicher Anordnung uE nicht vorzunehmen, insbes. sind Gewinne aus Hilfsgeschäften mit in den Überschuss einzubeziehen (str., s. dazu im Einzelnen Anm. 13).

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

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

1. Bemessung der Rückvergütung nach der Höhe des Umsatzes zwischen Mitgliedern und Genossenschaft

23

Gleichbehandlungsgebot: Abs. 2 normiert weitere, im Wesentlichen formale Voraussetzungen für den BA-Abzug. Nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 muss die Rückvergütung nach der Höhe des Umsatzes zwischen den Mitgliedern und der Genossenschaft bemessen werden. Die Rückvergütung muss also nach einem für die gesamte Genossenschaft einheitlich ermittelten Prozentsatz vom Jahresumsatz mit dem jeweiligen Mitglied berechnet (und bezahlt) werden (R 22 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015). Es gilt das Gebot der Gleichbehandlung der Mitglieder (nur) nach dem Umsatz (BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298); eine Abstufung der Mitglieder nach anderen Kriterien, zB nach Waren- oder Umsatzgruppen oder nach der Dauer der Mitgliedschaft, ist nicht zulässig (FG Nürnberg. v. 6.11.2012 – 1 K 287/11, EFG 2013, 885, bestätigt durch BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; Krämer in *DPM*, § 22 Rz. 51 [6/2019]; Rüscher in *Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 57 [4/2019]; Schulte in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 54).

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgebot: Die FinVerw. lässt lediglich zwei Ausnahmen von diesem ansonsten strikten Gleichbehandlungsgebot zu: (i) für Tabakwaren (weil nach dem Tabaksteuergesetz auf Tabakwaren weder Rabatte noch genossenschaftliche Rückvergütungen gewährt werden dürfen, R 22 Abs. 5 Satz 3 KStR 2015) und (ii) für Geschäftssparten, die als Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebs der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben, zB Bezugs-geschäft, Absatzgeschäft, Kreditgeschäft, Produktion, Leistungsgeschäft (R 22 Abs. 5 Satz 6 KStR 2015). Bei Kreditgenossenschaften hat die FinVerw. Kredit-geschäft (Aktivgeschäft), Einlagengeschäft (Passivgeschäft) und Dienstleistungsgeschäft als Geschäftssparten anerkannt (BMF v. 24.2.1961, BStBl. I 1961, 167; zu weiteren Einzelheiten s. *Philipowski*, Bankinformation Heft 12/1981, 7 ff.).

- ▶ **Abgrenzungskriterien:** In der Praxis können sich vielfältige Abgrenzungsfragen ergeben, ob solche Geschäftssparten vorliegen. Entscheidend sind dabei die tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall, die der genauen Untersuchung – und Darlegung gegenüber den Finanzbehörden – bedürfen. Nicht erforderlich ist uE jedenfalls eine organisatorische Verselbständigung der Sparten im Sinne eines ertragstl. Teilbetriebs. Das wird auch an den von der FinVerw. beispielhaft aufgezählten Anwendungsfällen deutlich; ausreichend ist insofern lediglich eine gewisse selbständige Bedeutung der Abteilung im Gesamtbetrieb.
- ▶ **Rechtsfolgen bei verschiedenen Geschäftssparten:** Liegen Geschäftssparten idS vor, wird zunächst für den Gesamtbetrieb der Genossenschaft der Höchstbetrag der abziehbaren Rückvergütung nach Abs. 1 für den Gesamtbetrieb errechnet. Sodann wird der so errechnete Höchstbetrag nach einem „angemessenen“ Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten verteilt, sodass für diese Geschäftssparten dann jeweils verschieden hohe Rückvergütungssätze gewährt werden (s. dazu im Einzelnen R 22 Abs. 5 Sätze 9 ff. KStR 2015). Eine „angemessene“ Verteilung bedeutet, dass nicht willkürlich und ohne Rücksicht auf das jeweilige Verhältnis von Umsatz zu Überschuss in der Sparte verfahren werden darf.

- **Stellungnahme:** Der äußerst strenge Maßstab des Gleichbehandlungsgebots durch die FinVerw. ist uE zumindest fragwürdig. Der Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 fordert nur eine Bemessung nach der Höhe des Umsatzes. Das erlaubt uE aber auch (zB progressiv oder degressiv) gestaffelte Rückvergütungssätze, solange allein der Umsatz maßgebliches Kriterium der Bemessung bleibt (glA *Olbing* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 22 Rz. 10; *Pirner* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 22 Rz. 130: „kein Verbot sachlich begründeter Differenzierungen“).

Verstoß gegen Gleichbehandlungsgebot: Wird auch nur in einem Einzelfall gegen das Gleichbehandlungsgebot verstoßen, soll die gesamte Rückvergütung auch nach Auffassung der FinVerw. nicht abzugsfähig sein, sodass in voller Höhe eine vGA vorläge (*Rüsch* in *Frotscher/Drüen*, § 22 Rz. 15 [4/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 22 Rz. 51 [6/2019]; obiter dictum in FG Nürnberg. v. 6.11.2012 – 1 K 287/11, EFG 2013, 885, Rz. 25). Das betrifft indes uE nur den Fall der nach den o.g. Kriterien rechtl. unzulässigen Ungleichbehandlung. Ist die Ungleichbehandlung nur in Einzelfällen lediglich tatsächlich zu Unrecht erfolgt, bspw. aufgrund eines Versehens, ist die gesamte Rückvergütung jedenfalls dann nicht vGA, wenn dies (im Rahmen des zivilrechtl. Möglichen) korrigiert wird. Nach *Roser* (in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 22 Rz. 25) soll die Ungleichbehandlung einer Prüfung der sachlichen Begründetheit der Differenzierung zugänglich sein; das ist uE indes keine Frage der Rechtsfolge, sondern der für eine Ungleichbehandlung zulässigen Kriterien (dazu s. vorheriger Absatz).

24 2. Bezahlung der Rückvergütung

Abfluss und Zufluss: Die Rückvergütung muss nach dem ausdrücklichen Wortlaut „bezahlt“ werden. Wesentliche Voraussetzung für den BA-Abzug bei der Genossenschaft nach § 22 ist daher, dass der Betrag bei der Genossenschaft abfließt und in den Herrschaftsbereich des Mitglieds gelangt (BFH v. 1.2.1966 – I 275/62, BStBl. III 1966, 321). Dabei muss die Rückvergütung grds. spätestens bis zum Ablauf von zwölf Monaten nach dem Ende des Wj. gezahlt oder gutgeschrieben worden sein (R 22 Abs. 4 Sätze 2ff. KStR 2015; krit. hierzu *Roser* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 22 Rz. 31b). Diese Frist kann vom FA in besonders begründeten Einzelfällen nach Anhörung des Prüfungsverbandes verlängert werden (R 22 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015).

Diese Voraussetzung hat ihre Grundlage im Wesen der genossenschaftlichen Rückvergütung als Rückerstattung eines überzahlten Kaufpreises, die gewissermaßen eine Ersparnis des Mitglieds ist (vgl. Anm. 3). Diese Ersparnis ist aber nur dann bei der Genossenschaft als BA abzugsfähig, wenn sie dem Mitglied wiederum zugeflossen ist. Für die Frage, wann ein Abfluss bei der Genossenschaft und ein Zufluss beim Mitglied anzunehmen ist, gelten grds. die allgemeinen Zu- und Abflussgrundsätze nach § 11 EStG.

Stehenlassen: Soll die Rückvergütung bei der Genossenschaft „stehen gelassen“ werden, verlangt der BFH und ihm folgend die FinVerw. für die Anerkennung einer Bezahlung idS (i) die Vereinbarung eines besonderen Darlehensvertrags für jede für ein Wj. ausgeschüttete Rückvergütung, (ii) der Darlehensvertrag muss über eine bestimmte Summe lauten und (iii) jedes einzelne Mitglied muss frei entscheiden können, ob es den Darlehensvertrag abschließen will oder nicht (BFH v. 28.2.1968 – I 260/64, BStBl. II 1968, 458; H 22 „Darlehen“ KStH 2015).

Gutschrift: Bei einer Gutschrift der Rückvergütung (insbes. auf dem Geschäftsguthaben des Mitglieds) gilt die Rückvergütung nur dann als bezahlt iSd. § 22, wenn das Mitglied frei über den gutgeschriebenen Betrag verfügen kann (zur Behandlung von Gutschriften und Verlusten auf Genossenschaftsguthaben *Klose*, FR 2013, 21). Eine Gutschrift auf nicht voll eingezahlte Geschäftsanteile ist nur dann eine Bezahlung iSd, wenn das Mitglied dadurch von einer sonst bestehenden Verpflichtung zur Einzahlung auf ihre Geschäftsanteile befreit wird (H 22 „Gutschriften“ KStH 2015). Eine solche Gutschrift kann uU als Mitgliederförderung und Eigenkapitalstärkung sinnvoll sein und ist insofern stl. gestaltbar, wenn die entsprechende Verpflichtung in der Satzung normiert wird; das BMF hat insofern eine Anfrage des Deutschen Genossenschafts- und Raiffeisenverbands zu häufig verwendeten Satzungsformulierungen umfassend beantwortet (dazu BMF v. 2.8.1983 auf Eingabe des Deutschen Genossenschafts- und Raiffeisenverbands, FR 1983, 431).

3. Anspruch des Mitglieds auf die Rückvergütung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)

a) Durch Satzung eingeräumter Anspruch (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 1)

25

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 Geschäftsjahres (BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; zur Aktivierung des Anspruchs beim Mitglied s. Anm. 17).

Bestimmbarkeit des Anspruchs: 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 bestimmbaren 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.

b) Festlegung durch Beschluss der Verwaltungsorgane der Genossenschaft (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 2)

26

Vorstandsbeschluss: 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. Die Festsetzung und Durchführung ist grds. (vorbehaltlich einer abweichenden Zuständigkeitsregelung in der Satzung) Aufgabe des Vorstands (*Holthaus/Lehnhoff* in *Lang/Weidmüller*, 39. Aufl. 2019, § 19 GenG Rz. 32; *Beuthien*, 16. Aufl. 2018, § 19 GenG Rz. 16).

Entstehung des Anspruchs: Ein schuldrechtl. Anspruch der einzelnen Mitglieder gegen die Genossenschaft auf Rückvergütung entsteht in diesem Fall dem Grunde

und der Höhe nach nur insoweit und erst zu dem Zeitpunkt, in dem die zuständigen Organe der Genossenschaft die Ausschüttung einer Rückvergütung beschließen (davon unberührt bleibt die Frage, wann eine Bezahlung vorliegt).

27 **c) Beschluss der Generalversammlung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 3)**

Die Verteilung des Überschusses kann auch in der General- bzw. Vertreterversammlung vorgenommen werden, die den Gewinn verteilt (vgl. *Pöhlmann in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs*, 4. Aufl. 2012, § 19 GenG Rz. 16).

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

Nachzahlungen: Abs. 2 Satz 2 stellt Nachzahlungen für Lieferungen und Leistungen den Rückvergütungen gleich. Dabei kann es sich nur um (Nach-)Zahlungen der Genossenschaft für eine Lieferung oder Leistung des Mitglieds handeln. Zahlungen im schuldrechtl. Leistungsverhältnis zwischen Mitglied und Genossenschaft sind an sich nach allgemeinen Grundsätzen abzugsfähige BA (§ 4 Abs. 4 EStG). Es stellt sich also die Frage nach der Abgrenzung von – unbeschränkt abzugsfähigen – Zahlungen idS zu den von Abs. 2 Satz 2 erfassten Nachzahlungen, die nur unter den Beschränkungen des § 22 als BA abzugsfähig sind. Der BFH hat für Zwecke dieser Abgrenzung auf die vGA-Grundsätze abgestellt: Danach kommt es darauf an, ob die Nachzahlungen an Nichtmitglieder und Mitglieder zu denselben Bedingungen geleistet worden sind und ob das an die Mitglieder gewährte Entgelt angemessen oder ungewöhnlich ist (BFH v. 18.12.1963 – I 187/62 U, BStBl. III 1964, 211).

Rückzahlungen: Auch die Rückzahlung von Unkostenbeiträgen wird wie eine Rückvergütung behandelt. In diesem Fall stellen sich die von der Genossenschaft bei den Mitgliedern erhobenen Unkostenbeiträge (idR für Dienstleistungen der Genossenschaft) als zu hoch heraus, sodass sich insofern ein Überschuss ergibt, den die Genossenschaft an ihre Mitglieder zurückzahlt. Insoweit gelten uE die gleichen Grundsätze wie bei den og. Nachzahlungen.