

# MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

## Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Österreich und in Deutschland im Vergleich

Verfasst von

Mag. Josef Newertal, BSc

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:  
Studienrichtung lt. Studienblatt:  
Betreuer:

A 066 915  
Masterstudium Betriebswirtschaft  
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

## Inhalt

<b>Vorwort</b> .....	<b>2</b>
<b>1. Einleitung</b> .....	<b>2</b>
<b>1.1. Problemstellung</b> .....	<b>2</b>
<b>1.2. Aufbau der Arbeit</b> .....	<b>3</b>
<b>1.3. Welche Rolle spielen die genossenschaftlichen Prinzipien für die Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung?</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Vorschriften zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Österreich</b> .....	<b>9</b>
<b>2.1. Rechnungslegung von Genossenschaften in Österreich</b> .....	<b>9</b>
2.1.1. Überblick – Verhältnis zwischen UGB & GenG.....	9
2.1.2. Vorschriften zur Rechnungslegung im UGB.....	11
2.1.3. Vorschriften zur Rechnungslegung im GenG .....	18
2.1.4. Auslegung der Vorschriften zur Rechnungslegung .....	27
<b>2.2. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaftern in Österreich</b> .....	<b>32</b>
2.2.1. Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaftern .....	32
2.2.1.1. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften .....	32
2.2.1.2. Ertragsbesteuerung von Genossenschaftern.....	40
2.2.2. Auslegung der Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften .....	43
<b>3. Vorschriften zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Deutschland</b> .....	<b>44</b>
<b>3.1. Rechnungslegung von Genossenschaften in Deutschland</b> .....	<b>44</b>
3.1.1. Überblick - Verhältnis zwischen HGB und GenG .....	44
3.1.2. Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB.....	45
3.1.3. Vorschriften zur Rechnungslegung im GenG .....	48
3.1.4. Auslegung der Vorschriften zur Rechnungslegung .....	59
<b>3.2. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaftern in Deutschland</b> ..	<b>61</b>
3.2.1. Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaftern .....	61
3.2.1.1. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften .....	61
3.2.1.1. Ertragsbesteuerung von Genossenschaftern.....	65
3.2.2. Auslegung der Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in .....	66
<b>4. Vergleich zwischen Österreich und Deutschland</b> .....	<b>73</b>
<b>4.1. Vergleichende Darstellung der Rechnungslegung von Genossenschaften in Österreich und in Deutschland</b> .....	<b>73</b>
4.1.1. Gemeinsamkeiten .....	73
4.1.2. Unterschiede.....	74
<b>4.2. Vergleichende Darstellung der Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaftern in Österreich und in Deutschland</b> .....	<b>76</b>
4.2.1. Gemeinsamkeiten .....	76
4.2.2. Unterschiede.....	77
<b>5. Schlussfolgerungen</b> .....	<b>78</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>81</b>
<b>I. Anhang</b> .....	<b>86</b>

## **Vorwort**

Im Rahmen des Masterstudiengangs Betriebswirtschaftslehre an der Universität Wien, an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften hat sich der Verfasser dieser Arbeit dazu entschieden, neben der Kernfachkompetenz (KFK) Public Utility Management auch die Kernfachkompetenz Revision, Steuern und Treuhand (RST) zu besuchen. Da die persönliche Interessenslage des Verfassers vermehrt auf steuerrechtlichen Fragestellungen liegt, hat er sich entschieden die Magisterarbeit im Rahmen der KFK RST (Revision Steuern und Treuhand) zu verfassen. Durch die Teilnahme am Seminar RST bei Prof. Dr. Otto Altenburger hat sich der Verfasser umfassend mit der Rechnungslegung von Genossenschaften in Deutschland auseinandergesetzt – insbesondere das Gemeinnützigkeitsprinzip der Genossenschaften und steuerliche Vorteile ebendieser Rechtsform haben den Verfasser dazu veranlasst, sich im Rahmen der Magisterarbeit nochmals eingehend mit der Thematik auseinanderzusetzen. Die Arbeit soll allerdings auch steuerrechtliche und handelsrechtliche bzw. unternehmensrechtliche Sondervorschriften zur genossenschaftlichen Rechnungslegung in Österreich und in Deutschland darlegen.

## **1. Einleitung**

### ***1.1. Problemstellung***

Da die Harmonisierung des österreichischen und des europäischen Rechts, was insbesondere auch gemeinsame Rechnungslegungsstandards anbelangt, in Richtung einer grenzüberschreitenden, einheitlichen Gestaltung geht, steht das Thema dieser Arbeit nicht zuletzt auch im Zentrum aktueller europäischer und internationaler Debatten zur Vereinheitlichung von Rechnungslegungsvorschriften. Generell muss darauf hingewiesen werden, dass Deutschland und Österreich, aus historischen Gründen, über ähnliche Regelungen, was die steuerliche und rechnungslegungstechnische Ausgestaltung der jeweiligen Rechtsgattungen betrifft, verfügen.

Die Rechtsform der Genossenschaft wurde in Österreich, und auch in Deutschland, über Jahrzehnte stiefmütterlich behandelt. Die geringe Anzahl der Neugründungen von Genossenschaften war und ist nicht zuletzt auf die mangelnde Kenntnis zu den einschlägigen

genossenschaftsrechtlichen Bestimmungen bei den beratenden Berufen zurückzuführen.<sup>1</sup> In den Jahren 1997 bis 2008 wurden in Österreich insgesamt 365 neue Genossenschaften zum Firmenbuch eingetragen, die durchschnittliche Neugründungsrate pro Jahr im genannten Zeitraum beträgt rund 33 Genossenschaften.<sup>2</sup> Namhafte Werke zur genossenschaftlichen Rechnungslegung und allgemein zur Auseinandersetzung mit der Rechtsform der Genossenschaft sind in Österreich Mangelware. Es existieren in Österreich daher wenige Werke zur genossenschaftlichen Rechnungslegung und Besteuerung, wie etwa jene Darstellung des Genossenschaftsrechts von Hämmerle/ Wünsch aus dem Jahre 1978 oder jene von Zehetner, der die genossenschaftliche Rechnungslegung in seinem Werk gar mehr als 20 Jahre nach Hämmerle / Wünsch in seiner Dissertation wieder aufgriff. Er legt darin umfangreiche rechtliche Grundlagen zur Rechnungslegung der Genossenschaft unter Berücksichtigung der damals geltenden handelsrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen (mittlerweile wurde das österreichische HGB durch das Unternehmensgesetzbuch abgelöst), die zu einem großen Teil auch in das dritte Buch UGB übernommen wurden, dar.<sup>3</sup> Zum Zeitpunkt des Entstehens dieser Arbeit existiert kein Kommentar zum österreichischen GenG, der die Neuregelungen durch das URÄG 2007 würdigen würde. Eine Neuauflage des Kommentars zum GenG von Dellinger aus 2005 war für Herbst 2013 erwartet worden, und konnte daher nicht mehr für diese Arbeit berücksichtigt werden.

Grundsätzlich muss darauf hingewiesen werden, dass die Frage der Ertragsbesteuerung der Genossenschaft eng mit der Frage der Ertragsbesteuerung der Genossenschafter verwoben ist, denn die steuerplanerischen Überlegungen im Gründungszeitpunkt der Genossenschaft behandeln die gesamtsteuerlichen Auswirkungen. Dies betrifft sowohl die Höhe von möglichen Steuerzahlungen auf Ebene der Genossenschaft, als auch die Steuerzahlungen auf Ebene der Mitglieder, die aus der Ausschüttung der Genossenschaft an die Mitglieder resultieren. Aus diesem Grund soll auch die Ertragsbesteuerung der Genossenschafter analysiert werden.

## **1.2. Aufbau der Arbeit**

Die Arbeit gliedert sich grob in drei Teilbereiche, nämlich erstens in den Teil „Vorschriften zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung“ jeweils bezogen auf Österreich und

---

<sup>1</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 204.

<sup>2</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 206.

<sup>3</sup> Vgl. Zehetner (1999), S.40.

Deutschland dargestellt. In einem zweiten Teilbereich werden Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen der Rechtsausgestaltung in den beiden Ländern dargelegt. Anschließend folgen die Schlussfolgerung als dritter Bereich.

In Abschnitt 2 soll auf die „Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften“ in Österreich eingegangen werden. Dabei soll in einem ersten Teil auf die Regelungen im UGB Bezug genommen werden. Diese Regelungen gelten teilweise auch für Genossenschaften, da diese in Österreich vielfach als Kapitalgesellschaften zu qualifizieren sind. In einem weiteren Teil soll auch auf die Rechnungslegung nach dem österreichischen Genossenschaftsgesetz (GenG) eingegangen werden. Ebenfalls Teil des zweiten Abschnitts – der zweiten Hierarchieebene - soll die Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und ihrer Genossenschafter in Österreich, insbesondere die ertragssteuerlichen Gesichtspunkte nach dem Körperschaftsteuergesetz (KStG), sein. Auch sollen in diesem Unterabschnitt die Besonderheiten der genossenschaftlichen Ertragsbesteuerung, u.a. auf Steuerbefreiungen und die steuerliche Behandlung der genossenschaftlichen Rückvergütungen dargestellt werden.

Das Kapitel 3 nimmt Bezug auf die Vorschriften zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und ihrer Genossenschafter in Deutschland und erläutert dabei im ersten Unterabschnitt die Vorschriften zur Rechnungslegung – getrennt dabei in Rechnungslegungsstandards nach dem dritten Buch (bzw. drittes Buch dritter Abschnitt zu den ergänzenden Vorschriften für eingetragene Genossenschaften) des deutschen Handelsgesetzbuchs (HGB), und dem GenG sowie einem Überblick zum Verhältnis der beiden Rechtsmaterien. In einem weiteren Unterabschnitt wird nach der Erörterung der Vorschriften im HGB und im GenG auf die Rechtsauslegung zu den Vorschriften unter Berücksichtigung von Urteilen und Hinweisen in der Literatur eingegangen. Im zweiten Unterabschnitt des dritten Kapitels setzt sich die Arbeit mit der Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Deutschland auseinander. Insbesondere wird dabei, analog zu den Ausführungen zu steuerlichen Gesichtspunkten in Österreich, auf ertragssteuerliche Gesichtspunkte bei der Besteuerung von Genossenschaften in Deutschland Bezug genommen.

Das Kapitel 4 soll die vorangegangenen Ausführungen dann zusammenfassen und einander gegenüberstellen. Insbesondere sollen in Bezug auf Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Österreich und Deutschland etwaige

Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den beiden einzelnen landesspezifischen Rechtsmaterien herausgearbeitet werden.

Im Kapitel 5 sollen die Ausführungen aus dem zweiten und dritten Kapitel dazu verwendet werden, um die Rechtslage in den beiden Ländern – Österreich und Deutschland – miteinander zu vergleichen. Der interessierte Leser soll nach dem Studium der Arbeit erkennen können, welche Vor – und Nachteile sich aus etwaigen Genossenschaftsgründungen in Österreich und in Deutschland für ihn ergeben könnten. Der Verfasser weist daraufhin, dass sich sämtliche Ausführungen zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften nach den österreichischen Rechtsvorschriften grundsätzlich immer auf den Typus der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bezieht. In Deutschland wird, sofern nichts näher bestimmt, immer von sogenannten eingetragenen Genossenschaften (eG) gesprochen.

In den Schlussfolgerungen der Arbeit wird auf mögliche Verbesserungsvorschläge zur rechtlichen Ausgestaltung in Österreich und in Deutschland, anhand der Ausführungen in den Kapiteln zwei bis vier, hingewiesen.

### ***1.3. Welche Rolle spielen die genossenschaftlichen Prinzipien für die Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung?***

Im folgenden Abschnitt sollen jeweils bezogen auf Österreich und Deutschland für die Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung substanzielle Wesensmerkmale, wie die *nicht geschlossene Mitgliederzahl*, den *Vereinscharakter*, die *wirtschaftliche und soziale Förderung der Mitglieder* (auch genossenschaftliche Prinzipien genannt) der Genossenschaft, sowie die rechtliche *Legaldefinition* herausgearbeitet werden.

Die *Legaldefinition* zur Genossenschaft findet sich in § 1 GenG für Österreich und ebenfalls in § 1 GenG für Deutschland.

Österreich:

*§ 1. (1) Dieses Gesetz gilt für Personenvereinigungen mit Rechtspersönlichkeit von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die im wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder dienen (Genossenschaften), wie für Kredit-, Einkauf-, Verkaufs-, Konsum-, Verwertungs-, Nutzungs-, Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaften.*

*(2) Mittel zur Förderung kann auch die Beteiligung der Genossenschaft an juristischen Personen des Unternehmens-, des Genossenschafts- und des Vereinsrechts sowie an unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaften sein, wenn diese Beteiligung der Erfüllung des satzungsmäßigen Zweckes der Genossenschaft und nicht überwiegend der Erzielung von Erträgen der Einlage dient.*

*(3) Genossenschaften können auch die in Art. 1 Abs. 3 der Verordnung 2003/1435/EG über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE), ABl. Nr. L 207 S. 1, genannten Zwecke verfolgen.<sup>4</sup>*

Deutschland:

*„(1) 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 (Genossenschaften), erwerben die Rechte einer "eingetragenen Genossenschaft" nach Maßgabe dieses Gesetzes.*

*(2) Eine Beteiligung an Gesellschaften und sonstigen Personenvereinigungen einschließlich der Körperschaften des öffentlichen Rechts ist zulässig, wenn sie*

*der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft der Mitglieder der Genossenschaft oder deren sozialer oder kultureller Belange oder,*

*ohne den alleinigen oder überwiegenden Zweck der Genossenschaft zu bilden, gemeinnützigen Bestrebungen der Genossenschaft*

*zu dienen bestimmt ist.“<sup>5</sup>*

Aus den oben genannten Bestimmungen können sowohl für Deutschland als auch für Österreich nun folgende Strukturmerkmale (Genossenschaftliche Prinzipien) für die Genossenschaft abgeleitet werden:

- Verein – d.h. eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit
- Nicht geschlossene Mitgliederzahl

<sup>4</sup> §1 GenG idF RGBI. Nr. 70/1873 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008

<sup>5</sup> §1 GenG idF Bekanntmachung vom 16. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2230), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2379) geändert worden ist.

- Wirtschaftliche und soziale Förderung der Mitglieder der Genossenschaft

Bei Genossenschaften existiert kein starres Nennkapital, im Vergleich zu Kapitalgesellschaften (das ist eine Folge der genossenschaftlichen Mitgliedervereinigungen), weshalb auch die *Mitgliederanzahl* und in weiterer Folge die Einlagensumme variabel sind. Dadurch soll das genossenschaftliche Prinzip der Förderung der Mitglieder (Selbsthilfeprinzip) unterstrichen werden.<sup>6</sup> Auch bedarf es für einen Neueintritt von Mitgliedern keiner Änderung des Gesellschaftsvertrags, wie sonst bei Kapitalgesellschaften.<sup>7</sup> Der Ausweis der variablen Einlagensumme ist auch Bestandteil von genossenschaftsspezifischen Sondervorschriften zur Rechnungslegung.

Die Genossenschaft ist als *Verein* eine Gesellschaft und somit auch als Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit iSd § 6 UGB anzusehen, womit sie grundsätzlich die Anforderungen an eine juristische Person erfüllt. Diese entsteht durch die Eintragung zum Firmenbuch. Auch die Zusammensetzung der Genossenschaft in Hinblick auf die Unabhängigkeit der einzelnen Organe (Vorstand, Generalversammlung, Aufsichtsrat) kann als ein weiteres Indiz für die Qualifizierung der Genossenschaft als juristische Person gesehen werden.<sup>8</sup> In diesem Zusammenhang muss der Verein auch von der Genossenschaft abgegrenzt werden, da dieser auch, analog zu den Genossenschaften, im Zweck die Förderung seiner Mitglieder verankert haben kann. Insofern kann ein ideeller Verein auch den genossenschaftlichen Förderzweck erfüllen. Dieser Umstand wird allerdings nur dann erfüllt sein, wenn der Zweck des Vereins nicht allein in gemeinschaftlicher Erwerbstätigkeit und Verteilung der erzielten Einnahmen liegt. Den Genossenschaften kommt lediglich ein Förderungsprivileg ihrer Mitglieder und nicht der Allgemeinheit zu. Das entscheidende Merkmal im Gegensatz zum Verein, das die Genossenschaft von anderen Kapitalgesellschaften abhebt, sind die „beweglichen“ Geschäftsanteile, die auch in Fragen der Rechnungslegung (Ausweis im Abschluss der Genossenschaft) eine wesentliche Rolle spielen.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 45 ff.

<sup>7</sup> Vgl. Dellinger (2005), § 1 GenG RZ 5.

<sup>8</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 44 iVm Dellinger (2005), RZ 3

<sup>9</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 45

Das wesentlichste Grundprinzip für das Funktionieren einer Genossenschaft ist die *wirtschaftliche und soziale Förderung* ihrer Mitglieder. Dieses Prinzip ist auch im Hinblick auf die Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften von Relevanz, da sämtliche Geschäftsfälle, aufgrund der wirtschaftlichen und sozialen Förderung der Mitglieder, auch im Buchhaltungssystem der Genossenschaft abgebildet werden müssen. Im nächsten Schritt bilden die im jeweiligen Geschäftsjahr verbuchten Geschäftsfälle auch die Basis für die steuerliche Gewinnermittlung der Genossenschaft. Insofern erscheint es wesentlich, dieses Grundprinzip im Hinblick auf die gewählte Themenstellung auch detaillierter zu erläutern.

Durch den im § 1 GenG gesetzlich verankerten Förderauftrag der Genossenschaft richtet sich die zweckgebundene Tätigkeit der Genossenschaft an die naturale Förderung ihrer Mitglieder durch den Geschäftsverkehr.<sup>10</sup> Mitglied und Geschäftspartner sind dabei ident (Identitätsprinzip der Genossenschaft). Insofern kann auch festgehalten werden, dass die Genossenschaft auf die Bedarfsdeckung der Mitglieder fokussiert ist. Diese Bedarfsdeckung der Mitglieder soll nicht nur durch das Erzielen von Gewinnen der Genossenschaft (zur Ausschüttung) erreicht werden. Dieser Umstand ergibt sich wiederum aus § 1 Abs 2 GenG, wonach es nicht der primäre Zweck der Genossenschaft ist, überwiegend „Erträgnisse der Einlage“ zu erzielen. Im Vordergrund steht also die hilfswirtschaftliche Bedarfsdeckung, über Schaffung von sozialen und wirtschaftlichen Vorteilen, der Mitglieder.<sup>11</sup>

Gerade in Hinblick auf die allgemeinen wirtschaftlichen Bedingungen muss allerdings die Frage aufgeworfen werden, warum sich jemand an einer Genossenschaft beteiligt. Welche Erwartungshaltung steht dieser Beteiligung gegenüber? Zum einen erwartet sich ein Genossenschafter eine stärkere Bindung an die Genossenschaft als durch Tauschhandlungen am Markt möglich wäre. Zum anderen erwartet sich ebendieser auch Kostenvorteile aufgrund der gemeinsamen Leistungserstellung gegenüber der jeweiligen Eigenproduktion. Der Gesetzgeber bleibt allerdings eine genaue Definition der Förderung der Mitglieder (dies betrifft sowohl Österreich und Deutschland) ebenso schuldig wie deren rechtliche Ausgestaltungsmöglichkeit. Das Kernthema der wirtschaftlichen Förderung der Mitglieder spielt auch eine wesentliche Rolle, wenn auf die steuerliche Behandlung der

---

<sup>10</sup> Vgl. Dellinger (2005), § 1 GenG RZ 10

<sup>11</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 46 ff.

genossenschaftlichen Rückvergütungen eingegangen wird. Dieser Umstand schlägt sich auch auf die Ausgestaltung des Förderprinzips in den Satzungen der Genossenschaften nieder.<sup>12</sup>

## **2. Vorschriften zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Österreich**

### ***2.1. Rechnungslegung von Genossenschaften in Österreich***

#### **2.1.1. Überblick – Verhältnis zwischen UGB & GenG**

Im Rahmen der Rechnungslegung von Genossenschaften gilt es, zwei wesentliche Unterscheidungen zu treffen. Die eine Unterscheidung bezieht sich auf die gesetzlichen Rahmenbedingungen und damit auf die einschlägigen Vorschriften im Genossenschaftsgesetz bzw. auf das dritte Buch UGB mit den einschlägigen Vorschriften zur Rechnungslegung und Buchführung. Bei der zweiten wesentlichen Unterscheidung ist auf den Zweck der Genossenschaft abzustellen. Im Wesentlichen wird dabei zwischen der Kreditgenossenschaft, den Waren-, Dienstleistungs- und Agrargenossenschaften und zwischen den Wohngenossenschaften unterschieden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass für die genannten Genossenschaften trotz unterschiedlichen Zwecks grundsätzlich die oben genannten rechtlichen Rahmenbedingungen (das Genossenschaftsgesetz und Unternehmensgesetzbuch) gelten. Dieser Umstand ist insbesondere durch das Inkrafttreten des UGB per 1.1.2007 von Bedeutung, da bis dahin die Ansicht bestand, dass Genossenschaften, sofern sie nicht aufgrund der Rechtsform den handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet waren, prinzipiell sämtliche der im § 2 Abs 3 EStG genannten Einkunftsarten aufweisen konnten. So konnten die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Genossenschaft also bis zum Inkrafttreten des UGB auch etwa den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zugeordnet werden. Lediglich das Beziehen von Einkünften aus einem Gewerbebetrieb unterlag auch davor der Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleichs. Alle anderen genannten Einkunftsarten folgen hinsichtlich der Gewinnermittlung nicht § 5 EStG, sondern § 4 Abs. 4 EStG, wonach der steuerrechtliche Gewinn der Überschuss über die Werbungskosten darstellt. Diese Möglichkeit ist durch das

---

<sup>12</sup> Vgl. *Ebenda*, S. 47.

Inkrafttreten des UGB für die Betrachtung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, und für Kreditgenossenschaften weggefallen.<sup>13</sup>

Nach § 8 GenG entsteht die Genossenschaft erst mit der Eintragung zum Firmenbuch. Damit entsteht auch eine etwaige Buchführungspflicht der Genossenschaft (genaue Bestimmungen zur Buchführungspflicht laut UGB siehe weiter unten) erst mit der Eintragung zum Firmenbuch. Zu klären ist sohin die Frage der sogenannten Vor – Genossenschaft (Rechtskonstrukt, das vor der Eintragung zum Firmenbuch besteht). Eine Vor – Genossenschaft gilt rechtlich auch als Vor- Gesellschaft, da die Genossenschaft ebenfalls als Kapitalgesellschaft einzustufen ist. Eine Vorgesellschaft repräsentiert den gesellschaftsrechtlichen Status der Genossenschaft nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages und vor Eintragung zum Firmenbuch. Das Vorstadium zur Vorgesellschaft (also vor Abschluss des Gesellschaftsvertrags) bezeichnet man als sogenannte Vorgründungsgesellschaft. Diese gilt in der Regel als GesBR.<sup>14</sup> Dabei steht die Frage im Zentrum, ob eine Genossenschaft schon vor der Eintragung in das Firmenbuch die Eigenschaften eines Unternehmers laut UGB erfüllen kann.<sup>15</sup> Gem. § 2 UGB gelten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (in der Folge als Genossenschaften bezeichnet) als Unternehmer kraft Rechtsform. Ihre unternehmerische Tätigkeit beginnt mit der Eintragung zum Firmenbuch.<sup>16</sup> Bei bestimmten Gesellschaftsformen, darunter auch bei der Genossenschaft, wird bereits unabhängig vom Vorliegen eines unternehmerischen Betriebes (Vgl. § 1 UGB), die unternehmerische Tätigkeit vermutet. Dabei handelt es sich um sogenannte Formunternehmen - die Genossenschaft ist jedenfalls als solches zu subsumieren ist. Die oben ausgeführten Vorgesellschaften (Vor – Genossenschaften) sind allerdings schon mangels Rechtsfähigkeit nicht zuletzt auch mangels rechtssicherer Feststellbarkeit ihres Bestands nicht als Formunternehmer und damit auch nicht als Unternehmer kraft Rechtsform zu qualifizieren. Wohl ist aber darauf hinzuweisen, dass die vor Eintragung zum Firmenbuch der Genossenschaft abgeschlossenen Geschäfte als den Handelnden zugerechnet gelten und zumindest einseitig unternehmensbezogen sind.<sup>17</sup> Im Falle der Genossenschaft würden derart abgeschlossene (vor dem Erlangen der Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform) Geschäfte den Genossenschaf tern direkt zugerechnet werden. Die unternehmerische Eigenschaft beginnt frühestens mit der Rechtsfähigkeit der Genossenschaft, also idR mit der Eintragung zum

---

<sup>13</sup> Vgl. *Schiebel/ Six*, in: *Straube* (Hrsg) UGB Wiener Kommentar 2013, § 189 UGB RZ 71.

<sup>14</sup> Vgl. *Zehentner* (1999), S. 96.

<sup>15</sup> Vgl. ebenda S. 95.

<sup>16</sup> § 2 UGB idF dRGBl. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005.

<sup>17</sup> Vgl. *Suesserott/ U. Torggler* (2013), UGB Kommentar, § 2 RZ 4.

Firmenbuch. Überwiegend wird allerdings auch bereits der errichteten Körperschaft (der sogenannten Vorgesellschaft (Vorgenossenschaft)) die Rechtsfähigkeit zuerkannt, unternehmerischer Betreiber zu sein. Damit würden bereits vor der Eintragung zum Firmenbuch getätigte Geschäfte der Genossenschaft nicht den handelnden Personen direkt, sondern der Genossenschaft als Unternehmer kraft Rechtsform zugerechnet werden. Andere Autoren widersprechen dieser Sichtweise jedoch, z.B. Suesserot/U. Torggler.<sup>18</sup>

### **2.1.2. Vorschriften zur Rechnungslegung im UGB**

Im folgenden Abschnitt soll einerseits auf die *allgemeinen Vorschriften* (z.B. auf die *Generalnorm*) zur Rechnungslegung im UGB eingegangen werden, andererseits sollen auch die einschlägigen Bestimmungen zur Rechnungslegung in der *Bundesabgabenordnung* (§§ 124 und 125), sowie *größenabhängige Erleichterungen* in Bezug auf die Rechnungslegung erläutert werden. Weiters sollen auch das *Verhältnis von UGB, GenG und BAO* und die *Querverweise zwischen UGB und EStG bzw. BAO* dargestellt werden.

Gem. § 189 UGB (*allgemeine Vorschriften zur Rechnungslegung*) sind sämtliche Kapitalgesellschaften zur Rechnungslegung verpflichtet.<sup>19</sup> Eindeutig als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren sind nach Mader<sup>20</sup> eine GmbH, eine AG und die europäische wirtschaftliche Interessensvereinigung. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften hingegen können nach Mader nicht eindeutig als Kapitalgesellschaft qualifiziert werden, weshalb noch genauer auf das Genossenschaftsgesetz eingegangen werden muss, ob dieses eine allfällige Querverbindung zum UGB beinhaltet, die besagt, dass Genossenschaften zur Rechnungslegung nach dem UGB verpflichtet sind und deswegen auch nicht genauer auf die Frage der Qualifizierung der Genossenschaft als Kapitalgesellschaft eingegangen werden muss. Abhilfe schafft der Gesetzgeber nur für mittelgroße und große Genossenschaften iSd § 221 Abs 1 UGB, indem er in § 22 Abs 4 und 6 GenG eindeutig auf die Anwendung des zweiten und vierten Abschnitts des dritten Buchs UGB zur Rechnungslegung und Prüfung verweist. Auch für eine kleine Genossenschaft iSd § 189 UGB, die aufsichtsratspflichtig ist, kann aufgrund der in § 22 Abs 3 GenG genannten Berichtspflichten des Vorstandes

---

<sup>18</sup> Vgl. ebenda § 1 RZ 29.

<sup>19</sup> § 189 UGB in der Fassung von dRGBI. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2009

<sup>20</sup> Vgl. Mader (2007), S 7.

gegenüber dem Aufsichtsrat<sup>21</sup> eine Anwendung des dritten Buchs UGB wohl bejaht werden. Für die kleine Genossenschaft iSd § 221 Abs 1 UGB, die nicht verpflichtend einen Aufsichtsrat einrichten muss, muss allerdings noch geklärt werden, ob diese als Kapitalgesellschaft iSd § 189 UGB einzustufen ist, damit auch das dritte Buch UGB zur Rechnungslegung Anwendung findet. Diese Feststellung unterhält weitreichende Folgen, denn sofern eine kleine, nicht aufsichtsratspflichtige Genossenschaft nicht als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren ist, unterliegt diese grundsätzlich auch nicht den Vorschriften zur Rechnungslegung im UGB. Grundsätzlich gibt es mehrere Merkmale die eine Kapitalgesellschaft definieren. Dazu zählen u.a. dass der einzelne Gesellschafter mit einem bestimmten Kapital an der Gesellschaft beteiligt ist. Für Gesellschaftsverbindlichkeiten haftet er grundsätzlich nicht persönlich. Es haftet nur die Gesellschaft mit dem Gesellschaftsvermögen. Gesellschafter – und Gesellschaftsvermögen müssen dabei getrennt gesehen werden (Trennungsprinzip).<sup>22</sup> Der Ausschluss der persönlichen Haftung der Gesellschafter ist also das charakteristische Merkmal einer Kapitalgesellschaft, das zwar auf Genossenschaften mit beschränkter Haftung, nicht aber auf kleine Genossenschaften die mit unbeschränkter Haftung der Genossen ausgestaltet sind, zutrifft. Dieser Umstand, wird bei kleinen, nicht aufsichtsratspflichtigen Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung auch durch § 53 GenG verstärkt, der eine Nachschusspflicht der Genossen im Konkursfall vorsieht, die auch nicht durch die Satzung der Genossenschaft ausgeschlossen werden kann, verstärkt. Insoweit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass kleine Genossenschaften ohne Aufsichtsrat mit unbeschränkter Haftung nicht als Kapitalgesellschaften iSd UGB einzustufen sind. Dieser Umstand wird durch die Formulierung im § 221 UGB zum zweiten Abschnitt des dritten Buchs verstärkt, denn dieser spricht lediglich von ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung), erwähnt allerdings nicht die Erwerbs und Wirtschaftsgenossenschaften. Dementsprechend kann eine originäre Rechnungslegungspflicht für ebendiese lediglich aus der Definition einer Kapitalgesellschaft und aus den Querverweisen im GenG abgeleitet werden kann. § 22 GenG spricht davon, dass der Vorstand der Genossenschaft dafür zu sorgen hat, dass ein Rechnungswesen geführt wird. Wie dieses Rechnungswesen auszugestalten ist, wird darin aber nicht vorgeschrieben. Auch wird nicht näher bestimmt, ob das Rechnungswesens derart ausgestaltet sein muss, um den Rechnungslegungsvorschriften im dritten Buch UGB genüge

---

<sup>21</sup> Der Vorstand einer aufsichtsratspflichtigen Genossenschaft (§ 24 Abs. 1) hat dem Aufsichtsrat mindestens einmal jährlich über grundsätzliche Fragen der künftigen Geschäftspolitik des Unternehmens zu berichten sowie die künftige Entwicklung der Vermögens-, Ertrags- und – sofern vom Jahresabschluss umfasst – Finanzlage anhand einer Vorscheurechnung darzustellen (Jahresbericht).

<sup>22</sup> Vgl. *Mader* (2008), S.2 ff.

zu tun. Die Vermutung liegt allerdings nahe, dass der Begriff Rechnungswesen diese Anforderungen meint.

Zum Zeitpunkt des Erstellens dieser Arbeit lag noch kein Kommentar zum GenG vor, der die Neuregelung des § 22 GenG und das Inkrafttreten des UGB würdigt. Soweit muss also aus Sicht des Autors geschlussfolgert werden, dass kleine Genossenschaften ohne Aufsichtsrat mit beschränkter Haftung wohl als Kapitalgesellschaften zu qualifizieren sind und auf diese auch die Bestimmungen des dritten Buchs UGB (§ 189 UGB nennt Kapitalgesellschaften) zur Rechnungslegung Anwendung findet. Für kleine Genossenschaften, die mit unbeschränkter Haftung ausgestaltet sind, gilt dies allerdings nicht. Somit müsste weiter geprüft werden, ob aus § 22 Abs. 1 GenG nicht schon eine eindeutige Verpflichtung zur Anwendung der Rechnungslegungsbestimmungen der §§ 189 UGB vorsieht. Darin wird allerdings nur geregelt, dass der Vorstand dafür Sorge zu tragen hat, dass die Genossenschaft ein Rechnungswesen führt, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht. Die teleologische Auslegung lässt den Schluss zu, dass das Führen eines Rechnungswesens indirekt ein Verweis auf die Anwendung des dritten Buchs UGB zur Rechnungslegung sei. Die Verpflichtung zur Rechnungslegung normiert die Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Rechnungsabschlusses unter Beachtung der im dritten Buch UGB einschlägigen Bestimmungen zur Rechnungslegung.<sup>23</sup> Die Rechnungslegungspflichten gelten dabei für Erwerbs – und Wirtschaftsgenossenschaften unabhängig von jenen im § 190 UGB<sup>24</sup> normierten Größenklassen, da diese auch unter die Gesellschaftsgattung der Kapitalgesellschaften fallen.<sup>25</sup> Grundsätzlich kann also festgehalten werden, dass Genossenschaften den Buchführungspflichten des UGB unterliegen, dass es allerdings für unterschiedliche Größen von Genossenschaften teilweise ergänzende bzw. abweichende Regelungen für die Buchführungspflicht nach UGB gibt.<sup>26</sup>

Von der unternehmensrechtlichen Buchführungspflicht zu unterscheiden ist die steuerrechtliche. Diese ergibt sich aus den Bestimmungen der §§ 124 bzw. 125 BAO iVm den einschlägigen Bestimmungen des EStG.<sup>27</sup> Die Anwendung der Bestimmungen zur Rechnungslegung des dritten Buchs UGB normiert auch abgabenrechtliche Verpflichtungen unter Beachtung der einschlägigen Bestimmungen in der BAO. Wer nämlich zur Führung und

---

<sup>23</sup> Vgl. Hilber (2013), § 189 RZ 2

<sup>24</sup> § 190 UGB dRGBL. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005

<sup>25</sup> Vgl. Hilber 2013: § 189 RZ 7 iVm ebenda RZ 10

<sup>26</sup> Vgl. Zehetner 1999: 377ff

<sup>27</sup> Vgl. Ebenda S. 60

Aufbewahrung von Büchern verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen nach § 124 BAO<sup>28</sup> auch iSd Abgabenerhebung zu erfüllen.<sup>29</sup> Unter der Führung von Büchern und Aufzeichnungen iSd BAO sind all jene Aufschreibungen zu verstehen, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (iSd § 4 Abs 1 und § 5 Abs 1 EStG 1998) ermöglichen.<sup>30</sup> Von der Verwendung des Begriffs Jahresabschluss wird hier bewusst abgesehen, um nicht den Eindruck zu erwecken, dass § 124 oder § 125 BAO eine unternehmensrechtliche Verpflichtung zur Jahresabschlusserstellung implizieren würden.<sup>31</sup> In welcher Form der steuerrechtlichen Pflicht zur Führung von Büchern nachzukommen ist, schreibt die BAO nicht ausdrücklich vor. Jedoch kann nur das System der doppelten Buchhaltung den Betriebsvermögensvergleich, wie dieser in der BAO ausdrücklich genannt wird, erfüllen. Zusätzlich schreibt das EStG indirekt über die Definition zur Gewinnermittlung vor, die doppelte Buchhaltung anzuwenden.<sup>32</sup> In diesem Zusammenhang verweist auch § 5 Abs. 1 EStG<sup>33</sup> auf die Bilanzierungspflicht, indem bei jenen Abgabepflichtigen die Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erzielen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) maßgeblich sind, es sei denn das EStG trifft abweichende Vorschriften.<sup>34</sup> Aus § 124 BAO ergibt sich allerdings keine originäre, steuerrechtliche Verpflichtung zur Führung von Büchern im Sinne einer doppelten Buchhaltung und Erstellung eines Jahresabschlusses. Nur wer nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist, den trifft dies auch für steuerliche Zwecke. § 124 BAO macht somit lediglich außersteuerliche Buchführungs – und Aufzeichnungspflichten zu steuerlichen Pflichten.<sup>35</sup>

Soweit sich nicht schon eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO ergibt, setzt § 125 BAO wiederum analog zu § 189 UGB Größenmerkmale zur Buchführungspflicht für abgabenrechtliche Zwecke von Nicht Kapitalgesellschaften. Bei einer Überschreitung der Umsatzerlöse von mehr als TEUR 400 in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren oder einer Überschreitung des Werts des Unternehmens iHv TEUR 150 zu Beginn eines Kalenderjahres, tritt sofern sich nicht schon aus § 124 BAO iVm unternehmensrechtlichen

---

<sup>28</sup> § 124 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

<sup>29</sup> Vgl. § 124 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

<sup>30</sup> Vgl. *Ellinger et. al* (2006), § 124 BAO Z 1 ff.

<sup>31</sup> Vgl. *Zehetner* (1997), S. 221.

<sup>32</sup> Vgl. § 4 Abs 1 EStG in der Fassung von BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011: „Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.“

<sup>33</sup> § 5 EStG in der Fassung von BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012.

<sup>34</sup> Vgl. *Hilber* (2013), § 189 RZ 4.

<sup>35</sup> Vgl. *Zehetner* (1997), S. 222 ff.

oder anderen gesetzlichen Vorschriften eine Buchführungspflicht, die Buchführungspflicht iSd § 125 BAO, verpflichtend ein.

Es ist darauf hinzuweisen, dass sich § 125 BAO zur Buchführungspflicht nicht zwangsläufig auf alle land – und forstwirtschaftlichen Betriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe erstreckt. Diese kann sich auch lediglich auf Teilbetriebe beschränken oder besteht gar in Fällen, in denen das Betriebsergebnis für die Erhebung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (insb. in jenen Fällen wo Unternehmen nicht oder nur beschränkt steuerpflichtig iSd EStG oder KStG sind - z.B. bei land- und forstwirtschaftlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts) irrelevant ist. Der Unternehmer hat die maßgeblichen Grenzen für die Buchführungspflicht, die entweder unter- oder überschritten werden, selbst festzustellen. Die Buchführungspflicht gem. § 125 Abs 1 lit a BAO orientiert sich nach den tatsächlich zugeflossenen Umsätzen im jeweiligen Geschäftsjahr und nicht danach, ob und inwieweit diese in den Umsatzsteuerbescheiden festgesetzt wurden.<sup>36</sup>

Im Folgenden wird auf das *Verhältnis der Buchführungspflicht zwischen UGB, GenG und BAO* eingegangen. § 22 GenG spricht davon, dass der Vorstand der Genossenschaft ein Rechnungswesen zu führen hat, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht.<sup>37</sup> Daraus kann, wie bereits oben ausgeführt, abgeleitet werden, dass Genossenschaften auch der Buchführungspflicht des UGB unterliegen und somit auch zur Aufbewahrung und Führung von Büchern iSd § 124 BAO aus abgabenrechtlichem Blickpunkt verpflichtet sind.<sup>38</sup>

Wie bereits oben ausgeführt haben mittelgroße und große Genossenschaften sowie indirekt auch aufsichtsratspflichtige, kleine Genossenschaften die Rechnungslegungsbestimmungen des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs UGB anzuwenden (§§ 221-243). Dies ergibt sich aus jenen in § 242 UGB normierten größenabhängigen Erleichterungen. Während kleine Genossenschaften lediglich einen Jahresabschluss bestehend aus der Bilanz und der Gewinn und Verlustrechnung zu erstellen haben, müssen mittelgroße und große Genossenschaften ihren Jahresabschluss um einen Anhang und einen Lagebericht bzw. gegebenenfalls um den Corporate Governance Bericht (§ 243b UGB) erweitern. Der Jahresabschluss einer nach dem dritten Buch UGB rechnungslegungspflichtigen Genossenschaft hat somit ein möglichst

<sup>36</sup> Vgl. Ellinger et. al (2006), § 125 BAO Z 1 ff,

<sup>37</sup> Vgl. § 22 Abs 1 GenG: „Der Vorstand hat dafür zu sorgen, dass ein Rechnungswesen geführt wird, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht. Eine aufsichtsratspflichtige Genossenschaft (§ 24 Abs. 1) hat ein den Anforderungen des Unternehmens entsprechendes internes Kontrollsystem einzurichten.“

<sup>38</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 61 ff iVm Zehetner S. 377.

getreues Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln (Einhaltung der *Generalnorm*). Der Anhang dient dabei grds. der Erläuterung des Jahresabschlusses, während der Lagebericht den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so darstellen soll, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage vermittelt wird. Dabei wird insb. auf Vorgänge eingegangen, die nach Ablauf des Geschäftsjahres eingetreten sind bzw. auf jene ex - ante zu erwartende Entwicklungen.<sup>39</sup>

Das Genossenschaftsgesetz hält im § 22 Abs. 1 fest, dass eine Genossenschaft grundsätzlich ein Rechnungswesen zu führen hat. Durch das GenRevÄG 1997 wurde mit der Regelung im § 22 Abs 4 GenG ein weiterer Schritt in Richtung der Gleichstellung von Genossenschaften und GmbHs hinsichtlich der Vorschriften zur Rechnungslegung gesetzt. § 22 Abs 4 GenG verweist auch wiederum auf die Anwendbarkeit des dritten Buchs, zweiter Abschnitt UGB zur Rechnungslegung von Genossenschaften, allerdings nur für jene, die mindestens zwei der drei Größenmerkmale des § 221 UGB (mittelgroße Genossenschaften) überschreiten.<sup>40</sup> Aus den gegenständlich erläuterten Bestimmungen ergeben sich nun drei unterschiedlich zu prüfende Fälle, die die Führung und Aufbewahrung von Büchern aus steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Gesichtspunkten in Bezug auf die Rechtsform der Genossenschaft anbelangen. Daraus ergeben sich auch unterschiedliche Konsequenzen in Bezug auf das Führen einer doppelten Buchhaltung bzw. in Bezug auf die Erstellung von Abschlüssen:

Genossenschaften sind grundsätzlich per Gesetz dazu verpflichtet sämtliche Bestimmungen des dritten Buchs UGB zur Rechnungslegung anzuwenden. Das ergibt sich einerseits aus dem Verweis im GenG (§ 22 GenG) und dem Umstand, dass Genossenschaften mit beschränkter Haftung grundsätzlich als Kapitalgesellschaften einzustufen sind, und sohin dem § 189 UGB zur Rechnungslegung unterliegen. Damit müssen Genossenschaften aus unternehmensrechtlicher Sicht Bücher führen, diese aufbewahren, und Jahresabschlüsse iSd § 193 Abs 4 UGB erstellen. Sofern die Genossenschaft also nach dem UGB zur Buchführung verpflichtet ist, ist sie auch aus abgabenrechtlicher Sicht (iSd § 124 BAO) verpflichtet, eine doppelte Buchhaltung zu haben.

Sofern eine Genossenschaft allerdings nicht als Kapitalgesellschaft (kann lediglich kleine Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung treffen) einzustufen wäre, diese allerdings die

---

<sup>39</sup> Vgl. Ebenda RZ 23-26

<sup>40</sup> Vgl. Nowotny (2011), in *Straube* (Hrsg.): § 221 UGB RZ 8a.

Größenklassen des § 221 Abs.1 UGB<sup>41</sup> für eine kleine Kapitalgesellschaft<sup>42</sup> überschreitet (das ergibt sich aus dem Verweis im § 22 Abs. 4 GenG<sup>43</sup> zu § 221 Abs. UGB) ist analog zum oben beschriebenen Fall das dritte Buch UGB zur Rechnungslegung anzuwenden. Daraus erwächst auch die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses iSd § 222 UGB und als hierfür notwendige Voraussetzungen die Führung einer doppelten Buchhaltung. Gleiches gilt dann auch zum Zwecke der Abgabenerhebung.

Der dritte mögliche Fall wäre, wenn eine kleine Genossenschaft mit unbeschränkter Haftung betrachtet werden würde. In diesem Fall würden nämlich weder die unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen noch die abgabenrechtliche Norm des § 124 BAO greifen. Eine derartige Genossenschaft wäre somit nicht zur doppelten Buchführung aus unternehmensrechtlicher Sichtweise verpflichtet, würde allerdings sofern die im § 125 BAO definierten Größenklassen überschritten sind, dennoch verpflichtet sein, zum Zwecke der Abgabenerhebung Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu erstellen. Daraus leitet sich jedoch aus abgabenrechtlicher Sicht keine Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses nach den Kriterien des UGB und somit auch keine Verpflichtung zur Führung einer doppelten Buchhaltung ab.<sup>44</sup>

Für Kreditgenossenschaften etwa existieren explizite Ausnahmeregelungen betreffend die Pflicht zur Erstellung eines Jahresabschlusses und damit verbundener Führung einer doppelten Buchhaltung. Diese ist unabhängig von etwaigen Größenklassen verpflichtet, einen Jahresabschluss nach den unternehmensrechtlichen Kriterien, aufzustellen.

Das UGB sieht für kleine und mittelgroße Genossenschaften iSd § 221 UGB (zur Einstufung vgl. die in § 221 UGB definierten Schwellenwerte) *größenabhängige Erleichterungen*

---

<sup>41</sup> Vgl. *Sueserott/Torggler* 2013: § 2 RZ 1 iVm RZ 2.

<sup>42</sup> § 221 Abs. 1 UGB in der Fassung von dRGBL. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008: „*Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten: 1. 4,84 Millionen Euro Bilanzsumme; 2. 9,68 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag; 3. im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.*“

<sup>43</sup> § 22 Abs. 4 GenG in der Fassung von RGBL. Nr. 70/1873 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008: „*Für Genossenschaften, die mindestens zwei der in § 221 Abs. 1 UGB bezeichneten Merkmale überschreiten, gelten die ergänzenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des UGB mit der Maßgabe, daß das „Nennkapital“ im Sinn des § 224 Abs. 3 UGB als „Gesamtnennbetrag der Geschäftsanteile“ zu bezeichnen ist. Von den in Abs. 2 vorgesehenen Berichtsangaben sind jene über den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens in den Lagebericht, die übrigen in den Anhang aufzunehmen.*“

<sup>44</sup> Vgl. *Schaschako* (2010), S. 61ff.

hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen des zweiten und dritten Abschnitts des dritten Buchs UGB vor. Insofern existieren auch in Österreich größenabhängige Erleichterungen für kleine und mittelgroße Genossenschaften im UGB. Diese sind allerdings nicht explizit für die Rechtsform der Genossenschaft geschaffen worden, sondern gelten für alle Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist.

### **2.1.3. Vorschriften zur Rechnungslegung im GenG**

Im gegenständlichen Abschnitt soll auf grundlegende Begriffe zur Rechnungslegung wie das *Einkommen*, den *Geschäftsanteil*, die *Gewinnausschüttung (offene und verdeckte)* vs. *Verlustverteilung*, die *Warenrückvergütung*, die *Rücklagen*, und das *Ausscheiden von Mitgliedern* eingegangen werden. Weiters soll in einem zweiten Teil dieses Abschnitts auf grundsätzliche Rechnungslegungsbestimmung der Genossenschaft wie *das Führen von Büchern*, die *(Jahres-)Abschlusserstellung*, die *Geschäftsanteilsverzinsung*, sowie auf Sonderregeln für *aufsichtsratspflichtige und mittelgroße Genossenschaften* eingegangen werden.

Das Genossenschaftsgesetz enthält insgesamt nur wenige Sondervorschriften in Bezug auf die Rechnungslegung von Genossenschaften, die als *Lex Specialis* gegenüber dem UGB maßgeblich zur Anwendung kommen. Lediglich der § 22 GenG (vgl. hierzu auch die obigen Ausführungen) enthält genauere Vorschriften für Genossenschaften im Hinblick auf Buchführungspflichten und Anforderung an das Rechnungswesen. Sondervorschriften existieren auch betreffend der Ausgestaltung der Haftung der Genossenschafter und dem Ausweis des Eigenkapitals, die in weiterer Folge auch Anforderungen an das System der Rechnungslegung begründen.

In der Satzung ist der Nennbetrag der *Geschäftsanteile* ziffernmäßig festzulegen. Ein Geschäftsanteil stellt nach § 5 Z 5 GenG die Einzahlungsverpflichtung der Mitglieder im Rahmen ihres Beteiligungsverhältnisses dar. Der Geschäftsanteil kann entweder in Geldwerten bemessen werden, oder kann auch nach hA mittels einer Sacheinlage geregelt sein.<sup>45</sup> Jeder Genosse muss dabei zumindest einen Geschäftsanteil zeichnen und die damit verbundene Einzahlungsverpflichtung in die Genossenschaft erfüllen. Der Geschäftsanteil

---

<sup>45</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 5 GenG RZ 50ff.

eines Genossen, bezeichnet das höchstmögliche Beteiligungsverhältnis von ebendiesem, an der Genossenschaft. Streng vom Geschäftsanteil zu trennen ist auch die Pflichteinzahlung, welche die Mitglieder nach Maßgabe der Inhalte in der Satzung zu tätigen haben. Die Summe der Geschäftsanteile stellt dabei das Eigenkapital der Genossenschaft dar. Dieser auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesene Posten ändert sich jährlich und ist abhängig von den Gewinnen, Verlusten, Rückzahlungen von Geschäftsanteilen etc. Er stellt damit eine Saldogröße dar, die die Bilanzsummengleichheit im Jahresabschluss herstellt. Trotz ähnlicher Bezeichnung ist der Geschäftsanteil vom gesellschaftsrechtlichen Gesellschaftsanteil zu unterscheiden. Dieser spiegelt die tatsächliche Höhe der finanziellen Beteiligung der Mitglieder an der Genossenschaft wieder. Der Wert des Geschäftsanteils setzt sich aus den geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Beitritts zur Genossenschaft abzüglich etwaiger Verlustzuteilungen (auch Verlustabschreibungen genannt) bzw. zuzüglich etwaiger Gewinnzuteilungen (auch Gewinnzuschreibungen genannt) zusammen. Wird das Geschäftsguthaben durch Verlustabschreibungen gemindert, darf dieses erst wieder an Mitglieder ausbezahlt werden, wenn der Stand des Geschäftsanteils vor der Verlustabschreibung erreicht wurde. Im Gegenzug dazu kann es auch sein, dass der Geschäftsanteil durch Gewinnzuteilungen den durch den Geschäftsanteil festgelegten Höchstbetrag erreicht. Der Differenzbetrag zwischen dem maximalen Wert des Geschäftsanteils und des tatsächlichen Standes des Geschäftsguthabens ist rechtlich als eine Verbindlichkeit der Genossenschaft gegenüber seinem Mitglied zu bewerten, und sofort an das Mitglied auszukehren.

Der Geschäftsanteil ist im Gegensatz zum Gesellschaftsanteil keine übertragbare Rechtsposition, die Gegenstand des Geschäftsverkehrs sein kann. Dieser stellt vielmehr die streng personalistisch ausgestaltete Rechtsbeziehung zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern dar. Der Geschäftsanteil ist auch nicht von einem Mitglied auf ein beitriftswilliges Mitglied übertragbar. Dafür ist vielmehr die Zustimmung der Genossenschaft notwendig. Somit setzt die Mitgliederstellung in einer Genossenschaft ein Rechtsgeschäft zwischen der Genossenschaft und dem Beitretenden voraus. Im Hinblick auf die Höhe des Geschäftsanteils bestehen keine gesetzlichen Beschränkungen. Die Regelungen in Österreich sind hierzu nahezu ident zu jenen aus Deutschland, weshalb u.a. auch auf eine deutsche Quelle verwiesen wird.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Vgl. *Hillebrand* (2010), § 7GenG, Rn. 18 i.V.m. Rn. 19.

Die Genossenschaft kann die Verzinsung (eine Art Dividende) des Geschäftsanteils (*Geschäftsanteilsverzinsung*) gewähren. Wird diese gewährt, so liegt wirtschaftlich betrachtet ein Äquivalent zur Kapitalbindung bei der Genossenschaft vor. Das heißt, dass der Kapitaleinsatz des Genossen an der Genossenschaft nicht durch die Benützung der genossenschaftlichen Einrichtungen (z.B. Wohnbaugenossenschaft) honoriert wird, sondern durch die Verzinsung des Geschäftsanteils. Dieser Umstand, dass die Honorierung des Kapitaleinsatzes dem eigentlichen Fördergedanken der Genossenschaft widerstrebt und daher kein Mitgliedergeschäft sondern ein Geschäft, das dem Mitgliedergeschäft vorgeordnet ist (es orientiert sich am Kapitaleinsatz) darstellt, rechtfertigt die Subsumierung dieses Geschäftsfalls unter § 9 Abs. 2 KStG, wonach die Genossenschaftsdividende ihrem Wesen nach als Gewinnausschüttung<sup>47</sup> dem KEST – Abzug unterliegt.

Gem. § 27 a GenG hat die Generalversammlung der Genossenschaft unter Beachtung der in § 5 Z 6 GenG normierten Gewinnverteilung und der einschlägigen hierzu in der Satzung der Genossenschaft gefassten Bestimmungen über die (*Einkommens-*) *Ergebnisverwendung* zu beschließen.<sup>48</sup> In § 5 GenG wird normiert, über welche Inhalte der Genossenschaftsvertrag (Satzung) zu verfügen hat. Hier werden etwa in Z 1 Pflichtangaben über den Sitz der Genossenschaft normiert bzw. wird in Z 2 der Gegenstand des Unternehmens (auch abhängig vom gewählten Typ der Genossenschaft) festgehalten und in Z 6 wird von den Grundsätzen, für die Gewinnermittlung bzw. für die Aufstellung der Bilanz gesprochen. Auch wird in der Z 6 festgelegt, dass im Genossenschaftsvertrag zwingend vereinbart werden muss, wie die Prüfung der Bilanz zu erfolgen hat und wie die Verteilung des Gewinns/Verlustes über die einzelnen Genossenschafter zu erfolgen hat.<sup>49</sup>

Insgesamt bestehen vier verschiedene Möglichkeiten zur Ergebnisverwendung, über die unter Beachtung der Bestimmungen in der Satzung von der Mitgliederversammlung nach Aufstellung des Jahresabschlusses entschieden werden muss.

- Die Generalversammlung kann die Einstellung des Gewinns bzw. eines Teil des Gewinns in die Gewinnrücklage (Reservefonds) beschließen.

---

<sup>47</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 65.

<sup>48</sup> Vgl. Ebenda, S. 64.

<sup>49</sup> § 5 GenG idF RGBI. Nr. 70/1873 zuletzt geändert durch StGBI.Nr. 328/1920.

- Sie kann die Bildung eines Gewinnvortrags, dieser würde sich ergebniserhöhend im Folgejahr bzw. in den Fortfolgejahren auswirken, beschließen.
- Natürlich kann auch entschieden werden, sofern die Satzung nicht vorsieht einen Teil des Gewinns in der Gewinnrücklage einzustellen, den Gewinn nach den Anteilen an die Genossenschafter auszuschütten.
- Eine Mischform aus den oben genannten Varianten der Ergebnisverwendung ist ebenfalls denkbar.

Im Genossenschaftsgesetz ist jedenfalls vorgesehen, einen Teil des Gewinns in die Gewinnrücklage (Reservefonds) einzustellen und diesen für Investitionen oder anderswertig im Zusammenhang mit dem Gegenstand der Genossenschaften notwendigen Ausgaben zu verwenden.<sup>50</sup>

Die *Ausschüttung des Jahresgewinns bzw. die Verteilung des Verlustes* über die Genossen erfolgt nach den einschlägigen Bestimmungen der Satzung der Genossenschaft und dem Beschluss der Generalversammlung der Einkommensverwendung. Ausschüttungen an die Mitglieder unterliegen bei Genossenschaften grundsätzlich dem KEST- Abzug.

Die *offene Gewinnausschüttung* bezeichnet nachvollziehbare Zuwendungen der Genossenschaft an die Genossenschaftsmitglieder in Form von Dividenden und Warenrückvergütungen.<sup>51</sup>

Die *verdeckte Gewinnausschüttung* meint die Bevorzugung durch Gewährung günstigerer Konditionen bzw. Rückvergütungen an die, mit den Mitgliedern, abgeschlossenen Zweckgeschäften (verdeckte Vorteilsgewährung).<sup>52</sup> Ob der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung nun im Einzelfall vorliegt, ist mittels eines Drittvergleichs zu ermitteln. Wesentlich dabei ist allerdings immer, dass der Leistung auch eine konkrete Gegenleistung folgt. In der Praxis kann der Nachweis, dass der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegt, oftmals nur schwer erbracht werden, da Mitglieder und Kunden der Genossenschaft oftmals ein und dieselbe Person sind. Es ist aber jedenfalls daraufhinzuweisen, dass auch verdeckte Gewinnausschüttungen eigentlich dem 25 % KEST-

---

<sup>50</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 64ff.

<sup>51</sup> Vgl. Ebenda (2010), S. 65.

<sup>52</sup> Vgl. Dellinger (2005), S. 22.

Abzug unterliegen würden.<sup>53</sup> Sofern ein Nachweis durch die Finanzbehörden erfolgt, dass tatsächlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, löst ebendieser eine Nachversteuerung des hinterzogenen Betrags bzw. allenfalls auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen aus.<sup>54</sup>

Eine Rabattgewährung an Nicht – Mitglieder der Genossenschaft ist zwar aus genossenschaftsrechtlicher Sicht zulässig, bewirkt allerdings, dass diese Rabattgewährung aus steuerrechtlicher Sicht nicht erfolgswirksam bei der Gewinnermittlung<sup>55</sup> berücksichtigt werden darf. Gewährt die Genossenschaft Mitgliedern einen Rabatt, ist diese Rabattgewährung ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu subsumieren und erhöht dementsprechend den körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn. Durch diese Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung verhindert der Steuergesetzgeber die Schlechterstellung des Mitgliedergeschäfts gegenüber dem Nicht- Mitgliedergeschäft, was auch § 1 Abs. 2 GenG – dem Förderprinzip der Genossenschaft entspricht.

Problematisch wird eine verdeckte Gewinnausschüttung allerdings dann (diese ist gesellschaftsrechtlich zulässig), wenn kein zu verteiler Gewinn erwirtschaftet wird und die gewährten Rabatte (gesellschaftsrechtliche Einlagenrückgewähr) keinem Drittvergleich standhalten. In diesem Fall kann dann auch nicht mehr von verdeckter Gewinnausschüttung gesprochen werden.<sup>56</sup>

Das Institut der *Warenrückvergütung* geht auf den historischen Grundgedanken der genossenschaftlichen Prinzipien zurück und wurde ursprünglich von den Rochadalem Pionieren entwickelt. Sie hatten erstmalig den Begriff des genossenschaftlichen Gewinns verwendet. Ehrlichkeit und Transparenz wurden damals dem genossenschaftlichen Gewinngedanken zugrunde gelegt. Um dieser Forderung, nach einer Gewinnaufteilung, die ehrlich, transparent und effizient funktioniert, gerecht zu werden, hatten die Rochadaler Pioniere das Institut der Warenrückvergütung entwickelt – dieses sorgte auch für eine intensive Bindung der Mitglieder an die Genossenschaft.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> Vgl. Ebenda (2010), S. 68.

<sup>54</sup> Vgl. FinStrG.

<sup>55</sup> Anmerkung: Die Rabattgewährung an Nicht – Mitglieder stellt keine Betriebsausgabe dar

<sup>56</sup> Vgl. Schaschako (2010), S. 69.

<sup>57</sup> Vgl. Ebenda, S. 66.

Warenrückvergütungen sind jedenfalls, *„die den Genossenschaften im Waren – und Dienstleistungsbereich eigentümlich und ihrem Förderungsauftrag entsprechende Verteilung des den Mitgliedern unter Berücksichtigung der notwendigen Eigenkapitalbildung der Genossenschaft zustehenden Überschuss nach Maßgabe der Geschäftsverbindungen des Mitglieds zur Genossenschaft<sup>58</sup>“*. In der Praxis ist das Institut der Warenrückvergütung als eine Arte Spannungslenkung, nach Maßgabe des Umsatzverhältnisses für Mitglieder zu sehen. Je nach Genossenschaftstyp können auch unterschiedliche Gattungen der Warenrückvergütungen, wie eine Kaufpreisreduktion, eine Kaufpreiszahlung und Nachzahlung oder eine Unkostenvergütung unterschieden werden. Genossenschaftsrechtlich sind diese Warenrückvergütungen nicht als Preisnachlass der Genossenschaft gegenüber ihren Mitgliedern zu sehen, sondern dieses Entgelt kann vielmehr als eine Über – Pari – Akontierung gesehen werden, mit dem konkludenten Auftrag etwaige Überzahlungen (Überhang) der Genossenschafter an die Genossenschaft wieder zurückzustellen. Dieser Anspruch der Genossen gegenüber der Genossenschaft ergibt sich aus der Natur der Sache, wonach überhängige Mitgliedsbeiträge z.B. wieder rückerstattet werden müssen.

Steuerrechtlich betrachtet konnten Warenrückvergütungen nach den vormaligen körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen, bis zur Steuerreform 1966 als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns angesetzt werden. Dann kodifizierte der Gesetzgeber nämlich nach § 8 Abs. 3 Z 2 KStG<sup>59</sup>, dass Warenrückvergütungen, die von Erwerbs – und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder in Form von Kaufpreisrückvergütungen gewährt werden als Einkommensverwendung zu bewerten sind. Diese sind somit auch den von Gesellschaftern an die Gesellschaft geleisteten Einlagen, die ebenfalls als Einkommensverwendung und nicht als Erlös der Gesellschaft bei der körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlung gewertet werden, gleichgestellt.

Die Darlegung der Warenrückvergütung aus Sicht des Einkommensteuergesetzes gestaltet sich dagegen als etwas differenziert. § 8 KStG verweist diesbezüglich auf den § 6 Z 14 lit. a EStG<sup>60</sup>, wonach bei Tauschgeschäften jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegen. Die Differenz aus beiden ergibt den Veräußerungsgewinn (Verlust). Lit. b<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Helma (1985) zitiert nach Schaschako (2010), S. 66.

<sup>59</sup> § 8 KStG idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009.

<sup>60</sup> § 6 EStG idF BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012.

<sup>61</sup> Vgl. Ebenda

verweist darauf, dass auch Einlagen und das Einbringen von sonstigen Vermögensgütern in eine Körperschaft (das Institut der Warenrückvergütung fällt somit darunter) als Tausch im Sinne der lit. a zu klassifizieren ist. Insofern müssen Mitglieder einer Genossenschaft etwaige aus dem Institut der Warenrückvergütung erwirtschafteten Überschüsse oder Verluste in die Einkommensermittlung mitaufnehmen und im Rahmen ihrer Erklärungspflicht nach § 42<sup>62</sup> EStG auch erklären. Der Zeitpunkt einer Gewinn – oder allfälligen Verlustrealisierung aus dem Institut der Warenrückvergütung ergibt sich dabei nach der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit iSd der faktischen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut. Sofern das Wirtschaftsgut erst später geliefert wird, wäre eine entsprechende Forderung auszuweisen.<sup>63</sup>

Im Gegensatz zu Deutschland sieht das österreichische Genossenschaftsgesetz keine verpflichtende Bildung einer *Rücklage* (eines Reservefonds) vor. Die Genossenschaft darf also auch den gesamten in einem Geschäftsjahr erzielten Gewinn an die Mitglieder ausschütten. Insgesamt besteht aber auch die Möglichkeit, in der Satzung eine detaillierte Bestimmung aufzunehmen, wie mit Gewinnen der Genossenschaft umzugehen ist. Die Vorschriften zur Gewinnverwendung bzw. Verlustbedeckung leiten sich aus § 5 GenG ab. Dieser regelt die Mindestanforderungen, welche Inhalte in die Satzung mitaufzunehmen sind. Insgesamt könnten die Gewinne wie folgt verwendet werden:

- Zuweisung an den Reservefonds (Gewinnrücklage),
- Ausschüttung einer Dividende,
- Gewährung einer Warenrückvergütung im Verhältnis der gelieferten Waren oder einer Umsatzrückvergütung nach den Umsätzen der Genossen,
- Bildung eines Gewinnvortrags.

Auch eine Kombination aus mehreren Verwendungsmöglichkeiten ist selbstverständlich möglich. Der Vorstand hat jedenfalls unter der Beachtung der Satzung einen Gewinnverwendungsvorschlag zu erstatten, über den die Generalversammlung abzustimmen hat.<sup>64</sup>

Im Vergleich zu Kapitalgesellschaften verfügt die Genossenschaft auch über kein starres Nennkapital, vielmehr ist das *Ausscheiden und Hinzukommen von neuen Mitgliedern* über die

---

<sup>62</sup> § 42 EStG idF BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012.

<sup>63</sup> EStR 2000, GZ BMF-010203/0704-VI/6/2009 vom 11.12.2009, RZ 2588ff.

<sup>64</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 5 GenG RZ 61 ff.

Wechsel der Geschäftsguthaben leicht möglich. Hierzu bedarf es auch keiner Änderung im Gesellschaftsvertrag.<sup>65</sup> Da der Gesetzgeber bei der Gestaltung des Genossenschaftsgesetzes den Fördergedanken durch sämtliche Normen gezogen hat, hat er sich auch im Umkehrschluss gegen das kapitalistische Gewinninteresse ausgesprochen. Das ergibt sich auch aus dem Umstand, dass Mitglieder beim Ausscheiden aus der Genossenschaft lediglich die Nominale des Geschäftsguthabens zurückerhalten, zumal Genossen grundsätzlich keinen Anspruch auf die erwirtschafteten Rücklagen und auf den Reservefonds haben. Dennoch sieht das Gesetz eine Möglichkeit zur Beteiligung an der Substanz der Genossenschaft vor, wenn diese z.B. nach der Beteiligung bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Mitglieds erheblich gewachsen ist. In einem derartigen Fall besteht die Möglichkeit, auch ein den Geschäftsanteil übersteigenden Betrag, aus dem Reservefonds im Falle eines Ausscheidens zurückzuerhalten. Prinzipiell steht es den Mitgliedern frei, eine derartige Regelung in der Satzung vorzunehmen – das Gesetz verbietet sie jedenfalls nicht.<sup>66</sup>

Gem. § 22 Abs. 1 GenG hat der Vorstand der Genossenschaft dafür Sorge zu tragen, dass die Genossenschaft über ein Rechnungswesen verfügt, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht. Eine genaue Definition zum Rechnungswesen im Hinblick auf dessen Ausgestaltung findet sich im GenG allerdings nicht (Vgl. hierzu auch den Punkt 2.1.2.). Lediglich Genossenschaften mit beschränkter Haftung sind zur Buchführung nach dem UGB verpflichtet.<sup>67</sup>

Unter der Führung eines Rechnungswesens iSd § 22 Abs 1 GenG sind einfache Aufzeichnungen zu verstehen, deren Art und Umfang sich an der konkreten Tätigkeit der Genossenschaft zu orientieren hat. Das Buchhaltungssystem der Genossenschaft hat somit dem Zweck der jeweiligen Genossenschaft angepasst zu sein. Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass hiermit eine doppelte Buchhaltung nach dem dritten Buch UGB gemeint sei. Vielmehr reicht auch das Führen einer einfachen Einnahmen – Ausgaben - Rechnung aus, um die Verpflichtung zum Führen eines Rechnungswesens iSd § 22 Abs 1 GenG zu erfüllen. Weitere darüber hinausgehende Buchführungsverpflichtungen können sich allerdings aus den weiteren Absätzen des § 22 GenG oder aus dem Steuerrecht ergeben. So müssen z.B. Genossenschaften, die der unbeschränkten KÖSt- Pflicht unterliegen, ihren Gewinn nach

---

<sup>65</sup> Vgl. Ebenda, § 1 GenG RZ 5.

<sup>66</sup> Vgl. *Schaschako* (2010), S. 48.

<sup>67</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG Z 3-4.

§ 5 EStG mittels vollständigen Betriebsvermögensvergleich ermitteln und zu diesem Zwecke eine Steuerbilanz, jedoch keine Bilanz nach dem UGB, aufstellen.<sup>68</sup>

Der Vorstand der Genossenschaft hat binnen fünf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres dafür zu sorgen, dass ein *Abschluss (Jahresabschluss oder sonstiger Rechnungsabschluss)* und ein Bericht aufgestellt werden, welcher Angaben zu dem Geschäftsverlauf, zur Lage des Unternehmens, zur Entwicklung des Mitgliederstandes, zu den Geschäftsanteilen und der darauf entfallenden Haftsummen und geleisteten Beträge enthält. Im Bericht ist auch verpflichtend auf die Erfüllung des Genossenschaftszwecks einzugehen. Dieser Abschluss und der Bericht sind dem Aufsichtsrat bzw., wenn es einen solchen nicht gibt, der Generalversammlung vorzulegen. Der Aufsichtsrat hat den Abschluss und den Bericht danach der Generalversammlung vorzulegen. Binnen acht Monaten nach Ende des Geschäftsjahres hat die Generalversammlung über den Abschluss zu beschließen, den Vorstand und den Aufsichtsrat zu entlasten und über die Ergebnisverwendung zu entscheiden. Für Genossenschaften die unter die Buchführungspflicht des UGB fallen, gilt auch die Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen. Ergänzend zum unternehmensrechtlichen Jahresabschluss muss allerdings auch der Bericht erstellt werden. Alle Genossenschaften, die nicht unter das Regime des dritten Buch UGB fallen, müssen lediglich einen sonstigen Rechnungsabschluss und einen Bericht jedoch keine Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen. Mittelgroße und Große Genossenschaften hingegen müssen neben dem Jahresabschluss nach § 222 Abs 2 iVm § 243 Abs 5 UGB auch einen Lagebericht erstellen – nach hA geht der Bericht im Lagebericht bzw. im Anhang des Jahresabschlusses auf.<sup>69</sup>

Genossenschaften, die dauernd mehr als 40 Arbeitnehmer beschäftigen, sind verpflichtet nach § 24 GenG einen *Aufsichtsrat* einzurichten und unterliegen sohin automatisch den Vorschriften zur Rechnungslegung für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften im UGB. Sohin gelten auch (vorbehaltlich der größenabhängigen Erleichterungen im § 242 UGB) - systemwidrigerweise - für kleine, aufsichtsratspflichtige Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung die Bestimmungen über die Prüfung, Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen des UGB, wonach sich diese Genossenschaften auch einer Jahresabschlussprüfung zu unterziehen haben.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG RZ 5.

<sup>69</sup> Vgl. Ebenda RZ 6-8.

<sup>70</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG RZ 12-13.

Für *mittelgroße und große Genossenschaften*, die mindestens zwei der in § 221 Abs 1 UGB bezeichneten Größenmerkmale überschreiten, gelten auch die ergänzenden Vorschriften des zweiten Abschnitts des dritten Buchs UGB. Weiters gelten für diese auch sinngemäß nach § 22 Abs 6 GenG die Vorschriften des Vierten Abschnitts des dritten Buchs UGB über die Prüfung, Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen.<sup>71</sup>

#### **2.1.4. Auslegung der Vorschriften zur Rechnungslegung**

Im folgenden Abschnitt soll auf die Bedeutung der *Konzernrechnungslegung*, die *Rechnungslegungspflicht* für *Wohnbaugenossenschaften*, auf *Sondervorschriften zur Rechnungslegungspflicht*, auf die *Nachschusspflicht (Haftung) der Mitglieder*, auf die *mangelnde Gleichstellung der Genossenschaft mit den Kapitalgesellschaften* sowie auf *Besonderheiten zu den Größenklassen* eingegangen werden.

Gem. § 22 Abs. 5 GenG unterliegen Genossenschaften als Muttergesellschaft dem dritten Abschnitt des dritten Buchs des UGB (§§ 233-267 UGB) sowie den Bestimmungen über die Offenlegung und Prüfung des *Konzernabschlusses (Konzernrechnungslegung)* nach dem vierten Abschnitt des dritten Buchs UGB. Ein Mutterunternehmen hat grds. dann einen Konzernabschluss aufzustellen, wenn ein Unternehmen unter der Leitung des Mutterunternehmens (MU) steht und das MU eine Beteiligung iSd §228 UGB an dem oder den Tochterunternehmen hält, oder das MU einen beherrschenden (Control Tatbestand nach § 244 Abs. 2 UGB) Einfluss auf das Tochterunternehmen ausübt. Sofern also eines der zwei genannten Merkmale erfüllt ist, ist die Genossenschaft als Mutterunternehmen - sofern diese einen beherrschenden Einfluss<sup>72</sup> auf das Tochterunternehmen ausübt oder die einheitliche Leitung und Beteiligung (Beteiligungen iSd § 228 UGB sind Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen als unbeschränkt haftender Gesellschafter (Komplementär) an einer Personengesellschaft oder Beteiligungen in Höhe von zumindest 20% am Nennkapital des Tochterunternehmens; einheitliche Leitung liegt vor, wenn das Tochterunternehmen vom Willen der Mutterunternehmen abhängig ist) an dem Tochterunternehmen unterhält, verpflichtet einen Konzernabschluss aufzustellen.

---

<sup>71</sup> Vgl. Ebenda, RZ 14.

<sup>72</sup> Beherrschender Einfluss meint: (Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter; das Recht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Kontrollorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafter ist, das Recht zusteht einen beherrschenden<sup>72</sup> Einfluss auszuüben, oder aufgrund eines Syndikatsvertrags mit einem oder mehreren Gesellschaftern des Tochterunternehmens das Recht zur Entscheidung zusteht)

Gem. § 246 Abs 1 UGB ist ein Mutterunternehmen (gemeint ist hier eine Genossenschaft als Mutterunternehmen) von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit, wenn mindestens zwei der drei in der nachfolgenden Tabelle 2 (jeweils nach der Brutto, oder Nettomethode) dargestellten Merkmale am Abschlussstichtag des Jahresabschlusses und am vorhergehenden Abschlussstichtag unterschritten werden.

	Bruttomethode*	Nettomethode**						
Bilanzsumme	EUR 21 Mio	EUR 14,6 Mio						
Umsatzerlöse	EUR 42 Mio	EUR 29,2 Mio						
Arbeitnehmer	250	250						
* Die Summe der Einzelabschlüsse der Mutter und Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss miteinzubeziehen werden								
** Die Summen des fiktiven Konzernabschlusses								

Tabelle: Größenklassen nach § 246 Abs 1 Z 1 und Z 2 UGB<sup>73</sup>

Die Prüfung der Größenmerkmale ist dann nicht von Relevanz, wenn am Abschlussstichtag Aktien oder andere von dem Mutterunternehmen oder einem in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogenen Tochterunternehmens ausgegebenen Wertpapiere an einem geregelten Markt zum Handel zugelassen sind.<sup>74</sup>

Gemeinnützige *Wohnbauvereinigungen (Wohnbaugenossenschaften)* sind unabhängig von ihrer Größe, aufgrund eines Sondergesetzes als rechnungslegungspflichtig iSd dritten Buchs UGB einzustufen. Das ergibt sich aus § 23 Abs 3 WGG<sup>75</sup> - dieser verweist dabei auf das UGB und auf § 260 AktG. Gemeinnützige Wohnbaugenossenschaften haben grundsätzlich - sowie alle gemeinnützigen Bauvereinigungen auch - die Rechnungslegungsbestimmungen des UGB zu beachten. Das ergibt sich insb. auch durch den Verweis auf § 260 AktG, denn § 260 AktG schreibt vor, dass die Bestimmungen der §§ 201 bis 211 UGB zur Bewertung, § 260 Einheitliche Bewertung zu Konzernabschluss, § 274 Bestätigungsvermerk und § 275 Haftung des Abschlussprüfers sinngemäß auf Wohnbaugenossenschaften auch anzuwenden sind. Die Vorschriften zur Abschlussprüfung und zum Tatbestand zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer gelten hingegen nicht für gemeinnützige Wohnbaugenossenschaften. Auch sind bei der Gliederung der Bilanz und GuV der gemeinnützigen Wohnbaugenossenschaft Besonderheiten bei der Gliederung zu beachten. Diese ergeben sich auch (neben den Vorschriften im UGB) aus den gem. § 23 Abs 4 WGG

<sup>73</sup> § 246 UGB idF dRGBL. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008.

<sup>74</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG RZ 47-48.

<sup>75</sup> § 23 WGG idF BGBl. Nr. 139/1979 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2006

mittels Verordnung erlassenen Formblättern; Gemeinnützige Bauvereinigungen haben ihre Bilanz gem. Anlage A und ihre GuV gem. Anlage B der aufgrund § 23 Abs 4 WGG erlassenen Bilanzgliederungsverordnung zu erstellen. Der Buchführung ist der Kontenrahmen gem. Anlage A der Gebarungsrichtlinienverordnung<sup>76</sup> V zugrunde zu legen<sup>77</sup>.

Die *Rechnungslegung von Kreditgenossenschaften* wird aufgrund der Subsumierung unter dem Gesellschaftstypus Kreditinstitut im BWG (§§ 43-65) - eigens geregelt, wobei dieses wiederum auf die Bestimmungen des dritten Buchs UGB verweist. Nicht endgültig gesetzlich geregelt ist jedenfalls die Frage, wer bei den Kreditgenossenschaften für die Aufstellung des Jahresabschlusses verantwortlich ist. Während gem. § 22 GenG eindeutig dem Vorstand die Pflicht zur Jahresabschlusserstellung obliegt, spricht das BWG von Geschäftsleitern die für die Aufstellung des Jahresabschlusses verantwortlich sind. Ihnen obliegt die alleinige geschäftsführungs- und organschaftliche Vertretungsbefugnis und diese sind auch in das Firmenbuch einzutragen. Das BWG fungiert hier als Lex Specialis gegenüber dem GenG, insofern sind auch die Geschäftsleiter und nicht der Vorstand für die Jahresabschlusserstellung verantwortlich. Auch gelten analog zu den Wohnbaugenossenschaften eigene Gliederungsvorschriften für die Bilanz und die GuV der Kreditgenossenschaft. Diese sind bei einem Kreditinstitut gem. Anlage 2 zu § 43 BWG Teil 1 und Teil 2 zu gliedern. Dies gilt auch für Konzernabschlüsse. Die Jahres- bzw. Konzernabschlüsse sind auch so rechtzeitig aufzustellen, dass sie innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres der FMA und der OeNB vorgelegt werden können.<sup>78</sup>

§ 53 GenG normiert die *Haftung* der Genossenschafter von Genossenschaften mit beschränkter Haftung. Diese haften insofern solidarisch für alle Verbindlichkeiten der Genossenschaft, als das zur Deckung ebendieser die Aktiven der Genossenschaft nicht ausreichen (§53 Abs 1 GenG). Dies gilt auch für neu eintretende Genossenschafter, welche auch für Verbindlichkeiten der Genossenschaft haften, die bereits vor ihrem Eintritt bestanden haben (§53 Abs 2 GenG). Aus diesem normierten Haftungstatbestand, der eigentlich als *Nachschussverpflichtung* der Genossen zu sehen ist - diese haben im Falle der Liquidation der

---

<sup>76</sup> Gebarungsrichtlinienverordnung idF BGBl 1979/253 idF BGBl 1991/549, 1994/925, 2001/29, 2001/490 und 2003/348

<sup>77</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG RZ 56-57.

<sup>78</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG RZ 58 ff.

Genossenschaft den Aktiven übersteigenden Betrag nachzuschließen, ergeben sich auch Konsequenzen in Bezug auf die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht der Genossenschaft. Die Haftung kann nicht durch Verträge zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern abbedungen werden und ist betraglich nicht beschränkt. Insofern haften Genossen also im Falle der Liquidation solidarisch und zwar mit ihrem gesamten Privatvermögen. Dies ergibt sich seit der Einführung des GenKonkV auch aus der Neuformulierung, wonach im Gesetzeswortlaut nämlich nicht mehr von einer solidarischen Außenhaftung der Mitglieder gesprochen wird, sondern von einer Nachschusspflicht derselben. Diese Nachschusspflicht kann als aufschiebender bedingter Anspruch der Genossenschaft angesehen werden, welcher durch den Beitritt zur Genossenschaft entsteht. Die Nachschusspflicht der Mitglieder tritt nur im Falle des Konkurses oder der Liquidation der Genossenschaft ein, allerdings nur dann wenn die Genossenschaft nicht mehr zur Deckung ihrer Verbindlichkeiten in der Lage ist.<sup>79</sup> Ein Ausschluss der Haftung gegenüber Dritten für neu eintretende Genossenschafter ist unzulässig, im Innenverhältnis zwischen den Genossen allerdings grundsätzlich möglich.<sup>80</sup>

Es muss festgehalten werden, dass also die *angestrebte Gleichstellung der mittelgroßen und großen Genossenschaften mit den Kapitalgesellschaften* durch das GenRÄG 1997 nur in rudimentärer Form verwirklicht wurde.

Mit der Neugestaltung des § 22 Abs 1 GenG in Bezug auf die Pflichten des Vorstandes in Bezug auf die Rechnungslegung der Genossenschaft (insbesondere für aufsichtsratspflichtige Genossenschaften) wurde ein weiterer Schritt in Richtung Gleichstellung der Genossenschaft mit den GmbH und AG gesetzt, denn durch das IRÄG 1 (Insolvenzrechtsänderungsgesetz) 1997 wurden die Pflichten für den Vorstand einer AG (§ 82 AktG) und der Geschäftsführung einer GmbH (§ 22 Abs 1 GmbHG) wesentlich erweitert. Diese haben nämlich dafür zu sorgen dass ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem geführt werden, die den Anforderungen des Unternehmens entsprechen.<sup>81</sup> Sowohl für GmbHs als auch für AGs normieren die jeweiligen Lex Specialis über das UGB hinausgehend noch zahlreiche Pflichten in Bezug auf die Rechnungslegung, wie das Führen von weiteren Rechnungsunterlagen (Cash – Flow Rechnung, Kostencontrolling). So muss der Vorstand einer AG (bzw. der Geschäftsführer

---

<sup>79</sup> Vgl. *Ebenda* § 53 GenG Z 1 -5.

<sup>80</sup> Vgl. *Ebenda* § 53 GenG Z 4.

<sup>81</sup> Vgl. § 22 GenG idF RGBL. Nr. 70/1873 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008.

einer aufsichtsratspflichtigen GmbH) dem Aufsichtsrat mindestens einmal jährlich über die grundsätzlichen Fragen der künftigen Geschäftspolitik des Unternehmens berichten, sowie die künftige Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage anhand einer Vorscheurechnung unter Berücksichtigung der künftigen Entwicklung darlegen. Bei wichtigem Anlass ist dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats unverzüglich zu berichten. Weiters ist dem Aufsichtsrat auch über Umstände zu berichten die Rentabilität oder Liquidität der Gesellschaft wesentlich beeinträchtigen können (Sonderbericht; § 81 Abs 1 Satz 3 AktG bzw. § 28 a Abs 1 Satz 3 GmbHG beide jeweils idF IRÄG 1997). Auch ist darauf hinzuweisen, dass sofern die Bestellung eines Aufsichtsrat- Ausschusses verpflichtend ist, dieser die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses vorzubereiten hat.<sup>82</sup> Insgesamt kann festgehalten werden, dass durch die Neuausrichtung des § 22 GenG im Zuge des URÄG (Unternehmensrechtsänderungsgesetz) 2007, dieser im Hinblick auf Rechnungslegungspflichten an die Lex Specialis des GmbHG und des AktG angeglichen wurde.<sup>83</sup>

In Bezug auf die in § 221 UGB definierten Größenklassen muss auch festgehalten werden, dass AGs allein schon durch den Umstand, dass - sofern Aktien oder von ihnen ausgegebene Wertpapiere an eine für das Publikum offenen ordnungsgemäß funktionierenden Wertpapiermarkt in einem OECD – Vollmitgliedsstaat zum Handel zugelassen ist - als große Gesellschaft iSd § 221 UGB anzusehen sind. Fraglich ist allerdings, ob diese Regelung auch auf Genossenschaften zutrifft, da diese keine Aktien begeben können, die Emission von Wertpapieren steht allerdings auch der Genossenschaft offen. Damit ist allerdings nicht eindeutig geklärt, ob diese auch automatisch als groß gelten, was wiederum die Anwendung des dritten Buchs UGB 4. Abschnitt zur Abschlussprüfung nach sich ziehen würde. Nach § 22 Abs. 4 GenG wird explizit von der Überschreitung von mindestens zwei der in § 221 UGB genannten Größenmerkmale gesprochen. Insofern gilt eine Genossenschaft, die Wertpapiere begibt, nicht automatisch als große Genossenschaft iSd § 221 UGB.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG Rz 28-33

<sup>83</sup> Vgl. § 22 GenG idF RGBl. Nr. 70/1873 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008.

<sup>84</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), § 22 GenG RZ 20.

## **2.2. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaf tern in Österreich**

### **2.2.1. Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaf tern**

#### **2.2.1.1. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften**

In diesem Abschnitt soll auf folgende Themenkomplexe eingegangen werden: *Eigenheiten der genossenschaftlichen Ertragsbesteuerung, Persönliche Steuerpflicht der Genossenschaft, Genossenschaftliche Rückvergütungen, Körperschaftsteuerrechtliches Einkommen* und auf die *Steuerliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung*.

Analog zu den Kapitalgesellschaften unterliegen auch Genossenschaften (zumindest grundsätzlich) den Regelungen des österreichischen Körperschaftsteuergesetzes. Nun ist allerdings darauf hinzuweisen, dass sich Genossenschaften wesentlich von anderen Kapitalgesellschaften unterscheiden, und *sich daraus spezifische Eigenheiten bei der Ertragsbesteuerung für Genossenschaften* ergeben. Genossenschaften haben beispielsweise kein feststehendes Kapital, ihre Mitglieder können ständig wechseln, und es ist nicht primäre Aufgabe der Genossenschaft Gewinne zu erzielen, sondern ihre Mitglieder zu fördern. Aufgrund dieser Unterscheidungsmerkmale hat das Körperschaftsteuerrecht in der Vergangenheit und teilweise auch gegenständlich einige Ausnahmeregelungen bzw. steuerliche Begünstigungen für Genossenschaften geschaffen. Dellinger<sup>85</sup> weist in seinem Kommentar daraufhin, dass diese Begünstigungen sukzessive über die Jahre eingeeengt wurden, und Genossenschaften den Kapitalgesellschaften auch aus steuerlichem Blickwinkel zunehmend gleichgestellt wurden. Es muss daher insgesamt hinterfragt werden, ob die wenigen verbleibenden genossenschaftsspezifischen Regelungen im Körperschaftsteuerrecht den Eigenheiten der Rechtsform der Genossenschaft überhaupt noch Rechnung tragen.

Während das Einkommen natürlicher Personen der Einkommensteuer unterliegt, wird das Einkommen der juristischen Person einer eigenen Steuer – der Körperschaftsteuer unterworfen. Kapitalgesellschaften werden somit auch als eigenständige Steuersubjekte betrachtet. Ganz im Gegensatz zu den Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft selbst, die Steuersubjekte sind.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> Vgl. Dellinger (2005)

<sup>86</sup> Vgl. Ebenda, Anhang II zu § 1 GenG, RZ 1.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass einige Sonderregelungen die für Genossenschaften über die Jahre hinweg aufgeweicht bzw. vollends abgeschafft wurden (wie die Behandlung von Genossenschaftlichen Rückvergütungen als Betriebsausgabe oder die Ausnahme der Genossenschaften vom Schachtelprivileg<sup>87</sup>), dazu geführt hat, dass die genossenschaftliche Rechtsform den Kapitalgesellschaften (GmbH und AG) zunehmend gleichgestellt worden ist.

Gem. § 1 Abs 2 Z 1 KStG<sup>88</sup> unterliegen Juristische Personen des privaten Rechts der Körperschaftsteuer, da diese als Körperschaften iSd KStG anzusehen sind. Man spricht auch von der *persönlichen Steuerpflicht*. Zu den juristischen Personen des privaten Rechts zählt unter anderem auch der Typus der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft nach dem Genossenschaftsgesetz. Analog zum EStG unterscheidet auch das KStG zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen jene Genossenschaften, die den Sitz oder die Geschäftsleitung gem. § 1 Abs 2<sup>89</sup> KStG erster Satz im Inland haben.

Die beschränkte Steuerpflicht hat für Genossenschaften zwei Bedeutungen: Einerseits wird eine Genossenschaft, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in Österreich hat, beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Einkünfte iSd § 21 Abs 1 KStG hat. Die Steuerpflicht erstreckt sich dann auf alle inländischen Einkünfte.

Andererseits können auch Körperschaften von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit werden, wenn diese unter § 5 KStG fallen. Darin werden in Z 9 lit. a eindeutig auch Erwerbs - und Wirtschaftsgenossenschaften genannt, deren Zweck und tatsächlicher Geschäftsbetrieb sich auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände durch ihre Mitglieder beschränkt und in lit b Winzergenossenschaften, deren tatsächlicher Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse beschränkt, wenn die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Landwirtschaft liegt, genannt. Die Steuerbefreiung geht auch nicht verloren, wenn Genossenschaften im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes Hilfsgeschäfte tätigen.<sup>90</sup>

---

<sup>87</sup> Vgl. *Stoll* (1972), S 42 ff.

<sup>88</sup> Vgl. § 1 *KStG* idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

<sup>89</sup> Vgl. *ebenda*.

<sup>90</sup> Vgl. § 5 *KStG* idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013

Bei unbeschränkter Steuerpflicht ist der KÖSt – Berechnung das Einkommen, das die Genossenschaft innerhalb eines Jahres bezogen hat, zugrunde zu legen. Bemessungsgrundlage ist hierfür grundsätzlich der steuerliche Gewinn der Genossenschaft innerhalb eines Kalenderjahres. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus § 7 Abs 1 KStG iVm § 2 Abs 3 EStG durch die darin genannten Einkunftsarten.<sup>91</sup>

Auch im Rahmen der sachlichen Steuerpflicht spielt es eine Rolle, ob die jeweilige Genossenschaft auch zur Buchführung nach den unternehmensrechtlichen Bestimmungen verpflichtet ist. In diesem Fall sind nämlich sämtliche Einkünfte der Genossenschaft den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen. Der Gewinn ist dabei nach § 5 EStG zu ermitteln – somit mittels Betriebsvermögensvergleich. Dies gilt auch für Erwerbs und Wirtschaftsgenossenschaften, die nicht den unternehmensrechtlichen Kriterien zur Rechnungslegung unterliegen; diese können, einen Antrag in der Steuererklärung stellen, dass die Einnahmen grundsätzlich nach § 5 EStG ermittelt werden.<sup>92</sup>

Festzuhalten ist allerdings, dass die Gesetzesbestimmung unterschiedlich ausgelegt wird. Ein Teil der Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass sämtliche Einkünfte der Genossenschaft aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Diese Sichtweise wurde durch die Schaffung des UGB noch bestärkt, da dieses analog zum KStG nun eindeutig von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften spricht und somit wenig Argumentationsspielraum bleibt, wonach die Einkünfte der Genossenschaft nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu deklarieren wären.

Für die Gewinnermittlung nach dem EStG stehen grundsätzlich vier Methoden (Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG, Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG, Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs 3 EStG, Ertragsbesteuerung nach Durchschnittssätzen) zur Verfügung. Das KStG enthält jedoch in § 7 Abs. 3 die Sonderbestimmung, dass Genossenschaften den Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln haben. Durch das URÄG 2007 könnten lediglich Genossenschaften, die nicht unter die Vorschriften der Buchführungspflicht des dritten Buchs UGB fallen, ihren Gewinn mittels Gegenüberstellung der Einnahmen, Ausgaben berechnen (analog zu § 4 Abs 3 EStG).<sup>93</sup>

---

<sup>91</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), Anhang II zu § 1 GenG: Steuerrecht RZ 12

<sup>92</sup> Vgl. § 7 KStG idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

<sup>93</sup> Vgl. § 7 KStG idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

Weiters muss noch auf die Unterschiede in der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG und § 4 Abs 1 EStG hingewiesen werden. Beide schreiben grds vor, den Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

- Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG sind auch Gewinne bzw. Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens zu berücksichtigen – das ist nach § 4 Abs 1 EStG nicht vorgeschrieben.
- Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG lässt auch die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen zu, während § 4 Abs 1 lediglich das notwendige Betriebsvermögen umfasst.
- Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG sind auch die unternehmensrechtlichen Bewertungsregelungen zu beachten, es sei denn das EStG schreibt zwingend eine andere Vorgehensweise vor. § 4 Abs. 1 EStG schreibt hingegen lediglich vor, dass die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften zu beachten sind.
- Nach § 5 Abs 1 dürfen nach dem UGB buchführungspflichtige Genossenschaften auch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zum Zwecke der Gewinnermittlung haben.<sup>94</sup>

(Waren-) *Rückvergütungen von Genossenschaften* an ihre Mitglieder stellen Rückzahlungen von Überschüssen aus dem Mitgliedergeschäft an die Genossenschafter dar. Diese sind abhängig vom Jahreserfolg und Jahresumsatz der Genossenschaft und können grundsätzlich in unterschiedlicher Form erfolgen<sup>95</sup>:

- Kaufpreisrückvergütungen: Darunter fallen Warenrückvergütungen, Warenrabatte für Produkte und Artikel, welche von den Mitgliedern der Genossenschaft zu überhöhten Preisen (bei nachträglich günstigerer Entwicklung der Beschaffungspreise) im Bezugsgeschäft von der Genossenschaft erworben hatten (z.B. Kunstdünger, Pflanzenschutzmittel etc.).

---

<sup>94</sup> Vgl. *Dellinger* (2005): Anhang II § 1 GenG Rz 20

<sup>95</sup> Vgl. KStR 2013 Richtlinie des BMF, idF GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013 zu § 8 Abs 2 bis 4 KStG 1988 RZ 1404

- Kaufpreisnachzahlungen für Produkte (z.B. Getreide, Kartoffel, Holz, etc.), die von den Mitgliedern an die Genossenschaft zu ursprünglich günstigeren Abnahmepreisen geliefert worden waren, die sich aber nach einer späterer, günstigeren Entwicklung der Absatzpreisen noch erhöht haben.
  
- Unkostenvergütungen: Rückzahlungen im Leistungsbereich der Genossenschaft, wenn von der Genossenschaft für ihre eigenen Leistungen entweder zu hohe Unkostenvergütungen eingehoben worden waren oder die Leistungen der Mitglieder von der Genossenschaft zu gering vergütet worden sind.<sup>96</sup>

Im Ertragssteuerrecht gilt es grundsätzlich zwischen Einkommensverwendung und Einkommensermittlung zu unterscheiden. Für die Einkommensermittlung ist es nach § 8 Abs 2 KStG unerheblich, auf welchem Wege die Einkommensermittlung (durch offene und verdeckte Gewinnausschüttung) erfolgt. Mit anderen Worten die Einkommensverwendung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung. Diese kann insb. nicht einkommensmindernd (als Betriebsausgabe etwa) berücksichtigt werden. Bis zum KStG 1966 wurden genossenschaftliche Rückvergütungen in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt. Bis zum KStG 1988 war die Behandlung von genossenschaftlichen Rückvergütungen als Betriebsausgabe unter Berücksichtigung, der damals gültigen Regelung im § 8 Abs 3 KStG möglich. Erst durch das KStG 1988 wurden die genossenschaftlichen Rückvergütungen den Gewinnausschüttungen gleichgestellt und werden seither steuerneutral behandelt. Eine Ausnahme galt lediglich noch für Rückvergütungen aus Verbrauchergenossenschaften im Rahmen von § 13 KStG. Diese Ausnahme wurde durch den VfGH<sup>97</sup> 1994 wegen Gleichheitswidrigkeit aufgehoben. Diese Sichtweise bestätigt auch das Finanzministerium in den einschlägigen Erlässen zu § 8 KStG, wonach auch Genossenschafter als typische Anteilsinhaber iSd Norm einzustufen sind, und die Einkommensaufteilung auf die Anteilsinhaber steuerneutral zu betrachten ist<sup>98</sup>. Dies ergibt sich aus § 8 Abs 3 Z 3 KStG, wonach Rückvergütungen die von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Kaufpreisvergütungen, Kaufpreisnachzahlungen oder Unkostenvergütungen gewährt werden und aus dem Mitgliedergeschäft erwirtschaftet

---

<sup>96</sup> Vgl. Ebende RZ 1405 iVm 1408

<sup>97</sup> VfGH – Erkenntnis vom 5.10.1994, G 252/93, BGBl 1994/922

<sup>98</sup> KStR 2013 Richtlinie des BMF, idF GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013 zu § 8 Abs 2 bis 4 KStG 1988 Rz 571

wurden, als Einkommensverwendung iSd KStG zu qualifizieren sind und somit grundsätzlich nicht als Betriebsausgabe bei der Einkommensermittlung heranzuziehen sind.<sup>99</sup>

Von der genossenschaftlichen Rückvergütung zu unterscheiden ist der Bereich der Rabatte. Insgesamt muss beurteilt werden, ob dem Sachverhalt der Rabattgewährung ein Umsatzvorgang zu Grunde liegt und ob auch ein genossenschaftsgelegener Grund vorliegt, der für die steuerliche Beurteilung (gewinnmindernder Rabatt bzw. Wareneinsatz oder eben Gewinnverwendung) maßgeblich ist. Ein entscheidendes Kriterium für die steuerliche Einordnung als Betriebsausgabe oder als Einkommensverwendung liegt darin, ob die Leistung der Rückvergütung durch die Genossenschaft an die Mitglieder ihren Rechtsgrund aus einem Liefervertrag oder sich aus dem Gesellschaftsvertrag ableitet.<sup>100</sup> Zur Beurteilung, ob nun eine Einkommensverwendung oder Erlösberichtigung vorliegt, wird als gängigstes Beispiel vom BMF folgender Fall angeführt:

*„Legt eine Einkaufsgenossenschaft und Verkaufsgenossenschaft vor Beginn des Wirtschaftsjahres fest, dass nur die Mitglieder aus dem Bezugsgeschäft nach Ende des Jahres eine Kaufpreisrückvergütung in Höhe von 1% (2%, 3%) der bezogenen Waren erhalten, stellen diese Beträge Einkommensverwendung dar.“<sup>101</sup>*

Rabatte hingegen, die die Genossenschaft ihren Mitgliedern gewährt, werden steuerlich vom BMF als Preisnachlass gesehen und können somit als Betriebsausgabe (einkommensmindernd) angesetzt werden. Die Höhe der Ausschüttung ist dabei nicht vom Ausmaß der Kapitalbeteiligung abhängig.<sup>102</sup> Genossenschaftliche Rückvergütungen sind entgegen der obigen Ausführungen unter speziellen Voraussetzungen indirekt als Betriebsausgabe (das BMF spricht in seinen Erlässen von Erlösberichtigungen) ansetzbar.

Diese Rückvergütungen sind dann entweder als Erlösberichtigung in Form von Rabatten oder als erhöhter Wareneinsatz darzustellen. Dies trifft (ob diese Regelung auch auf weitere Genossenschaftstypen anzuwenden ist, wird in den Erlässen nicht näher erläutert) auf die von landwirtschaftlichen Genossenschaften an ihre Mitglieder eingeräumte Preisvorteile auf die üblichen Marktpreise, für den Ankauf von landwirtschaftlichen Produkten zu. Dies erfolgt

<sup>99</sup> Vgl. § 8 KStG idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009

<sup>100</sup> Vgl. *Ebenda* Rz 1409.

<sup>101</sup> KStR 2013 Richtlinie des BMF, idF GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013

zu § 8 Abs 2 bis 4 KStG 1988 Rz 1410.

<sup>102</sup> Vgl. *Ebenda* Rz 554.

durch Preisnachzahlungen im Absatzgeschäft der Genossenschaften und für den Verkauf von Waren durch Rabattgewährungen im Bezugsgeschäft der Genossenschaften zu. Die Rabattgewährung bzw. die Preisnachzahlungen können beim Warenaustausch (aktive Preispolitik<sup>103</sup>) oder im Wege der genossenschaftlichen Rückvergütungen (nach Abschluss des Wirtschaftsjahres) an die Mitglieder verrechnet werden. Beide stellen im gegenständlichen Fall eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe (Umsatzkorrektur) unter Beachtung der folgenden Voraussetzung dar:

- Die Beschlüsse zur Gewährung von Preisvorteilen müssen von den zuständigen Organen der Genossenschaft im Voraus gefasst werden. Dies bewirkt, dass lediglich Preisnachzahlungen, die nach der Beschlussfassung getätigt werden, steuerlich als Betriebsausgabe anerkannt werden können.
- Die Beschlüsse müssen gehörig kundgemacht werden.
- Der Preisvorteil muss Genossen und Dritten in gleicher Höhe gewährt werden, um dem Grundsatz des Fremdvergleichs Rechnung zu tragen.
- Die Vergütungen dürfen eine handelsübliche Höhe nicht überschreiten. Als Höchstgrenze wird dabei die Deckung im Bruttowarengewinn (Differenz zwischen Verkaufspreis und Einstandspreis der betreffenden Ware) gesehen. In Ausnahmefällen kann auch davon abgegangen werden:
  - o Zwingender Konkurrenzdruck
  - o Abverkauf von Ladenhütern
  - o Bewerbung eines neuen Artikels
  - o Werbemaßnahme
  - o Räumungsverkauf
- Die Auszahlung der Preisnachzahlungen oder Rabatte muss bis spätestens zum Ende des auf das Wirtschaftsjahr, indem selbige gewährt wurden erfolgen und ist dabei den

---

<sup>103</sup> Aktive Preispolitik meint nicht nur eine Betriebsbeteiligungsdividende im herkömmlichen Sinn, sondern vielmehr eine aktive Zuwendung der Genossenschaft an ihre Mitglieder (diese sind Kunden und Mitglieder zugleich) im Wege von etwaigen Preisnachlässen im Bezugsgeschäft; Diese Zuwendung entspricht der Differenz zwischen den Marktpreisen und den von der Genossenschaft im Mitgliedergeschäft in Rechnung gestellten Preisen in Anlehnung an. Stoll 1972 S. 32

Genossen bzw. Lieferanten belegmäßig (postalisch) kundzutun. Die bloße Verbuchung reicht nicht aus.

- Der belegmäßige Nachweis ist auch aus umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten von Relevanz denn Preisnachzahlungen oder Rabatte bewirken auch Vorsteuer – bzw. Umsatzsteuerkorrekturen, die die abzuführende, Umsatzsteuer mindern.
- Wurden die Rabatte oder Preisnachzahlungen bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem der Anspruch auf die selbigen entstanden ist, sind diese der KÖSt zu unterziehen.<sup>104</sup>

Das GenG erwähnt allerdings nicht das Institut der Rückvergütung nicht. Insofern muss festgehalten werden, dass eine gesetzliche Begriffsbestimmung zu den genossenschaftlichen Rückvergütungen (bis auf die einschlägigen Erlässe des BMF) auch im Hinblick auf eine zivilrechtliche Beurteilung ebendieser fehlt.<sup>105</sup>

Gem. § 9 KStG wird als *körperschaftsteuerrechtliches Einkommen* jenes Einkommen bezeichnet, das die Körperschaft innerhalb des Veranlagungszeitraums erzielt. Als Veranlagungszeitraum ist zwingend das Kalenderjahr heranzuziehen, es sei denn die Körperschaft wird unterjährig gegründet. In diesem Falle kann als Veranlagungszeitraum ein entsprechend kürzerer Zeitraum herangezogen werden.

*Verdeckte Gewinnausschüttungen* bei Genossenschaften sind, wie bereits oben erläutert, nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Grundsätzlich gilt also im Ertragssteuerrecht das Prinzip der Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung. Demnach ist es für die steuerliche Behandlung unerheblich, ob die genossenschaftlichen Rückvergütungen im Wege einer offenen oder verdeckten Gewinnausschüttung erfolgen. Im Gegensatz dazu sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern auch aus steuerlichen Gesichtspunkten anzuerkennen. Aus dieser Geschäftsbeziehung sich ergebende Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen sind bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft also jedenfalls zu berücksichtigen. Als maßgebender Grundsatz zur Beurteilung, ob etwaige Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen steuerlich anerkannt werden können, ist der

---

<sup>104</sup> Vgl. KStR 2013 idF GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013 zu § 8 Abs. 2-4 KStG Rz 1413

<sup>105</sup> Vgl. *Stoll* (1972), S.23.

Fremdvergleich ins Treffen zu führen: Entscheidend ist dabei, ob der Gesellschafter gegenüber einem Dritten durch die getroffene Regelung bevorteilt wird. Bei Genossenschaften ist die Beurteilung oftmals besonders schwierig, da diese nur Geschäftsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern (Genossen) und zu keinem Dritten unterhalten. Insofern kann auch der Fremdvergleich schwer durchgeführt werden und die Beurteilung, ob nun etwaige aus dieser Geschäftsbeziehung erwachsene Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben steuerlich anerkannt werden können, ist von Einzelfall zu Einzelfall zu entscheiden.<sup>106</sup>

#### **2.2.1.2. Ertragsbesteuerung von Genossenschaf tern**

Im folgenden Abschnitt soll u.a. auf die unterschiedlichen *Besteuerungsmodelle der Genossenschaf ter nach Maurer* sowie auf den Umstand eingegangen werden, dass Ausschüttungen der Genossenschaften den *Einkünften aus einem Gewerbebetrieb* zuzurechnen sind.

Nach *Maurer* gibt es insgesamt *vier verschiedene Fälle zur Ertragsbesteuerung* von Genossenschaften, die hinsichtlich der Besteuerung von Ausschüttungen, an ihre Genossenschaf ter zu unterscheiden sind<sup>107</sup>:

- (1) Der Ausschüttungsempfänger ist eine natürliche Person und hält den Genossenschaftsanteil im Privatvermögen. Insofern sind diese erzielten Einkünfte aus der Ausschüttung von Genossenschaftsanteilen gem. § 27 Abs. 1 Z 1 lit b EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren und unterliegen demgemäß der Kapitalertragssteuer. Dabei wird der auszuschüttende Bruttobetrag mit 25 % Kapitalertragssteuer belastet und unmittelbar bei der Ausschüttung abgezogen. Dieser KESt – Abzug hat somit Endbesteuerungswirkung bei Abgabepflichtigen und kann im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung erklärt werden, hat allerdings keine steuerbelastende Wirkung.
- (2) Im zweiten gegenständlichen Fall ist der Ausschüttungsempfänger ebenfalls eine natürliche Person, hält allerdings die Beteiligung an der Genossenschaft im Betriebsvermögen. Sofern die Einkünfte des Ausschüttungsempfängers aus seiner betrieblichen Tätigkeit auch unter die betrieblichen Einkunftsarten nach § 2

---

<sup>106</sup> Vgl. *Dellinger* (2005), Anhang II

<sup>107</sup> Vgl. *Maurer* (2005), Rz 38ff. iVm Schaschako (2010), S 67ff.

Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG fallen, wird eine allfällige Ausschüttung, die aus der Beteiligung an der Genossenschaft resultiert, wie im Fall 1 mit der KESt in Höhe von 25 % belastet.

- (3) Im dritten gegenständlichen Fall ist der Ausschüttungsempfänger eine juristische Person und zumindest zu 25 % an der Genossenschaft beteiligt. Gem. § 10 Abs. 1 KStG sind Beteiligungserträge aus Schachtelbeteiligungen von der Körperschaftsteuer befreit. Bei einem Beteiligungsausmaß von mehr als 25 % ist diese Ausschüttung auch von der KESt befreit. Der Hintergrund dieser Maßnahme liegt darin, dass eine Ausschüttung des Gewinns an natürliche Personen ohnedies dem 25 % KESt- Abzug unterliegt. Würde die KESt auch auf Ausschüttungen zwischen Beteiligungen von juristischen Personen untereinander eingehoben werden, würde dies zu einem doppelten KESt – Abzug führen. Kalkuliert man noch die Körperschaftsteuer, die von der juristischen Personen vom Gewinn abzuführen ist, würde das theoretisch zu einer kumuliert – betrachteten Steuersatz von 75 % führen, lässt man die Progressionswirkung außer Acht.
- (4) Im vierten Fall ist der Ausschüttungsempfänger ebenfalls eine juristische Person. Das Beteiligungsausmaß an der Genossenschaft beträgt allerdings weniger als 25 %. Wie im Fall drei ist eine Ausschüttung vom Gewinnanteil der Genossenschaft von der Körperschaftsteuer befreit (Vgl. § 10 Abs. 1 KStG Z 1<sup>108</sup>), unterliegt allerdings grundsätzlich dem Kapitalertragssteuerabzug. Das heißt, der Ausschüttungsbetrag wird zwar mit 25 % KESt belastet, wird allerdings im Rahmen der Veranlagung der Körperschaftsteuer des Ausschüttungsempfängers, auf die allenfalls zu entrichtende Körperschaftsteuerschuld angerechnet bzw. auch erstattet.

Gemäß § 7 Abs 3 Satz 1 KStG sind bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften alle Einkünfte (nach § 2 Abs 3 EStG) den *Einkünften aus Gewerbebetrieb* (§ 21 Z1 EStG<sup>109</sup>) zuzuordnen. Das ergibt sich aus der Formulierung im KStG, welche eindeutig auf den Termini „rechnungslegungspflichtig“, der auch in § 189

---

<sup>108</sup> § 1 KStG BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012.

<sup>109</sup> § 2 EStG ff. BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012.

UGB<sup>110</sup> (der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen) verwendet wird, abstellt. Damit ist ein Betriebs- Vermögensvergleich gemeint, der nur nach Führung einer doppelten Buchhaltung ermittelt werden kann. Somit wird auch in den steuerrechtlichen Bestimmungen (Vgl. auch Kapitel 3) zur Gewinnermittlung für Genossenschaften eindeutig auf die Führung einer doppelten Buchhaltung abgestellt. Da die Genossenschaft somit der Pflicht zur Buchführung unterliegt, werden sämtliche Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet und der steuerrechtliche Gewinn ist im Wege eines vollständigen Betriebsvermögensvergleichs nach § 5 EStG zu ermitteln.<sup>111</sup> Eine Ausnahme davon würde lediglich die Beteiligung an einer nicht aufsichtsratspflichtigen, kleinen Genossenschaft mit unbeschränkter Haftung darstellen. Sofern diese nicht als eine Kapitalgesellschaft zu qualifizieren wäre und eher in die Sphäre der Personengesellschaft zuzuordnen wäre, würden Ausschüttungen an die Genossenschaft im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung zu versteuern sein, und nicht unter die Regel zur Endbesteuerungswirkung durch den Abzug der Kapitalertragssteuer fallen.

Von der Ergebnisverwendung abzugrenzen ist jedenfalls die körperschaftsteuerrechtliche Gewinnermittlung. Die Verwendung des Gewinns / Verlusts hat keine Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des körperschaftsteuerrechtlichen bzw. einkommensteuerrechtlichen (durch Betriebsvermögensvergleich) Gewinns. Dieser Beschluss durch die Generalversammlung wirkt auf die Bemessungsgrundlage weder erhöhend noch mindernd. Somit kann festgehalten werden, dass das körperschaftsteuerrechtliche Ergebnis von der Entscheidung zur Einkommensverwendung unabhängig gesehen werden muss. Vielmehr können auch in Zeiten von Verlusten der Körperschaft, diese im Rahmen der körperschaftsteuerrechtlichen Veranlagung für die fortfolgenden Veranlagungen vorgetragen werden.

Bei den, die Rückvergütung empfangenden Genossenschaf tern, sind unabhängig von der Zugehörigkeit der Genossenschaftsanteile zum Betriebs- oder Privatvermögen diese Rückvergütungen den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit b EStG) und unterliegen somit der Kapitalertragssteuer in Höhe von 25 % (bemessen am Ausschüttungsbetrag [Rückvergütung]) mit Endbesteuerungswirkung.<sup>112</sup>

---

<sup>110</sup> § 189 UGB dRGBL. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2009 (Rechnungslegungspflichtig iSd unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung nach den §§ 189 ZGB ff.).

<sup>111</sup> Vgl. *Schaschako* (2010), S.64

<sup>112</sup> Vgl. KStR 2013 idF GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013 Rz 1406

Handelt es sich beim (Rückvergütungs-) Ausschüttungsempfänger um eine Körperschaft iSd KStG, so sind diese Beteiligungserträge aus Kaufpreisvergütungen und Kaufpreisnachzahlungen von inländischen Erwerbs – und Wirtschaftsgenossenschaften gem. § 10 Abs 1 Z 2 KStG steuerbefreit. Gem. § 94 Z 2 EStG kann ein KESt – Abzug unterbleiben, sofern die Beteiligung an der Genossenschaft mindestens 10 % beträgt. Unter die Beteiligungsertragsbefreiung jeder Art nach § 10 Abs 1 1 Z 1 KStG (Geschäftsanteilsverzinsung, Ausschüttung von Dividenden) fallen jegliche Gewinnanteile aufgrund eines Genossenschaftsanteils. Beträgt das Teilungsverhältnis weniger als 10 %, kann die entrichtete KESt im Wege der KÖSt Veranlagung bei der betroffenen Körperschaft wieder steuermindernd angerechnet werden.<sup>113</sup>

### **2.2.2. Auslegung der Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften**

In Bezug auf die Auslegung der Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Österreich soll insbesondere auf *Steuerbefreiungen*, die *Anerkennung von genossenschaftlichen Rückvergütungen als Betriebsausgabe* sowie auf die *steuerliche Behandlung der Geschäftsanteilsverzinsung* eingegangen werden.

Gem. § 5 Z 9 lit a u b KStG<sup>114</sup> sind bestimmte Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Winzergenossenschaften von der *Pflicht zur Abfuhr der Körperschaftsteuer befreit*. Erstere dann, wenn deren Zweck und tatsächlicher Geschäftsbetrieb sich auf die kollektive Benutzung von land – und forstwirtschaftlichen Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen durch ihre Mitglieder beschränkt. Letztere sind dann von der KÖSt – befreit, wenn deren Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder Verwertung von den Mitgliedern selbst gewonnener landwirtschaftlicher Erzeugnisse beschränkt, allerdings nur dann wenn die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Landwirtschaft liegt. Tätigt die Genossenschaft darüberhinausgehende Hilfsgeschäfte, berühren diese die Steuerbefreiung nicht.<sup>115</sup> Auch das BMF benennt in den einschlägigen Erlässen zu § 5 Z 9 KStG Hilfsgeschäfte, die für die Steuerbefreiung unschädlich sind (Verkauf von Gebinden, Anschaffung von technischen Einrichtungen, Verkauf von nicht mehr benötigter Anlagengüter, Verkauf von Fremdwein zur Verbesserung des eigenen Traubenweins, Zukauf

---

<sup>113</sup> Vgl. *Ebenda* Rz 1407

<sup>114</sup> KStG 1988 idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013

<sup>115</sup> Vgl. (*Philipowski / Hofkens*) 1990: S. 7

von Deckwein zur Farbaufbesserung)<sup>116</sup> und jene, die eine Aufhebung der Steuerbefreiung bewirken (Überlassung von Betriebsanlagen zur Nutzung durch Nichtmitglieder, Betrieb oder Verpachtung eines Ausschankes oder einer Gastwirtschaft, wenn andere Getränke als Weine der Genossenschaft, kalte oder warme Speisen oder sonstige Genussmittel abgegeben werden, oder der Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Es bestehen allerdings keine Bedenken, wenn es sich um eine geringfügige Beteiligung handelt).<sup>117</sup>

Die *Geschäftsanteilsverzinsung* stellt eine Art Ausschüttung der Genossenschaft an ihre Mitglieder dar und ist wie eine Dividende, die die Mitglieder für die Kapitalbildung erhalten zu sehen. Diese an die Mitglieder ausbezahlten Zinsen mindern daher nicht den Gewinn und stellen somit auch keine steuerliche Betriebsausgabe dar, unabhängig von dem Umstand ob der Beschluss der Genossenschaft hierfür vor oder nach dem letzten Wirtschaftsjahr getroffen wurde.<sup>118</sup>

### **3. Vorschriften zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Deutschland**

#### ***3.1. Rechnungslegung von Genossenschaften in Deutschland***

##### **3.1.1. Überblick - Verhältnis zwischen HGB und GenG**

Im Rahmen der Rechnungslegung von Genossenschaften gilt es, zwei wesentliche Unterscheidungen zu treffen. Die eine Unterscheidung bezieht sich auf die gesetzlichen Rahmenbedingungen und damit auf die einschlägigen Vorschriften im Genossenschaftsgesetz bzw. auf das dritte Buch des deutschen Handelsgesetzbuchs mit den einschlägigen Vorschriften zur Rechnungslegung und zur Buchführung. Bei der zweiten wesentlichen Unterscheidung ist auf den Zweck der Genossenschaft abzustellen. Im Wesentlichen wird dabei zwischen der Kreditgenossenschaft, den Waren-, Dienstleistungs- und Agrar-genossenschaften und den Wohngenossenschaften unterschieden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass für die genannten Genossenschaften mit unterschiedlichem Zweck aber grundsätzlich die oben genannten rechtlichen Rahmenbedingungen (das

---

<sup>116</sup> Vgl. KStR 2013 idF GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013 Rz 207

<sup>117</sup> Vgl. *ebenda*: Rz 208

<sup>118</sup> Vgl. *Ebenda* Rz 1414.

Genossenschaftsgesetz und das Handelsgesetzbuch) gelten. Insbesondere gewinnen im Rahmen der Rechnungslegung der Kreditgenossenschaft auch internationale Rechnungslegungsstandards zunehmend an Bedeutung.<sup>119</sup>

Generell richtet sich die Rechnungslegungspflicht von Genossenschaften nach mehreren Kriterien, nämlich nach der Größe § 267 HGB, nach der Branche (Kreditgenossenschaften haben Sonderregelungen zu beachten), nach der Konzerneigenschaft (§ 11 PubliG)<sup>120</sup> und nach der Kapitalmarktorientierung. Für Kreditgenossenschaften etwa gibt es z.B. Sondervorschriften zur Rechnungslegung. Diese sind meist aufgrund von Kreditvergaben von Banken, die sich nach dem Basel II Paket richten, dazu verpflichtet einen Abschluss nach IFRS gemäß § 325 Abs. 2 HGB zu erstellen. Dies trifft z.B. auf eG nicht zu.<sup>121</sup>

### **3.1.2. Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB**

Im folgenden Abschnitt soll einerseits auf die Generalnorm, *allgemeine Vorschriften zur Rechnungslegung* im HGB eingegangen werden. Andererseits sollen auch die einschlägigen Bestimmungen zur *Rechnungslegung in der Abgabenordnung (§140 AO)* sowie die *unterschiedlichen Größenklassen* der Genossenschaften und *größenabhängige Erleichterungen* in Bezug auf die Rechnungslegung erläutert werden.

Auf die Rechnungslegung von Genossenschaften nach dem Handelsgesetzbuch soll im Rahmen dieser Arbeit nur grundsätzlich eingegangen werden, um anschließend Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen der Rechtslage in Österreich und in Deutschland herausarbeiten zu können.

Genossenschaften gelten als Kaufleute im Sinne des HGB und unterliegen damit auch den Bestimmungen des ersten Abschnitts zu den *Größenklassen* des dritten Buchs HGB zur Rechnungslegung für Kaufleute. §§ 336 – 339 gehen dabei explizit auf die Rechnungslegung von Genossenschaften im HGB ein (drittes Buch – dritter Abschnitt ergänzende Vorschriften

---

<sup>119</sup> Vgl. Lang / Weidmüller (2011), § 33 GenG, Rn. 6.

<sup>120</sup> Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 05.08.1969 (BGBl. I S. 1189, ber. 1970 I S. 1113), zuletzt geändert durch Art. 2 Abs. 47 G v. 22.12.2011 (BGBl. I S. 3044).

<sup>121</sup> Vgl. Hillebrand (2010), § 33 GenG, Rn. 2.

für Genossenschaften HGB). Der zweite Abschnitt des dritten Buches des HGB (§§ 264-335b HGB) enthält über die für alle Kaufleute geltenden Normen des ersten Abschnittes hinausgehende Vorschriften, die sich lediglich auf Kapitalgesellschaften, also Aktiengesellschaften (AG), Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) beziehen, die darüber hinaus allerdings auch für Genossenschaften von Relevanz sind.<sup>122</sup> Der zweite Abschnitt ist allerdings nur auf jene Kaufleute bzw. Genossenschaften anzuwenden, die die Größenklassen des § 267 HGB überschreiten. Insbesondere nennt § 267 HGB als Größenmerkmale die Bilanzsumme in Höhe von 4,84 Mio Euro abzgl. eines Fehlbetrages, der auf der Aktivseite ausgewiesen wird, 9,68 Mio Euro als Umsatzerlöse innerhalb eines Geschäftsjahres bzw. mehr als 50 Arbeitnehmer im Jahresschnitt. Die Rechtsfolgen der Schwellenwerte, also die Anwendung des zweiten Abschnittes des dritten Buchs HGB auf Genossenschaften treten nur bei Überschreitung von zwei der drei genannten Schwellenwerte, in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren ein. Die genannten Merkmale beziehen sich auf kleine Kapitalgesellschaften (Genossenschaften), die keinen Lagebericht aufstellen müssen. Erst nach § 267 als mittelgroße einzuordnende Kapitalgesellschaften (Genossenschaften) müssen einen Lagebericht aufstellen. Als mittelgroß gelten nur jene Kapitalgesellschaften (Genossenschaften) die zwei der drei überschreitenden Merkmale: Bilanzsumme in Höhe von mindestens 19,25 Mio Euro abzüglich eines Fehlbetrags auf der Aktivseite, 38,5 Mio Euro an Umsatzerlöse oder mehr als 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren.<sup>123</sup>

Neben dem dritten Buch HGB sind auch die GoB (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung) zu berücksichtigen, die im weiteren Sinne auch die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung umfassen.<sup>124</sup> Weiters gilt es auch, die *Generalnorm* zu beachten. Dabei ist im Rahmen der Buchführungspflicht die Vermittlung eines, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz und Ertragslage unter Beachtung der GoBs zu beachten.<sup>125</sup> Die Anforderungen an die Buchführung ergeben sich aus den §§ 238 und 239 HGB. „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen,“<sup>126</sup> heißt es im HGB. Jede

---

<sup>122</sup> Vgl. Böckler 2010: S. 7.

<sup>123</sup> Vgl. § 267 HGB.

<sup>124</sup> Vgl. Metz/ Schaffland (1999), S. 74.

<sup>125</sup> Vgl. Spanier / Schulze (2002b), S. 69.

<sup>126</sup> § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Genossenschaft hat so wie eine Kapitalgesellschaft - eine Eröffnungsbilanz und ein Eröffnungsinventar nach Maßgabe der §§ 240,242 HGB aufzustellen. Darüberhinaus muss von der Genossenschaft für jedes Geschäftsjahr ein Jahresabschluss, der um einen Anhang ergänzt wird (§ 242 iVm § 336 Abs. 1 HGB), einen Lagebericht (§336 Abs. 1 HGB) und ein Inventar (§ 240 Abs. 3 HGB) aufgestellt werden. Diese Pflichten ergeben sich aus dem Gläubigerschutz heraus; zuständig dafür ist der Vorstand als Organ der Genossenschaft.<sup>127</sup>

Der Jahresabschluss der Genossenschaft besteht dabei aus der Bilanz, aus der Gewinn - und Verlustrechnung, erweitert um den Anhang, der mit der Bilanz und der Gewinn und Verlustrechnung eine Einheit bildet. Hinzu kommt noch die Inventur, die Grundlage für die Wertansätze in den Aktiven und Passiven in der Bilanz ist. Das in der Bilanz ausgewiesene Vermögen stellt dabei die Gesamtheit aller im Unternehmen eingesetzten Wirtschaftsgüter und Geldmittel der Aktiven dar. Auf der Passivseite wird dabei die Summe der Geschäftsguthaben der Mitglieder (gezeichnetes Kapital)<sup>128</sup>, und das Fremdkapital gegenüber gestellt. Die Gewinn- und Verlustrechnung stellt dabei sämtliche Aufwendungen und Erträge des laufenden Geschäftsjahres der Genossenschaft dar. Der Anhang soll die Bilanz und die Gewinn – und Verlustrechnung genauer erläutern. Ebenso soll im Lagebericht auf den Geschäftsverlauf und auf die Lage der Genossenschaft eingegangen werden um ein möglichst getreues Bild der Verhältnisse vermitteln zu können.<sup>129</sup> Als Besonderheiten für die Rechnungslegung im HGB für Genossenschaften im Vergleich zu anderen Rechtsformen, die auch dem dritten Buch HGB unterliegen, werden insbesondere genannt: Dass als Gewinnrücklage eine Ergebnisrücklage (getrennt in gesetzliche Rücklage und Ergebnisrücklage) angegeben werden muss; dass anstelle der vorgeschriebenen Angaben über die an Mitglieder von Organen geleisteten Bezüge, Vorschüsse und Kredite lediglich die Forderungen, die der Genossenschaft gegen Mitglieder des Vorstands oder Aufsichtsrats zustehen, anzugeben (Die Beträge dieser Forderungen können für jedes Organ in einer Summe zusammengefasst werden).

Sofern die Genossenschaft nach den handelsrechtlichen Bestimmungen zur Buchführung verpflichtet ist, trifft sie diese Pflicht auch iSd der Ertragsbesteuerung. Das bestimmt § 140

---

<sup>127</sup> Vgl. Metz / Schaffland (1999), S. 74.

<sup>128</sup> Vgl. § 337 HGB id veröffentlichten bereinigten Fassung, das durch Artikel 1 des Gesetzes vom 4. Oktober 2013 (BGBl. I S. 3746) geändert worden ist

<sup>129</sup> Vgl. Metz / Schaffland (1999), S. 75.

AO.<sup>130</sup> Insoweit muss festgehalten werden, dass also sämtliche eingetragene Genossenschaften, denn diese sind als Kaufmann iSd HGB einzustufen, auch zum Zwecke der Ertragsbesteuerung zur Buchführung verpflichtet sind.<sup>131</sup> Aufgrund dieser eindeutigen Regelung, die sich grundsätzlich von der Vorgehensweise des österreichischen Gesetzgebers unterscheidet, soll auch nicht mehr auf § 141 AO eingegangen werden, denn dieser stellt grundsätzlich das Pendant zu § 125 BAO dar.

Im § 336 Abs 2 Satz 1 HGB verweist das Gesetz auf die Möglichkeit der Inanspruchnahme durch Kapitalgesellschaften von *größenabhängigen Erleichterungen* bei der Aufstellung des Jahresabschlusses. Da Genossenschaften auch als Kapitalgesellschaften zu qualifizieren sind, sind diese Erleichterungen auch grundsätzlich für Genossenschaften einschlägig.<sup>132</sup>

### **3.1.3. Vorschriften zur Rechnungslegung im GenG**

Im gegenständlichen Abschnitt soll auf grundlegende Begriffe zur Rechnungslegung, wie die *Pflichten des Vorstandes in Bezug auf die Rechnungslegung*, den *Geschäftsanteil*, das *Geschäftsguthaben*, die *Gewinnausschüttung (offene und verdeckte)* vs. *Verlustverteilung*, das *steuerliche Eigenkapital* die *Warenrückvergütung*, die *Rücklagen*, und das *Ausscheiden von Mitgliedern* eingegangen werden. Weiters soll in einem zweiten Teil dieses Abschnitts auf grundsätzliche Rechnungslegungsbestimmung der Genossenschaft, wie *das Führen von Büchern*, die *(Jahres-)Abschlusserstellung*, die *Geschäftsanteilsverzinsung*, sowie auf Sonderregeln für *aufsichtsratspflichtige und mittelgroße Genossenschaften* eingegangen werden.

Das deutsche Genossenschaftsgesetz beinhaltet insgesamt nur einen sehr kleinen Abschnitt zur Rechnungslegung von Genossenschaften. Die wesentlichen Grundsätze zur Rechnungslegung von Genossenschaften in Deutschland beinhaltet das deutsche Handelsgesetzbuch (HGB). Insbesondere das dritte Buch zur Rechnungslegung HGB ist für die Genossenschaften in Deutschland relevant. Der Grundsatz zur Rechnungslegung wird einerseits aus dem § 17 Abs. 2 des Genossenschaftsgesetzes und andererseits aus den ergänzenden Vorschriften zur Rechnungslegung (§§ 336 HGB) abgeleitet. Ersterer vermerkt: „Genossenschaften gelten als Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches, soweit dieses Gesetz keine abweichenden Vorschriften enthält.“ Damit ist die Genossenschaft rechtsfähig

---

<sup>130</sup> Vgl. § 140 AO idF der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 2 Absatz 71 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist

<sup>131</sup> Vgl. *Strieder* (2009): 2. Rechnungslegung und Prüfung § 6 GenG Rn. 1

<sup>132</sup> Vgl. *Strieder* (2009): 2. Rechnungslegung und Prüfung § 6 GenG Rn. 153.

und Träger von Rechten und Pflichten. Darüber hinaus kann sie Gesellschafterin einer offenen Handelsgesellschaft, oder einer Kommanditgesellschaft sein. Sie kann Mitglied einer anderen Genossenschaft sein, oder sie kann auch an einer Aktiengesellschaft oder an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung beteiligt sein. Diese Beteiligungseigenschaften bzw. Gesellschafter – Optionen bei Personengesellschaften sind insbesondere für die Anhangsangaben von Relevanz, die einen verpflichtenden Teil des Jahresabschlusses von Genossenschaften darstellen. Darin müssen etwaige Beteiligungen, Mitgliedschaften und Gesellschafterfunktionen offen gelegt werden.

Das Genossenschaftsgesetz enthält insgesamt nur wenige Vorschriften zur Rechnungslegung von Genossenschaften. Die einschlägigen Vorschriften dazu finden sich in § 33 GenG. § 33 Abs. 1 GenG enthält allerdings nur mehr den Grundsatz zur Rechnungslegung und zwar, dass der Vorstand Träger der Buchführungspflicht ist. Die tatsächlichen Grundlagen zur Rechnungslegung sind im HGB normiert. Die früheren Regelungen zu den Rechnungslegungsvorschriften im Genossenschaftsgesetz (es handelt sich dabei um die ehemaligen §§ 33a bis 33g GenG) wurden bereits 1985 durch das Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) 1985 (BGBl. S. 2355) in das HGB in den §§ 264 bis 289, 330, 336 bis 339 übernommen.<sup>133</sup>

Im § 33 Abs. 1 Genossenschaftsgesetz werden die *Pflichten des Vorstandes der Genossenschaften in Bezug auf die Rechnungslegung* erläutert. Darin heißt es: „*Der Vorstand hat dafür Sorge zu sorgen, daß die erforderlichen Bücher der Genossenschaft ordnungsgemäß geführt werden.*“<sup>134</sup> Dem Vorstand obliegt also die Buchführungspflicht – er hat dafür Sorge zu tragen, dass die Bücher ordnungsgemäß geführt werden. Er muss die Buchführung allerdings nicht selbst durchführen, sondern kann diese Aufgabe auch delegieren. In der Buchhaltung der Genossenschaften ist der Geschäftsverlauf des jeweiligen Geschäftsjahres transparent sichtbar zu machen. Die Buchführung selbst muss nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung durchgeführt werden. Das ergibt sich insbesondere aus § 238 Abs. 1 Satz 1 des HGB. Auch die normierte Aufsichtspflicht kann vom Vorstand delegiert werden, und muss damit nicht selbst ausgeführt werden. Dem Vorstand bzw. jedem Vorstandsmitglied obliegt allerdings die Pflicht, eine stichprobenartige Überprüfung des für die Buchhaltung eingerichteten Kontrollsystems vorzunehmen. Das

---

<sup>133</sup> Vgl. Lang / Weidmüller (2011), S. 341.

<sup>134</sup> Vgl. Metz / Schaffland (1999), S. 73 bzw. § 33 Abs. 1 GenG.

Vorstandsmitglied hat dabei insbesondere auf die sachliche Angemessenheit des eingerichteten Systems zu achten und hat weiters darauf zu achten, ob das eingerichtete Buchführungssystem den Anforderungen der jeweiligen Genossenschaften in Bezug auf die Buchführung entspricht.

Die konkreten Anforderungen an das Buchhaltungssystem ergeben sich aus §§ 238 und 239 sowie aus §§ 336 – 339 (insb. im Hinblick auf die Bilanzierung der Geschäftsanteile) HGB. Darin heißt es: „Die Geschäftsfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.“<sup>135</sup> Ein bestimmtes Buchführungssystem ist weder im Genossenschaftsgesetz noch im Handelsgesetz vorgeschrieben. Nach der Erstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts der Genossenschaft sind diese unverzüglich, das heißt ohne schuldhaftes Zögern, dem Aufsichtsrat vorzulegen. Dieser hat danach eine Stellungnahme abzugeben, die mit dem Jahresabschluss und dem Lagebericht der Generalversammlung der Genossenschaft vorzulegen ist. In der Regel ist es ausreichend, wenn die Stellungnahme vom Aufsichtsratsvorsitzenden unterzeichnet wird.<sup>136</sup>

Die Zielsetzung von Abs. 3 des § 33: „*Ergibt sich bei der Aufstellung der Jahresbilanz oder einer Zwischenbilanz oder ist bei pflichtgemäßen Ermessen anzunehmen, daß ein Verlust besteht, der durch die Hälfte des Gesamtbetrages der Geschäftsguthaben und die Rücklagen nicht gedeckt ist, so hat der Vorstand unverzüglich die Generalversammlung einzuberufen und ihr dies anzuzeigen.*“<sup>137</sup> ist die Sicherstellung der Mitglieder der Genossenschaft im Fall der Insolvenz oder im Falle von massiven Vermögensverlusten der Genossenschaft. Diese müssen rechtzeitig von drohenden Vermögensverlusten bzw. von einer drohenden Insolvenz der Genossenschaft unterrichtet werden, denn sind es doch sie die für einen etwaigen Schaden aufkommen müssen. Grundsätzlich unterscheidet § 33 Abs. 3 GenG zwei wesentliche Fälle: (a) Der Verlust besteht beim Aufstellen der Jahresbilanz oder einer Zwischenbilanz. (b) Im zweiten Fall ist bei pflichtgemäßem Ermessen anzunehmen, dass ein Verlust in entsprechender Höhe entsteht. Wie bereits oben ausgeführt normiert §33 Abs. 1 GenG eine Pflicht des Vorstandes zur Überwachung des Geschäftsverlaufs. Daher ist insbesondere im Fall 2 entscheidend, wann der Vorstand von dem Verlust Kenntnis gelangt. Es ist also auf den Zeitpunkt der Verlustrealisierung abzustellen und nicht auf die Höhe des Verlustes. Entscheidend ist, wie schon gesagt, der Zeitpunkt, zu dem der Vorstand einen allfälligen

---

<sup>135</sup> Vgl. Oetker (2011), § 239 HGB.

<sup>136</sup> Vgl. Metz / Schaffland (1999), S. 74 – 75.

<sup>137</sup> Metz / Schaffland (1999), S. 73.

Verlust feststellt. Stellt der Vorstand keinen Verlust fest, weil er seinen Überwachungspflichten durch das Buchführungssystem nicht nachkommt, so wird dieser gegenüber der Genossenschaft schadenersatzpflichtig.<sup>138</sup> Zur Bewertung der Höhe eines etwaigen Verlustes ist hingegen in erster Linie wieder auf die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des HGB zu verweisen und zwar auf die §§ 252 HGB. Das Genossenschaftsgesetz trifft lediglich im § 34 eine Regelung zur Sorgfaltspflicht bei der Bewertung von z.B. Forderungen. Dabei sind alle Möglichkeiten zu berücksichtigen, die einen möglichen Einfluss auf die Einbringlichkeit von Forderungen haben können. Die Bürgschaft eines Garantiefonds etwa macht die Forderung voll bewertbar, sodass eigentlich kein Verlust besteht. Pensionsverpflichtungen sind ebenfalls bei der Bewertung der Höhe des Verlustes miteinzubeziehen. In Summe ist festzuhalten, dass der Verlust nachhaltig vorliegen muss, damit die Rechtsfolgen in Abs. 3, nämlich die Einberufung der Generalversammlung zur Deckung eines Verlustes, der durch die Hälfte des Gesamtbetrages des Geschäftsguthabens und die Rücklagen nicht mehr gedeckt werden kann, eintreten.<sup>139</sup> Sofern der Vorstand gemeinsam mit dem Aufsichtsrat von seiner satzungsmäßigen Befugnis Gebrauch gemacht hat, über die Verwendung anderer Ergebnisrücklagen zu beschließen und diese zur Deckung eines Verlustes im laufenden oder im vergangenen Geschäftsjahr verwendet wurde, so liegt dennoch ein Jahresfehlbetrag vor, der auch als solcher im Jahresabschluss der Genossenschaft auszuweisen ist.<sup>140</sup>

Gemäß § 48 GenG muss der Jahresabschluss einer Genossenschaft binnen sechs Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der Genossenschaft der *Generalversammlung* vorgelegt werden. Diese muss den Jahresabschluss ebenfalls beschließen. Der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht des Aufsichtsrates zum Jahresabschluss und zum Lagebericht sind binnen einer Woche nach Erstellung von der Generalversammlung den Genossen im Geschäftsraum zur Einsichtnahme aufzulegen. Der Vorstand hat danach den von der Generalversammlung beschlossenen Jahresabschluss, samt Lagebericht zu veröffentlichen.<sup>141</sup> Bevor der Jahresabschluss veröffentlicht wird, benötigt dieser, sofern dieser die Größenmerkmale des § 267 Abs. 3 HGB erfüllt, einen Bestätigungsvermerk.<sup>142</sup>

---

<sup>138</sup> Vgl. ebenda, S. 76.

<sup>139</sup> Vgl. *Schaffland* (2011), § 33 GenG, Rn. 48.

<sup>140</sup> Vgl. *Lang / Weidmüller* (2011), §48 GenG, Rn. 22.

<sup>141</sup> Vgl. *Metz / Schaffland* (1999), S. 115.

<sup>142</sup> Vgl. ebenda, S. 128.

Gemäß den Ausführungen im § 48 Abs. 1 GenG obliegt es der Generalversammlung, über die Verwendung des Jahresergebnisses zu entscheiden. Diese entscheidet also über die Verwendung eines möglichen Jahresgewinns bzw. wie ein Jahresfehlbetrag bedeckt wird. Beschließt die Generalversammlung eine oder mehrere Änderungen im schon geprüften Jahresabschluss einer, laut den Größenmerkmalen des § 267 Abs. 3 HGB als große Genossenschaft klassifizierte Genossenschaft, so muss dieser einer weiteren Prüfung unterzogen werden. Grundsätzlich muss zwischen einem Jahresüberschuss und einem Bilanzgewinn unterschieden werden. Der Jahresüberschuss stellt den Überschuss nach einer Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahres einer Genossenschaft dar. Im umgekehrten Fall ergibt sich ein Jahresfehlbetrag. Darüberhinaus beschließt die Generalversammlung auch über die Behandlung des gesamten ungeteilten Verlustes eines Geschäftsjahres. Zur Deckung des Verlustes kann die Generalversammlung die gesetzliche aber auch andere Ergebnisrücklagen auflösen, sofern das von der Satzung der Genossenschaft gestattet wird oder kann auch Geschäftsguthaben zur Verlustdeckung heranziehen.<sup>143</sup> Außerdem berücksichtigt dieser auch etwaige bilanzielle Gewinn- oder Verlustvorträge aus den Vorjahren, die auf neue Rechnung vorgetragen werden können. Denn in diesen Gewinn- oder Verlustvorträgen liegt ein Vorhalt der Generalversammlung über die Verwendung dieser aus den Vorjahren entstammenden Gewinne oder Verluste zu entscheiden.

Der *Geschäftsanteil* ist in § 7 Nr. 1 GenG geregelt und bestimmt lediglich den rechnerischen Höchstbetrag, bis zu dem sich jedes einzelne Mitglied (in manchen Kommentaren zum Genossenschaftsgesetz ist auch von Genossen die Rede) der Genossenschaft durch Einlagen an der Genossenschaften beteiligen kann. Damit ist es streng vom Geschäftsguthaben zu unterscheiden. Dieses spiegelt den tatsächlichen Betrag, mit dem das Mitglied an der Genossenschaft beteiligt ist, wider (Vgl. dazu Abschnitt 2.3.2). Streng vom Geschäftsanteil zu trennen ist auch die Pflichteinzahlung, welche die Mitglieder nach Maßgabe der Inhalte in der Satzung zu tätigen haben. Im Gegensatz zum Geschäftsguthaben, das sich variabel, je nach Jahresergebnis der Genossenschaft verändern kann, ist der Geschäftsanteil eine satzungsmäßig fixierte, gleichbleibende Größe.

Trotz ähnlicher Bezeichnung ist der Geschäftsanteil vom gesellschaftsrechtlichen Gesellschaftsanteil zu unterscheiden. Der Geschäftsanteil ist im Gegensatz zum

---

<sup>143</sup> Vgl. ebenda, S. 116.

Gesellschaftsanteil keine übertragbare Rechtsposition, die Gegenstand des Geschäftsverkehrs sein kann. Dieser spiegelt vielmehr die streng personalistisch ausgestaltete Rechtsbeziehung zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern wieder. Der Geschäftsanteil ist auch nicht von einem Mitglied auf ein beitriftswilliges Mitglied übertragbar. Dafür ist vielmehr die Zustimmung der Genossenschaft notwendig. Somit setzt die Mitgliederstellung in einer Genossenschaft ein Rechtsgeschäft zwischen der Genossenschaft und dem Beitretenden voraus. Im Hinblick auf die Höhe des Geschäftsanteils bestehen keine gesetzlichen Beschränkungen.

Insgesamt müssen mindestens zehn Prozent des Geschäftsanteils als Pflichteinlage eines Mitgliedes geleistet werden. Das ergibt sich aus der Regelung in § 7 Nr. 1. In Hinblick auf die Differenz von bis zu neun Zehntel des Geschäftsanteils besteht keine Verpflichtung zur Einzahlung durch die Mitglieder, es sei denn die Satzung sieht vor, dass etwa der gesamte Geschäftsanteil einzubezahlen ist. Trifft die Satzung zur Pflichteinlage keine Regelung, kann auch die Generalversammlung beschließen, dass mehr als zehn Prozent des Geschäftsanteils als Pflichteinlage geleistet werden muss.

Leisten Mitglieder beim Eintritt in die Genossenschaft ein Agio (Aufgeld) oder Eintrittsgeld auf den auf sie entfallenden Geschäftsanteil, so ist dieser nicht Teil der Einlage also nicht dem Geschäftsguthaben zuzuschreiben. Dieser Betrag ist einer Kapitalrücklage zuzuführen.

Einer der wesentlichen Begriffe zum Verständnis von Genossenschaften ist das *Geschäftsguthaben*. Es ist gerade auch im Hinblick auf die Rechnungslegung von Bedeutung - wird doch über das Geschäftsguthaben die Gewinn – und Verlustverteilung auf die einzelnen Mitglieder der Genossenschaft abgewickelt. Das Geschäftsguthaben ist variabel und ändert sich durch etwaige Verlust- oder Gewinnverteilungen nach Abschluss jedes Geschäftsjahres. Es spiegelt als Bestandteil des Eigenkapitals die tatsächliche Höhe der finanziellen Beteiligung der Mitglieder an der Genossenschaft wider. Der Wert des Geschäftsguthabens setzt sich aus den geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Beitritts zur Genossenschaft abzüglich etwaiger Verlustzuteilungen (auch Verlustabschreibungen genannt) bzw. zuzüglich etwaiger Gewinnzuteilungen (auch Gewinnzuschreibungen genannt) zusammen. Wird das Geschäftsguthaben durch Verlustabschreibungen gemindert, darf dieses erst wieder an Mitglieder ausbezahlt werden, wenn der Stand des Geschäftsguthabens vor der Verlustabschreibung erreicht wurde. Im Gegenzug dazu kann es auch sein, dass das

Geschäftsguthaben durch Gewinnzuteilungen den durch den Geschäftsanteil festgelegten Höchstbetrag erreicht. Der Differenzbetrag zwischen dem maximalen Wert des Geschäftsanteils und des tatsächlichen Standes des Geschäftsguthabens ist rechtlich als eine Verbindlichkeit der Genossenschaft gegenüber seinem Mitglied zu bewerten, und sofort an das jeweilige Mitglied auszukehren.

Die Generalversammlung als oberstes Organ der Genossenschaft muss nach den Bestimmungen des deutschen Genossenschaftsgesetzes über die *Deckung des Verlustes* bzw. die *Verteilung des Gewinns* entscheiden. Dieses Recht kann jedenfalls nicht mit bindender Wirkung an andere Organe der Genossenschaft delegiert werden, es obliegt alleine der Generalversammlung. Genau geregelt ist allerdings in § 19 GenG die Verteilung eines allfälligen Verlustes bzw. Gewinns auf die Genossen. Die grundsätzliche Regelung des § 19 GenG kann nur durch Bestimmungen in der Satzung genauer geregelt werden. Trifft die Satzung dazu keine Regelungen entscheidet die Generalversammlung, wie der Verlust / Gewinn auf die Mitglieder zu verteilen ist.<sup>144</sup>

Im folgenden Absatz soll ausführlich auf die Bestimmungen des §19 GenG eingegangen werden und der Mythos ausgeräumt werden, dass eine der wesentlichen Eigenschaften einer Genossenschaft, nämlich die Gemeinnützigkeit, die Erzielung von Gewinnen verbietet. Vielmehr ist nämlich anzumerken, dass es sinnvoll und notwendig ist für Gewinne zur wirtschaftlichen Steigerung, zur Finanzierung notwendiger Investitionen, zur Deckung von Rücklagen, zur angemessenen Beteiligung der Genossen am Unternehmenswachstum und zur angemessenen Verzinsung des eingesetzten Kapitals, zu erzielen.<sup>145</sup> Es ist darauf hinzuweisen, dass der § 19 GenG für die Verlust- / Gewinnverteilung nur während des Bestehens der Genossenschaft gilt. Im Rahmen der Liquidation der Genossenschaft ist § 91 GenG maßgebend. Dieser bestimmt, dass eine Verteilung des Verlustes / Gewinns vor der Verteilung des Vermögens ausgeschlossen ist. In der Regel ist es so, dass die Satzung die allgemeinen Maßstäbe zur Verlust- / Gewinnverteilung regelt, und dass die Satzung dann im jeweiligen Fall über die konkrete Höhe des zu verteilenden Geschäftsguthabens (meist ein Prozentsatz) entscheidet. Nach den Ausführungen des § 20 GenG kann die Satzung aber auch eine andere Regelung treffen, nämlich die Zuführung des gesamten Gewinns zu einem Reservefonds. Damit kommt es zu keiner Verteilung auf die Mitglieder. Insgesamt ist dann zu

---

<sup>144</sup> Vgl. Lang / Weidmüller (2011), § 48 GenG, Rn. 23 i.V.m. Ebenda, § 19 GenG, Rn. 2.

<sup>145</sup> Vgl. ebenda, § 19 GenG, Rn. 24.

unterscheiden, ob es zu einer Verteilung des Gewinns auf die Mitglieder oder zu einer Zuführung des Gewinns zum Reservefonds kommt. Je nachdem in welche Richtung der Inhalt der Satzung tendiert, kann danach die Generalversammlung über die Gewinnverwendung (entspricht dem Jahresüberschuss der auf die Mitglieder verteilt werden kann) entscheiden, und zwar ob dieser auf neue Rechnung vorgetragen werden soll, ob dieser der gesetzliche Rücklage (Reservefonds) zugeführt wird, ob dieser in eine andere Ergebnisrücklage eingestellt wird, ob dieser entsprechend einer gesonderten Regelung als Dividende dem Geschäftsguthaben zugewiesen wird oder aber ob dieser an die Mitglieder verteilt wird.<sup>146</sup> Der Gewinn, der auf die Mitglieder verteilt werden kann, ist also der Jahresüberschuss, zuzüglich eines allfälligen Gewinnvortrages aus dem Vorjahr, abzüglich eines eventuell bestehenden Verlustvortrages aus dem Vorjahr, abzüglich von Rücklagenzuführungen aufgrund von Satzungsregelungen, zuzüglich eventuellen Rücklagenauflösungen. Demgegenüber steht der Verlust, der als Jahresfehlbetrag auf die Mitglieder zuzüglich eines eventuellen bestehenden Verlustvortrages aus dem Vorjahr, abzüglich eines eventuell bestehenden Gewinnvortrages aus dem Vorjahr, abzüglich eventueller Rücklagenauflösungen verteilt werden kann.

Grundsätzlich ist bei der Entscheidung der Generalversammlung im Hinblick auf die Gewinnverteilung zu beachten, dass der Gewinn erst auf die Mitglieder verteilt werden darf, wenn die Mindestdotierung (Mindestbestand) des Reservefonds der Genossenschaft erfüllt ist.<sup>147</sup> Dies regelt § 7 GenG, der zwar keine Bezugsgrößen für den Reservefonds (gesetzliche Rücklage) nennt, aber vorschreibt, dass Bezugsgrößen im Hinblick auf den Prozentsatz eines Gewinns der dem Reservefonds zugeführt werden muss, in der Satzung verpflichtend geregelt werden muss.<sup>148</sup> Der Restbetrag des Gewinns, der nicht dem Reservefonds gem. den Vorschriften in der Satzung zugeführt werden muss, kann entweder auf die Mitglieder der Genossenschaft verteilt werden oder aber anderen Rücklagen der Genossenschaft zugeführt werden. Alternativ wäre es auch möglich, den Restbetrag des Gewinns im nächsten Jahr vorzutragen. Hinsichtlich der Gewinnverteilung auf die Mitglieder gilt es zu beachten, dass sofern die Satzung keine abweichende Regelung des §19 GenG vorsieht nur jene Mitglieder eine Dividende erhalten, die auch schon im vorangegangenen Geschäftsjahr Mitglied der Genossenschaft waren. Denn die Dividende wird vom Stand des Geschäftsguthabens zum Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres berechnet. Die Entwicklungen der letzten Jahre

---

<sup>146</sup> Vgl. ebenda, § 19 GenG, Rn. 2.

<sup>147</sup> Vgl. Lang/ Weidmüller (2011), §19 GenG, Rn. 6.

<sup>148</sup> Vgl. § 7 GenG i.V.m. Hillebrand (2010), § 7 GenG, Rn. 1.

haben gezeigt, dass es sinnvoll erscheint, zwischen investierenden und nicht investierenden Mitgliedern zu unterscheiden. Für investierende Mitglieder kann in der Satzung etwa eine Mindestdividende vorgesehen werden.<sup>149</sup>

Die Gewinnausschüttung an Dritte (z.B. Genussscheinberechtigter) ist nicht zulässig. Diese steht zwar nicht im Widerspruch mit dem genossenschaftlichen Förderauftrag, lässt sich aber aus den Inhalten der §§ 19 und 20 GenG ableiten. Es ist darauf hinzuweisen, dass diese Regelung insbesondere im Hinblick auf die Eigenkapitalausstattung der Genossenschaft problematisch ist, da Genossenschaften ihre Eigenkapitalausstattung nur durch tatsächliche Mitglieder stärken können. Denkbar wären allerdings Genussscheine zu Lasten der Erträge der Genossenschaft auszugestalten, so dass die Situation eines allfälligen Bilanzgewinns erst gar nicht entsteht.<sup>150</sup>

Wie bereits oben ausgeführt, entscheidet die Generalversammlung über die Verlustdeckung. In der praktischen Ausgestaltung von Genossenschaftssatzungen ist zur Verlustdeckung meist die Auflösung von gebildeten Rücklagen vorgesehen. Natürlich kann der Verlust auch auf die Mitglieder aufgeteilt werden. Dazu muss allerdings angemerkt werden, dass die Generalversammlung keine Umlage des Verlustes auf die Mitglieder beschließen darf, das schließt die Regelung des § 48 GenG grundsätzlich aus.<sup>151</sup> Wenn der Verlust jedoch nicht durch die Auflösung von Rücklagen und durch Gewinnvorträge bedeckt werden kann, darf die Generalversammlung bei Ihrer Entscheidung, wie der Verlust bedeckt werden kann, eine Verteilung des Verlustes auf die Mitglieder nicht ausschließen. Insofern stellt die Regelung des § 19 GenG auch zwingendes Recht dar, welches weder durch Vereinbarungen in der Satzung noch durch Entscheidungen der Generalversammlung abbedungen werden kann.<sup>152</sup>

Die Verteilung des Verlustes erfolgt grundsätzlich nach dem Stand des Geschäftsguthabens zum Ende des vorhergegangenen Geschäftsjahres. Damit nehmen während des laufenden Geschäftsjahres neu beigetretene Mitglieder an dem Verlust nicht teil. Als Verteilungsmaßstab ist dabei stets der Stand des Geschäftsguthabens heranzuziehen, es sei denn die Satzung trifft andere Regelungen dazu. Dabei ist stets der Gleichbehandlungsgrundsatz aller Mitglieder zu beachten. Reichen die Geschäftsguthaben zur

---

<sup>149</sup> Vgl. *Lang/ Weidmüller* (2011), §19 GenG, Rn. 7.

<sup>150</sup> Vgl. ebenda, Rn. 8.

<sup>151</sup> Vgl. ebenda, Rn. 19.

<sup>152</sup> Vgl. *Hillebrand* (2010) §19 GenG, Rn. 7.

Deckung der Verluste nicht aus, so können auch Geschäftsguthaben des laufenden Geschäftsjahres zur Verlustdeckung herangezogen werden.<sup>153</sup>

Die Beteiligung eines Mitglieds am Verlust der Genossenschaft kann nur maximal in Höhe seines vorhandenen Geschäftsguthabens erfolgen. Damit kann auf keinem Geschäftsguthabenkonto eines Mitglieds ein Negativsaldo entstehen. Ist jedoch ein Mitglied mit der Einzahlung seines Pflichtanteils säumig, und reicht das bestehende Geschäftsguthaben nicht zur Verlustdeckung aus, so ist ein gesondertes Konto für das jeweilige Mitglied anzulegen, das einen Negativsaldo aufweist. Am Geschäftsjahresende kann dann durch Kontrolle der Konten der Mitglieder schnell festgestellt werden, welches Mitglied mit Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Genossenschaft im Rückstand ist. Reicht das Geschäftsguthaben eines Mitglieds nicht zur Deckung des auf ihn entfallenden Verlustanteils aus, so kann die Satzung vorsehen, dass die Geschäftsguthaben der anderen Mitglieder zur Verlustbedeckung herangezogen werden. Diese Regelung soll eine Überschuldung der Genossenschaft verhindern.<sup>154</sup> Eine Verpflichtung zur Auffüllung des Geschäftsguthabens, nachdem dieser durch die Zuweisung des Verlustanteils vollends abgeschrieben wurde, besteht nicht. Insofern gibt es auch keine Nachschussverpflichtungen für Mitglieder, wie etwa bei Personengesellschaften nach österreichischem Recht.

Von den Geschäftsguthaben der Mitglieder bei einer eG abzugrenzen ist das steuerliche *Eigenkapital* der Genossenschaft dieses umfasst nicht nur die kumulierten Geschäftsguthaben der Mitglieder, sondern auch das Eigenkapital laut Steuerbilanz. Dementsprechend gilt es bei der Ausschüttung der Genossenschaft an die Mitglieder zwischen der tatsächlichen Gewinnausschüttung und der Rückzahlung von Einlagen zu unterscheiden. Rückzahlungen von Einlagen werden steuerrechtlich im Vergleich zu tatsächliche Gewinnausschüttungen unterschiedlich behandelt.<sup>155</sup> Zu diesem Zwecke hat die eG nach § 27 KStG das sogenannte Einlagenkonto zu führen. Auf diesem Konto werden die Einlagen der Mitglieder ohne Nennkapital gebucht. Zum Schluss eines Wirtschaftsjahres hat dabei der Bestand des Einlagenkontos nach § 27 Abs 1 KStG gesondert festgestellt zu werden. Ausgehend vom Bestand zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres ist das steuerliche Eigenkapitalkonto um die jeweiligen Zu – und Abgänge im Wirtschaftsjahr fortzuschreiben. Als Einlagen iSd §27 KStG sind insbesondere verdeckte Einlagen sowie alle offenen

---

<sup>153</sup> Vgl. Lang / Weidmüller (2011), § 19 GenG, Rn 18 – 20.

<sup>154</sup> Vgl. Lang / Weidmüller (2011), § 19 GenG, Rn 18 – 20.

<sup>155</sup> Vgl. Helios (2009), 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 131.

Zuführungen zur Kapitalrücklage iSd § 272 HGB zu erfassen.<sup>156</sup> Die Einlagen werden erst berücksichtigt, wenn sie tatsächlich geleistet sind. Im Unterschied hierzu werden die dem steuerlichen Eigenkapital zugeführten Gewinne nicht ausdrücklich als gesonderte Position des steuerlichen Eigenkapitals geführt.

Der sogenannte ausschüttbare Gewinn der Genossenschaft ergibt sich somit grundsätzlich aus der Differenz zwischen dem steuerbilanziellen Eigenkapital und dem gezeichneten Kapital sowie dem Stand des Einlagenkontos. § 27 Abs. 1 schreibt im Satz 3 vor, dass Ausschüttungen (mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital) primär aus dem ausschüttbaren Gewinn zu bedienen sind. Somit wird das steuerliche Einlagenkonto nur gemindert, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen dem um das gezeichnete Kapital geminderten in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapital und dem Bestand des steuerlichen Einlagenkontos übersteigt.<sup>157</sup>

Im Genossenschaftsgesetz ist unter § 7 Nr. 2 die Bildung einer gesetzlichen *Rücklage* normiert, die verpflichtend in der Satzung der GenG geregelt sein muss. Das Gesetz nennt dabei keine Bezugsgrößen an die die Rücklage gekoppelt sein muss, sondern spricht lediglich von einem Mindestbetrag, der in der Satzung der Genossenschaft festgesetzt sein muss. Diese Rücklage ist ebenso wie das Geschäftsguthaben Bestandteil des Eigenkapitals der Genossenschaft und unterliegt einer zwingenden gesetzlichen Zweckbindung, nämlich zur Deckung eines auszuweisenden Bilanzverlustes. Gem. § 20 GenG kann bestimmt werden, dass ein allfälliger Bilanzgewinn zur Gänze einer Rücklage zugeführt wird. Bzw. kann auch die Satzung regeln, dass ein bestimmter Prozentanteil des Gewinns einer Rücklage zugeführt werden muss. In diesen beiden genannten Fällen kann auf die Festlegung eines Mindestbetrages verzichtet werden. Insbesondere der Satz 2 des § 20 GenG wurde erst im Rahmen der Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) eingeführt. Vor dem BilMoG war es Genossenschaften möglich, über freiwillige Aufwandsrückstellungen oder durch die Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung stille Reserven anzusammeln, und damit eine gezielte Ergebnispolitik zu betreiben. Durch das BilMoG wurden diese Möglichkeiten zur Ansammlung von stillen Reserven spürbar eingeschränkt.

---

<sup>156</sup> Vgl. § 27 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist

<sup>157</sup> *Strieder* (2009), 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 132.

Als Kompensation dafür wurde der § 20 Satz 2 GenG geschaffen, der es Genossenschaften, insbesondere dem Vorstand ermöglicht, maximal die Hälfte des ausschüttbaren Jahresüberschusses einer Ergebnisrücklage zuzuführen und damit den Ausschüttungsbetrag zu begrenzen.

Genossenschaften sind *juristische Personen* und in jedem Verfahren grundsätzlich parteifähig. Sie kann vor Gericht klagen und verklagt werden. Das HGB enthält nebst den Bestimmungen zur Rechnungslegung für Kaufleute auch einen eigenen Unterabschnitt für Genossenschaften. Neben der Eigenschaft der Parteifähigkeit gilt eine Genossenschaft als Kaufmann. Auf eine Genossenschaft findet somit grundsätzlich das Handelsgesetzbuch Anwendung, soweit im Genossenschaftsgesetz keine abweichenden Vorschriften normiert sind. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass die Vorschriften des Handelsgesetzes auch dann Anwendung finden, wenn die Genossenschaft kein Handelsgewerbe betreibt. Dies stellt insofern eine Ausnahme dar, als dass das Handelsgesetzbuch nur auf jene Kaufleute anzuwenden ist, die ein Handelsgewerbe betreiben. Damit ist die Genossenschaft eine von wenigen Gesellschaftstypen, die trotz der nicht vorhandenen Voraussetzung des Betriebes eines Handelsgewerbes dennoch den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches unterliegt.

#### **3.1.4. Auslegung der Vorschriften zur Rechnungslegung**

Im folgenden Abschnitt soll auf die Bedeutung der *Konzernrechnungslegung*, die *Rechnungslegungspflicht für Kreditgenossenschaften*, die *Nachschusspflicht der Mitglieder*, die *mangelnde Gleichstellung der Genossenschaft mit den Kapitalgesellschaften* sowie auf *Besonderheiten zu den Größenklassen* eingegangen werden.

Eine eG kann grundsätzlich kein unabhängiges Unternehmen sein. Dies begründet sich aus der Mindestanzahl an drei Mitgliedern. Damit kann ein Mitglied keine Mehrheit der Stimmrechte in der Generalversammlung begründen, womit die Genossenschaft auch als herrschendes Unternehmen – somit als Mutterunternehmen innerhalb eines *Konzerns*, fungieren kann. Zu beachten ist jedenfalls, dass die Beteiligungen der Genossenschaft sich auch mit dem Zweck der jeweiligen Genossenschaft zu decken haben. Der Konzernabschluss hat eine Informationsfunktion und stellt die konsolidierten Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen dar. Der Konzernabschluss besteht aber gem. § 297 Abs 1 S. 1 HGB aus der Konzernbilanz, der Konzerngewinn- und Verlustrechnung, der

Eigenkapitalveränderungsrechnung und dem Konzernanhang. Für Genossenschaften gelten die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung nicht unmittelbar, da diese nach § 290 Abs 1 HGB lediglich auf Kapitalgesellschaften anzuwenden sind. Dennoch kommt für die Genossenschaften die Verpflichtung zur Rechnungslegung auf konsolidierter Basis in Betracht. Dies ergibt sich aus § 11 Publizitätsgesetz. Wenn die Unternehmen (Genossenschaften) unter einheitlicher Leitung stehen, müssen sie dann einen Konzernabschluss aufstellen, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

- Bilanzsumme einer potenziellen Konzernbilanz übersteigt den Betrag von 65 Millionen Euro.
- Die Umsatzerlöse einer potenziellen Konzerngewinn- und Verlustrechnung für die letzten zwölf Monate übersteigen den Betrag von 130 Millionen Euro
- Zahl der Mitarbeiter im Konzern war im Durchschnitt der vergangenen zwölf Monate mehr als 5.000.

Nach § 13 Publizitätsgesetz gelten die Vorschriften der §§ 194 – 314 HGB sinngemäß für alle Unternehmen der oben genannten Größenklassen, somit auch für Genossenschaften.<sup>158</sup>

Im Gegensatz zu Österreich, wo Sondervorschriften in Bezug auf die Rechnungslegung von Wohnbaugenossenschaften existieren, gibt es selbige in Deutschland lediglich in Bezug auf die Prüfung derselben, weshalb auf Wohnbaugenossenschaften im Folgenden auch nicht näher eingegangen werden wird. Für *Kreditgenossenschaften* gelten insoweit Sondervorschriften zur Rechnungslegung, als außer §§ 53 GenG ff. auch die Bestimmungen des HGB und des KWG Anwendung finden. Diese Sondervorschriften beziehen sich aber zu einem großen Teil auf die genossenschaftliche Prüfung der Kreditgenossenschaften, weshalb im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter auf Sondervorschriften der Rechnungslegung von Kreditgenossenschaften eingegangen werden wird.

---

<sup>158</sup> Vgl. *Strieder* (2007), § 6 GenG RZ 82 ff.

## 3.2. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaf tern in Deutschland

### 3.2.1. Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaf tern

#### 3.2.1.1. Ertragsbesteuerung von Genossenschaften

Im folgenden Abschnitt soll auf folgende Themenkomplexe eingegangen werden: *Eigenheiten der genossenschaftlichen Ertragsbesteuerung, Persönliche Steuerpflicht der Genossenschaft, Genossenschaftliche Rückvergütungen (Preisnachlässe vs. Rückvergütungen), Körperschaftsteuerrechtliches Einkommen, Steuerliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung und Gewerbeertragsteuer.*

Neben dem Körperschaftsteuergesetz (der Körperschaftsteuersatz beträgt seit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 15%<sup>159</sup> zuzüglich dem Solidaritätszuschlages iHv 5,5 %<sup>160</sup>) muss bei Betrachtung der Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Deutschland auch dem Gewerbesteuerge setz (dieser beträgt 3,5 %<sup>161</sup>) Augenmerk geschenkt werden.<sup>162</sup> Als Bemessungsgrundlage zur Anwendung des körperschaftsteuerrechtlichen Steuersatzes wird der Gewinn nach § 7 Abs. 2 KStG herangezogen. Für unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Freibetrag iHv EUR 13.498 abzuziehen (nach § 25 Abs. 1 Satz 1 KStG).<sup>163</sup> Im Mittelpunkt des Sondersteuerrechts der Genossenschaft steht die steuerliche Abzugsfähigkeit der Rückvergütungen bei der Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Gewerbesteuer und zur Berechnung der Körperschaftsteuer.<sup>164</sup>

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften stellen Steuersubjekte dar und unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr 2 KStG<sup>165</sup> auch der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Daraus wird eine *persönliche Steuerpflicht* abgeleitet. Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt

<sup>159</sup> Vgl. *Strieder* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 5 iVm § 23 Abs 1 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. August 002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I.S. 1809) geändert worden ist.

<sup>160</sup> Vgl. *Ebenda* Rn 137

<sup>161</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 5 iVm § 11 Abs. 2 idF Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist 2013 (BGBl. I.S. 1809) geändert worden ist.

<sup>162</sup> Vgl. *Stracke* (1997), S. 151.

<sup>163</sup> *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 137

<sup>164</sup> Vgl. *Ebenda*

<sup>165</sup> Vgl. § 1 Abs 1 Nr 2 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. August 002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I.S. 1809) geändert worden ist.

sich dabei auf sämtliche in – und ausländischen Einkünfte. Ungeachtet des Unternehmenszwecks unterliegen Genossenschaften analog zu den Kapitalgesellschaften den gleichen Grundsätzen zur Körperschaftsteuerrechtlichen Ertragsbesteuerung. Die genossenschaftlichen Sondervorschriften befinden sich im §§22 und 25 KStG. Ansonsten sind sämtliche Bestimmungen auch auf eG anwendbar. Die Steuerpflicht erstreckt sich dabei bereits auf die mit Abschluss der Satzung errichtete Vorgenossenschaft. Dies gilt nur dann nicht, wenn es nie zu einer Eintragung der Genossenschaft in das Genossenschaftsregister kommt. Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer, demgemäß ist die Grundlage für ihre Festsetzung auf Basis eines Kalenderjahres zu ermitteln (§ 7 Abs. 3 KStG).<sup>166</sup> Der Begriff des Wirtschaftsjahres deckt sich auch mit dem Begriff des Geschäftsjahres, der im HGB (eG sind zur Buchführung nach HGB verpflichtet) angewendet wird. Wirtschaftsjahre die vom Kalenderjahr abweichen sind grds. möglich. Allerdings muss die Steuerbemessungsgrundlage auf Basis von 12 Monaten ermittelt werden, es sei denn es handelt sich um ein Rumpfwirtschaftsjahr – dieses darf auch kürzer als 12 Monate dauern. Das Wirtschaftsjahr darf allerdings den Zeitrahmen von 12 Monaten nicht überschreiten.<sup>167</sup>

Genossenschaftliche Rückvergütungen sind grundsätzlich von *Preisnachlässen in Form von Rabatten und Boni* zu trennen. Bei Genossenschaftern ist der Anspruch auf eine Rückvergütung aus dem Verhältnis zwischen dem Genossenschafter und der Genossenschaft ableitbar. Der Preisnachlass betrachtet hingegen das einzelne Kaufgeschäft, das grundsätzlich auch mit Nicht – Genossenschaftern abgeschlossen werden kann. Preisnachlässe stehen bereits vor Abschluss des Rechtsgeschäfts fest – Genossenschaftliche Rückvergütungen können jedoch erst nach Durchführung des eigentlichen Geschäfts unter Beachtung des Gesellschafterverhältnisses gewährt werden. In der Praxis sind die Übergänge zwischen beiden allerdings fließend.<sup>168</sup> Von den Rückvergütungen abzugrenzen sind jedenfalls die von Genossenschaftern geleisteten Einlagen im Zuge der Beteiligung an den Genossenschaften - diese sind nicht Bestandteil des steuerpflichtigen Einkommens. Geschäftsguthaben und Eintrittsgelder würden beispielsweise unter Einlagen fallen.<sup>169</sup>

Es ist unbestritten, dass *Preisnachlässe* als Betriebsausgabe angesehen werden und somit nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, die grundsätzlich lediglich eine

---

<sup>166</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 14

<sup>167</sup> § 240 Abs. 2 HGB iVm § 8 b Satz 1 EStDV

<sup>168</sup> Vgl. *Ebenda*

<sup>169</sup> *Strieder* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 15

Einkommensverwendung darstellen würde. Fraglich ist allerdings, ob Rückvergütungen generell als Betriebsausgaben angesehen werden können, oder ob diese ebenfalls lediglich eine Einkommensverwendung darstellen. Der Gesetzgeber löst diesen Konflikt mit einer genauen Definition der Rückvergütung, welche auch als Betriebsausgabe absetzbar ist. Nicht der Definition entsprechende Rückvergütungen sind im Umkehrschluss dementsprechend nicht als Betriebsausgabe absetzbar. Rückvergütungen an Nicht- Genossenschafter sind grundsätzlich ebenfalls als Betriebsausgabe absetzbar, da diese keinen Einfluss auf das Verhältnis zwischen der Genossenschaft und ihren Genossenschaf tern ausübt und somit auch keine Gewinnausschüttung darstellt. Die hierfür notwendige Regelung findet sich im § 22 KStG, welcher eigens die Rückvergütungen von Genossenschaften regelt.

*Als körperschaftsteuerlich relevantes Einkommen* ergibt sich somit der gesamte Überschuss über das körperschaftsteuerlich relevante Einkommen vor Abzug der Rückvergütungen und Berücksichtigung von etwaigen Verlustvorträgen aus Vorjahren. Hinzuzufügen ist noch, dass sich der Überschuss sowohl auf das Mitglieder- als auch auf das Nichtmitgliedergeschäft bezieht. Dem Überschuss hinzuzurechnen sind etwaige laut dem KStG nicht abzugsfähige Aufwendungen. Die Veräußerung von Anlagegütern im Hilfsgeschäft würde beispielsweise das körperschaftsteuerlich relevante Einkommen vermehren.<sup>170</sup>

Die ertragssteuerliche Bedeutung der Abzugsfähigkeit von Rückvergütungen liegt in der Minderung des Gewerbeertrags, weil es aufgrund des körperschaftsteuerrechtlichen Voll-Anrechnungssystems zu keiner Doppelbesteuerung bei der Genossenschaft und dem Mitglied kommt. Es besteht nämlich keine Pflicht zur Hinzurechnung der Rückvergütungen zur Steuerbemessungsgrundlage für die Gewerbeertragsteuer, wonach nun Rückvergütungen in uneingeschränktem Ausmaß (es existiert keine Höchstgrenze) den Gewerbeertrag mindern und somit eine gewerbesteuerliche Doppelbesteuerung bei der Genossenschaft und dem Mitglied – ungeachtet des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr 2a GewStG in jedem Fall ausgeschlossen ist. In der Körperschaftsteuer stellen sich lediglich Liquiditätsvorteile ein, da auf Rückvergütungen weder eine Körperschaftsteuer zu entrichten noch eine Kapitalertragssteuer einzuheben ist. Würden nämlich KÖSt und KEST zu entrichten sein, würde den Genossenschafter diese bereits abgeführte Steuer erst im Rahmen der Veranlagung auf die Steuerschuld des Mitglieds angerechnet werden.<sup>171</sup>

---

<sup>170</sup> Vgl. *Stracke* (1997), S. 153

<sup>171</sup> Vgl. Ebenda

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>172</sup> haben Kapitalgesellschaften keine außerbetriebliche Sphäre, weshalb ihre Aufwendungen stets als Betriebsausgaben zu qualifizieren sind. Dies gilt auch für Genossenschaften. *Verdeckte Gewinnausschüttungen* dürfen das Einkommen der Körperschaft nicht mindern (nach § 8 Abs 3 KStG). Zu unterscheiden ist analog zur Rechtslage in Österreich die gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Rückvergütung. Maßgeblich bei der Beurteilung, ob nun eine VGA vorliegt, ist die Frage, ob das Rechtsgeschäft auch mit einem Dritten oder lediglich mit dem Gesellschafter zu dessen Vorteil abgeschlossen wird. Gesellschaftsrechtlich verboten ist die VGA, da durch diese die Kapitalerhaltungsvorschrift (insb. nach § 57 Abs 1 und 2 AktG sowie § 29 Abs 1 und § 30 Abs. 1 GmbHG) zu Lasten der Gesellschaftsgläubiger umgangen werden kann. Dies trifft auch auf die Genossenschaft zu: Nach § 22 Abs. 4 und 5 GenG sind die gesetzlichen Kapitalschutzbestimmungen für das Haftkapital der Genossenschaft anzuwenden. Diese sollen verhindern, dass eine offene oder verdeckte Auszahlung des Geschäftsguthabens an den Genossen vor dem Ausscheiden aus der Genossenschaft verhindert wird. Aus steuerrechtlicher bzw. handelsrechtlicher Sichtweise führte eine VGA zur Verkürzung des Gewinns, die verhindert werden soll.<sup>173</sup> Die Beurteilung, ob nun eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist bei Genossenschaften im Vergleich zu den übrigen Kapitalgesellschaften differenziert zu bewerten. So ist bei Genossenschaften eine Bevorteilung ihrer Mitglieder gegenüber Dritten durch Preisnachlässe unter gewissen Gesichtspunkten als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen, sofern dieser Vorgang nicht als Genossenschaftliche Rückvergütung (diese stellt keine verdeckte Gewinnausschüttung dar) einzustufen ist.<sup>174</sup>

Neben der Behandlung als körperschaftsteuerliches Steuersubjekt unterliegen Genossenschaften in Deutschland auch der sogenannten *Gewerbeertragsteuer*. Die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbeertragsteuer ist dabei der Gewerbeertrag. Im Grunde genommen erscheint die Gewerbeertragsteuer wie eine nachrangige Steuer zur Körperschaftsteuer, wenngleich die Aussagen inhaltlich nicht zu 100 Prozent zutreffend ist. Das Gewerbesteuerrecht sieht dabei Besonderheiten zur Ermittlung des Gewerbeertrags vor. Bei jenen Genossenschaften, bei denen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu

---

<sup>172</sup> Vgl. BFH v. 4.12.1996, I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 8.7.1998, I R 123/97, BDGE 186, 540; BFH v. 5.1.2001, I R 27/01; BStBl. II 2002, 155.

<sup>173</sup> Vgl. *Strieder* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 91 ff.

<sup>174</sup> Vgl. *Stracke* (1997), S 150 ff.

behandeln sind, wirken sich die abziehbaren und nicht abziehbaren Aufwendungen nach §§8 und 9 sowie §§ 20 bis 22 KStG auch auf die Ermittlung des Gewerbeertrags aus. Bei eG decken sich Gewinn aus Gewerbebetrieb und Einkommen weitgehend. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zur Anwendung des Gewerbesteuersatzes müssen besondere gewerbesteuerliche Abzugsverbote berücksichtigt werden (z.B. werden Miet- Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter, die, gehörten sie dem Unternehmer, im Anlagevermögen auszuweisen wären (§ 8 Nr. 1 Buchst. D GewStG)). Die Berechnung des Gewerbeertrags geht von dem einkommensteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb aus, nimmt also sowohl den Gewinn erster Stufe als auch den Gewinn zweiter Stufe (z.B. Sondervergütungen bei Personengesellschaften) mit in die Bemessungsgrundlage auf. Der Steuersatz beträgt 3,5 % und wird grundsätzlich durch die Kommunen eingehoben, die selbst einen Hebesatz auf den Gewerbesteuernennbetrag festlegen können. Dieser beträgt bis zu 400 %. Auch die Verlustvorträge aus einem Gewerbebetrieb können, analog zu den Bestimmungen zur KöSt vom Gewerbeertrag, maximal bis zu einem Wert in monetärer Höhe von 1 Mio EUR steuermindernd angesetzt werden. Bei Verlustvorträgen von mehr als 1 Mio EUR, können insgesamt nur 60 Prozent des Vortragsbetrages steuermindernd angesetzt werden.<sup>175</sup>

### **3.2.1.1. Ertragsbesteuerung von Genossenschaf tern**

Der Vorgang der Beteiligung an der Genossenschaft selbst durch Einbezahlung der Einlage, die sich in der Höhe des Geschäftsanteils widerspiegelt, stellt lediglich eine Vermögensumschichtung in der Sphäre der Genossenschaf ter dar und führt zu keiner Besteuerungswirkung. Zu klären ist allerdings, wie Ausschüttungen (Gewinnausschüttungen, verdeckte Gewinnausschüttungen (darunter fallen auch die genossenschaftlichen Rückvergütungen sofern sie nicht nach Abs 2 KStG<sup>176</sup> abzugsfähig sind), Zinsen und sonstige Bezüge, und besondere Entgelte und Vorteile die den Genossenschaf tern aufgrund ihrer Stellung als Anteilseigner von der Genossenschaft gewährt werden) an die Genossenschaf ter steuerlich behandelt werden. Grundsätzlich sind diese Gewinnanteile als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren. Seit der Veranlagung 2009 unterliegen diese Einkünfte dem Kapitalertragssteuerabzug, der eine Abgeltungswirkung entfaltet. Der Steuersatz beträgt 25 % zzgl. einem allgemeinen Solidaritätszuschlag nach § 32 d Abs 6 EStG.<sup>177</sup> Für die Steuerpflicht ist es dabei unerheblich,

<sup>175</sup> Helios (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 17

<sup>176</sup> § 20 EStG idF der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2397) geändert worden ist

<sup>177</sup> § 32 d Abs 6 EStG idF der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2397) geändert worden ist

ob die Ausschüttung aus dem laufenden Gewinn oder einer Rücklage geleistet wird. Diese Neugestaltung der Besteuerung der Ausschüttung seit der Veranlagung 2009 hat dazugeführt, dass die Beträge der Gewinnausschüttung nicht mehr in die persönliche Einkommensteuererklärung der Genossenschafter mitaufgenommen werden müssen und nicht mehr dem individuellen Steuersatz, in Abhängigkeit der persönlichen Einkünfte des Genossenschafers, unterliegen. Auf Antrag können diese Gewinnausschüttungen auch in die persönliche Einkommensteuererklärung mitaufgenommen werden, sofern der persönliche Einkommensteuersatz (dieser ist progressionsabhängig) unter 25 % liegt.<sup>178</sup>

Der Genossenschafter hat nicht nur einen Gewinnanspruch, sondern kann auch zur Verlustbedeckung herangezogen werden. Dies ergibt sich aus § 19 Abs. 1 GenG. Auch im Insolvenzverfahren einer Genossenschaft haften die Genossenschafter gegenüber den Gläubigern der Genossenschaft. Die Genossenschafter trifft auch, sofern die Satzung dies nicht ausschließt, eine Nachschusspflicht zur Schuldendeckung. Diese, dem Genossenschafter aufgrund eines Sanierungsverfahrens erwachsenen Ausgaben zur Schuldentilgung bzw. Gläubigerbefriedigung stellen allerdings steuerlich nur dann steuermindernd wirkende Werbungskosten dar, sofern der Genosse die Beteiligung an der Genossenschaft im Betriebsvermögen hält. Hält er die Beteiligung im Privatvermögen, kann er die aus seiner Nachschusspflicht erwachsenen Ausgaben steuerlich nicht verwerten.<sup>179</sup>

### **3.2.2. Auslegung der Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in**

In Bezug auf die Auslegung der Vorschriften zur Ertragsbesteuerung von Genossenschaften in Deutschland soll insbesondere auf *Steuerbefreiungen (für Land- und Forstwirtschaftliche Genossenschaften und für Gemeinnützige Genossenschaften)*, die *Rechtsprechung zu § 5 Abs 1 KStG* und die *Anerkennung von genossenschaftlichen Rückvergütungen als Betriebsausgabe* eingegangen werden.

Das Körperschaftsteuerrecht sieht für besondere Typen von Genossenschaften auch spezielle *Steuerbefreiungen* vor. So gilt z.B. für Genossenschaften, die unter das GenG fallen und deren Geschäftsbetrieb sich auf bestimmte Tätigkeiten *iZm Land und Forstwirtschaft beschränkt sowie für gemeinnützige Genossenschaften*<sup>180</sup> nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 und 14 KStG eine

---

<sup>178</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 147 ff.

<sup>179</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 152-153.

<sup>180</sup> Vgl. Ebenda Rn. 140 ff.

Regelung über die Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuer.<sup>181</sup> Diese Befreiung erstreckt sich in gleichem Umfang auch auf die Befreiung von der Gewerbeertragsteuer und soll eine Art Förderung für kleine land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften darstellen, indem die aus dem Verkauf der eigens erzeugten Produkten erzielten Überschüsse steuerbefreit behandelt werden können.<sup>182</sup> Aufgrund dieser Regelung ist der Vorschrift über die steuerliche Abzugsfähigkeit bei Land – und Forstwirtschaftlichen Genossenschaften die Grundlage entzogen, da es für die Freistellung der Rückvergütung von der Ertragsbesteuerung keiner besonderen Regelung bedarf. Die Steuerbefreiung gilt nicht für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen und für Gewinnausschüttungen, für die nach § 27 KStG eine Ausschüttungsbelastung herzustellen ist.<sup>183</sup> Die Regelung über die Steuerbefreiung gilt auch für rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine – ist also nicht ausschließlich auf Genossenschaften beschränkt. In der Praxis sind allerdings die Genossenschafter die Hauptnutznießer von dieser Steuerbefreiung. Steuerbefreit sind jedenfalls die Tätigkeiten von Verwertungs-, Dienstleistungs – und Beratungsgenossenschaften. Die Steuerbefreiung entfällt, wenn die Einnahmen aus anderen Tätigkeiten mehr als 10 % der Gesamteinnahmen betragen.<sup>184</sup> Die Einhaltung der Grenze muss dabei für jedes Wirtschaftsjahr geprüft werden.<sup>185</sup> Darüber hinaus sind auch landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften und deren Rechtsnachfolger iSd Art. 3 des Einigungsvertrags von der KÖSt befreit.<sup>186</sup> Ebenfalls von der Steuer (dies betrifft sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Gewerbeertragsteuer) befreit sind Erträge, die Genossenschaften und Vereine iZm der Vermietung von Wohnungen an ihre Mitglieder oder mit gemeinschaftlich betriebenen Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen herstellen oder erwerben und sie betreiben. Auch hier gelten wiederum die 10% der Gesamteinnahmen analog zu den obigen Ausführungen.<sup>187</sup> Dies gilt insbesondere auch für Wohnbaugenossenschaften.<sup>188</sup> Eine Sonderregelung besteht für Erwerbs und Wirtschaftsgenossenschaften sowie für Vereine, die eine Land und Forstwirtschaft betreiben. Diese haben nämlich die Möglichkeit für nicht bereits steuerbefreite Einkünfte einen Freibetrag in Höhe von Euro 15.000 in Anspruch zu nehmen. Die Anwendung des Freibetrags

---

<sup>181</sup> Vgl. § 5 Abs 1 Nr 14 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. August 002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I.S. 1809) geändert worden ist.

<sup>182</sup> *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 34

<sup>183</sup> Vgl. § 5 Abs. 2 Nr 1 und 2 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. August 002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I.S. 1809) geändert worden ist.

<sup>184</sup> Vgl. Ebenda Abs. 1 Nr 14 Buchstabe a-d idF der Bekanntmachung vom 15. August 002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I.S. 1809) geändert worden ist.

<sup>185</sup> *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 32

<sup>186</sup> Vgl. Vertrag zwischen der BRD und DDR über die Herstellung der Einheit Deutschlands vom 31. August 1990, BGB. II 1990, S. 889 zitiert nach *Stracke* (1997), S 154.

<sup>187</sup> Vgl. *Stracke* (1997), S 154

<sup>188</sup> *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 34

geht allerdings lediglich innerhalb der ersten neun Veranlagungszeiträume nach Gründung der Genossenschaft.<sup>189</sup> Eine allfällige Anerkennung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs 1 Nr 14 KStG erfolgt im Wege des Veranlagungsverfahrens und wird mittels Körperschaftsteuerbescheid festgestellt.<sup>190</sup> Dem Begünstigungszweck widerspricht es nicht, wenn Genossenschaften die erzielten Gewinne vorwiegend zur langfristigen Finanzierung des Vermögens verwenden.

Das Genossenschaftsgesetz kennt neben der klar deklarierten Steuerbefreiung, die sich aus § 5 Abs 1 Nr. 14 KStG ergibt, noch eine außerordentliche *Steuerbefreiung für gemeinnützige Genossenschaften*. Diese ist dann anzuwenden, wenn in der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt werden. Die Steuerbefreiung setzt jedenfalls voraus, dass die jeweilige Genossenschaft auch Körperschaftsteuersubjekt iSd § 1 Abs. 1 ist. Wird allerdings neben dem verfolgten gemeinnützigen Zweck der Genossenschaft ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen. Dieser Ausschlussgrund gilt allerdings nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe.<sup>191</sup> Die Gemeinnützigkeit stellt auf die in den §§ 51 bis 68 AO getroffenen Regelungen ab und meint insb. eine Genossenschaft deren Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.<sup>192</sup> Die Genossenschaft muss nach § 56 AO diese steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich, § 57 AO selbst (sog. Grundsatz der Unmittelbarkeit<sup>193</sup>) und selbstlos („Die Genossenschaft muss ihre steuerbegünstigten Zwecke durch opferwilliges Handeln unter Verzicht auf eine eigene Nutzenmehrung verfolgen“<sup>194</sup>) verfolgen. Der Zweck der Genossenschaft muss daher ausschließlich auf den steuerbegünstigten Zweck zur Förderung der Mitglieder ausgeübt werden, da ansonsten die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für gemeinnützige Genossenschaften nicht möglich ist.<sup>195</sup>

---

<sup>189</sup> Vgl. § 25 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. August 002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

<sup>190</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 34

<sup>191</sup> Vgl. § 5 Abs 1 Nr 9 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. August 002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

<sup>192</sup> § 52 Abs. 1 AO idF der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 2 Absatz 71 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist

<sup>193</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 21

<sup>194</sup> *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 23

<sup>195</sup> Vgl. §§ 56 ff 1 AO idF der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 2 Absatz 71 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist

Die praktische Beurteilung, ob eine Genossenschaft nun gemeinnützig tätig ist und auch unter die Steuerbefreiung nach § 5 Abs 1 Nr. fällt, lässt sich in der beruflichen Praxis nicht immer eindeutig beurteilen. Das Grundproblem zur Beurteilung der Gemeinnützigkeit besteht meist darin, dass der Zweck der Genossenschaft auf die Befriedigung der ideellen und wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder gerichtet ist. Wenn durch die gemeinnützige Tätigkeit in erster Linie wirtschaftliche Vorteile in der erwerbswirtschaftlichen Sphäre der Mitglieder gefördert werden sollen, kann die Körperschaft die Steuerbegünstigung verlieren.<sup>196</sup> Beispielsweise wurde zu Recht die Gemeinnützigkeit bei Vereinigungen, Fremdenverkehrsvereinen, Börsenvereinen und Wirtschaftsförderungsgesellschaften versagt, da eigentlich die Förderung der Erwerbswirtschaftlichkeit im Vordergrund stand.<sup>197</sup> Im Einzelfall ist also zu klären, ob der wirtschaftliche Vorteil, der bei dem einzelnen Mitglied entsteht, vor oder hinter dem Allgemeinwohl steht. § 55 Abs 1 Nr 1 AO bestimmt, dass offene Gewinnausschüttungen an Mitglieder einer Genossenschaft untersagt sind. Aus genossenschaftsrechtlicher Sicht ist diese Norm unproblematisch, da erst die Generalversammlung der Genossenschaft über eine Gewinnausschüttung entscheiden kann. Die gemeinnützige Genossenschaft muss daher bemüht sein im Förderwirtschaftsverkehr mit ihren Mitgliedern kostendeckend zu kalkulieren. Leistungsdividenden und eine Geschäftsguthabenverzinsung sind nach § 19 GenG unzulässig.<sup>198</sup> Um die Steuerbefreiung unter der Voraussetzung der Gemeinnützigkeit tatsächlich in Anspruch nehmen zu können, muss nach §§ 59, 60 AO die Eigenschaft der Gemeinnützigkeit der Genossenschaft auch in der Satzung eindeutig verankert sein.<sup>199</sup> Der Zweck der Genossenschaft muss bereits gemeinnützig iSd AO<sup>200</sup> sein und auch die tatsächliche Geschäftsführung muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der Steuerbegünstigung gerichtet sein und muss den inhaltlichen Vorgaben zur Gemeinnützigkeit in der Satzung folgen.<sup>201</sup>

§ 13 KStG regelt den Beginn und das Ende der Steuerbefreiung. Zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerfreiheit muss eine Eröffnungsbilanz aufgestellt werden und zum Zeitpunkt des Endes der Steuerfreiheit muss eine Schlussbilanz aufgestellt werden.<sup>202</sup> Dabei sind im letzten

---

<sup>196</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 24

<sup>197</sup> Vgl. BFH v.21.5.1997, I R 38/96, BFH/NV 904

<sup>198</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 24

<sup>199</sup> §§ 59 und 60 AO idF der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 2 Absatz 71 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist

<sup>200</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 26

<sup>201</sup> § 63 AO idF der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 2 Absatz 71 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist

<sup>202</sup> Vgl. § 13 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das

Wirtschaftsjahr vor dem Beginn der Steuerfreiheit sämtliche gebildeten stillen Reserve, in der Schlussbilanz gewinnerhöhend aufzulösen, damit sichergestellt werden kann, dass diese auch einer Schlussbesteuerung unterworfen werden. Eine Ausnahmeregelung hierfür sieht lediglich § 13 Abs. 4 KStG vor, der besagt, dass diese Regelung für Genossenschaften, die gemeinnützige Zwecke iSd § 9 Abs 1 Nr 2 KStG verfolgen, nicht angewendet werden muss. Diese Genossenschaften dürfen die Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerbefreiung auch mit dem Buchwert ansetzen, wonach eine gewinnerhöhende Schlussbesteuerung der stillen Reserven vermieden werden kann. Umgekehrt ist der Ansatz, wenn die Steuerfreiheit endet. In die in diesem Fall aufzustellende Eröffnungsbilanz sind die Vermögensgegenstände nicht unter Ansatz des Buchwertes (der Buchwertfortführung) zu übernehmen, sondern mit dem Teilwert zu bewerten. Dies bewirkt, dass allfällige, während der Steuerfreiheit erzielte Vermögensvermehrungen (stille Reserven), auch nach dem Ende der Steuerfreiheit keiner Besteuerung unterworfen werden, sondern steuerfrei bleiben. Diese Regelung hatte bereit in der Zeit vor 1977 in der Vorschrift des § 32 KStDV 1964, wonach landwirtschaftliche Genossenschaften die Möglichkeit hatten, in der Eröffnungsbilanz nach dem Ende der Steuerfreiheit, die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert oder maximal mit den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen, bestand. Die Vorschrift wurde 1977 geändert und bis heute (Teilwertansatz) beibehalten. Der Hintergrund dieser Vorschrift ist, dass mögliche während der Steuerfreiheit gebildete stille Reserven durch höhere handelsrechtliche Abschreibungen als jene die steuerrechtlich zulässig wären, zu einer Nachversteuerung der stillen Reserven führen würden, vermieden werden kann. In der Regel werden die handelsrechtlichen Abschreibungen entsprechend höher angesetzt als die steuerrechtlich zulässigen. Andererseits dürfen aber auch nicht Gewinne, die in der Zeit nach Beginn der Steuerpflicht entstehen, durch eine höhere Bewertung als den Teilwertansatz der Besteuerung entzogen werden. Die Anfangsbilanz ist dabei zum Zeitpunkt aufzustellen, zu dem die Steuerpflicht beginnt.<sup>203</sup>

§ 5 Abs 1 Nr 14 KStG macht die Steuerbefreiung nicht vom Ausschüttungsverhalten der Genossenschaft abhängig. Diese Sichtweise wurde von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung erst in den letzten Jahren entwickelt und in der Vergangenheit anders gesehen. Diese Ansicht wurde von der Finanzverwaltung unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 8.9.1953 im Hinblick auf thesaurierte Gewinne zur Rücklagenbildung und zur

---

zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist

<sup>203</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 74 ff.

Finanzierung des Anlagevermögens vertreten. Diese langfristige Kapitalbildung würde laut Ansicht des Urteils des BFH vom 8.8.1953<sup>204</sup> zum Verlust der Steuerbefreiung führen, da es sich um einen Gestaltungsmissbrauch iSd § 6 StAnpG AF (Steueranpassungsgesetz Alte Fassung) – der Vorgängervorschrift des § 42 AO handle, wenn Genossenschaften ihre Überschüsse nicht zum Zwecke der Rückvergütung an ihre Mitglieder verwenden würden, sondern zur langfristigen Finanzierung der Körperschaft verwendet wurde. Dies widerspreche dem Grundprinzip der Genossenschaft, nämlich der Förderung der Mitglieder und laufe auch der volkswirtschaftlichen Aufgabe der Genossenschaft im Hinblick auf das Gemeinnützigkeitsprinzip zuwider.<sup>205</sup>

Diese Ansicht wurde durch die Neuurteilung des Sachverhalts durch den BFH<sup>206</sup> im Jahre 1988 revidiert. Der BFH bejahte dabei die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auch, wenn Gewinne von der Genossenschaft vorwiegend thesauriert und zur Anlagenfinanzierung verwendet und nicht an die Genossen ausgeschüttet werden. Inhaltlich unterstreicht der BFH<sup>207</sup> diese Ansicht auch noch, indem er argumentiert, dass bei einer vorwiegenden Gewinnthesaurierung keine Gefahr besteht, dass diese Geschäftspolitik zu Lasten der Förderung der Betriebe der Mitglieder dienen würde, denn eine derartige Geschäftspolitik würde sehr bald zum Verlust eines Gutteils der Mitglieder führen. Darüber hinaus ist beispielsweise für Land – und forstwirtschaftliche Genossenschaften der Erhalt der Steuerbefreiung auf das Geschäft mit den Mitgliedern nur möglich, wenn sich diese auf das Geschäft mit den Mitgliedern beschränken. Somit kann eine langfristige Vermögensfinanzierung also nur über die Gewinnthesaurierung erfolgen.<sup>208</sup>

Als *Betriebsausgaben abziehbar sind lediglich Rückvergütungen*, die ihren Ursprung im Mitgliedergeschäft nehmen – diese grundsätzliche Regelung trifft § 22 KStG. Darüber hinaus schreibt das Gesetz auch genau vor, wie die Höhe der abziehbaren Betriebsausgaben zu ermitteln ist. Als Höchstgrenze ist dabei der Überschuss bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf, bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz heranzuziehen. Der hiernach sich ergebende Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug. Der

---

<sup>204</sup> BFH v. 8.9.1953, I D 2/52 S, BStBl. III 1954.

<sup>205</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 37

<sup>206</sup> BFH v. 8.9.1998, I R 26/97, BStBl. III 1998, 576.

<sup>207</sup> Vgl. Ebenda

<sup>208</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 36

gesamte Gewinn aus dem Nichtmitliedergeschäft ist aus dieser Kalkulation herauszurechnen.<sup>209</sup> Überschuss iSd KStG ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen und des Verlustabzugs. Der Höhe nach im Absatz 2 geht das KStG noch auf die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit der Rückvergütungen ein: Diese müssen aufgrund eines satzungsmäßigen Anspruchs, durch bekanntgegebenen Beschluss eines Verwaltungsorgans oder infolge eines Beschlusses zur Gewinnverwendung gezahlt werden. Die Zahlung muss dabei bis spätestens nach Ablauf des Geschäftsjahres erfolgen, in dem der Anspruch auf die Rückvergütung von der Genossenschaft bezahlt und belegmäßig nachgewiesen wurde, um die Möglichkeit des Steuerabzuges nicht zu verlieren. Wird die Zahlung nicht innerhalb dieses Zeitraums ausbezahlt, verfällt auch die Möglichkeit der steuerlichen Abzugsfähigkeit.<sup>210</sup> Anzumerken ist, dass bei der Abzugsfähigkeit von Rückvergütungen vier Geschäftsarten unterschieden werden: Zweck-, Gegen-, Hilfs- und Nebengeschäfte.

Eine Besonderheit im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung der Genossenschaft stellt auch die *gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der genossenschaftlichen Rückvergütung* dar. Die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Genossenschaft im Rahmen der möglichen Steuerbefreiung in der AO ist dabei getrennt von der Beurteilung zu sehen, ob nun eine Rückvergütung als Betriebsausgabe oder Mittelverwendung iSd KStG zu sehen ist. Soweit eine Genossenschaft Überschüsse im Mitgliederförderungsgeschäft erzielt, hat diese den Mitgliedern zu hohe Leistungsentgelte abverlangt, welche über die genossenschaftlichen Rückvergütungen wieder an die Genossen retourniert werden müssen. Die Rückvergütung ist daher kein Preisnachlass, sondern gesellschaftsrechtlicher Natur. Genossenschaftliche Rückvergütungen stellen daher keine Zuwendungen iSd § 55 Abs 1. Nr 1 Satz 2 AO<sup>211</sup> dar. Eine Ausnahme von der Bestimmung gilt nur für Genossen, die selbst ausschließlich steuerbefreite gemeinnützige Körperschaften sind. Untersagt werden aber auch verdeckt geleistete Gewinnausschüttungen, die unter unangemessene Zuwendungen fallen. Das heißt, sofern eine genossenschaftliche Rückvergütung nicht als gemeinnützig iSd AO eingestuft wird, kann die Genossenschaft nicht mehr als gemeinnützig eingestuft werden, was auch den Verlust der gemeinnützigen Steuerbefreiung nach sich zieht. Im gegenständlichen Fall würden

---

<sup>209</sup> Vgl. *Stracke* (1997), S. 153 ff.

<sup>210</sup> Vgl. § 22 KStG idF der Bekanntmachung vom 15. August 2002 (BGBl. I S. 4144) das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist.

<sup>211</sup> AO idF der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 2 Absatz 71 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist

die Genossen durch Rückvergütungen in hohem wirtschaftlichem Maß gefördert werden, was wiederum dem Gemeinnützigkeitsprinzip zuwiderlaufen würde.<sup>212</sup>

## **4. Vergleich zwischen Österreich und Deutschland**

### ***4.1. Vergleichende Darstellung der Rechnungslegung von Genossenschaften in Österreich und in Deutschland***

#### **4.1.1. Gemeinsamkeiten**

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland sind grundsätzlich die unternehmensrechtlichen bzw. handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung auch für Genossenschaften anwendbar. Nebst diesem Umstand muss auch noch auf das Subsidiaritätsprinzip – das GenG (sowohl in Österreich als auch in Deutschland) gilt grundsätzlich subsidiär zum UGB bzw. HGB zu gelten hat, es sei denn das GenG trifft verpflichtende Erweiterungsvorschriften zur Rechnungslegung (wie etwa zum Ausweis des Eigenkapitals) hingewiesen werden. Auch die Klassifizierung der Größenklassen, zur Anwendung der weiteren Abschnitte im UGB und im HGB sind sowohl in Österreich als auch in Deutschland hinsichtlich der grundsätzlichen Systematik gleichermaßen - die Bezugsgrößen sind zwar nicht dieselben aber die Merkmale sind gleich (Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Arbeitnehmeranzahl bezogen jeweils auf ein Geschäftsjahr), ausgestaltet.

Grundsätzlich annähernd gleich ausgestaltet sind die einschlägigen Bestimmungen im Genossenschaftsgesetz hinsichtlich der Anforderungen an das Buchhaltungssystem. Auch wird sowohl in Österreich als auch in Deutschland im Genossenschaftsgesetz die Pflicht des Vorstandes zur Einführung eines Rechnungswesens normiert. Der feine Unterschied besteht darin, dass das deutsche Genossenschaftsgesetz von der Pflicht des Vorstandes zur Einführung eines Buchhaltungssystems spricht, das den Anforderungen der Genossenschaft zu entsprechen hat, während das österreichische GenG hingegen allgemein vom Rechnungswesen spricht. Ob aus diesen Bestimmungen eine Pflicht zum Führen einer doppelten Buchhaltung iSd des HGB bzw. UGB abgeleitet werden kann, geht aus den Ländergesetzen nicht eindeutig hervor. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass Genossenschaften in Österreich und in Deutschland als juristische Person zu qualifizieren sind. Sie können sich somit eigenständig berechtigen und verpflichten und sind bei Verfahren auch parteienfähig.

---

<sup>212</sup> Vgl. *Helios* (2009): 3. Abschnitt Steuern § 9 KStG Rn. 36

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland existieren Sondervorschriften hinsichtlich der Rechnungslegung für bestimmte Arten von Genossenschaften, für die es auch Sondergesetze neben dem Genossenschaftsgesetz gibt. Dies betrifft in beiden Ländern die Kreditgenossenschaften, die über das Genossenschaftsgesetz hinausgehend, weitere Bestimmungen zur Rechnungslegung zu beachten haben.

#### **4.1.2. Unterschiede**

Hinsichtlich der Rechnungslegung gibt es beispielsweise Unterschiede bei der Systematik zur Bestimmung des Eigenkapitals und bei der Behandlung der Nachschusspflicht der Mitglieder. Auch die Sondervorschriften für spezielle Typen von Genossenschaften unterscheiden sich voneinander. Diese genannten Unterschiede und weitere in der Rechnungslegung sollen nachfolgend erläutern werden.

Während im deutschen GenG noch zwischen Geschäftsguthaben und Geschäftsanteil unterschieden wird, gibt es eine derartige Unterscheidung im österreichischen GenG nicht – Dieses kennt lediglich den Geschäftsanteil als Maß für die Beteiligung eines Genossen an der Genossenschaft. In diesem Zusammenhang muss auch darauf hingewiesen werden, dass Genossenschaften weder in Deutschland noch in Österreich über ein Nenn – bzw. Stammkapital verfügen. Auch in der Bilanz (Rechnungsabschluss) der Genossenschaft erfolgt kein Eigenkapitalausweis. Ausgewiesen wird lediglich der Stand der Geschäftsanteile bzw. in Deutschland der Stand der Geschäftsguthaben zum Bilanzstichtag. Diese entfalten eine ähnliche Wirkung wie der Eigenkapitalausweis. Während sich das Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften noch aus dem Stamm- bzw. Nennkapital zusammensetzt, besteht das Eigenkapital bei Genossenschaften, das nicht als solches bezeichnet wird, nur aus der Summe der Werte der Geschäftsanteile zum Bilanzstichtag. In Deutschland ist dies die Summe der eingezahlten Geschäftsanteile oder alternativ die nominal von den Mitgliedern gezeichneten Beträge der Geschäftsanteile. Dann muss allerdings eine Forderung in der Höhe der noch nicht eingezahlten Geschäftsguthaben auf der Aktivseite der Bilanz als gesonderte Position ausgewiesen werden.<sup>213</sup> Während also die Bezeichnung des Genossenschaftskapitals zwischen Österreich und Deutschland unterschiedlich ist, so ist die buchhalterische Handhabung in beiden Ländern sehr ähnlich.

---

<sup>213</sup> Vgl. *Helios* (2009): 2. Abschnitt Rechnungslegung § 9 GenG Rn 26 ff.

Hinsichtlich der Nachschussverpflichtung der Mitglieder bestehen in Österreich und in Deutschland wesentliche Unterschiede. Während in Österreich die Nachschussverpflichtung der Mitglieder bei Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung im Insolvenzverfahren der Genossenschaft der Mitglieder auch nicht durch einschlägige Regelungen in der Satzung abbedungen werden kann, ist es in Deutschland nach § 105 GenG möglich, die Nachschussverpflichtung der Mitglieder in der Satzung abzubedingen. Im Umkehrschluss bedeutet dies für Österreich, dass die Mitglieder einer österreichischen Genossenschaft mit unbeschränkter Haftung solidarisch für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft gegenüber den Gläubigern grundsätzlich in unbeschränkter Höhe haften und diese zum Kapital – Nachschuss im Insolvenzfall der Genossenschaft verpflichtet sind (das geht aus § 53 GenG hervor). Die Ausgestaltung im deutschen GenG kennt hingegen keine derartige Regelung, zum verpflichtenden Kapitalnachschuss.

Weiters muss auf die unterschiedlichen Regelungen hingewiesen werden, wann eine Genossenschaft dem dritten Buch UGB bzw. dem dritten Buch HGB zur Rechnungslegung unterliegt. Während das deutsche Genossenschaftsgesetz, Genossenschaften eigens Kaufleute iSd HGB qualifiziert und das HGB gar eigens einen Unterabschnitt im dritten Buch zur genossenschaftlichen Rechnungslegung enthält, was zu einer automatischen Anwendung des dritten Buchs HGB zur Rechnungslegung auf Genossenschaften führt, ist die Rechtslage in Österreich wesentlich diffiziler. Wie bereits oben ausgeführt, unterliegen Genossenschaften in Österreich dann der Rechnungslegung des UGB, wenn diese als Kapitalgesellschaften einzustufen sind, oder als mittelgroße bzw. große Genossenschaft iSd § 221 UGB einzustufen sind. Nicht als Kapitalgesellschaften einzustufen sind, hingegen kleine Genossenschaften iSd § 221 UGB, die mit einer beschränkten Haftung der Mitglieder ausgestaltet sind. Dieser Umstand, wird noch durch das Argument verstärkt, dass das UGB bei der Überschrift zum dritten Buch eindeutig von GmbH und AG spricht, woraus schließbar wäre, dass das dritte UGB nach diesen Bestimmungen grundsätzlich nicht auf Genossenschaften anwendbar wäre. Diese unterliegen auch nicht der Rechnungslegungspflicht des UGB (zu den Bedenken des Autors zu dieser Aussage vgl. auch die Ausführungen unter Punkt 2.1.2.). Insofern unterscheidet sich die Rechtslage in Deutschland von jener in Österreich, weil es in Österreich Fälle gibt, in denen Genossenschaften nicht zur Anwendung des UGB hinsichtlich der Rechnungslegung verpflichtet sind. Die Anwendung der weiteren Bücher im UGB wird dadurch nicht berührt, weil Erwerbs – und Wirtschaftsgenossenschaften als Unternehmer kraft Rechtsform qualifiziert werden.

Auf die Unterschiede zu den Sondervorschriften zu einzelnen Typen von Genossenschaften zwischen der Rechtslage in Österreich und in Deutschland kann nicht umfassend eingegangen werden, da dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde. Es sei lediglich darauf verwiesen, dass sich das deutsche HGB in seinen Ausführungen zur Rechnungslegung durch das BilMoG schon sehr stark an internationale Rechnungslegungsstandards anlehnt, während das UGB in Österreich einen tendenziell nationalen Fokus vertritt.

Unterschiedlich geregelt ist auch die Behandlung der Geschäftsanteils- bzw. Geschäftsguthabenverzinsung in Österreich und in Deutschland. Während das österreichische GenG eine derartige Verzinsung zulässt, ist diese in Deutschland unzulässig. In Österreich wird diese gewährte Verzinsung einer Gewinnausschüttung gleichgestellt und unterliegt aus diesem Grund auch dem KESt – Abzug.

## ***4.2. Vergleichende Darstellung der Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaf tern in Österreich und in Deutschland***

### **4.2.1. Gemeinsamkeiten**

Analog zu Österreich gibt es auch in Deutschland Steuerbefreiungen für einschlägige Typen von Genossenschaften, allerdings existiert dort eine präzisere Regelung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Hilfgeschäften, für jene Genossenschaften die von der Körperschaftsteuer befreit sind. Während es in Österreich keine Höchstgrenze für Hilfgeschäfte gibt, die eine Negierung der Steuerbefreiung bewirken würde, wurde diese in Deutschland mit 10 % der Gesamteinnahmen (Vgl. § 5 Abs 1 Nr 14 dKStG) festgelegt. Wird diese Grenze nicht überschritten, bleibt auch die Steuerbefreiung für die begünstigten Tätigkeiten bestehen und nur die Gewinne aus den Hilfgeschäften unterliegen der KÖSt. Wird die 10 % Einnahmen Grenzen hingegen überschritten, ist der gesamte Gewinn der Genossenschaft steuerpflichtig.<sup>214</sup> Insofern muss festgehalten werden, dass zwar der Grundsatz der Befreiung von bestimmten genossenschaftlichen Typen in beiden Rechtswelten (sowohl in Österreich als in Deutschland) erfüllt ist, dass allerdings die konkrete Ausgestaltung unterschiedlich ist. Durch den Entfall der Steuerbefreiung, wenn die Hilfgeschäfte mehr als 10 % des Umsatzes der Genossenschaft betragen, wird die Steuerbefreiung in Deutschland auf das Kerngeschäft der Genossenschaft fokussiert. Im

---

<sup>214</sup> Vgl. Philipowski / Hofkens (1990), S. 8.

Unterschied dazu steht die Rechtslage in Österreich. Das österreichische Steuerrecht kennt keine prozentuelle Begrenzung der Hilfsgeschäfte, sondern zählt jene Hilfsgeschäfte auf, die für eine Steuerbefreiung unschädlich sind. Dafür ist die Anwendung der Befreiung von der Körperschaftsteuer in Österreich lediglich auf eine sehr geringe Anzahl von Genossenschaftstypen begrenzt (Winzergenossenschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften deren Kernzweck auf die kollektive Benützung von Land und forstwirtschaftlichen Betriebseinrichtungen beschränkt ist). Abschließend kann also festgehalten werden, dass es in beiden Ländern Ertragssteuerbefreiung gibt, dass aber die Ausgestaltung ebendieser in den Teilbereichen etwas unterschiedlich ist.

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist die steuerliche Behandlung der Ausschüttung in der Sphäre der Genossenschafter gleich geregelt. Die Kapitalertragssteuer wird auch grundsätzlich in Höhe von 25 % in beiden Ländern mit Endbesteuerungswirkung (in Deutschland Abgeltungswirkung) eingehoben. Auch können in Österreich und in Deutschland die Gewinne aus den Beteiligungen an der Genossenschaft mittels Antrag auf Regelbesteuerung (in Österreich) in die persönliche Einkommensteuererklärung des Genossenschafter aufgenommen werden, sofern der Einkommensteuersatz niedriger wäre als die 25%.<sup>215</sup> Allerdings muss darauf hingewiesen werden, dass es in Österreich keinen Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer wie in Deutschland gibt.

#### **4.2.2. Unterschiede**

Im Gegensatz zu Österreich, wo die genossenschaftlichen Rückvergütungen lediglich bedingt als Betriebsausgaben bei der steuerlichen Gewinnermittlung angesetzt werden können, können selbige in Deutschland vollends als Betriebsausgabe abgezogen werden.<sup>216</sup> Das österreichische KStG kennt keine Bestimmung, unter welchen Voraussetzungen genossenschaftliche Rückvergütungen als Betriebsausgabe bei der steuerlichen Gewinnermittlung abgezogen werden können. Lediglich die Erlässe des Finanzministeriums, die allerdings zur Rechtsauslegung dienen, gewähren eine Einschränkung für die land – und forstwirtschaftlichen Genossenschaften, die die Einstufung der genossenschaftlichen Rückvergütung als Betriebsausgabe erlauben. Im Gegensatz dazu finden sich im deutschen KStG detaillierte Regelungen, für welche Typen von Genossenschaften genossenschaftliche Rückvergütungen als Betriebsausgabe bei der Einkünfteermittlung geltend gemacht werden

---

<sup>215</sup> Anmerkung: Die Aufnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die persönliche Einkommensteuererklärung kann grundsätzlich unabhängig von der Höhe des Einkommensteuersatzes erfolgen

<sup>216</sup> Vgl. *Philipowski / Hofkens* (1990), S. 6.

können, und unter welchen Voraussetzungen dies möglich ist. Der Gesetzgeber hat in Deutschland ein klares Rahmenwerk, das im Übrigen nicht nur für Land - und Forstwirtschaftliche Genossenschaften, wie in Österreich, sondern auch für Erwerbs – und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Absatz – und Produktionsgenossenschaften Anwendung findet, geschaffen. In Deutschland sind die gesetzlichen Rahmenbedingungen für Genossenschaften was die Behandlung der genossenschaftlichen Rückvergütungen als Betriebsausgabe betrifft, wesentlich großzügiger ausgestaltet und für eine Mehrzahl von Genossenschaftstypen anwendbar. Ganz im Gegensatz zu Österreich, wo der steuerliche Vorteil der genossenschaftlichen Rückvergütungen auf lediglich einen genossenschaftlichen Typ unter Berücksichtigung einer Vielzahl von Restriktionen beschränkt ist. Auch die Anwendung eines Freibetrags auf die Bemessungsgrundlage für den Körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn von Genossenschaften kennt das Österreichische Körperschaftsteuergesetz nicht.

Natürlich muss auch auf die unterschiedliche Methodik hinsichtlich des Besteuerungssystems im Allgemeinen hingewiesen werden. Während Genossenschaften in Deutschland neben der Körperschaftsteuer auch der Gewerbebeertragsteuer unterliegen, kennt das österreichische Steuerrecht (seit 1994) keine Gewerbebeertragsteuer, die auf kommunaler Ebene, als Teil des steuerrechtlichen Gewinns abgeführt werden muss. Als kommunale Steuer in Österreich, die allerdings auf das Einkommen der Arbeitnehmer bemessen wird, gibt es in Österreich nur die Kommunalsteuer, die aber steuertechnisch keineswegs mit der deutschen Gewerbebeertragsteuer verglichen werden kann. In diesem Zusammenhang muss auch auf die Höhe des Steuertarifs hingewiesen werden, der aber aufgrund der legislativen Macht der Kommunen in Deutschland (diese können ausgehend von der Gewerbebeertragsteuer in Höhe von 3 %, berechnet vom Körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn, einen Hebesatz auf den aus den sich nach Anwendung des Steuersatzes ergebenden Betrag festlegen, der an die Kommune abgeführt werden muss) nicht isoliert anhand der Tarifhöhe verglichen werden kann.

## **5. Schlussfolgerungen**

Im Kapitel 5 sollen allgemeine Schlussfolgerungen gezogen werden, die insbesondere mögliche Verbesserungsvorschläge zur Ausgestaltung der Gesetzesmaterie in Bezug auf die Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften, bezogen auf beide Länder, nahe legen. Insgesamt soll nochmals auf folgende Fragen eingegangen werden: *Ist die*

*Anwendung der Rechnungslegungsbestimmungen des dritten Buchs UGB in Österreich tatsächlich schlüssig geregelt und erscheint es sinnvoll, den steuerlichen Umgang mit Rückvergütungen in Österreich im Gesetz zu präzisieren?*

In Deutschland gelten Genossenschaften als Vollkaufleute (das ergibt sich aus § 17 Abs. 2 GenG) iSd dritten Buchs HGB, was eine automatische Anwendung der darin enthaltenen Rechnungslegungsbestimmungen nach sich zieht. Im Gegensatz hierzu erscheint die Regelung in Österreich, wonach die Bestimmungen des dritten Buchs UGB zur Rechnungslegung nach § 189 auf alle Kapitalgesellschaften anzuwenden sind, weitaus unklarer. Denn die Vorfrage ob Erwerbs und Wirtschaftsgenossenschaften als Kapitalgesellschaften zu qualifizieren sind, kann in Österreich nicht eindeutig geklärt werden. Der Grundsatz einer Kapitalgesellschaft besteht einerseits darin, dass ihre Gesellschafter nur in beschränktem Ausmaß mit ihrer getätigten Einlage haftbar sind, und dass andererseits die Körperschaft aufgrund ihrer rechtlichen Verortung als juristische Person, als Rechtssubjekt auftritt und sich eigens berechtigen und verpflichten kann. Gerade im Hinblick auf die Frage der Haftungsbeschränkung muss hinterfragt werden, ob es nicht auch Genossenschaften gibt – jene nämlich, die mit unbeschränkter Haftung der Genossen ausgestaltet sind, die in weiterer Folge nicht als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren sind. Dieser Umstand wird auch durch die Bestimmung im § 53 GenG verstärkt, als dass bei Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung die Genossen im Konkursfall der Genossenschaft mit ihrem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeit der Genossenschaft haften. § 53 GenG sieht also eine unbeschränkte Haftung der Genossen, im Liquidationsfall der Genossenschaft vor, die betraglich (auch nicht etwa in der Satzung der Genossenschaft) nicht beschränkbar ist. Richtigerweise wird diese Haftung unmissverständlich als Nachschusspflicht gesehen.<sup>217</sup> Beide genannten Umstände zweifeln die rechtliche Verortung der Genossenschaft als Kapitalgesellschaft an, was zur Folge hat, dass das dritte Buch UGB zumindest für jene Genossenschaften die die im § 189 Abs 1 Z 2 iVm Abs 2 UGB bestimmten Größenmerkmale nicht überschreiten, nicht anwendbar wäre, da diese nicht als Kapitalgesellschaft einzustufen wären. Die Folgen dieses Schlusses sind weitreichend. Dies würde bedeuten, dass kleine Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung grundsätzlich nur mehr zum Aufstellen einer Einnahmen – Ausgabenrechnung verpflichtet sind. Der Schluss muss aber mit Verweis auf die obigen Ausführungen dahingehend eingeschränkt werden, dass dies nur für kleine Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung zutrifft, da sich für mittelgroße und große Genossenschaften

---

<sup>217</sup> Vgl. Dellinger (2005): § 53 GenG RZ 1

eindeutige Verweise zur Anwendung des dritten Buchs UGB für ebendiese ergeben. Auch die Ausweisbestimmungen im dritten Buch UGB, die unter anderem (insb. §§ 198 UGB) aus Gläubigerschutzinteressen normiert sind, wären damit nicht für kleine Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung verpflichtend anwendbar.

Bezugnehmend auf die oben gestellte Frage, *ob die Behandlung der genossenschaftlichen Rückvergütung im österreichischen KStG noch näher präzisiert werden könnte (?)*, ist auszuführen, dass das österreichische KStG seit der Aufhebung der Ausnahmebestimmung für Verbrauchergenossenschaften durch den VfGH 1994 eigentlich keine Möglichkeit bietet genossenschaftliche Rückvergütungen als Betriebsausgabe bei der steuerlichen Gewinnermittlung anzusetzen. Dies hat auch dazu geführt, dass Genossenschaften im Hinblick auf deren steuerliche Behandlung mit den weiteren Kapitalgesellschaften gleichgestellt sind, den Steuerbefreiungstatbestand nach § 5 Z 9 KStG einmal außer Acht gelassen. Nur durch die Erlässe des Finanzministeriums wird es für Genossenschaften landwirtschaftlichen Typs möglich, genossenschaftliche Rückvergütungen als Betriebsausgabe zu deklarieren. Das deutsche KStG kennt hingegen im § 22 detaillierte Regelungen zum steuerlichen Abzug von genossenschaftlichen Rückvergütungen, was einerseits steuerliche Vorteile für bestimmte Typen von Genossenschaften schafft und andererseits zu transparenten gesetzlichen Rahmenbedingungen, schon zum Zeitpunkt der Gründung der Genossenschaft, führt. Da die Erlässe des österreichischen Finanzministeriums lediglich eine Hilfestellung zur Rechtsauslegung darstellen, schaffen diese insoweit keine verlässlichen gesetzlichen Rahmenbedingungen, auf die zum Gründungszeitpunkt der Genossenschaft abgestellt werden könnte. Im schlimmsten Fall könnte die Anerkennung der genossenschaftlichen Rückvergütung, trotz Hinweisen in den Erlässen, im Rahmen der Veranlagung der Körperschaftsteuer der Genossenschaft nicht anerkannt werden. Insofern wäre es empfehlenswert, den Tatbestand der genossenschaftlichen Rückvergütungen im österreichischen KStG detailliert für alle Genossenschaften zu regeln. Damit könnte allenfalls auch eine Anreizwirkung hinsichtlich vermehrter Genossenschaftsgründungen entstehen.

## **Literaturverzeichnis**

*Böckler, Hans* (2010): Rechnungslegung nach dem deutschen HGB. Kapitel 1 – Einführung und rechtliche Grundlagen, Hans Böckler Stiftung 2010.

*Dellinger, Markus* (2005): Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen. Kommentar. Lexis Nexis- Verlag Orac. Wien 2005.

*Ellinger, Wolfgang / Iro, Friedrich / Kramer, Gerhard / Sutter, Franz / Urtz, Christoph* (2013): Bundesabgabenordnung. 3. Neu bearbeitete Auflage. Manz Verlag. Wien 2013.

*Förstner-Reichstein, Heike* (2011): Übersicht über die Rechtsprechung zum GenG des Jahres 2010, in: Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen, 61. Jg. (2011), S. 316 – 327.

*Gros, Jürgen* (2009): Die Genossenschaft der Zukunft aus Sicht des Verbandes, in: Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen, 58. Jg. (2008), S. 95 – 105.

*Helios, Marcus / Strieder, Thomas* (Hrsg): Beck'sches Handbuch der Genossenschaft. Recht Steuern Rechnungslegung mit Formularteil. Verlag C.H. Beck. München 2009.

*Helmer, E.* (1985): Die Warenrückvergütung; In: Kemmetmüller, W. (Hrsg.): Genossenschaften – Kooperationsform für den Mittelstand.

*Hillebrand, Klaus-Peter* (2010): Kommentierung zu § 53 GenG, in: Berliner Kommentar zum Genossenschaftsgesetz, 2. Aufl., hrsg. von Klaus-Peter Hillebrand / Jürgen Keßler, Hamburg 2010.

*Hippeli, Michael / Matheis, Frank*: Gemeinnützigkeit der eingetragenen (Ideal) Genossenschaft – eine Bestandsaufnahme. In: Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen, 59. Jg. (2009), S. 234 – 245.

*Hillebrand, Klaus-Peter* (2010): Kommentierung zu § 53 GenG, in: Berliner Kommentar zum Genossenschaftsgesetz, 2. Aufl., hrsg. von Klaus-Peter Hillebrand / Jürgen Keßler, Hamburg 2010.

*Hofkens, Franz / Philipowski, Rüdiger* (1990): Besteuerung von Genossenschaften im internationalen Vergleich. Vorträge und Aufsätze des Forschungsinstituts für Genossenschaftswesen der Universität Wien Heft 14.

*Kern, Maren* (2010): Kommentierung zu § 11a GenG, in: Berliner Kommentar zum Genossenschaftsgesetz, hrsg. von Klaus-Peter Hillebrand / Jürgen Keßler, 2. Aufl., Hamburg 2010.

*Köppen, Veit* 2011 : Genossenschaftswesen. Allgemeiner Überblick. Online unter: <http://www.veit-koepfen.de/> [Zugriff: 8.6.2012]

*Lang, Johann / Weidmüller, Ludwig*: Kommentar zum Genossenschaftsgesetz. 37. Auflage. Walter de Gruyter. Berlin 2011.

*Mader, Peter* (2008): Kapitalgesellschaften – Orac Rechtsskripten. Orac Verlag. 6. Auflage. Wien 2008.

*Maurer, R.* (2005): Anhang II zu § 1 GenG: Grundzüge der Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und ihren Mitgliedern; In: Dellinger, Markus (Hrsg.): Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen – Kommentar; Wien, S. 84-91.

*Metz, Egon / Schaffland, Hans- Jürgen*: Genossenschaftsgesetz (betreffend die Erwerbs - und Wirtschaftsgenossenschaften) Kurzausgabe auf der Grundlage des Lang / Weidmüller Metz / Schaffland Kommentar zum Genossenschaftsgesetz 33. Auflage, 2. Auflage, Berlin 1999.

*Oetker, Hartmut*: Kommentar zum Handelsgesetzbuch (HGB), 1. Auflage, Verlag C.H. Beck. München 2011.

*Stoll, Gerold*: Die Besteuerung der Genossenschaften, Institut für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, Schriftenreihe 6, Wien 1972.

*Stracke, Bernd* (Hrsg): Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union. Erich Schmidt Verlag. Bielefeld 1997.

*Straube, Manfred* (Hrsg): UGB Wiener Kommentar. Band II: §§189-283 Rechnungslegung – IFRS. 3. Auflage. Manz Verlag. Wien 2012.

*Weller, Heino*: Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetze (BilMoG) auf den Jahresabschluss einer Genossenschaft. In: Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen, 58. Jg., S 265- 274.

*Zehetner, Jörg* (Hrsg): Die Rechnungslegung der Genossenschaft. Manz Verlag. Wien 1997.

#### Rechtsquellen:

Richtlinie des BMF, GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013 KStR 2013; Körperschaftsteuerrichtlinien 2013.

Gebarungsrichtlinienverordnung idF BGBl 1979/253 idF BGBl 1991/549, 1994/925, 2001/29, 2001/490 und 2003/348.

Genossenschaftskonkursverordnung idF RGBI 1918/105

Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung 1964.

#### In der Arbeit verwendete Rechtsprechung:

VfGH – Erkenntnis vom 5.10.1994, G 252/93, BGBl 1994/922

BFH v. 4.12.1996, I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v.8.7.1998, I R 123/97, BDGE 186, 540; BFH v.5.1.2001, I R 27/01; BStBl. II 2002, 155.

BFH v.21.5.1997, I R 38/96, BFH/NV 904.

BFH v. 8.9.1953, I D 2/52 S, BStBl. III 1954.

BFH v. 8.9.1998, I R 26/97, BStBl. III 1998, 576.

Verwendete Gesetze:

Abgabenordnung idF BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006.

Bundesabgabenordnung idF BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006.

Deutsches Einkommensteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2397) geändert worden ist.

Österreichisches Einkommenssteuergesetz idF BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

Gebarungsrichtlinienverordnung idF BGBl 1979/253 idF BGBl 1991/549, 1994/925, 2001/29, 2001/490 und 2003/348

Deutsches Genossenschaftsgesetz idF vom 16. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2230), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S. 2379) geändert worden ist.

Österreichisches Genossenschaftsgesetz idF RGBl. Nr. 70/1873 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008.

Handelsgesetzbuch idF dRGBl. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005.

Deutsches Körperschaftsteuergesetz idF idF Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist 2013 (BGBL. I.S. 1809) geändert worden ist.

Österreichisches Körperschaftsteuergesetz idF BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009.

Unternehmensgesetzbuch idF dRGBl. S 219/1897 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005.

Wohngenossenschaftsgesetz idF BGBl. Nr. 139/1979 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2006.

# I. Anhang

## Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
FinStrG	Finanzstrafgesetz
eGen	eingetragene Genossenschaft
EStG	Einkommensteuergesetz (bezeichnet sowohl das deutsche als auch das österreichische EStG)
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
EUR	Euro
GenKonKV	Genossenschaftskonkursverordnung
GenRevÄG	Genossenschaftsrevisionsänderungsgesetz
Gen	Genossenschaft
GenG	Genossenschaftsgesetz
grds	grundsätzlich
hA	herrschende Ansicht
idF	in der Fassung
iHv	in Höhe von
insb.	insbesondere
IRÄG	Insolvenzrechtänderungsgesetz
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
KESt	Kapitalertragssteuer
KÖSt	Körperschaftsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz (bezeichnet sowohl das österreichische als auch deutsche KStG)
KStDV	Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
KWG	Kreditwesengesetz
Lit	Litera
Mio	Millionen
MU	Mutterunternehmen
Nr	Nummer
RZ	Randzahl
Rn	Randnummer
StAnpG- AF	Steueranpassungsgesetz Alte Fassung
UGB	Unternehmensgesetzbuch
URÄG	Unternehmensrechtänderungsgesetz
VfGh	Verfassungsgerichtshof
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung

## Abstract

*Die vorliegende Arbeit analysiert Unterschiede und Gemeinsamkeiten hinsichtlich der Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung von Genossenschaften und Genossenschaf tern in Österreich und Deutschland. Der Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland wird dabei anhand von ausgewählten gesetzlichen Regelungen zur Rechnungslegung und Ertragsbesteuerung, die sowohl in Österreich als auch in Deutschland gesetzlich verankert sind, geführt. Sowohl bei der Ertragsbesteuerung der Genossenschaften als auch was die Betrachtung der Rechnungslegung in Österreich und in Deutschland betrifft existieren einige Unterschiede, was insbesondere die Anwendung der Bestimmungen zur Rechnungslegung nach dem deutschen HGB und dem österreichischen UGB betrifft. Hinsichtlich der Ertragsbesteuerung der Genossenschaf ter verfolgen die einschlägigen österreichischen und deutschen Rechtsmaterien hingegen einen ähnlichen Weg.*



## Lebenslauf

### Angaben zur Person

Nachname(n) / Vorname(n) **Mag. Josef Newertal, BSc**

E-Mail Josef.newertal@newertal.at

Staatsangehörigkeit Österreich

Geburtsdatum 19.8.1987

### Berufserfahrung

Seit 01/ 2012 Energie Control Austria, Abteilung Tarife: Prüfungsleitung Strom- & Gasnetzbetreiber in Österreich; Führender Tarifierungsexperte für die Gasnetznutzungsentgelte; Teilnahme an internationalen Consultingprojekten der E-Control als einschlägiger Fachexperte zur Kostenprüfung, und Tarifierung (Beschäftigungsausmaß 40 Wochenstunden)

Seit 11/2010 Berufsanwärter Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung bei Grant Thornton Unitreu: Tätigkeitsbereich: Jahresabschlusserstellung, Firmengründungsberatung, Steuererklärung, Bearbeitung komplexer steuerlicher Sachverhalte (Beschäftigungsausmaß 10 Wochenstunden)

04/ 2009 Gründung der Organisation Entwicklung durch Interaktion [www.edit-int.com](http://www.edit-int.com); Mitglied des board of directors; seither ständige Lobbyingtätigkeit für den Verein vor allem in der Türkei; Co- Projektleiter eines Bildungsprojektes an der türkischen Schwarzmeerküste bis 2012;

07/ 2007 Voluntärtätigkeit: bei Grant Thornton Österreich: Tätigkeitsbereich: Kennenlernen eines Wirtschaftstreuhandbetriebs mit Schwerpunkt Wirtschaftsprüfung

07/ 2003, 08/ 2004 & 09/ 2005 Praktikumstätigkeit, jeweils ein Monat bei Grant Thornton Österreich  
Tätigkeitsbereich: Finanzbuchhaltung, allgemeine Administration

11/ 2007 -12/2011 Journalist bei den Niederösterreichischen Nachrichten (derzeit als Nebenbeschäftigung zum Engagement bei Grant Thornton Unitreu)

## Schul- und Berufsbildung

02/2011-06/2011 Lehrgang PR und Journalistenausbildung am Friedrich Austerlitz Institut für Journalistenausbildung

Seit 10/2010 Masterstudium im Fach Betriebswirtschaft mit Schwerpunkten Public Utility Management und Revision Steuern und Treuhand; voraussichtlicher Abschluss Juni 2013 (aktueller Status: Masterarbeit eingereicht – Abschluss innerhalb der nächsten 4-8 Wochen)

10/ 2007- 07/ 2011 Studium der Internationalen Entwicklung an der Universität Wien; Abschluss mit Mag. der Philosophie; Beurteilung der Diplomarbeit mit Sehr Gut, diese wurde auch auf der wissenschaftlichen Tagung „Kampf ums Recht“ in Wien vorgestellt; derzeit Planung der Dissertation

10/2007- 06/ 2010 Studium der IBWL an der Universität Wien, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften mit Schwerpunkt „Strategisches Management“  
Abschluss in Mindeststudienzeit mit 30.6. 2010.  
Abschluss mit dem Titel Bachelor of Science;  
BSc

06/ 2006 Matura am Bundesrealgymnasium Bruck an der Leitha; Naturwissenschaftlicher Schwerpunkt; Notendurchschnitt im Maturazeugnis 1,53

## Persönliche Fähigkeiten und Kompetenzen

Muttersprache **Deutsch**

Sonstige Sprache(n)

**Englisch**  
**Französisch**

Business fluent  
Business fluent

Soziale Fähigkeiten und Kompetenzen

zielstrebig • belastbar • ehrgeizig • kontaktfreudig • sportlich (spiele seit 2004 in der Landesligamannschaft Basketballvereins in Bruck/ Leitha)

Organisatorische Fähigkeiten und Kompetenzen	Regelmäßige Organisation von Projekten in der Entwicklungszusammenarbeit – Fokus auf Bildungsprojekten in der Türkei und in Tansania durch die Organisation EDIT; Offener und wertfreier Umgang mit Menschen;
Technische Fähigkeiten und Kompetenzen	Sehr gute MS Office Kenntnisse (insb. Excel), Sehr gute BMD (sowohl NTCS als auch BMD 5.5) – Kenntnisse; Grundkenntnisse des Buchhaltungssystems Ramsauer und Stürmer; Grundkenntnisse im SAP; Grundkenntnisse im Programm Corporate Planner
Führerschein(e)	Führerscheine der Klasse B und C, Verfüge über ein eigenes Kfz