



23. November 2021

Stellungnahme zu den KStR 2022

Regelungen zur Genossenschaftlichen Rückvergütung

R 22 Abs. 2:

Preisnachlässe (Rabatte, Boni) **sowie durch die Wettbewerbssituation bedingte Preisgestaltungen**, die sowohl Mitgliedern als auch Nichtmitgliedern gewährt werden, gehören nicht zu den genossenschaftlichen Rückvergütungen. Sie sind abziehbare Betriebsausgaben. Der Unterschied zwischen dem Preisnachlass und der genossenschaftlichen Rückvergütung besteht darin, dass der Preisnachlass bereits vor oder bei Abschluss des Rechtsgeschäfts vereinbart wird, während die genossenschaftliche Rückvergütung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres **durch das gemäß Gesetz oder Satzung zuständige Organ** beschlossen wird.

Begründung: Preismaßnahmen, die zur Reaktion auf Wettbewerbsentwicklungen erfolgen, sind nicht durch das Mitgliedschaftsverhältnis verursacht und sind daher keine Rückvergütungen. Im Übrigen erfolgt eine weitere Klarstellung, dass die Rückvergütungen durch die zuständigen Organe beschlossen sein müssen und nicht jegliche Preisgestaltung durch nachgeordnete Geschäftsführung im Rahmen der Preisfestsetzung zu einer Rückvergütung führt.

R 22 Abs. 3:

~~Eine Verpflichtung zur Einzahlung auf die Geschäftsanteile wird durch eine Regelung in der Satzung auch dann begründet, wenn die Bestimmung über den Zeitpunkt und Betrag der Leistungen der Generalversammlung übertragen ist.~~

Begründung: Die Einzahlungsverpflichtung auf die Geschäftsanteile hängt mit der Rückvergütung nicht zusammen. Daher sollte diese Regelung, die für die Beurteilung einer Rückvergütung nicht relevant ist, gestrichen werden.

R 22 Abs. 4 Satz 6:

Die Aufrechnung von genossenschaftlichen Rückvergütungen mit **Ansprüchen gegenüber den Mitgliedern** ~~Schulden der Genossen an die Genossenschaft~~ wird dadurch nicht berührt, **auch wenn diese Ansprüche von den Mitgliedern bestritten werden.**

Begründung: Klarstellung und sprachliche Anpassung an die gelebte Praxis.

R 22 Abs. 5:

(5) Genossenschaftliche Rückvergütungen sind nach § 22 KStG ~~nur dann~~ abziehbare Betriebsausgaben, wenn sie ~~—von der für Geschäftssparten zugelassenen Ausnahme abgesehen—~~ nach der Höhe des Umsatzes (Warenbezugs/Dienstleistungen) bemessen und allen Mitgliedern in gleichen Hundertsätzen des Umsatzes gewährt werden. Eine Abstufung nach der Art der umgesetzten ~~Waren Produkte~~ (Warengruppen/Dienstleistungen) oder nach der Höhe des Umsatzes mit den einzelnen Mitgliedern (Umsatzgruppen) ist ~~nicht~~ zulässig. Das gilt nicht für die Umsätze der Konsumgenossenschaften in Tabakwaren, weil nach dem Tabaksteuergesetz auf die Tabakwaren im Einzelhandel weder Rabatte noch genossenschaftliche Rückvergütungen gewährt werden dürfen. Die in der Regelung des Satzes 2 zum Ausdruck kommende Auffassung steht auch einer Bemessung der genossenschaftlichen Rückvergütung nach zeitlichen Gesichtspunkten ~~nicht~~ entgegen. Die Abziehbarkeit der genossenschaftlichen Rückvergütung setzt u. a. voraus, dass die Rückvergütung nach einem einheitlichen, für das ganze Wirtschaftsjahr geltenden Hundertsatz berechnet wird. Die genossenschaftlichen Rückvergütungen dürfen ~~indessen~~ für ~~solche~~ Geschäftssparten ~~nach unterschiedlichen Hundertsätzen des Umsatzes bemessen werden~~, die als Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebs der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben, z.B. Bezugsgeschäft, Absatzgeschäft, Kreditgeschäft, Produktion, Leistungsgeschäft ~~ebenso nach unterschiedlichen Hundertsätzen des Umsatzes bemessen werden, wie für Produktgruppen oder Dienstleistungen~~. Dabei ist in der Weise zu verfahren, dass zunächst der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuss im Sinne von § 22 Abs. 1 KStG im Verhältnis der Mitgliederumsätze zu den Nichtmitgliederumsätzen aufgeteilt wird. Bei der Feststellung dieses Verhältnisses scheidet die >Nebengeschäfte, die >Hilfsgeschäfte und die >Gegengeschäfte aus. Der so errechnete Anteil des Überschusses, der auf Mitgliederumsätze entfällt, bildet die Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen. ~~Bei der Festlegung der Verteilungsmodalitäten sind die in § 1 GenG normierte Mitgliederförderung und der Gleichbehandlungsgrundsatz zu beachten. Der Verteilungsmaßstab hat nach sachlich begründeten Kriterien zu erfolgen.~~ Die Genossenschaft darf den so errechneten Höchstbetrag der steuerlich abziehbaren Rückvergütungen nach einem angemessenen Verhältnis ~~auf die einzelnen Geschäftssparten~~ verteilen und ~~in den einzelnen Geschäftssparten~~ verschieden hohe Rückvergütungen gewähren. ~~Alternativ kann Es ist nicht zulässig, für jede einzelne Geschäftssparte die höchstzulässige abziehbare Rückvergütung an Mitglieder unter Zugrundelegung der in den einzelnen Geschäftssparten erwirtschafteten Überschüsse zu berechnen, es sei denn, es treffen verschiedenartige Umsätze, z.B. Provisionen und Warenumsätze, zusammen mit der Folge, dass in den einzelnen Geschäftssparten sowohl das Verhältnis des in der Geschäftssparte erwirtschafteten Überschusses zu dem in der Geschäftssparte erzielten Umsatz als auch das Verhältnis des in der Geschäftssparte erzielten Mitgliederumsatzes zu dem in der Geschäftssparte insgesamt erzielten Umsatz große Unterschiede aufweist. In diesen Fällen kann wie folgt verfahren werden:~~ der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuss im Sinne von § 22 Abs. 1 KStG ~~wird~~ in einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten/~~Produktgruppen/Dienstleistungsgruppen~~ aufgeteilt ~~werden~~. Von dem danach auf die einzelne Geschäftssparte/~~Produktgruppe/Dienstleistungsgruppe~~ entfallenden Betrag (~~Spartenü~~Überschuss) wird der auf das Mitgliedergeschäft entfallende Anteil so errechnet, als ob es sich bei der Geschäftssparte/~~Produktgruppe/Dienstleistungsgruppe~~ um eine selbständige Genossenschaft handelte ~~würde~~. Die Summe der ~~in den Geschäftssparten~~ auf das Mitgliedergeschäft

entfallenden Anteile bildet die Höchstgrenze für die an die Mitglieder ausschüttbaren und steuerlich als Betriebsausgaben abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen.

Begründung: Grundsätzlich müssen die Möglichkeiten der Genossenschaftlichen Rückvergütung an die Strukturveränderungen der vergangenen Jahre angepasst werden. Dabei muss eine Verteilung auch für Produktgruppen oder Dienstleistungsgruppen über die bisherigen Sparten hinaus möglich sein, da die starre Bindung an die Aufteilung nur an Geschäftssparten den Anforderungen an eine moderne Genossenschaft, die eine Vielzahl von Produkten und Dienstleistungen anbietet, nicht mehr ausreicht. Dies zeigt sich insbesondere bei Genossenschaften, die mit unterschiedlichen Produktgruppen innerhalb einer Sparte stark differenzierte Umsätze erzielen und unterschiedliche Mitgliedergruppen ansprechen, z.B. bei Gaslieferungen oder Holzpellets etc. Ähnliches gilt auch für den Bankenbereich, wo eine Aufteilung nach den verschiedenen Produktgruppen, bspw. nur auf die Bankzinsen möglich sein muss. Auch Produktgruppen oder Dienstleistungsgruppen müssen bei der Rückvergütung Berücksichtigung finden. Dies gebietet bereits die heutige Volatilität vieler Märkte gerade im Hinblick auf unterjährige starke Preisschwankungen. Nur mit einer flexiblen Rückvergütung kann dieser Volatilität Rechnung getragen werden. Da bei der Verteilung der Rückvergütung neben der Erfüllung des Förderauftrages nach § 1 GenG auch der Gleichheitsgrundsatz für alle Mitglieder zu beachten ist und zudem eine Öffnung über die bisherige Spartenverteilung notwendig ist, ist der bisherige starre Berechnungsmaßstab zu eng gefasst. Wichtig ist insbesondere eine Verteilung nach Menge, z.B. pro kg Milch, und nicht allein nach Umsatz. Dies ist angesichts der schwankenden Marktpreise ein wesentlich angemessenerer Maßstab als der Umsatz.

R 22 Abs. 6 Satz 1 wie folgt ersetzen:

Wird der Gewinn einer Genossenschaft aufgrund einer Betriebsprüfung nachträglich erhöht, ist die nachträgliche Ausschüttung dieses Mehrgewinns durch eine genossenschaftliche Rückvergütung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, wenn die Ausschüttung des Mehrgewinns von den laut Genossenschaftsgesetz oder Satzung zuständigen Organen beschlossen wird. Insoweit liegt eine Bilanzberichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 EStG vor, die bereits in der Prüferbilanz zu berücksichtigen ist.

Begründung: Nach den gesetzlichen und den satzungsrechtlichen Vorgaben beschließen Vorstand und Aufsichtsrat über die Rückvergütung. Daher muss auch eine nachträgliche Rückvergütung über Vorstand und Aufsichtsrat zu beschließen sein, die Zuständigkeit der Generalversammlung ist in der Praxis nicht erforderlich. Nur mit der Änderung entspricht die Richtlinienregelung der Rechtslage und der bereits gängigen Praxis.

R 22 Abs. 6 nach Satz 1 einfügen:

Das Gleiche gilt für eine steuerpflichtige Genossenschaft, soweit Verlustabzüge nachträglich gemindert werden.

Begründung: Aufgrund der gleichgelagerten Sachlage bedarf es einer Klarstellung zur Gleichbehandlung beider Sachverhalte.

R 22 Abs. 13 Satz 2ff:

Dies gilt nicht, soweit die genossenschaftliche Rückvergütung zur Angleichung der Preise an das Marktniveau dient. Kostendeckung ist im Mitgliedergeschäft ausreichend, und zwar auch dann, wenn für Nichtmitglieder andere Preise gelten.

Begründung: Die Kernaussagen des BFH-Urteils vom 9.3.1988 (BStBl. II S. 592) werden zur Klarstellung wiedergegeben.

H 22 zu Abfluss, Darlehen und Gutschriften ergänzen:

Diese Voraussetzung ist auch gegeben, wenn die genossenschaftliche Rückvergütung zur Erfüllung von Forderungen der Genossenschaft verwendet wird, die aufgrund des Genossenschaftsgesetzes, der Satzung oder durch Handeln der satzungsmäßigen Organe entstanden sind. Dies gilt auch dann, wenn diese Aufrechnung von Mitgliedern bestritten werden kann. Für den Fall der Gutschrift vgl. BFH-Urteil vom 21.7.1976 (BStBl. 1977 II S. 46), für den Fall des Darlehens vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1968 (BStBl. II S. 458).

Begründung: Ein Abfluss ist bei jeder freien Verfügung des Mitglieds gegeben, auch wenn das Mitglied später bestreitet, über die Mittel verfügt zu haben. Daher sollte hier – auch aus Vereinfachungsgründen – jede mögliche Verwendung genannt werden, die den Mitgliedern der Genossenschaft die freie Verfügungsmöglichkeit über die Mittel lässt. Die Hinweise auf die beiden richterlich entschiedenen Beispiele bleiben bestehen.

H 22 zum Beispiel zu Absatz- und Produktionsgenossenschaften als ersten Satz einfügen:

Ausgangsgröße ist das zu versteuernde Einkommen, dem Verlustabzüge wieder hinzuzurechnen sind und das um Gewinne/Verluste aus Nebengeschäften zu bereinigen ist, einschließlich des Ergebnisses der Organgesellschaften und der festgestellten Beteiligungserträge aus Personengesellschaften. Bereits als Betriebsausgabe berücksichtigte genossenschaftliche Rückvergütungen einschließlich der in Abs. 2 Satz 4 ermittelten Preisunterschiede sind hinzuzurechnen.

Begründung: Das nachfolgende Beispiel wird zum besseren Verständnis einführend kommentiert.

Deutscher Raiffeisenverband e.V. (DRV)
Pariser Platz 3
10117 Berlin

Bundesverband der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken (BVR)
Schellingstr. 4
10785 Berlin

DGRV - Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.
Linkstraße 12
10785 Berlin