

### 3. Abschnitt: Steuern

## § 9 Ertragsbesteuerung der Genossenschaft und ihrer Mitglieder

Bearbeiter: Dr. Marcus Helios

#### Übersicht

	Rz.
<b>A. Körperschaftsteuer</b> . . . . .	1–137
I. Grundlagen . . . . .	1–5
II. Persönliche Steuerpflicht der eG . . . . .	6–81
1. Historischer Überblick zur Besteuerung von eG . . . . .	6–8
2. Rechtfertigung für körperschaftsteuerliche Sonderregelungen für eG . . . . .	9
3. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften als Körperschaftsteuersubjekte (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG) . . . . .	10–15
a) Umfang und Beginn der Steuerpflicht . . . . .	10–13
b) Bedeutung des Geschäftsjahres . . . . .	14
c) Steuerliche Behandlung von Gründungsmaßnahmen . . . . .	15
4. Relevante Befreiungstatbestände von der Körperschaftsteuer für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 5 KStG) . . . . .	16–73
a) Zweck und Bedeutung . . . . .	16
b) Steuerbefreiung für gemeinnützige Genossenschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) . . . . .	17–27
aa) Regelungsbereich . . . . .	17
bb) eG als steuerbegünstigte Körperschaften i. S. der §§ 51 ff. AO . . . . .	18–23
cc) Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung des genossenschaftsrechtlichen Förderzwecks . . . . .	24, 25
dd) Satzungserfordernis (§§ 59, 60 AO) und Verfahren . . . . .	26, 27
c) Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG) . . . . .	28–33
aa) Bedeutung und historische Entwicklung . . . . .	28, 29
bb) Begünstigte Aktivitäten . . . . .	30, 31
cc) Partielle Einschränkung der Steuerbefreiung für bestimmte nicht begünstigte Tätigkeiten (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG) . . . . .	32, 33
d) Landwirtschaftliche Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG) . . . . .	34–73
aa) Rechtsentwicklung und Zwecksetzung der Befreiungsvorschrift . . . . .	34–37
bb) Anforderungen an die begünstigten Tätigkeiten . . . . .	38–49
(a) Land- und forstwirtschaftlicher Geschäftsbetrieb . . . . .	39–42
(b) Begünstigte und nicht begünstigte Geschäftsarten . . . . .	43–48
(c) Zwangsgeschäfte als Ausnahme . . . . .	49
cc) Landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften (Buchst. a) . . . . .	50–52

	Rz.
dd) Dienst- und Werkleistungsgenossenschaften (Buchst. b) . . . . .	53, 54
ce) Verwertungsgenossenschaften (Buchst. c) . . . . .	55–69
(a) Molkereigenossenschaften . . . . .	56–63
(b) Winzergenossenschaften . . . . .	64, 65
(c) Biogasgenossenschaften . . . . .	66, 67
(d) Andere Verwertungsgenossenschaften . . . . .	68
(e) Genossenschaftszentralen . . . . .	69
ff) Beratungsgenossenschaften (Buchst. d) . . . . .	70
gg) Anschlussgenossenschaften und Lieferungsgenos- senschaften . . . . .	71
hh) Volle bzw. partielle Steuerpflicht . . . . .	72, 73
5. Beginn und Ende der Steuerbefreiung (§ 13 KStG) . . . . .	7 4–81
a) Beginn der Steuerbefreiung . . . . .	74–77
b) Beendigung der Steuerbefreiung . . . . .	78–80
c) Eingeschränkte Verlustverrechnung gem. § 13 Abs. 3 Sätze 2–11 KStG für Wohnungsgenossenschaften . . . . .	81
III. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens . . . . .	82–123
1. Berechnung der Ausgangsgröße . . . . .	82–84
2. Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungs- gewinne (§ 8 b KStG) . . . . .	85–89
3. Mitgliederbeiträge (§ 8 Abs. 5 KStG) . . . . .	90
4. Andere nach dem EStG nichtabziehbare Aufwendungen	91
5. Verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	92–102
a) Begriff und Grundsätze . . . . .	92–95
b) Rechtsfolgen einer vGA . . . . .	96
c) Spezialfragen bei Genossenschaften . . . . .	97–100
d) Kostendeckung als Abgrenzungskriterium . . . . .	101, 102
6. Genossenschaftliche Rückvergütung . . . . .	103–114
a) Historische Entwicklung . . . . .	103
b) Einordnung von Rückvergütungen und Abgren- zung zu Preisnachlässen . . . . .	104–106
c) Gesetzliche Behandlung von Rückvergütungen im Rahmen des 22 KStG . . . . .	107–112
d) Förmliche Voraussetzungen . . . . .	113, 114
7. Zinsschranke (§ 4 h EStG, § 8 a KStG) . . . . .	115–120
a) Grundregel . . . . .	115–117
b) Ausnahmen . . . . .	118
c) Sonderregelungen für Körperschaften (§ 8 a KStG) . . . . .	119
d) Rechtsfolgen; Zinsvortrag . . . . .	120
8. Verdeckte Einlagen . . . . .	121
9. Verlustverrechnung . . . . .	122, 123
IV. Organschaft . . . . .	124–129
1. Voraussetzung . . . . .	124–128
2. Rechtsfolge . . . . .	129
V. Auflösung einer Genossenschaft (§ 11 KStG) . . . . .	130
VI. Steuerliches Eigenkapital und Verwendungsreihenfolge . . . . .	131, 132
VII. Körperschaftsteuerguthaben/Körperschaftsteuer- minderung . . . . .	133–136
1. Grundsätze . . . . .	133–135
2. Ausnahme für ehemals gemeinnützige Wohnungs- unternehmen . . . . .	136

	Rz.
VIII. Steuertarif/Freibetrag . . . . .	137
<b>B. Gewerbesteuer</b> . . . . .	138–146
I. Persönliche Steuerpflicht . . . . .	138, 139
II. Besteuerungsgrundlagen . . . . .	140–145
1. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen . . . . .	141–144
2. Verluste des Gewerbebetriebs . . . . .	145
III. Gewerbesteuer-Ermittlung und -Zahllast . . . . .	146
<b>C. Besteuerung des Mitglieds</b> . . . . .	147–155
I. Eintritt in die Genossenschaft . . . . .	147
II. Rechte der Mitglieder . . . . .	148–154
1. Geschäftliche Beteiligung und Gewinnanspruch . . . . .	148–151
2. Verlustübernahme und Schuldendeckung . . . . .	152, 153
3. Anteile an einer SCE . . . . .	154
III. Ausscheiden aus der Genossenschaft . . . . .	155

## A. Körperschaftsteuer

### I. Grundlagen

Regelungsgegenstand des KStG<sup>1</sup> ist die Besteuerung des Einkommens von 1  
 Steuersubjekten, die nicht natürliche Personen sind. Der Steuer-  
 gesetzgeber hat sich dafür entschieden, der zivilrechtlichen Einteilung der  
 Gesellschaften zu folgen und Personengesellschaften der Einkommen-  
 steuer, Körperschaften (insbes. Kapitalgesellschaften) der Körperschaft-  
 steuer zu unterwerfen. Das BVerfG<sup>2</sup> hat folgerichtig ausgeführt, dass die  
 Körperschaftsteuer eine notwendige Konsequenz aus der Verselbstständigung  
 der juristischen Person ist, deren nicht ausgeschüttete Gewinne  
 ansonsten steuerfrei bleiben würden.<sup>3</sup> Die Körperschaftsteuer ist gleich-  
 sam die **Einkommensteuer der im KStG genannten Körperschaften**,  
 Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Das KStG unterscheidet,  
 ebenso wie das EStG für natürliche Personen, zwischen unbeschränkter  
 (§ 1 KStG) und beschränkter (§ 2 KStG) Steuerpflicht. § 1  
 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG enthalten eine abschließende Aufzählung der in  
 Betracht kommenden Steuersubjekte, die unbeschränkt körperschafts-  
 steuerpflichtig sind, wenn sie ihre Geschäftsleitung<sup>4</sup> oder ihren Sitz<sup>5</sup> im

<sup>1</sup> Die KSt ist eine Gemeinschaftssteuer (s. Art. 106 Abs. 3 und 4 GG), die Bund und Ländern zu je 50 % zufließt. Die Verwaltung obliegt den Landesfinanzbehörden (s. Art. 108 Abs. 2 und 3 GG).

<sup>2</sup> BVerfG v. 24. 1. 1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 ff.

<sup>3</sup> Bis zur Einführung einer eigenständigen KSt mit der Erzbirgerschen Finanzreform, RGBl. I 1920, 393, war die Besteuerung des Einkommens juristischer Personen im EStG geregelt.

<sup>4</sup> Der Begriff der Geschäftsleitung ist in § 10 AO definiert. Danach ist Geschäftsleitung „der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“. Entscheidend ist, wo über die Festlegung der allgemeinen geschäftspolitischen Richtlinien hinaus in die einzelnen Entscheidungen des Tagesgeschäftes hineinregiert wird, vgl. nur BFH v. 7. 12. 1994, BStBl. II 1995, 175, 178 mwN.

<sup>5</sup> § 11 AO definiert den Ort des Sitzes einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als den Ort, „der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stif-

Inland haben. Maßgeblich für die Zuordnung eines Rechtssubjektes zu einer der Fallgruppen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG ist seine nach zivilrechtlichen Abgrenzungskriterien zu bestimmende Rechtsform. Bei der Zuordnung der Rechtssubjekte kommt es im Rahmen des § 1 Abs. 1 KStG allein auf die zivilrechtliche Bewertung an. Eine „juristische Person kraft Steuerrecht“ existiert nicht.

- 2 Zahlreiche Vorschriften des Einkommensteuerrechts gelten (über § 8 Abs. 1 KStG) auch für die Körperschaftsteuer, insbesondere die Vorschriften über die Gewinnermittlung (§§ 4 ff. EStG).<sup>6</sup> Als Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer bestimmt § 7 Abs. 1 KStG das **zu versteuernde Einkommen**. § 7 Abs. 2 KStG definiert das zu versteuernde Einkommen als das Einkommen i. S. des § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24, 25 KStG. Umfang und Ermittlung des Einkommens ergeben sich gemäß § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und den ergänzenden Vorschriften des § 8 Abs. 2 bis 6 KStG und der §§ 8 a bis 22 KStG. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG, soweit das KStG keine Sonderregelungen vorsieht (§ 8 Abs. 1 KStG). Grundsätzlich kommen alle einkommensteuerlichen Vorschriften zur Anwendung, soweit sie nicht an natürliche Personen gebunden sind.<sup>7</sup> Unterschiede zur Einkommensteuer liegen insbesondere in der Tarifstruktur und der Nichtberücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit. Die nebeneinander stattfindende Erhebung von Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften und Einkommensteuer bei natürlichen Personen führt im Grundsatz zu **Doppelbelastungen**, wenn eine Kapitalgesellschaft ihre bereits mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinne an ihre Anteilseigner ausschüttet und die Ausschüttung bei den Anteilseignern der Einkommensteuer unterliegt.
- 3 Zur Vermeidung dieser Doppelbelastung galt in Deutschland bis zur Unternehmenssteuerreform 2001 das **Anrechnungsverfahren**. Dieses Anrechnungsverfahren wurde in Deutschland am 1. 1. 1977<sup>8</sup> eingeführt. Gewinnausschüttungen steuerpflichtiger eG waren bis 1976 sowohl mit der Körperschaftsteuer der ausschüttenden eG als auch mit der Einkommensteuer bzw. mit der Körperschaftsteuer bei dem Mitglied belastet. Diese steuerliche Doppelbelastung war bei den Kapitalgesellschaften dadurch abgemildert, dass für Gewinnausschüttungen ein ermäßigter Körperschaftsteuersatz vorgesehen war. Zahlten Kapitalgesellschaften Dividenden an ihre Gesellschafter, so brauchten sie dafür statt 51 % bzw. 49 % nur 15 % bzw. 26,5 % Körperschaftsteuer an das Finanzamt abzuführen. Steuerpflichtige, nicht tarifbegünstigte eG mussten jedoch auch für ausgeschüttete Gewinnanteile 49 % Körperschaftsteuer ent-

---

*tungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist*“. Maßgebend ist also idR die Entscheidung, die die Errichter der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse durch Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung in deren Verfassung getroffen haben (sog. statutarischer Sitz). Vgl. für die eG § 6 Nr. 1 GenG.

<sup>6</sup> S. auch die Übersicht in Abschn. 32 KStR 2004.

<sup>7</sup> BFH v. 8. 5. 1991, I R. 33/90, BStBl. II 1992, 437.

<sup>8</sup> BGBl. I, 2597.

richten. Durch das Körperschaftsteuer-Reformgesetz wurde die steuerliche Doppelbelastung der Gewinnausschüttungen beseitigt. Die Mitglieder einer eG konnten die auf die Ausschüttung entfallende Körperschaftsteuer der eG auf ihre eigene Steuerschuld anrechnen. Die Gewinnausschüttung unterlag als Kapitalertrag im Ergebnis nur der Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer des Mitglieds. Steuertechnisch wurde die tarifliche Körperschaftsteuer von (zuletzt) 40 % auf das erzielte zu versteuernde Einkommen erhoben, für ausgeschüttete Gewinne wurde die Belastung auf 30 % des ausgeschütteten Gewinns vor Körperschaftsteuer gesenkt (**Herstellung der Ausschüttungsbelastung**). Die 30 %ige Ausschüttungsbelastung zählte zu den Einnahmen des Anteilseigners aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), so dass die steuerpflichtige Einnahme auf der Ebene des Anteilseigners vollständig dem ausgeschütteten Gewinn vor Körperschaftsteuer der Körperschaft entsprach. Die 30 %ige Ausschüttungsbelastung wurde auf die persönliche Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des Anteilseigners angerechnet. Im Rahmen des Anrechnungsverfahrens wurde also die Körperschaftsteuerbelastung auf der Ebene der Körperschaft bei Ausschüttung vollständig beseitigt, und an ihre Stelle trat die Besteuerung des Gewinns auf der Ebene des Anteilseigners.<sup>9</sup>

Mit der **Unternehmenssteuerreform 2001**<sup>10</sup> wurde das Anrech- 4  
nungsverfahren zugunsten der Einführung eines klassischen Systems (**Halbeinkünfteverfahren**) aufgegeben. Die Körperschaftsteuer auf das erzielte zu versteuernde Einkommen i. H. v. 25 % wird nicht mehr abgebaut, sondern bleibt definitiv. Im Gegenzug wurden die Dividenden beim empfangenden Gesellschafter hälftig von der Einkommensteuer (§ 3 Nr. 40 EStG aF; betr. die natürliche Person als Gesellschafter) oder grundsätzlich<sup>11</sup> ganz von der Körperschaftsteuer (§ 8b Abs. 1 KStG; betr. die Kapitalgesellschaft als Gesellschafter) freigestellt. Der Systemwechsel ist mit einer 18-jährigen Übergangszeit verbunden, in der die Regelungen des Anrechnungsverfahrens nachwirken. Die §§ 36 bis 40 KStG stellen beim Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren sicher, dass die in der alten Gliederungsrechnung festgehaltenen Vorbelastungen und die damit verbundenen Körperschaftsteuer-Minderungen beim EK 40 einerseits bzw. latente Steuerbelastungen beim EK 02 nicht verloren gehen.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Grundsätzlich waren nur unbeschränkt ertragsteuerpflichtige Steuersubjekte zur Anrechnung der Körperschaftsteuer berechtigt.

<sup>10</sup> BGBl. I 2000, 1433; hierzu umfassend *Schaumburg/Rödter* Unternehmensteuerreform, 2001, 2000; *Rödter/Schumacher* DStR 2000, 353 ff. und DStR 2000, 1453 ff.

<sup>11</sup> Nach dem durch das sog. Korb II-Gesetz v. 22.12. 2003 (BGBl. I 2003, 2840) eingefügten § 8b Abs. 3 S. 1 KStG gelten von dem jeweiligen Gewinn iS des § 8b Abs. 2 Satz 1, 3 und 5 KStG 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Nach § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG ist § 3c Abs. 1 EStG bei der Einkommensermittlung einer Körperschaft nicht anzuwenden.

<sup>12</sup> *Rödter* in: Beck'sches Handbuch der AG, 2004, § 11 Rz. 1f.; *Dötsch/Pung* DB 2003, 2514 f.; zu Strategien im Übergangszeitraum *Prinz* FR 2004, 19 ff.

- 5 Das **Unternehmenssteuerreformgesetz 2008**<sup>13</sup> sieht die Senkung des Körperschaftsteuersatz von bisher 25 % auf 15 % vor (§ 23 Abs. 1 KStG). Darüber hinaus ist die Messzahl bei der Gewerbesteuer von 5 % auf 3,5 % des Gewerbeertrags reduziert worden (§ 11 Abs. 2 GewStG) und im Gegenzug der Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer<sup>14</sup> weggefallen (§ 4 Abs. 5 b EStG). Dies führt unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 405 % zu einer tariflichen Gewinnsteuerbelastung von Körperschaften von knapp unter 30 %. Ein weiterer wesentlicher (Gegenfinanzierungs-) Baustein der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Einführung einer sog. **Zinsschranke** (§ 4h EStG, § 8a KStG).<sup>15</sup> Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Mit anderen Worten: Wenn Betriebzinserträge niedriger ausfallen als die Betriebszinsaufwendungen, ist es nur noch möglich, diese Differenz (Nettozinsaufwand) i. H. v. 30 % des steuerpflichtigen Gewinns vor Zinsen und Abschreibungen (**EBITDA** = Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation) abzuziehen. § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG nF enthält drei Ausnahmen von der Zinsschranke (Freigrenze,<sup>16</sup> fehlende Konzernzugehörigkeit<sup>17</sup> und Escapeklausel).<sup>18</sup> Anteilseigner, die ihre Beteiligung betrieblich<sup>19</sup> halten, löst ab dem Jahr 2009 das sog. **Teileinkünfteverfahren** das bisherige

<sup>13</sup> BGBl. I 2007, 1912. Hierzu etwa Rödder in *Schaumburg/Rödder* Unternehmensteuerreform 2008, 2007, S. 351 ff.

<sup>14</sup> Die Unternehmensteuerreform 2008 hat § 8 Nr. 1a GewStG deutlich ausgeweitet und rechnet ein Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden hinzu. Die bisherige Abgrenzung von Dauerschulden entfällt.

<sup>15</sup> Statt aller *Stangl/Hageböcke* in: *Schaumburg/Rödder* Unternehmensteuerreform 2008, S. 448 ff.

<sup>16</sup> § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG enthält eine Freigrenze, wonach die Zinsschranke nicht greift, wenn der die Zinserträge übersteigende Zinsaufwand weniger als 1 Mio. Euro beträgt.

<sup>17</sup> *Hageböcke/Stangl* DB 2008, 200 ff. zur Konzernfreiheit von assoziierten Unternehmen im Rahmen der Zinsschranke.

<sup>18</sup> *Stangl/Hageböcke* in *Schaumburg/Rödder* Unternehmensteuerreform 2008, S. 478 ff.

<sup>19</sup> Wenn die Kapitaleinkünfte den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 8 EStG nF), findet der 25 %ige Steuersatz keine Anwendung. Auf Dividenden aus im betrieblichen Bereich gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften bzw. auf Gewinne aus der Veräußerung von solchen Anteilen (etwa § 17 EStG) findet erstmals ab dem VZ 2009 das sog. Teileinkünfteverfahren Anwendung (vgl. § 52a Abs. 3 und 4 EStG nF). Es werden künftig nicht mehr 50 %, sondern 60 % der Einkünfte besteuert (vgl. § 3 Nr. 40 EStG nF). Korrespondierend sind die hiermit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen iHv. 60 % abziehbar. Im Übrigen erfolgt die Besteuerung mit dem individuellen progressiven Steuersatz. Näher *Behrens* BB 2007, 1025, 1026; *Oh/Hagen/Lenz* DB 2007, 1322, 1324; *Helios/Link* DStR 2008, 397 ff.

Halbeinkünfteverfahren ab (§ 3 Nr. 40 Satz 1 EStG). Demnach werden insoweit nach dem 31. 12. 2008 zufließende Dividenden nur noch zu 40 % von der Steuer freigestellt, so dass im Ergebnis 60 % der Dividenden dem persönlichen Steuersatz des jeweiligen Gesellschafters unterliegen. Korrespondierend hierzu können Werbungskosten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, zu 60 % steuermindernd berücksichtigt werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Für im Privatvermögen erzielte Einkünfte aus Kapitalvermögen (iSd) § 20 EStG) bestimmt § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG einen einheitlichen Steuersatz von 25 % (zzgl. SoliZ und ggfls. Kirchensteuer).<sup>20</sup> Hierdurch entsteht eine **Schedule für Kapitaleinkünfte**.<sup>21</sup> Wenn eine inländische Zahlstelle (idR Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut, vgl. § 44 Abs. 1 Satz 4 EStG) in die Auszahlung der Kapitalerträge eingeschaltet ist, werden 25 % des Kapitalertrags (zzgl. SoliZ) im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs einbehalten (vgl. §§ 43 Abs. 1 und Abs. 5 EStG), die **abgeltende Wirkung** hat. Unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 4 oder Abs. 6 EStG ist eine Antragsveranlagung möglich.<sup>22</sup> Fehlt eine inländische Zahlstelle, sind steuerpflichtige Kapitalerträge im Rahmen der Veranlagung zu erklären und mit linear 25 % (zzgl. SoliZ) zu versteuern (§ 32d Abs. 3 Satz 1 EStG).

## II. Persönliche Steuerpflicht der eG

### 1. Historischer Überblick zur Besteuerung von eG

EG waren **bis zum Jahre 1933 grundsätzlich ertragsteuerbefreit**.<sup>23</sup> Das KStG von 1925<sup>24</sup> hatte dem Grundgedanken des Genossenschaftswesens dadurch entsprochen, dass die eG mit auf den Mitgliederkreis beschränktem Geschäftsbetrieb nicht als Erwerbsgesellschaften behandelt wurden, sofern sie einem Revisionsverband angeschlossen waren. Sie waren nur mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen und aus Land- und Forstwirtschaft körperschaftsteuerpflichtig. Wesentliche Voraussetzung für die Befreiung von den Ertragsteuern war die Einhaltung der Beschränkung von Geschäften

<sup>20</sup> Näher Schönfeld in *Schaumburg/Röder Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, S. 622 ff.; Behrens BB 2007, 1025 ff.; ders. DStR 2007, 1998; Bruschi FR 2007, 999 ff.; Oho/Hagen/Lenz DB 2007, 1322 ff.; Geurts DStZ 2007, 341 ff. jeweils mwN. Ferner zu Zweifelsfragen der Abgeltungsteuer bei Finanzinnovationen und Investmentvermögen Helios/Link DStR 2008, 386 ff.

<sup>21</sup> Näher Hey BB 2007, 1303, 1308; kritisch Englisch StuW 2007, 221 ff. Dementsprechend bilden Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 S. 2 EStG nF einen eigenen Verlustverrechnungskreis, dh. Verluste aus Kapitalvermögen können nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden, vgl. das Schaubild bei Geurts DStZ 2007, 341, 346.

<sup>22</sup> Behrens BB 2007, 1025, 1027.

<sup>23</sup> Zu einem historischen Abriss vgl. Biniski Die Genossenschaft im internationalen Steuerrecht, 2006, S. 19 ff.

<sup>24</sup> RGBL. I 1925, 208.

mit Mitgliedern. Die Prüfung dieser Voraussetzung hat zu erheblichen Schwierigkeiten in der Praxis geführt. Die Feststellungen sind zeitraubend gewesen und haben zahlreiche Zweifelsfragen aufgeworfen, mit der sich in der Folge auch die Finanzgerichte auseinandergesetzt haben. In der wissenschaftlichen Diskussion war lange streitig, ob eine eG überhaupt besteuert werden müsse.<sup>25</sup> Gegen eine Besteuerung wurde eingewandt, dass die eG keine eigenständige wirtschaftliche Einheit, sondern vielmehr als **bloße Glied- oder Organwirtschaft** zu verstehen sei.<sup>26</sup> Zum Teil wurde sogar verlangt, die eG wie eine Personengesellschaft transparent zu besteuern, da die Mitglieder im Mittelpunkt stünden.<sup>27</sup> Durchgesetzt hat sich schließlich richtigerweise die Meinung, die eG den allgemeinen Körperschaftsteuerregelungen zu unterwerfen.<sup>28</sup> Für eine grundsätzliche Freistellung ist auch kein überzeugendes Sachargument ersichtlich, denn eG fördern wie auch die anderen Gesellschaftsformen einen gemeinschaftlichen Zweck. Darüber hinaus rechtfertigt die im GenG herausgebildete eigenständige Struktur, die eG als eigenes Zuordnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit anzusehen.

- 7 Durch **§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1934**<sup>29</sup> waren die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erstmalig **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** und damit den Kapitalgesellschaften gleichgestellt worden. Diese Gleichstellung ist aber nicht restlos durchgeführt worden, weil der Gesetzgeber dem genossenschaftlichen Gedanken entsprechen und die volkswirtschaftliche Bedeutung einzelner Arten von eG berücksichtigen wollte. Der Reichsminister der Finanzen konnte auf der Grundlage von § 23 KStG 1934 bestimmte Gruppen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer befreien, auf eG einen ermäßigten Steuersatz anwenden und schließlich die Ermittlung des Einkommens der eG besonders regeln. Der Reichsminister der Finanzen hatte durch Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften v. 8. 12. 1939<sup>30</sup> (KStGenV) von der Ermächtigung des Gesetzes Gebrauch gemacht und die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften und gewerbliche Werk- und Lieferungsgenossenschaften teilweise steuerlich begünstigt. Die in der KStGenV getroffenen Regelungen hatten Geltung bis Anfang 1948. An ihre Stelle waren die Vorschriften der §§ 31–35 KStDV getreten, die ebenfalls auf der durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954<sup>31</sup> neugefassten Ermächtigung des § 23 KStG beruhten. Eine grundlegende Änderung in der Genossenschaftsbesteuerung war dadurch aber nicht eingetreten. Die Vorschriften der §§ 31 bis 35 KStDV verfolgten im Allgemeinen die gleichen Besteuerungsgrund-

<sup>25</sup> Klein ZfgG 1964, 232 ff.

<sup>26</sup> Vgl. zum Ganzen auch Binisti Die Genossenschaft im internationalen Steuerrecht, 2006, S. 19 ff.

<sup>27</sup> Klein/Paulick ZfgG 1952, 217 ff.

<sup>28</sup> Klein ZfgG 1964, 232 ff.

<sup>29</sup> RGBl. I 1934, 1031.

<sup>30</sup> RGBl. I 1939, 2391, RStBl. 1939, 1189.

<sup>31</sup> BGBl. I 1954, 373.

sätze. Insbesondere gingen sie von der Voraussetzung aus, dass die eG aus dem Mitgliedergeschäft keinen Gewinn erzielt. Warenrückvergütungen waren als steuerliche Betriebsausgaben in einer bestimmten Höhe abzugsfähig.

Durch das **Zweite Steueränderungsgesetz 1973** v. 18. 4. 1974<sup>32</sup> wurden die für **Kreditgenossenschaften** und **Zentralkassen** geltenden Tarifvorschriften der §§ 33 und 34 KStDV aF im Zusammenhang mit einer für die öffentlichen Sparkassen in § 19 Abs. 2 a KStG 1968 geschaffenen Tarifiermäßigung in das Gesetz (§ 19 Abs. 2 b KStG 1968) übernommen, allerdings unter Erhöhung des Steuersatzes von 19 % auf 32 %. Demgemäß wurden in § 23 KStG 1968 die die Kreditgenossenschaften und Zentralkassen betreffende Ermächtigung sowie die §§ 33 und 34 KStDV aF gestrichen. Der Steuersatz von 19 % wurde nach § 19 Abs. 2 c KStG 1968 lediglich den kirchlichen Kreditgenossenschaften, dh denjenigen Kreditgenossenschaften belassen, die Kredite ausschließlich an Kirchengemeinden bzw. an sonstige gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zur Förderung ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke gewährten. Die für landwirtschaftliche **Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften** geltende Befreiungsvorschrift des § 31 KStDV ist durch dieses Gesetz mit Wirkung v. 1. 1. 1974 in eine neugeschaffene Nr. 11 des § 4 KStG übernommen worden. Dies ist geschehen, da diese Steuerbefreiung aus agrarpolitischen Überlegungen über die bisherige in § 23 KStG insoweit bestehende Ermächtigung hinaus ausgedehnt worden ist. Abgesehen von der Einbeziehung landwirtschaftlicher Vereine gilt die Steuerbefreiung danach auch für solche eG, die im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen die Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse sowie die Erstellung und Unterhaltung von infrastrukturellen Anlagen (Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswege, Bodenverbesserungen) oder die Produktions- und Absatzberatung übernehmen (§ 4 Nr. 11 KStG 1975). Das Subventionsabbaugesetz 1981<sup>33</sup> führte die Möglichkeit von genossenschaftlichen Rückvergütungen bei Kreditgenossenschaften und Zentralkassen ein. Mit der grundlegenden Reform des **Körperschaftsteuerrechts** durch das Körperschaftsteuergesetz 1977 v. 31. 8. 1976<sup>34</sup> ist mit Wirkung v. 1. 1. 1977 auch die für eG bedeutsame Regelung der genossenschaftlichen Rückvergütung in das KStG (§ 22 KStG) übernommen worden.

## 2. Rechtfertigung für körperschaftsteuerliche Sonderregelungen für eG

Das KStG enthält zahlreiche Sonderbestimmungen für eG i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Neben sachlichen Befreiungstatbeständen (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 14 KStG) werden genossenschaftliche Rückvergütungen (§ 22 KStG) als genossenschaftsrechtlich spezifisches Mittel zur Verteilung von Überschüssen einer eG an ihre Mitglieder körperschaftsteuerlich besonders geregelt. Die steuerliche Sonderregelung für

<sup>32</sup> BGBl. I 1974, 1489.

<sup>33</sup> BStBl. I 1981, 523, 528.

<sup>34</sup> BGBl. I 1976, 2597.

genossenschaftliche Rückvergütungen ist verfassungsrechtlich zulässig.<sup>35</sup> Das KStG trägt auf diese Weise dem genossenschaftsrechtlichen Fördergedanken (§ 1 Abs. 1 GenG) Rechnung. Die steuerlichen **Sonderregelungen** werden mitunter als Privilegierung der eG bezeichnet, die angeblich zu einer Verfälschung des Wettbewerbs mit anderen Unternehmen führen soll.<sup>36</sup> Dabei wird indes übersehen, dass der unternehmerischen Betätigung in der Rechtsform der eG im Gegensatz zu der Tätigkeit der Kapitalgesellschaften und anderer Erwerbsgesellschaften enge Grenzen gesetzt sind. Diese Grenzen ergeben sich in erster Linie aus der Beschränkung des Genossenschaftszwecks auf die Förderung der Mitglieder. Die eG verfolgt nicht, wie es zB für die AG oder GmbH typisch ist, eigene erwerbswirtschaftliche Zwecke mit dem Ziel der Gewinnmaximierung für das Unternehmen selbst. Die eG wird vielmehr errichtet, um durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder, dh den Eigenwerb oder die eigene Wirtschaft der Mitglieder zu fördern. Dementsprechend durfte der Steuergesetzgeber berücksichtigen, dass die eG wirtschaftlich gesehen eine **Hilfsfunktion für die gewerbliche Betätigung ihrer Mitglieder** ausüben und sich ihrer Struktur und ihrem Wesen nach von Kapitalgesellschaften unterscheiden.<sup>37</sup> Im Hinblick auf ihre Finanzverfassung ist die eG gegenüber Kapitalgesellschaften benachteiligt, und zwar dadurch, dass ihr kein festes Gesellschaftskapital zur Verfügung steht. Hieran hat § 8a GenG im Grundsatz nichts geändert.<sup>38</sup> Richtigerweise dürfte der Steuergesetzgeber dem in § 1 Abs. 1 GenG gesetzlich vorgesehenen Förderungszweck durch Zurechnung des wertmäßigen Anteils an dieser Förderung wie bei einer Mitunternehmerschaft als Gewinnanteil (transparent) bei jedem einzelnen Mitglied der eG berücksichtigen. Dagegen kann, wie zum Teil behauptet, nicht angeführt werden, dass dies verwaltungsmäßig nicht umsetzbar sei.<sup>39</sup> Jedoch lässt sich dies ge-

<sup>35</sup> BFH v. 10. 12. 1975, I R 192/73, BStBl. II 1976, 351.

<sup>36</sup> Vgl. hierzu mwN BFH v. 10. 12. 1975, I R 192/73, BStBl. II 1976, 351.

<sup>37</sup> BFH v. 10. 12. 1975, I R 192/73, BStBl. II 1976, 351.

<sup>38</sup> Der neu eingeführte § 8a GenG soll in Anlehnung an die Regelung in Art. 3 SCE-VO eG die Möglichkeit geben, in der Satzung ein Mindestkapital festzusetzen, das nicht unterschritten werden darf. Dem gleichen Zweck dient die Möglichkeit in § 73 Abs. 4 Halbs. 1 GenG, durch Sungsbestimmung die Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens ausgeschiedener Mitglieder, von der Entscheidung der eG abhängig zu machen. Die Einführung eines fakultativen Mindestkapitals ermöglicht denjenigen eG, die in Zukunft nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS bilanzieren werden, ihre Geschäftsguthaben weiterhin als Eigenkapital auszuweisen (vgl. hierzu näher *Kohler ZHR* 170 [2006], 101ff.; *Leuschner/Weller WPg* 2005, 261ff.; *Kopatschek WPg* 2004, 1124ff.; *Lüdenbach/Hoffmann BB* 2004, 1042ff.; *Spanier/Weller ZfgG* 2004, 269ff.; zur steuerlichen Gewinnermittlung *Herzig WPg* 2005, 211ff.; zusammenfassend für Personengesellschaften *Prinz FR* 2005, 566ff.). Nach (zweifelhafter) Auffassung des Gesetzgebers kann eine eG „durch die Einführung eines solchen Mindesteigenkapitals ihre Kreditfähigkeit unter Umständen maßgeblich verbessern“ (BT-Drucks. 16/1025, S. 82).

<sup>39</sup> Dies zeigt die Praxis bei großen Publikumsgesellschaften, die in der Rechtsform einer Personengesellschaft organisiert sind.

genwärtig in dem System der Besteuerung von Einkommen bei natürlichen Personen (Einkommensteuer) und bei Körperschaften (Körperschaftsteuer) nicht verwirklichen, zumal die Genossenschaft eine juristische Person ist und deshalb eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, mit der sie der Besteuerung des eigenen Einkommens unterworfen werden muss.<sup>40</sup> Der Gesetzgeber hatte aber das personengesellschaftliche Element der Genossenschaft schon bisher richtig erkannt und bei der Genossenschaft jedenfalls den wertmäßigen Umfang der Förderung, nämlich den im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten und an die Mitglieder ausgeschütteten Überschuss als **genossenschaftliche Rückvergütung** von der Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer bei dem Mitglied ausgenommen. Die Rückvergütung wurde bisher und wird auch künftig als Betriebsausgabe behandelt (§ 22 KStG) und unterliegt als Betriebseinnahme nur einmal, nämlich bei dem Mitglied der Besteuerung seines persönlichen Einkommens. Nach wie vor bleibt jedoch noch eine ungerechtfertigte Benachteiligung der Genossenschaften gegenüber den Kapitalgesellschaften bestehen, und zwar bei der **verdeckten Gewinnausschüttung** (vGA).<sup>41</sup> Eine vGA bei Genossenschaften muss anders beurteilt werden als bei Kapitalgesellschaften. Während bei Kapitalgesellschaften deren Gesellschafter lediglich gewinnmäßig am Kapital beteiligt sind und in der Regel keine Umsätze mit ihrer Gesellschaft tätigen, ist es der prägende Zweck der Genossenschaft, gerade mit ihren Mitgliedern Umsätze zu tätigen und die einzelnen Erwerbsunternehmen der Mitglieder selbst durch diese Umsätze zu fördern.<sup>42</sup> Fördert sie nun die Mitglieder gegenüber fremden Dritten durch günstigere Preise, so nimmt die Rechtsprechung<sup>43</sup> bei solchen Vorteilszuwendungen nur an die Mitglieder vGA an. Dies liegt daran, dass es für den in der Rechtsprechung entwickelten Begriff der vGA keine Differenzierung zwischen den Rechtsformen der Körperschaften gibt, die diese Vorteile an ihre Teilhaber gewähren. Im Übrigen wird oft übersehen, dass die für Genossenschaften geltenden Sonderregelungen von ein-

<sup>40</sup> Maßgeblich ist nämlich, dass in der „*abgeschirmten Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft eine eigenständige, objektive Leistungsfähigkeit entsteht*“ (BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316 ff.). Für Genossenschaften muss Entsprechendes gelten.

<sup>41</sup> Zu diesem Fragenkreis vgl. auch *Herlinghaus* FR 2003, 865 ff.; *Kirchhof* ZfgG 1995, 39 ff.; *Storg* ZfgG 2004, 221 ff.; *Herzig* BB 1990, 603 ff.; *Beuthien* DStR 2007, 1847 ff.

<sup>42</sup> Hieraus resultiert zum Teil auch ihre Eigenkapitalschwäche. Die eG hat kein gesetzlich vorgeschriebenes Mindest-, sondern ein variables Gesellschaftskapital (vgl. aber § 8 a GenG). Nach dem gesetzlichen Regelstatut kann der eG durch die Kündigung der Mitgliedschaft (§§ 65 ff. GenG) oder der Kündigung einzelner Geschäftsanteile (§ 67 b GenG) das Eigenkapital jederzeit entzogen werden (zum Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben vgl. § 73 Abs. 2 S. 2 Halbs. 1 GenG). Das jeweilige Geschäftsguthaben ist Teil des genossenschaftlichen Eigenkapitals (vgl. § 337 Abs. 1 S. 1 HGB) und im Gegensatz zum zahlenmäßig festgeschriebenen Geschäftsanteil variabel.

<sup>43</sup> Umfassend und instruktiv *Specker* Zwischen Sondersteuerrecht und verdeckter Gewinnausschüttung, 2007.

schneidenden wirtschaftlichen Beschränkungen abhängig sind, die zugleich die Wettbewerbsfähigkeit der Genossenschaften erheblich einschränken, wie zB die grundsätzliche Beschränkung des Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder der wirtschaftlichen Betätigung.

### 3. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften als Körperschaftsteuersubjekte (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG)

#### a) Umfang und Beginn der Steuerpflicht

10 § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG stellt die unbeschränkte<sup>44</sup> Körperschaftsteuerpflicht von **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften** fest. Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche (inländischen und ausländischen)<sup>45</sup> Einkünfte, dh es gilt das **Welteinkommensprinzip** (§ 1 Abs. 2 KStG). Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist eine eG, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hat, mit ihren inländischen Einkünften (§ 2 Nr. 1 KStG iVm § 49 EStG). Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind ungeachtet ihres abweichenden Unternehmenszwecks im Grundsatz wie Kapitalgesellschaften zu besteuern. Es finden auf ihre Besteuerung alle Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes Anwendung, vorbehaltlich der für Genossenschaften geltenden Sonderregelungen (etwa §§ 22, 25 KStG). Gesetzliche Grundlage für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften bildet das Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaftsgesetz – GenG).<sup>46</sup> Gem. § 1 Abs. 1 GenG sind eG „*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*“.

11 Die Steuerpflicht einer eG erstreckt sich auch auf die mit Abschluss der Satzung (§ 5 GenG) errichtete **Vorgenossenschaft**, dh die werdende eG im Gründungsstadium. Etwas anderes gilt nur dann, wenn es aus bestimmten Gründen nicht zur Eintragung der Genossenschaft im Genossenschaftsregister kommt. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind nicht nur die eG, sondern auch nichtrechtsfähige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. In diesem Fall ist die Vorgenossenschaft, sofern sie sich bereits vor ihrer Eintragung geschäftlich betätigt hat, für die Körperschaftsteuer als nichtrechtsfähiger Verein zu behandeln. Die Rechtsfähigkeit erlangen Genossenschaften durch Eintragung ins Genossenschaftsregister (§§ 10, 13 GenG).

12 Nicht zu den Genossenschaften i. S. des § 1 KStG rechnen Personenvereinigungen, die zwar genossenschaftsähnliche Ziele verfolgen, aber nicht die allgemeinen Voraussetzungen des GenG erfüllen; sie sind Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, dh entweder

<sup>44</sup> Soweit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland sind.

<sup>45</sup> Zur eG im internationalen Steuerrecht instruktiv *Binisti* Die Genossenschaft im internationalen Steuerrecht, 2006.

<sup>46</sup> BGBl. I 2006, 1911ff.

ein nichtrechtsfähiger Verein (§ 54 BGB) oder eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 705 BGB). Außerdem gehören nicht dazu die **Deich-, Wasser- und Fischereigenossenschaften älteren Rechts**, die in der Regel Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sowie die **Wald-, Forst-, Laub- und Hauberggenossenschaften** und andere Realgemeinden, deren Einkünfte nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft rechnen und nach **§ 3 Abs. 2 Satz 2 KStG** unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern sind. Realgemeinden iSd § 3 Abs. 2 KStG sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie weder einen Gewerbebetrieb, der über den Rahmen eines Nebenbetriebes hinausgeht, unterhalten noch einen solchen Gewerbebetrieb verpachtet haben. Diese Befreiung von der Körperschaftsteuer bedeutet eine völlige Beseitigung der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht. Unterhält die Realgemeinde einen Gewerbebetrieb, der über den Rahmen eines Nebenbetriebes hinausgeht, ist sie partiell – mit diesen Einkünften aus Gewerbebetrieb – körperschaftsteuerpflichtig. In solchen Fällen genießt die Realgemeinde lediglich eine sachliche Körperschaftsteuerbefreiung für Einkünfte, die nicht gewerblicher Art sind. Die an Realgemeinden Beteiligten beziehen unmittelbar Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, soweit die Steuerbefreiung der Realgemeinde reicht (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Die Beteiligten sind verfahrensrechtlich wie eine Mitunternehmerschaft iSd § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu behandeln. Das Ende der Steuerpflicht tritt ein mit der Löschung der eG im Genossenschaftsregister (vgl. §§ 78 ff. GenG). Insoweit findet eine Schlussbesteuerung gem. § 11 KStG statt.

Jede eG hat einen ganz bestimmten Zweck, in dessen Rahmen sie sich für ihre Mitglieder zu betätigen hat. Es ist nicht erforderlich, dass sich eine eG in ihrer Betätigung auf eine der verschiedenen Arten von genossenschaftlichen Zwecken beschränkt. Sie kann auch mehreren solcher Zwecke dienen. Die **Zweckbestimmung** muss aber in der Satzung (§ 6 Nr. 2 GenG) festgelegt sein. Die Rechtsprechung hat allerdings für den Fall eine Ausnahme zugelassen, dass eine genossenschaftliche Betätigung zwar nicht der in der Satzung festgelegten Genossenschaft entspricht, aber nach Brauch und Herkommen im Rahmen dieser Genossenschaftsart liegt. Eine besondere Eigentümlichkeit der ländlichen Kreditgenossenschaften (Spar- und Darlehnskassen, Raiffeisenkassen) war und ist es auch noch heute, dass sie sich nicht durchweg auf den Geldverkehr beschränken, sondern daneben den Einkauf landwirtschaftlicher Bedarfsartikel und den Verkauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse betreiben und auch Maschinen und Geräte zur gemeinsamen Benutzung durch die Mitglieder halten. Eine solche eG braucht die entsprechenden genossenschaftlichen Nebenzwecke nicht satzungsgemäß festzulegen. Der Charakter der eG fordert das Mittel eines **gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs**. Die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder muss mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen. Der gemeinschaftliche Geschäftsbetrieb muss unmittelbar auf die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder gerichtet sein. Geschäftsbetrieb der eG und Wirtschaft der Mitglieder