

Steuerliche Machbarkeitsanalyse

• Ansprechpartner:

Michael Moldenhauer

Telefon: +4956019786109

Mobil: +4915174244927

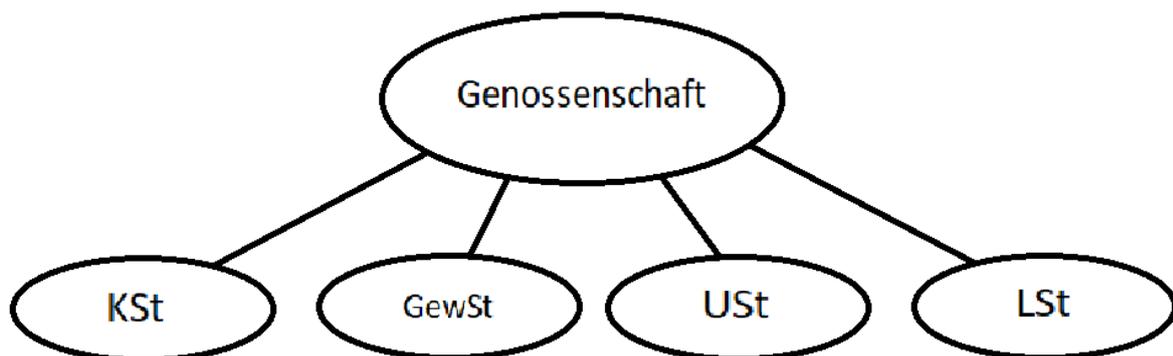
E-Mail: michael.moldenhauer@awado-gruppe.de

Für das IGZ soll die Genossenschaft als Rechtsform gewählt werden. Somit wird nun auf die Besteuerung von Genossenschaften sowie deren etliche Besonderheiten eingegangen. Die Genossenschaft ist eine beliebte Rechtsform in Deutschland, da sie einige Gestaltungsmöglichkeiten aufweist. Unser Gesetzgeber unterstützt die Genossenschaft mit Sonderregelungen die angewandt werden können. Insbesondere bieten sich ggf. steuerliche Vorteile, wie die genossenschaftliche Rückvergütung an die Mitglieder an.

4.1 Grundsätzliche Darstellung der Besteuerung von Genossenschaften

Eine Genossenschaft ist ein eigenständiges Rechtssubjekt. Also verfügt sie über eigene Rechte und Pflichten. Ihre Mitglieder sind folglich stets von dieser rechtlich getrennt zu betrachten. Daher hat dieser Zusammenhang auch eine fundamentale Bedeutung bei der Besteuerung einer Genossenschaft.

Die im Wesentlichen bei einer Genossenschaft vorkommenden Steuerarten, die nachfolgend erläutert werden, sind die Körperschaftsteuer (KSt), die Gewerbesteuer (GewSt), die Umsatzsteuer (USt), die Lohnsteuer (LSt) und die Kapitalertragssteuer. Andere Steuerarten können ebenfalls tangiert werden, sind aber nur fallweise betroffen und sollen an dieser Stelle nicht vertieft werden (z.B. Umwandlungssteuerrecht).



Körperschaftsteuer (KSt)

Die Genossenschaft ist als juristische Person körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Körperschaftsteuerpflicht entsteht mit der Gründung der Genossenschaft. Diese umfasst die Gründungsversammlung sowie den Satzungsbeschluss.

Die körperschaftsteuerlichen Vorschriften beruhen im Wesentlichen darauf, dass eine Kapitalgesellschaft keine Privatsphäre hat.

Die Körperschaft bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG) und wird mit einem Regelsteuersatz von 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag besteuert. Das Einkommen bzw. wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftsteuergesetzes. Diese sind z.B. die Regeln über steuerfreie Einnahmen, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben oder der Bereich der Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter. Die Gewinnermittlung erfolgt grundsätzlich durch einen Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung). Eine Übersicht der Einkommensermittlung kann aus den Körperschaftssteuerleitlinien R 7.1 KStR entnommen werden.

Ordentliche Gewinnausschüttungen einer Genossenschaft mindern nicht das zu versteuernde Einkommen. Diese sind durch die Versammlung der Mitglieder zu beschließen. Dagegen mindern sog. genossenschaftliche Rückvergütungen als Besonderheit einer Genossenschaft in bestimmten Größenordnungen das zu versteuernde Einkommen und können daher mit steuerlicher Wirkung an die Genossen ausgezahlt werden. Eine Zustimmung der Mitgliederversammlung bedarf es hierzu nicht. Allerdings sind hier gewisse Voraussetzungen, die in § 22 KStG geregelt sind, einzuhalten. Unter Punkt 4.1.1 werden wir hierzu noch weitere Details darstellen.

Gewerbsteuer (GewSt)

Die Genossenschaft ist nach Ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG), also auch dann, wenn die Tätigkeit nicht originär gewerblich ist.

Die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbsteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Auf diesen werden Sondervorschriften des Gewerbsteuergesetzes angewendet. Z. B. vermehrt und vermindert sich der daraus abgeleitete Gewerbeertrag um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

Bei der Berechnung der Gewerbsteuer ist von Steuermessbetrag auszugehen. Dieser ist durch Anwendung eines Prozentsatzes (Steuermesszahl) auf den Gewerbeertrag zu

ermitteln. Der Gewerbesteuermessbetrag beträgt 3,5 % und wird mit dem Hebesatz der Sitzgemeinde multipliziert. Beträgt der Hebesatz der Gemeinde 400%, so ergibt sich damit ein Gewerbesteuersatz in Höhe von 14% der auf den steuerpflichtigen Gewerbeertrag anzuwenden ist.

In den meisten Fällen ergibt sich damit eine Gewerbesteuerbelastung in Höhe von ca. 15% bezogen auf den steuerlichen Gewinn der Genossenschaft.

Bezogen auf den steuerlichen Gewinn der Genossenschaft ergibt sich damit eine Gesamtbelastung (KSt, Soli und GewSt) von etwa 30%.

Umsatzsteuer (USt)

Für Genossenschaften ist das UStG vollumfänglich anzuwenden. Die Umsätze der Genossenschaft unterliegen grds. der so genannten Regelbesteuerung mit einem Steuersatz von 19 % und 7 %. Genossenschaften sind grds. auch vorsteuerabzugsberechtigt.

Entsprechend des Regelungen des Umsatzsteuergesetzes ist es aber auch denkbar, dass insgesamt steuerfreie oder partiell steuerfreie Umsätze vorliegen können. In diesen Fällen kann der Vorsteuerabzug nicht gegeben sein.

Die so genannte Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG kann nur bei einem Jahresumsatz von 22.000 € angewendet werden.

Ein besonderes Augenmerk sollte auf die Aufsichtsratsvergütung gelegt werden: Eine Aufwandsentschädigung ist umsatzsteuerfrei, wenn sie in Auslagenersatz oder einer angemessenen Entschädigung für eine ehrenamtliche Tätigkeit besteht (§ 4 Nr. 26 UStG). Genossenschaften verfolgen regelmäßig keine gemeinnützigen, mildtätigen bzw. kirchliche Zwecke (aber denkbar). Sie sind daher üblicherweise eigennützig tätig. Eine ehrenamtliche Tätigkeit i. S. d. § 4 Nr. 26 UStG ist daher i. d. R. nicht gegeben.

Die Aufsichtsratsstätigkeiten unterliegen folglich dem vollen Umsatzsteuersatz. Abweichungen hiervon sollten stets mit einem steuerlichen Berater abgestimmt werden.

Die Aufsichtsratsstätigkeiten unterliegen folglich dem vollen Umsatzsteuersatz. Abweichungen hiervon sollten stets mit einem steuerlichen Berater abgestimmt werden.

Kapitalertragssteuer

Bei Gewinnausschüttungen ist eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zzgl.

Solidaritätszuschlag und evtl. Kirchensteuer einzubehalten. Diese wird unter Um-

ständen im Rahmen der Steuererklärung des Mitglieds auf dessen Steuerschuld angerechnet

und ggf. erstattet. Das Mitglied kann durch die Vorlage eines Freistellungsauftrags oder einer Nichtveranlagungsbescheinigung eine Abstandnahme vom Steuerabzug einreichen.

Lohnsteuer (LSt)

Des Weiteren besteht bei Beschäftigungsverhältnissen Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht. Eine Beschäftigung für die Genossenschaft erfolgt grundsätzlich als Arbeitnehmer, allerdings sind bei entsprechender vertraglicher Gestaltung auch Werkunternehmerverträge oder eine Beschäftigung als freier Mitarbeiter möglich. Vorstände einer Genossenschaft sind regelmäßig als lohn- und sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer tätig. Bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit in geringem Umfang kann eine Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht unter Umständen entfallen.

4.1.1 Steuerrechtliche Besonderheiten bei Genossenschaften: Rückvergütung

§ 22 KStG Genossenschaftliche Rückvergütung:

Rückvergütungen der Genossenschaften an ihre Mitglieder sind nur insoweit als Betriebsausgaben abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. Zur Feststellung dieser Beträge ist der Überschuss bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf, bei den übrigen Genossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz aufzuteilen. Der hiernach sich ergebende Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug. Überschuss ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen und des Verlustabzugs. Voraussetzung für den Abzug ist, dass die genossenschaftliche Rückvergütung unter Bemessung nach der Höhe des Umsatzes zwischen den Mitgliedern und der Genossenschaft bezahlt ist und dass sie auf einem durch die Satzung der Genossenschaft eingeräumten Anspruch des Mitglieds beruht oder durch Beschluss der Verwaltungsorgane der Genossenschaft festgelegt und der Beschluss den Mitgliedern bekannt gegeben worden ist oder in der Generalversammlung beschlossen worden ist, die den Gewinn verteilt. Nachzahlungen der Genossenschaft für

Lieferungen oder Leistungen und Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen sind wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln.

Erläuterung zur Rückvergütung:

Aufgrund dieser gesetzlichen Zielsetzung ist die Genossenschaft berechtigt, im Nachhinein (zum Wirtschaftsjahrende) einen im so genannten „Mitgliedergeschäft“ erzielten Überschuss nachträglich an die Mitglieder zu verteilen (= Rückvergütung) und diese Zahlung als Betriebsausgabe – bereits durch Bildung einer Rückstellung – abzuziehen.

Nur die Genossenschaften haben die Möglichkeit diese gesetzliche Regelung wahrzunehmen, anderen Rechtsformen ist dies nicht erlaubt. Durch diese Regelung werden Zahlungen an die Mitglieder als steuerlich wirksame Betriebsausgabe behandelt, die bei einer anderen Kapitalgesellschaftsform eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung darstellen würde. Mitglieder werden so ohne eine Steuerbelastung für die Genossenschaft gefördert.

4.2 Steuerrechtliche Folgen einer möglichen Gemeinnützigkeit

Grundsätzlich gilt: Genossenschaften können, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, auch als gemeinnützig anerkannt werden. Die Voraussetzungen sind, dass Sie nach ihrer Satzung und zum anderen auch in der Praxis nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung steuerbegünstigte Zwecke fördern. Sie sind dann steuerbegünstigte gemeinnützige Genossenschaften (geG).

Bei der Gemeinnützigkeit handelt es sich um Körperschaften, die nach den Vorschriften der Abgabenordnung (§ 51ff.) steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit hat zur Folge das grds. keine Gewerbe- und Körperschaftsteuerpflicht besteht. Dabei ist zu beachten, dass nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten im steuerrechtlichen Sinn als gemeinnützig eingestuft werden können. Hierbei gibt § 52 AO abschließend Auskunft über die steuerlich anerkannten Tätigkeiten. Beispiele hierfür sind:

- Förderung von Wissenschaft und Forschung
- Bildung und Erziehung
- Sport, Kunst und Kultur
- Umwelt- und Landschaftsschutz

- Jugendhilfe oder des öffentlichen Gesundheitswesens

Aus steuerrechtlichen Gründen sind einige Aspekte zu beachten. Die Tätigkeit muss darauf gerichtet sein, die Allgemeinheit zu fördern. Die Finanzverwaltung hat hier gewisse Kriterien festgesetzt, an denen abgeleitet werden kann, ob eine Förderung der Allgemeinheit vorliegt. Hier darf nicht die Förderung der Mitglieder im Vordergrund stehen.

Ein Beispiel in diesem Zusammenhang ist z.B., dass jedem Interessierten der Eintritt in die Genossenschaft gewährt werden muss. Ein weiteres Beispiel ist die Höhe der erhobenen Mitgliedsbeiträge welche nicht zu hoch angesetzt werden dürfen.

Somit ist für eine Genossenschaft in jeder Satzung ein Förderzweck, der individuell gestaltbar ist, festzuschreiben. Dieser muss wirtschaftlicher, sozialer oder kultureller Art sein. Der Förderzweck für das IGZ ist hier klar erkennbar. Beim IGZ handelt es sich um die Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft der Mitglieder sowie deren sozialer Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb (siehe Abschnitt 1.2.1).

Der Betrieb einer Genossenschaft als gemeinnützige Körperschaft vereint die Vorzüge der Rechtsform der eG und die steuerlichen Privilegierungen des Gemeinnützigkeitsrechts.