

DAS NEUE RECHNUNGSLEGUNGSRECHT AUS DER SICHT DER GENOSSENSCHAFTEN

Antworten auf genossenschaftsspezifische Fragen

Genossenschaften werden durch das neue rechtsformneutrale Rechnungslegungsrecht mit Fragen konfrontiert, die teilweise noch kaum behandelt wurden. Die Diskussion hat sich bis anhin auf die Möglichkeit konzentriert, die Konsolidierungspflicht (Art. 963 Abs. 4 OR) zu übertragen. Dieser Artikel behandelt weitere genossenschaftsspezifische Fragen.

1. EINLEITUNG

Das neue Rechnungslegungsrecht bedeutet für Genossenschaften einen Quantensprung der Anforderungen an die Rechnungslegung [1]. Die bisherigen sechs Artikel zur kaufmännischen Buchführung wurden durch ein Gesetz mit neunundzwanzig Artikeln ersetzt. Vereinfacht ausgedrückt, hat der Gesetzgeber die bisherigen strengeren Anforderungen für Aktiengesellschaften für alle buchführungspflichtigen Einheiten verbindlich erklärt und so eine rechtsformneutrale Regelung der Rechnungslegung erreicht.

Obwohl rechtsformneutral ausgestaltet orientiert sich das neue Rechnungslegungsrecht implizit an den Gegebenheiten der Aktiengesellschaft. Ausser bei der kontroversen Diskussion über die Übertragung der Konsolidierungspflicht (Art. 963 Abs. 4 *Obligationenrecht*, OR) wurden bisher Auswirkungen des neuen Gesetzes auf Genossenschaften wenig thematisiert.

Dieser Artikel behandelt genossenschaftsspezifische Fragestellungen des neuen Rechnungslegungsrechts, von denen die Autoren ausgehen, dass sich diese in der Praxis stellen werden. Es ist weder beabsichtigt, systematisch alle Änderungen und Unterschiede zwischen altem und neuem Recht darzustellen, noch wird die Möglichkeit der Übertragung der Konsolidierungspflicht behandelt. Ersteres würde den Rahmen dieses Artikels sprengen. Letzteres umfasst nicht nur Fragen der Rechnungslegung sondern auch der Corporate Governance und ist voraussichtlich für die Mehrzahl der Genossenschaften nicht relevant.

2. EIGENSCHAFTEN DER RECHTSFORM GENOSSENSCHAFT

Es ist sinnvoll, zunächst einige Eigenschaften der Rechtsform Genossenschaft in Erinnerung zu rufen, um anschliessend die Implikationen in Bezug auf die Rechnungslegung zu diskutieren.

Gemäss Art. 828 Abs. 1 OR ist eine Genossenschaft

«eine als Körperschaft organisierte Verbindung einer nicht geschlossenen Zahl von Personen oder Handelsgesellschaften, die in der Hauptsache die Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe bezweckt».

Die personenbezogenen Elemente der Genossenschaft sind der kapitalbezogenen Aktiengesellschaft fremd. Anders als die Aktiengesellschaft bietet die Genossenschaft gemäss dem gesetzlichen Leitbild hauptsächlich dem Mitglied einen Nutzen, den es alleine nicht erreichen könnte. Diese Eigenschaft der Genossenschaft kann unter dem Begriff *Member Value* erfasst werden [2]. Der Begriff *Member Value* nach *Theurl* umfasst die verschiedenen Nutzenarten, die den Mitgliedern der Genossenschaft zufließen. Genossenschafter profitieren in mehrfacher Art und Weise von der Existenz der Genossenschaft:

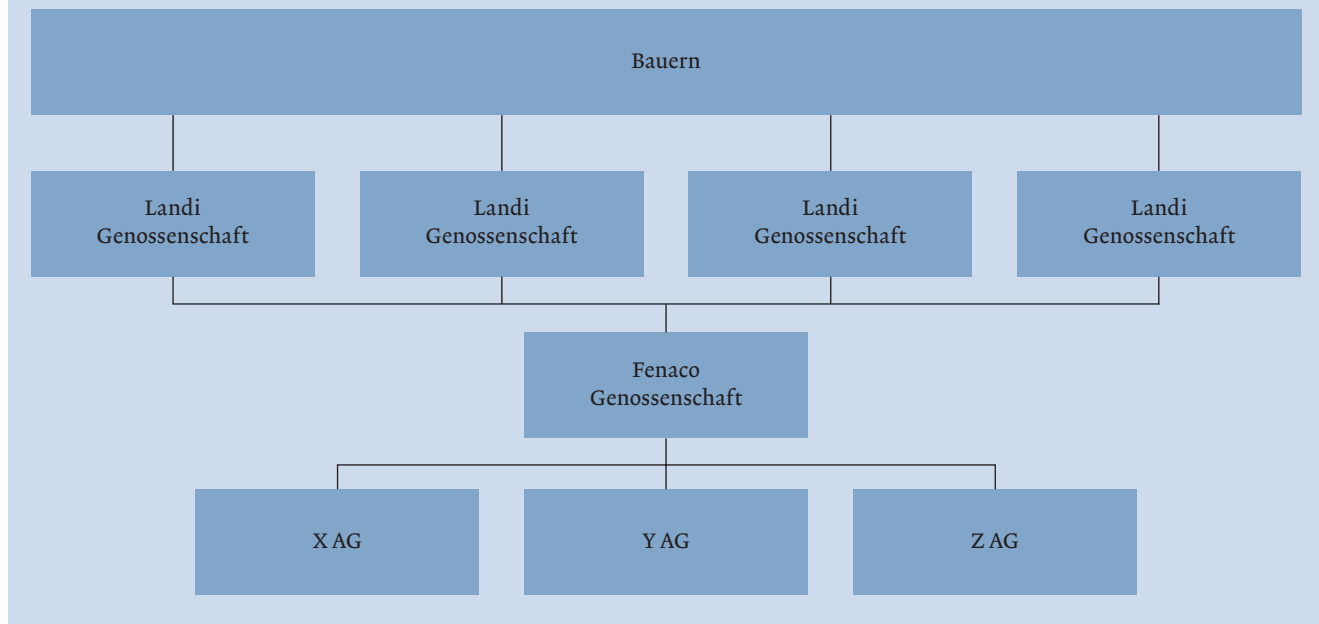
→ Genossenschafter haben zuerst einen unmittelbaren Nutzen in ihrer Eigenschaft als Kunden/Lieferanten/Benutzer der Genossenschaft, indem die Genossenschaft sich nach



THOMAS NÖSBERGER,
DR. RER. POL., CPA,
LEHRBEAUFTRAGTER,
UNIVERSITÄT FREIBURG,
PARTNER,
ERNST & YOUNG AG,
BERN,
THOMAS.NOESBERGER@
CH.EY.COM



MARC CHRISTEN,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER,
EXECUTIVE DIRECTOR,
ERNST & YOUNG AG,
BERN,
MARC.CHRISTEN@
CH.EY.COM

Abbildung: **FENACO KONZERNSTRUKTUR**

ihren Wünschen und Bedürfnissen ausrichten muss, respektive ein Bedürfnis befriedigt, das sonst unbefriedigt bliebe.

→ Neben diesen unmittelbaren Nutzen tritt ein mittelbarer Nutzen, der sich aus der Stellung der Genossenschafter als Eigentümer der Genossenschaft ergibt. Dieser mittelbare Nutzen besteht aus Gewinnausschüttungs-, Mitwirkungs- und Organisationsrechten.

→ Der unmittelbare und der mittelbare Nutzen stellen für die Genossenschafter eine Kooperationsrente dar. Die Sicherung dieser Kooperationsrente für die Zukunft ist der nachhaltige Member Value. Der nachhaltige Member Value entsteht dann, wenn der Genossenschaft die Mittel für Investitionen (in Sachanlagen, Produkte, Prozesse, Organisationsstrukturen usw.) zur Verfügung stehen.

Ein personenbezogenes Element ist ebenfalls das Prinzip der offenen Tür. Eintritte in die Genossenschaft dürfen «nicht übermässig erschwert werden» (Art. 839 Abs. 2 OR). Austritte können an das Bezahlen einer Auslösesumme gekoppelt aber weder verboten noch übermässig erschwert werden (Art. 842 OR). Personenbezogen sind auch das Kopfstimmrecht (Art. 854 OR), die Treuepflicht (Art. 866 OR) und das Erlöschen der Mitgliedschaft mit dem Tod des Genossenschafters, ausser die Statuten sehen etwas anderes vor (Art. 847 Abs. 1 OR).

Diese personenbezogene Konzeption der Genossenschaft führt zu speziellen Fragestellungen bezüglich der Rechnungslegung.

3. GRÖSSENABHÄNGIGE ANFORDERUNGEN UND SCHUTZRECHTE

Die Genossenschaft unterliegt der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR) und muss daher im Minimum eine Jahresrechnung (Art. 958 Abs. 2 OR) bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang erstellen. Genossenschaften, die der ordentlichen Revision unter-

liegen (Art. 961 OR), müssen zusätzlich im Anhang weitere Angaben machen sowie eine Geldflussrechnung und einen Lagebericht ausfertigen (Art. 961 OR), ausser sie erstellen eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard (Art. 961 d Abs. 1 OR).

Kontrolliert eine Genossenschaft ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen (Art. 963 OR), so muss sie bei genügender Grösse (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR) eine Konzernrechnung erstellen. Eine Konzernrechnung nach einem

«Die Anzahl Genossenschafter sagt prinzipiell wenig über die Grösse einer Genossenschaft aus.»

anerkannten Standard ist Pflicht für eine Grossgenossenschaft mit mehr als 2000 Genossenschaftern (Art. 963 b Abs. 1 OR). Kontrolliert die Grossgenossenschaft keine anderen Einheiten, muss sie einen (zusätzlichen) Einzelabschluss nach einem anerkannten Standard aufstellen (Art. 962 Abs. 1 Ziff. 2 OR).

10% der Genossenschafter oder jeder Genossenschafter, der einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegt, haben das Recht, die Erstellung und damit zusammenhängend die ordentliche Prüfung einer Jahresrechnung (Art. 962 Abs. 2 Ziff. 3 OR) oder einer Konzernrechnung (Art. 963 b Abs. 4 Ziff. 2 OR) nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung zu verlangen. Im Falle der Konzernrechnung gilt dieses Recht unabhängig von allen Grösse-kriterien und anderen Befreiungsgründen [3].

4. PROBLEME DER GRÖSSENABHÄNGIGEN ANFORDERUNGEN UND DER SCHUTZRECHTE

4.1 2000 Genossenschafter. Der Gesetzgeber stellt Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftern börsen-

kotierten Unternehmen gleich (Art. 962 Abs. 1 Ziff. 2 OR bzw. Art. 963 b Abs. 1 Ziff. 2 OR) und fordert von ihnen die Anwendung anerkannter Standards zur Rechnungslegung für den Einzel- respektive den allfälligen Konzernabschluss.

Eine stichhaltige Begründung für den Schwellenwert von 2000 Genossenschaftern lässt sich in den Materialien nicht

«Nimmt man das Gesetz wörtlich, so gelten weder der Migros-Genossenschafts-Bund, noch die Fenaco Genossenschaft als Grossgenossenschaft, da sie offensichtlich weniger als 2000 Genossenschafter zählen.»

finden [4], obwohl diese Grenze in der Vernehmlassung als absurd tief [5] bezeichnet wurde.

Eine Genossenschaft mit 2000 Genossenschaftern mag intuitiv als gross erscheinen, insbesondere wenn man die Anzahl Genossenschafter mit der Anzahl Aktionäre einer Aktiengesellschaft gleich setzt. Dieser Vergleich hinkt jedoch. Aus der Konzeption der Genossenschaft ergibt sich, dass mehrschichtige Beziehungen zwischen Genossenschaft und Genossenschaftern bestehen. Genossenschafter sind nicht nur Eigentümer sondern ebenfalls Kunden/Benutzer/Lieferanten der Genossenschaft. Die Anzahl Genossenschafter sagt daher prinzipiell wenig über die Grösse einer Genossenschaft aus. In der Praxis existieren Einkaufsgenossenschaften, die nicht einmal die Grössenkriterien für eine ordentliche Revision erreichen, aber fast 2000 Genossenschafter zählen!

Statt eine arbiträre Schwelle von 2000 Genossenschaftern zu setzen, wäre es naheliegender gewesen, die Definition von Grossgenossenschaften an das Bestehen einer Delegiertenversammlung (Art. 892 OR), die Urabstimmung (Art. 880 OR) oder die Übertragung von Befugnissen der Generalversammlung an die Verwaltung (Art. 893 OR) zu binden. Das Fehlen der Generalversammlung wäre so durch die Pflicht, eine aussagekräftigere Jahresrechnung zu erstellen, kompensiert worden. Zudem hätte sich damit die Frage der Behandlung von Genossenschaftsverbänden nicht gestellt [6].

4.2 Genossenschaftsverband. Gemäss Art. 921 OR können drei oder mehr Genossenschaften einen Genossenschaftsverband bilden und ihn als Genossenschaft ausgestalten. Beispiele für Genossenschaftsverbände sind der *Migros-Genossenschafts-Bund* und die *Fenaco* Genossenschaft. Die *Abbildung* zeigt exemplarisch den Aufbau eines Genossenschaftsverbands am Beispiel der *Fenaco* Genossenschaft.

Die Bauern sind Genossenschafter der *Landi* Genossenschaften. Die *Landi* Genossenschaften sind ihrerseits Genossenschafter der *Fenaco* Genossenschaft. Die *Fenaco* Genossenschaft als Genossenschaftsverband wiederum kontrolliert diverse Aktiengesellschaften.

Nimmt man das Gesetz wörtlich, so gelten weder der *Migros-Genossenschafts-Bund* mit zehn Mitgliedern noch die *Fenaco* Genossenschaft mit weniger als 300 Mitgliedgenossenschaften (*Landi*) als Grossgenossenschaft, da sie offensichtlich weniger als 2000 Genossenschafter zählen. Dieser Schluss ist im Zusammenhang mit der Konsolidierungspflicht auf Stufe Genossenschaftsverband (siehe nachfolgend) kritisch zu hinterfragen.

Exkurs: Konsolidierungspflicht. Interessant ist die Frage, ob ein Genossenschaftsverband seine Mitgliedgenossenschaften kontrolliert [7]. Gemäss Art. 963 Abs. 2 OR kontrolliert eine

juristische Person ein anderes Unternehmen bei Stimmenmehrheit im obersten Organ, Bestellungs- oder Abberufungsrecht über die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder aufgrund eines beherrschenden Einflusses durch Statuten oder Vertrag.

Ein Genossenschaftsverband kann wie jede andere Genossenschaft sehr unterschiedlich ausgestaltet werden. Es ist daher möglich, dem Genossenschaftsverband in den Statuten und in allfälligen zusätzlichen Verträgen weitreichende Befugnisse über die Mitgliedgenossenschaften einzuräumen. Weisungs-, Bestätigungs- und Vetorechte sowie allenfalls auch eine Personalunion von Geschäftsleitungs- oder Verwaltungsmitgliedern können dazu führen, dass der Genossenschaftsverband einen beherrschenden Einfluss auf die Mitgliedgenossenschaften ausübt [8] und diese konsolidieren muss. Wenn ein Genossenschaftsverband die Mitgliedgenossenschaften kontrolliert, ist logischerweise die Anzahl Genossenschafter der Mitgliedgenossenschaften für den Test des Schwellenwerts von 2000 Genossenschafte rn heranzuziehen.

Ein Genossenschaftsverband kann aber auch als eher lose Interessenvereinigung oder als Instrument zur Erbringung zentraler Dienste der angeschlossenen Genossenschaften ausgestaltet sein. In diesem Fall behalten sich die Genossenschaften weitgehende Freiheiten vor und sind nicht einem beherrschenden Einfluss durch den Genossenschaftsverband unterworfen. Ohne beherrschenden Einfluss kann und darf der Genossenschaftsverband die Mitgliedgenossenschaften nicht konsolidieren. Damit entfällt auch die Grundlage, für den Schwellenwert der 2000 Genossenschafte rn auf die Anzahl Genossenschafte rn der Mitgliedgenossenschaften abzustellen. Die Mitgliedgenossenschaften des Verbands müssen in diesem Fall selber eine konsolidierte Jahresrechnung erstellen, sofern sie die entsprechenden Kriterien erfüllen. Sie können sich dieser Pflicht nicht durch die Offenlegung der allfälligen Konzernrechnung des Genossenschaftsverbands entziehen, da sie vom Genossenschaftsverband nicht kontrolliert werden.

Entscheidend bei der Frage des beherrschenden Einflusses durch Statuten oder Verträge ist die Tatsache, dass der Genossenschaftsverband die Möglichkeit hat, seinen Willen effektiv auf einer statutarischen oder vertraglichen Basis durchzusetzen. Wirtschaftliche Verflechtungen und Abhängigkeiten genügen nicht, auch führt gemeinsames, abgestimmtes Handeln der verschiedenen Akteure nicht zu einer Konsolidierungspflicht.

Es ist unerheblich, dass die angeschlossenen Mitgliedgenossenschaften ein Austrittsrecht [9] haben. Wenn der Genossenschaftsverband einen beherrschenden Einfluss ausübt, wird die Mitgliedgenossenschaft nicht austreten. Fehlt der beherrschende Einfluss, dann ist der mögliche Austritt des Mitglieds aus eigenem Willen die Konsequenz der fehlenden Beherrschung.

4.3 Persönliche Haftung und Nachschusspflicht. Ein Genossenschafte rn mit einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht [10] kann die Erstellung einer Jahres- oder Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard fordern.

Im Rechnungslegungsrecht wird klar nur auf eine persönliche Haftung oder eine Nachschusspflicht [11] Bezug genommen. Sind dem Genossenschafte rn durch die Statuten andere Leistungsverpflichtungen (Art. 832 Ziff. 3 OR) – z. B. persönliche Mithilfe bei einem Bau oder beim Unterhalt eines Werks – auferlegt worden oder ist die Mitgliedschaft in der Genossenschaft an das Eigentum an einem Grundstück (Art. 850 Abs. 1 OR) gekoppelt, kann sich der Genossenschafte rn nicht auf die erweiterten Rechte zur Rechnungslegung berufen.

Das Recht, die Anwendung eines anerkannten Standards zur Rechnungslegung zu verlangen, gilt auch bei einer beschränkten persönlichen Haftung oder beschränkter Nachschusspflicht. Es ist daher denkbar, dass kleinste Genossenschaften mit beschränkter Nachschusspflicht der Genossenschafte rn verpflichtet werden, einen anerkannten Standard zur Rechnungslegung anzuwenden und die Jahresrechnung ordentlich prüfen zu lassen.

Es wird sich zeigen, ob diese Ausgangslage dazu führt, dass die persönliche Haftung und die Nachschusspflicht aus den Statuten gestrichen wird oder ob die Praxis Surrogate mit gleichem wirtschaftlichen Effekt entwickelt, wie beispielsweise gezeichnetes, aber nicht einbezahltes Anteilscheinkapital.

5. FRAGEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG

5.1 Rückzahlbares Anteilscheinkapital: Eigen- oder Fremdkapital? Gemäss Art. 833 Ziff. 1 OR kann eine Genossenschaft Anteilscheine ausgeben. Ohne anders lautende Statutenbestimmungen hat ein ausscheidender Genossenschafte rn keinen Anspruch auf eine Abfindung und der Anteilschein verfällt zu Gunsten der Genossenschaft (Art. 865 Abs. 1 OR).

In der Praxis enthalten die Statuten aber fast ausnahmslos Bestimmungen über eine volle oder teilweise Rückzahlung des Anteilscheins beim Ausscheiden des Genossenschafte rn. Eine Auszahlung des Anteils der akkumulierten Reserven ist dabei gesetzlich ausgeschlossen und die Genossenschaft hat das Recht, die Auszahlung bis zu drei Jahre aufzuschieben, sollte ihr Fortbestand gefährdet sein (Art. 864 OR). Für die Aufhebung des Anteilscheinkapitals als Gesamtes gelten die Bestimmungen der Aktiengesellschaft zur Herabsetzung des Grundkapitals (Art. 874 Abs. 2 OR). Sollte die Hälfte des Genossenschaftskapitals nicht mehr gedeckt sein (hälftiger Kapitalverlust), ist eine Generalversammlung einzuberufen (Art. 903 Abs. 3 OR). Der Anteilschein verkörpert nicht einen quotalen Anteil am Vermögen der Genossenschaft. Dies zeigt sich deutlich bei einer Auflösung der Genossenschaft. Das nach Rückzahlung der Anteilscheine verbleibende Vermögen wird – anders lautende Statutenbestimmungen ausgenommen – für genossenschaftliche Zwecke oder zur Förderung gemeinnütziger Bestrebungen (Art. 913 Abs. 4 OR) verwendet.

Nicht rückzahlbares Anteilscheinkapital ist unzweifelhaft Eigenkapital. Rückzahlbares Anteilscheinkapital weist hingegen Charakteristiken von Eigen- und Fremdkapital auf.

Für die Klassierung des rückzahlbaren Anteilscheinkapitals als Eigenkapital sprechen neben dem Faktum, dass die-

ses Anteilscheinkapital bisher als Eigenkapital behandelt wurde, die gesetzlichen Bestimmungen über die Aufhebung des Anteilscheinkapitals und den hälftigen Kapitalverlust sowie die Tatsache, dass das Anteilscheinkapital vor (anderem) Fremdkapital allfällige Verluste trägt.

Für die Klassierung des rückzahlbaren Anteilscheinkapitals als Fremdkapital spricht die Definition von Art. 959 Abs. 5 OR:

«Verbindlichkeiten müssen als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann.»

Bis auf die Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses sind alle Bedingungen erfüllt! Das vergangene Ereignis ist die Annahme der Statuten. Die Höhe der Rückzahlung lässt sich rappengenau berechnen. Erachtet man einen Mittelabfluss (Austritt von Genossenschaftlern) als unwahrscheinlich, so findet man sich wieder bei den Eventualverbindlichkeiten, die im Anhang auszuweisen sind (Art. 959 c Abs. 2 Ziff. 10 OR):

«rechtliche oder tatsächliche Verpflichtungen, bei denen ein Mittelabfluss entweder als unwahrscheinlich erscheint oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann.»

Wenn das Anteilscheinkapital wegen der Unwahrscheinlichkeit der Rückzahlung als Eventualverbindlichkeit im Anhang aufgeführt wird, stellt sich die Frage, was passiert, wenn die Rückzahlung wahrscheinlich wird. Zudem bleibt die Frage offen, was «wahrscheinlich» und «unwahrscheinlich» bedeuten; insbesondere im Hinblick darauf, dass die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung in Art. 958 c Abs. 1 Ziff. 5 OR explizit eine vorsichtige Rechnungslegung fordern [12].

Obwohl das neue Rechnungslegungsrecht eine Definition von Fremdkapital enthält, lässt sich aus dem Wortlaut nicht folgern, dass Eigenkapital im Umkehrschluss zu definieren ist und folglich keine Charakteristiken von Fremdkapital aufweisen kann [13]. Art. 959 Abs. 7 OR hält zu Eigenkapital nur kurz und bündig fest:

«Das Eigenkapital ist der Rechtsform entsprechend auszuweisen und zu gliedern.»

Sachgerecht ist folgender Ausweis, der die Grundsätze der ordnungsmässigen Rechnungslegung (Art. 958 c OR) respektiert:

→ Rückzahlbares Anteilscheinkapital wird als Eigenkapital in der Bilanz ausgewiesen. → Im Anhang zur Jahresrechnung werden die Rückzahlungsmodalitäten, die sich aus Statuten und Gesetz ergeben, so detailliert aufgeführt, dass

der Leser sich ein Bild machen kann, welche Beträge in welchen Zeiträumen abfliessen könnten. → Wenn durch das Ausscheiden eines Genossenschafters Anteilscheinkapital effektiv zurückbezahlt werden muss, ist der Rückzahlungsbetrag ab Kündigung der Mitgliedschaft als Fremdkapital zu bilanzieren. → Ausgabe und Rücknahme von Anteilscheinen sind zudem gemäss Art. 959 c Abs. 2 Ziff. 5 OR im Anhang zur Jahresrechnung betragsmässig auszuweisen.

5.2 Rückvergütungen an Genosschafter: Ausweis in der Erfolgsrechnung oder im Anhang. In der Praxis gewähren Genossenschaften ihren Genosschaftern häufig umsatzabhängige Rückvergütungen oder Rabatte. Diese wirken faktisch wie eine Korrektur ursprünglich zu hoch

«Grössere, der ordentlichen Revision unterliegende Genossenschaften müssen einen Lagebericht erstellen.»

verrechneter Leistungen, indem in Anlehnung an Art. 859 Abs. 2 OR ein Rabatt «nach dem Masse der Benützung der genossenschaftlichen Einrichtungen durch die einzelnen Mitglieder» gewährt wird. Idealtypisch betreibt eine Genossenschaft das Mitgliedergeschäft rein kostendeckend [14].

Art. 959 b Abs. 5 OR fordert, dass in der Erfolgsrechnung oder im Anhang weitere Positionen einzeln ausgewiesen werden müssen, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist.

Es ist denkbar, dass die Ertragslage einer Genossenschaft, die Geschäfte mit Genosschaftern und Nicht-Genosschaftern betreibt, ohne Offenlegung der speziellen Konditionen für Genosschafter nicht wirklich eingeschätzt werden kann. In diesen Fällen ist zu fordern, dass die den Genosschaftern gewährten Vorteile, Rückvergütungen und Rabatte in der Erfolgsrechnung oder im Anhang offengelegt werden.

Anmerkungen: 1) Ausser für Kreditgenossenschaften und konzessionierte Versicherungsgenossenschaften, da für diese schon die aktienrechtlichen Bestimmungen galten. Vgl. Art. 858 Abs. 2 OR. 2) Vgl. dazu kurz und gut lesbar: Theresia Theurl: Das aktuelle Stichwort, Genossenschaftlicher Member Value, in Newsletter des Instituts für Genossenschaftswesen der Universität Münster, 1/2011, S. 86–90. 3) Vgl. Art. 963 a Abs. 2 OR: «Eine Konzernrechnung ist dennoch zu erstellen, wenn: (...)». 4) Der Begleitbericht zum Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht, 2. Dezember 2005 hält auf S. 111 lapidar fest, dass Grossgenossenschaften «in vielerlei Hinsicht mit Publikumsgesellschaften vergleichbar» sind und ein öffentliches Interesse besteht, dass diese Grossgenossenschaften auch «einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Jahresabschluss erstellen». Der Schwellenwert von 2000 Genosschaftern war vermutlich durch die vorgeschlagene Offenlegung der Vergütungen der

Verwaltung getrieben. Der Vorentwurf forderte in Art. 857 E-OR, dass die Genossenschaften wie die Aktiengesellschaften Vergütungen an die Verwaltung offenlegen müssen. Für Genossenschaften mit mehr als 2000 Mitgliedern hätten dabei die Vorschriften für Aktiengesellschaften mit börsenkotierten Aktien gegolten. 5) Vernehmlassung, Eingabe der Suisa vom 31. Mai 2006, S. 4. 6) Gemäss Art. 922 Abs. 1 OR ist das oberste Organ des Genossenschaftsverbands – sofern die Statuten nichts anderes bestimmen – die Delegiertenversammlung. 7) Andere beherrschte Gesellschaften – beispielsweise Aktiengesellschaften unterhalb des Genossenschaftsverbandes – sind natürlich konsolidierungspflichtig. 8) Offensichtlich der Fall für die Migros-Gruppe. 9) Siehe Abschnitt «Eigenschaften der Rechtsform Genossenschaft». Das Austrittsrecht kann gesetzlich nicht ausgeschlossen werden. 10) Art. 833 Ziff. 5 OR, Art. 869 OR bis Art. 878 OR. 11) Identischer Text in Art. 961 d Abs. 2 Ziff. 3 OR, Art. 962 Abs. 2 Ziff. 3 OR, Art. 963 a Abs. 2 Ziff. 3

OR: «wenn ein Gesellschafter (...) der (...) einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt (...)» 12) Vgl. dazu Peter Böckli: Neue OR-Rechnungslegung, in Der Schweizer Treuhänder, 2012/11, S. 821–833, S. 824. 13) Anders beispielsweise International Financial Reporting Standards. In IAS 32.16 wird Eigenkapital abschliessend definiert. Für puttable instruments – Anteilscheine fallen darunter – wurde mit IAS 32.16 a eine Sonderregelung geschaffen, die es unter gewissen Umständen erlaubt, puttable instruments, die gemäss Definition unter Fremdkapital fallen, trotzdem als Eigenkapital auszuweisen! 14) Vgl. Peter Forstmoser, Franco Taisch, Tizian Troxler, Ingrid D'Inca – Keller: Der Genossenschaftszweck – gestern und heute, in Repax 2/2012, S. 1–35 (zit.: Forstmoser, Taisch – Genossenschaftszweck), S. 7 ff. 15) Vgl. Frank Gerhard: Der Lagebericht, in Der Schweizer Treuhänder, 2012/11, S. 901–908, S. 903. 16) Vgl. dazu Forstmoser, Taisch – Genossenschaftszweck.

6. LAGEBERICHT: DIE WIRTSCHAFTLICHE LAGE DER GESELLSCHAFT

Grössere, der ordentlichen Revision unterliegende Genossenschaften müssen einen Lagebericht erstellen. Gemäss Art. 961 c Abs. 1 OR stellt der Lagebericht

«den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sowie gegebenenfalls des Konzerns am Ende des Geschäftsjahres unter Gesichtspunkten dar, die in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen.»

Art. 961 c OR enthält zur Verdeutlichung eine nicht abschliessende Aufzählung [15] der im Lagebericht aufzuführenden Punkte.

Wie in Abschnitt 2 «Eigenschaften der Rechtsform Genossenschaft» gezeigt, lässt sich die wirtschaftliche Lage und der Geschäftsverlauf der Genossenschaft nicht alleine in der Jahresrechnung abbilden. Dieses gilt insbesondere für Genossenschaften, die dem Leitbild von Art. 828 OR («in der Hauptsache die Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe») eng folgen. In diesem Fall drängen sich Ausführungen im Lagebericht zum Member Value, der für die Genosschafter geschaffen wurde, geradezu auf! Gegebenenfalls sind diese Ausführungen durch Erläuterungen zum geschaffenen Nutzen für Anspruchsgruppen neben den Genosschaftern zu ergänzen, da Art. 828 OR keine ausschliessliche Fokussierung auf die Genosschafter vorsieht. Sinnvollerweise werden diese Ausführungen nach einem Raster wie unmittelbarer, mittelbarer und nachhaltiger Nutzen gegliedert.

Für Genossenschaften, die vom gesetzlichen Grundtypus abweichen [16], stellt sich diese Notwendigkeit zusätzlicher Ausführungen weniger bis gar nicht.

Eine Genossenschaft sollte daher im Lagebericht Ausführungen zum geschaffenen Nutzen für Genosschafter und andere Anspruchsgruppen machen, wenn ohne diese Erläuterungen der Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nicht vernünftig eingeschätzt werden können. ■