

Die eingetragene Genossenschaft als Rechtsform für die steuerbegünstigte wirtschaftliche Betätigung

Bei steuerbegünstigten Körperschaften fallen den meisten Branchenkennern zunächst die Rechtsformen eingetragener Verein, Stiftung und GmbH, seltener die Aktiengesellschaft ein. Zunehmend stellt sich jedoch auch die eingetragene Genossenschaft als Alternativmodell im gemeinnützigen Bereich dar.

1. Neue Relevanz

Anlass hierfür ist die Diskussion über die Tauglichkeit des eingetragenen Vereins als Rechtsträger für steuerbegünstigte wirtschaftliche Betätigungen. Mehrere Gerichte haben dies in Frage gestellt und mit einer nicht ohne weiteres wegzuwischenden Argumentation diese Rechtsform für den Betrieb von wirtschaftlichen Betätigungen ausgeschlossen, denn der Begriff des „Idealvereins“ ist unabhängig vom Steuerrecht zu beurteilen. Zwar sind die in den Urteilen gegenständlichen Zwecke wie der Betrieb eines Kindergartens oder eines Filmbetriebes steuerbegünstigt nach der Abgabenordnung, vereinsrechtlich ist aber diese in erster Linie wirtschaftliche Tätigkeit nicht mehr durch das sogenannte „Nebenzweckprivileg“ des eingetragenen Vereins gedeckt und damit dieser Rechtsform nicht so zugänglich.

Im Vereinsrecht böte sich noch der wirtschaftliche Verein gemäß § 22 BGB an, der jedoch wiederum der staatlichen Genehmigung bedarf und praktisch keine Bedeutung mehr hat. Die Alternative einer GmbH stellt sich oftmals als nicht tragfähig dar. Zum einen wird immer noch vereinzelt diese Rechtsform gescheut, da sie „kommerziell“ wirke und im Außenauftritt nicht mit einer steuerbegünstigten Einrichtung in Verbindung gebracht werden würde.

Darüber hinaus stellt sich bei der GmbH die Frage nach der Gesellschafterrolle. Soweit kein zweiter Rechtsträger, beispielsweise ein Verein als Förderverein für das Halten der Anteile zur Verfügung steht oder errichtet werden kann, müssen die Anteile dann durch natürliche Personen gehalten werden. Dies kann sich als schwierig darstellen, da trotz aller Einschränkungen des Gemeinnützigkeitsrechtes die Anteile doch – anders als vereinsrechtliche Mitgliedschaftsrechte – bis zu einem gewissen Grade „handelbar“ und vererblich sind, was oft nicht sinnvoll ist. Zudem ist die Übertragung formgebunden und damit für „Publikumsgesellschaften“ nicht geeignet. Auch ist das Stammkapital aufzubringen, was auch nicht in allen Fällen ohne weiteres möglich ist.

In diese Lücke zwischen eingetragem Verein und GmbH könnte die eingetragene Genossenschaft stoßen, die dazu auch prädestiniert zu sein scheint, vereinbart sie doch Elemente des eingetragenen Vereins mit denen der Kapitalgesellschaft – verbunden mit einem gewissen „sozialen Hintergrund“.

2. Historie

Die eingetragene Genossenschaft verfügt über eine lange Tradition. Das Genossenschaftsgesetz ist eine der ältesten Rechtsformkodifizierungen und wurde am 1. Mai 1889 ausgefertigt, während das GmbH-Gesetz aus dem Jahre 1892 stammt und das Vereinsrecht in seiner heutigen Form erst 1900 im BGB geregelt wurde.

Genossenschaften selbst sind aber noch viel älter, sie reichen bis in das Mittelalter zurück. Die ersten modernen Genossenschaften wurden zeitgleich 1847 von Herrmann Schulze-Delitzsch in Delitzsch als Warengenossenschaft und von Friedrich-Wilhelm Raiffeisen in Weyerbusch als Kreditgenossenschaft – Vorgänger der Volksbanken – errichtet. Schon damals war mit dem Grundsatz der Selbsthilfe ein soziales Element wesentliche Basis der Genossenschaft – war sie doch dafür gedacht, Versorgungslücken in ländlichen Gegenden zu schließen und notleidenden Bevölkerungsgruppen zu helfen.

Einen großen Schritt in Richtung steuerbegünstigter, gemeinnütziger Genossenschaften erfolgte mit der letzten Revision des Genossenschaftsgesetzes im Jahre 2006. Seitdem können über die bislang üblichen Einkaufs- und Wohnungsgenossenschaft hinaus auch Sozial- und Kulturgenossenschaften vom Gesellschaftszweck der Genossenschaft umfasst sein. Außerdem hat diese Novelle Erleichterungen in der Handhabung kleiner Einheiten gebracht.

3. Grundstruktur

Die Genossenschaft definiert sich als eine „Gesellschaft von nicht geschlossener Mitgliederzahl, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale und kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern“ (§ 1 Abs. 1 Genossenschaftsgesetz – GenG). Genossenschaften sind rechtsfähige juristische Personen und Formkaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuches (§ 17 Abs. 1 und 2 GenG). Neben der nicht eingetragenen, nahezu bedeutungslosen Genossenschaft ist der Regelfall die eingetragene Genossenschaft, die mit dem Kürzel „e.G.“ oder „eG“ auftritt (§ 3 GenG). Sie werden in Genossenschaftsregistern geführt (§ 10 GenG). Wie erwähnt vereinigt die Genossenschaft Elemente von Vereinen und Kapitalgesellschaften:

Ähnlich der Kapitalgesellschaft verlangt die Genossenschaft die Einbringung eines Kapitalanteils durch jedes Mitglied, der durch die Satzung zu bestimmen ist (§ 7 GenG). Auch kann die Satzung ein Mindestkapital bestimmen, welches beispielsweise durch Auszahlung von Einlagen nicht unterschritten werden darf (§ 8a GenG). Wie bei der GmbH kann die Haftung auf das Vermögen der Genossenschaft grundsätzlich beschränkt werden (§ 2 GenG), wenn eine Satzungsregelung vorliegt, die die vom GenG vorgesehene Nachschusspflicht der Mitglieder ausschließt (§ 6 Nr. 3, § 22a, §§97 ff, insbesondere § 105 GenG).

Eher vereinsrechtlich stellt sich dagegen die Mitgliederstruktur dar, denn hier richtet sich das Stimmrecht nicht wie bei der GmbH nach Kapitalanteilen, sondern nach Köpfen. Dem Verein entspricht auch die Möglichkeit zum Ein- und Austritt, der unkompliziert durch Beitrittserklärung (§ 15 f. GenG) oder Kündigung (§ 65 ff. GenG) möglich ist und nicht wie bei einer GmbH einer umständlichen Anteilsübertragung bedarf. Da es sich um eine nicht geschlossene Mitgliederzahl handelt, ist damit auch das Stammkapital veränderlich. Ähnlich einem Verein bedarf auch die Errichtung durch schriftliche Satzung (§ 5 GenG) einer Mindestmitgliederzahl von hier drei „Genossen“ – vom Genossenschaftsgesetz als „Mitglieder“ bezeichnet (§ 4 GenG).

Die vorgeschriebenen Organe folgen grundsätzlich den Anforderungen an eine qualifizierte Aufsichtsstruktur im Sinne von Corporate Governance und dazu erlassenen Kodizes: Neben einer Generalversammlung sind ein Aufsichtsrat und der operativ tätige Vorstand als Vertretungsorgan zu besetzen. Die Aufgabe des Aufsichtsrates ist die Überwachung (§ 38 Abs. 1 GenG), er besteht aus mindestens drei Personen oder mehr, wenn die Satzung dieses bestimmt. Die Personen sind von der Generalversammlung zu wählen. Eine Erleichterung aus dem Jahre 2006 und der dortigen Reform des Genossenschaftsgesetzes war, dass Genossenschaften unter 20 Mitgliedern auf den Aufsichtsrat verzichten können.

Eine Besonderheit der Genossenschaft und für die Rechtsformwahl durchaus nicht unproblematisch ist der Umstand, dass für Genossenschaften neben einer Prüfungspflicht eine Verpflichtung zur Mitgliedschaft in einem Pflichtprüfungsverband besteht (§ 54 GenG). Neben der Tatsache, dass der Prüfungsverband zunächst eine gutachterliche Aussage zu tätigen hat, ob nach den persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen und der Vermögenslage der Genossenschaft eine Gefährdung der Belange der Mitglieder der Gläubiger der Genossenschaft zu befürchten ist (§ 11 Abs. 2 Nr. 3 GenG), haben die Genossenschaften teilweise ganz erhebliche Service-Leistungen von den Genossenschaftsverbänden abzunehmen. Hinzu kommt noch die Pflichtprüfung hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung. Für Genossenschaften mit einer Bilanzsumme über einer Millionen Euro oder Umsatzerlösen über zwei Millionen Euro ist der Jahresabschluss analog den handelsrechtlichen Grundsätzen für eine Pflichtprüfung zu prüfen.

4. Steuerbegünstigung

Fraglich ist, ob und wie weit eingetragene Genossenschaften überhaupt steuerbegünstigt im Sinne der Abgabenordnung sein können. Hier tun sich unterschiedliche Fragestellungen auf:

Grundsatz des Genossenschaftsrechtes als solches ist, dass Genossenschaften die Ziele und Zwecke ihrer Mitglieder verfolgen. Das Gemeinnützigkeitsrecht aber verlangt die

selbstlose Förderung der Allgemeinheit (§ 52 Abs. 1 Abgabenordnung – AO). Diese genossenschaftlich vorausgesetzte Förderung der eigenen Mitglieder und der gemeinnützigkeitsrechtliche Begriff der Allgemeinheit erscheinen zunächst einmal als gegensätzlich und nicht vereinbar. Es ist also durch eine Genossenschaft nachzuweisen, dass die von ihr praktizierte Förderung der Mitglieder zugleich der Allgemeinheit dient. Dazu müssen die Mitglieder nicht nur einen Ausschnitt der Allgemeinheit darstellen, sondern auch zumindest grundsätzlich den Zugang zu den Leistungen der Körperschaft jedem gewähren. Wenn also „Jedermann“ Zutritt zu der Genossenschaft hat und hierfür vernünftige Grundsätze gelten, dürfte dieser Widerspruch lösbar sein.

Weiterhin stellt sich als problematisch dar, dass das Gemeinnützigkeitsrecht die Förderung steuerbegünstigter und nicht erwerbswirtschaftlicher Zwecke vorsieht. Die Genossenschaft als solche hat als Zweck gerade den Betrieb eines Unternehmens und setzt diesen voraus.

Dies ist jedoch nur scheinbar ein Widerspruch: In der Lebenswirklichkeit lassen sich manche Bereiche ausschließlich durch wirtschaftliche Betriebe verfolgen. So dürfte beispielsweise die öffentliche Gesundheitspflege in Deutschland kaum anders als durch einen wirtschaftlichen Betrieb darstellbar sein. Insoweit gilt, dass die Genossenschaft durchaus gemeinnützige Zwecke im Rahmen eines Geschäftsbetriebes verfolgen kann und dies keinen Verstoß gegen Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechtes darstellt, sondern lediglich ausdrückt, was vielerorts tatsächlich praktiziert wird, zumal das Gemeinnützigkeitsrecht die Zweckverfolgung durch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zulässt. Allerdings dürfte es in faktischer Umsetzung einige gemeinnützige Zwecke geben, die besser für die Genossenschaft geeignet sind und andere, die hierfür nicht geeignet sind – beispielsweise klassische gemeinnützige Zwecke wie Denkmalpflege, der Naturschutz, die Völkerverständigung oder der Katastrophenschutz. Gut geeignet dagegen können Betriebe wie Kindertagesstätten, Schulen, Seniorenbetriebe, Werkstätten für behinderte Menschen, Sozialkaufhäuser u.ä. geeignet sein.

Auch ist fraglich, ob die vom Gemeinnützigkeitsrecht geforderte Selbstlosigkeit (§ 55 AO) vorliegen kann, da Genossenschaften eben per se nicht selbstlos handeln, sondern die erwerbswirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder fördern. Jedoch kann eine Genossenschaft dann gemeinnützig sein, wenn sie die ideellen Interessen ihrer Mitglieder fördert, die eben im unmittelbaren Zusammenhang mit der Zweckverwirklichung durch die Genossenschaft stehen. Hierunter fallen beispielsweise Schulen, die Bildung und Erziehung fördern, zugleich aber auch den ideellen Bildungsinteressen der Schüler der Schule dienen. Insoweit liegt hier ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, der zwar die Interessen Einzelner als Mitglieder der Genossenschaft fördert, jedoch diesen keinen einseitigen Vorteil zuwendet, soweit auch angemessene Leistungen wie Schulgelder bezahlt werden.

Die bei Genossenschaften nicht unüblichen Rückvergütungen, die dem System auch immanent sind, könnten als Drittbegünstigung oder verdeckte Gewinnausschüttung im steuerlichen Sinne als gemeinnützigkeitsschädlich betrachtet werden. Werden diese jedoch schuldrechtlich ausgestaltet und besteht für diese „Zuvilleistungen“ ein gerechtfertigter Rechtsgrund, sind diese Vergütungen gemeinnützigkeitsrechtlich unproblematisch.

Zwischenzeitlich war auch angeführt worden, dass die genossenschaftliche Verpflichtung zur Bildung einer Rücklage (§ 20 GenG) dem gemeinnützigen Gebot der zeitnahen Mittelverwendung widersprechen würde. Dies ist jedoch mit der Entscheidung der Finanzverwaltung zu der durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts eingeführten haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft, für die das GmbH-Gesetz ebenfalls eine gesetzliche Verpflichtung zur Rücklagenbildung vorsieht, obsolet. Für die haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft hat die Finanzverwaltung festgestellt, dass eine solche gesetzlich angeordnete Rücklagenbildung gemeinnützigkeitsrechtlich unproblematisch sei und neben der gesellschaftsrechtlichen Wirkung sich auch steuerlich auswirke und zulässig werde. Im Sinne einer Einheit der Rechtsordnung werden also gesellschaftsrechtlich vorgeschriebenen Rücklagenbildungen auch steuerrechtlich als zureichend betrachtet.

Diese Gestattung der Rücklagenbildung für die haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft dürfte also auch für die gemeinnützige Genossenschaft gelten.

Gleichwohl dürften alle vorgenannten Lösungen der Probleme nicht allen Finanzämtern bekannt sein und die eingetragene Genossenschaft als steuerbegünstigtes Steuersubjekt noch vielerorts reserviert aufgenommen werden. Es empfiehlt sich also in jedem Fall eine frühzeitige und umfassende Abstimmung mit der Finanzverwaltung, die sicherlich oftmals größeren Hürden unterliegt, als die Errichtung einer GmbH oder eines eingetragenen Vereins.

5. Fazit

Sicherlich dürfte die eingetragene Genossenschaft nicht die Lösung aller Probleme sein. Sie dürfte für klassische Konzerne und sonstige mehrgliedrige Strukturen insbesondere eines institutionellen Trägers im Gesundheits- und Sozialwesen im Gegensatz zur GmbH nicht geeignet sein, insbesondere wenn eine mitgliedschaftlich verfasste Trägerstruktur nicht erforderlich ist. Viele steuerbegünstigte Tätigkeiten dürften trotz der oben genannten Rechtsprechung zum Nebentätigkeitsprivileg auch weiterhin in dem Verein möglich sein.

Gleichwohl besteht der praktische Bedarf an einer Rechtsform, die wie eine klassische Kapitalgesellschaft wirtschaftlich tätig werden kann, aber zugleich eine mitgliedschaftliche Komponente hat – und die dem genossenschaftlichen Aspekt der „Hilfe zur Selbsthilfe“ verpflichtet ist. Hier könnte sich – insbesondere bei Fortführung der kritischen Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betätigung von eingetragenen Idealvereinen – eine Lücke auf-tun und ein Anwendungsbereich für die Genossenschaft zeigen, wenn die aufwendigeren Verwaltung einschließlich der Pflichtmitgliedschaft im Prüfungsverband akzeptiert wird. Grundsätzlich hat die Genossenschaft das Potenzial, verstärkt Anwendung in kleinen, lokalen Einheiten zu finden, die mitgliedschaftlich verfasst über nicht unerhebliche Geschäftsbetriebe in bestimmten gemeinnützigen Tätigkeitsbereichen verfügen.

Autor: Dr. Severin Strauch, Solidaris Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Köln, Kontakt: s.strauch@solidaris.de, www.solidaris-recht.de