

WHITEPAPER

Genossenschaft und Europäische Genossenschaft (SCE)

Arbeitspapier zur Rechtsform und zu ihren steuerlichen Besonderheiten

*von Dr. Sebastian KORTS, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für
Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerstrafverteidiger, MBA, M.I.Tax*

www.steuerrecht.com

(Stand: 18. März 2026)

Inhalt

1. Ausgangspunkt und Leitthese	3
2. Zivilrechtliche Grundlegung: eG und SCE	3
2.1 Wesen und Zweck der eingetragenen Genossenschaft.....	3
2.2 Der Gründungsvorgang in gedrängter Form	4
2.3 Organe der eG	4
2.4 Organe der SCE.....	5
2.5 Zwischenfazit	5
3. Steuerliche Einordnung nach den wesentlichen Steuerarten.....	5
3.1 Steuerpflicht und einkunftsrechtliche Grundqualifikation	6
3.2 Körperschaftsteuer.....	6
3.2.1 Allgemeine Einkommensermittlung.....	6
3.2.2 Genossenschaftliche Rückvergütung nach § 22 KStG	7
3.2.3 Steuersatz, Solidaritätszuschlag, Verlustnutzung und Freibeträge.....	7
3.2.4 Geschäftsanteile, Geschäftsguthaben und § 38 KStG	8
3.3 Gewerbesteuer	8
3.4 Umsatzsteuer	9
3.5 Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer und Besteuerung der Mitglieder.....	10
3.6 Lohnsteuer und Vergütungen an Organmitglieder	10
3.7 Grunderwerbsteuer und Grundsteuer	11
3.8 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer.....	11
3.9 Umwandlungssteuerrecht	12
3.10 Beratungshinweise für die laufende Compliance	12
4. Sonderkapitel: Unterschiede zur nicht gemeinnützigen Stiftung	12
4.1 Zivilrechtliche Ausgangsstruktur	12
4.2 Körperschaftsteuerlicher Grundunterschied.....	13
4.3 Besteuerung der Empfängerebene: Mitglieder gegenüber Destinatären	13
4.4 Gewerbesteuerlicher Unterschied.....	14
4.5 Erbschaft- und Schenkungsteuerlicher Strukturbruch.....	14
4.6 Organ-, Vermögens- und Exitlogik	14
4.7 Entscheidungsmatrix	15
5. Schlussfolgerungen für Beratung, Strukturierung und Compliance.....	15
5.1 Typischer Normenkranz für die Einzelfallprüfung	16

Leitthese

Die Genossenschaft ist steuerlich keine exotische Sonderrechtsform, sondern im Kern eine körperschaftsteuerpflichtige Mitgliederkörperschaft mit eigenem Förderzweck. Die steuerliche Musik spielt deshalb nicht bei der Frage, ob besteuert wird, sondern an vier Schnittstellen: bei der Abgrenzung von echter Mitgliederförderung und verdeckter Gewinnausschüttung, bei genossenschaftlichen Rückvergütungen nach § 22 KStG, bei der Besteuerung der Mitglieder- bzw. Anteilseignerebene sowie bei branchenspezifischen Sonderregimen, insbesondere im Wohnungs-, Agrar- und Verbundbereich.¹

1. Ausgangspunkt und Leitthese

Die eingetragene Genossenschaft nach dem Genossenschaftsgesetz und die Europäische Genossenschaft nach der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 sind in der Beratungspraxis häufig entweder zu gesellschaftsrechtlich oder zu sozialromantisch gelesen. Beides ist zu kurz. Die Rechtsform ist zivilrechtlich auf Selbsthilfe, Selbstverantwortung und Mitgliederförderung angelegt; steuerlich wird sie jedoch weitgehend nach denselben Grundsätzen erfasst wie andere körperschaftlich verfasste Unternehmen. Wer die Rechtsform belastbar beraten will, muss deshalb die Förderlogik des § 1 Abs. 1 GenG und die körperschaftsteuerliche Systematik des § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG zusammendenken.

Dieses Arbeitspapier verfolgt drei Ziele. Erstens werden Gründungsvorgang und Organstruktur nur so weit dargestellt, wie dies für das steuerliche Verständnis erforderlich ist. Zweitens wird die Genossenschaft nach den wesentlichen Steuerarten systematisch eingeordnet. Drittens wird die Genossenschaft der nicht gemeinnützigen Stiftung gegenübergestellt, weil beide Gestaltungsformen in der Praxis nicht selten als Alternativen für Vermögensbindung, Zweckverfolgung oder generationsübergreifende Organisation diskutiert werden, die steuerlichen Folgen aber fundamental auseinanderlaufen.

Im Zentrum steht die unbeschränkt steuerpflichtige deutsche Genossenschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Die Aussagen zur SCE betreffen die Europäische Genossenschaft mit Sitz in Deutschland, für die ergänzend das SCE-Ausführungsgesetz und das Gesetz über die Beteiligung der Arbeitnehmer in einer Europäischen Genossenschaft maßgeblich sind. Grenzüberschreitende Sitzverlegungen, Verschmelzungen und Arbeitnehmerbeteiligungsfragen werden nur insoweit angesprochen, als sie das Steuerregime typischerweise beeinflussen.

2. Zivilrechtliche Grundlegung: eG und SCE

2.1 Wesen und Zweck der eingetragenen Genossenschaft

Nach § 1 Abs. 1 GenG ist die Genossenschaft eine Gesellschaft 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. Diese gesetzliche Zweckformel ist keine bloße Präambel. Sie prägt die Satzung, die Kompetenzverteilung, die Zulässigkeit von Mitgliedervorteilen und die steuerliche Beurteilung der Fördermaßnahmen. Die Genossenschaft ist deshalb weder schlicht „Unternehmen wie jede Kapitalgesellschaft“ noch „vereinsähnliche Solidargemeinschaft“, sondern eine eigene Mitgliederkörperschaft mit Förderauftrag.

Zivilrechtlich bedeutet dies zweierlei. Einerseits darf die Genossenschaft Gewinne erzielen; das Genossenschaftsgesetz verbietet weder Ertragsorientierung noch Rücklagenbildung. Andererseits ist die Gewinnerzielung nicht Selbstzweck. Unzulässig ist insbesondere eine Struktur, die sich von der Mitgliederförderung löst und in Wahrheit allein auf Vermögensanlage oder auf externe Investorenrendite

¹Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2015 - I R 10/13, sowie vorgehend FG Nürnberg, Urteil vom 05.11.2012 - 1 K 287/11; zur partiellen Steuerpflicht bestimmter Wohnungsgenossenschaften außerdem BFH, Urteil vom 25.08.2010 - I R 95/09, vorgehend Sächsisches FG, Urteil vom 01.09.2009 - 2 K 298/09.

gerichtet ist. Für die steuerliche Beratung ist dieser Punkt deshalb wichtig, weil die Förderlogik zwar nicht die Steuersubjektivität beseitigt, sehr wohl aber die Abgrenzung zwischen zulässiger Rückvergütung, echter Leistungsbeziehung und verdeckter Gewinnausschüttung beeinflusst.²

2.2 Der Gründungsvorgang in gedrängter Form

Die Genossenschaft wird durch Satzung gegründet; die Mindestzahl der Mitglieder beträgt nach § 4 GenG drei. Form und Mindestinhalt der Satzung richten sich nach §§ 5 bis 7 GenG. Praktisch besonders wichtig ist, dass die Gründung nicht nur registerrechtlich, sondern verbandsrechtlich vorbereitet werden muss. Vor der Anmeldung zur Eintragung ist die Mitgliedschaft in einem Prüfungsverband erforderlich; die Anmeldung zum Genossenschaftsregister setzt nach § 11 GenG und den gründungsspezifischen Verbandsvorgaben eine gutachtliche Äußerung bzw. Bescheinigung des Prüfungsverbandes voraus, dass nach den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen eine Gefährdung der Belange der Mitglieder oder der Gläubiger nicht zu besorgen ist.

Die Genossenschaft entsteht als juristische Person erst mit der Eintragung in das Genossenschaftsregister. Bis dahin bewegt sich die Struktur in einem rechtlich sensiblen Vorfeld. Für die Beratung bedeutet das: Die Satzung darf nicht losgelöst von Geschäftsmodell, Finanzierungsplan, Prüfungsverbandskommunikation und steuerlicher Anfangsstruktur entworfen werden. Bereits im Gründungsstadium müssen Fragen der Mitgliederförderung, der Einlagen, der Rückvergütungssystematik, der Organvergütung, der umsatzsteuerlichen Leistungsketten und der geplanten Immobilientransaktionen mitgedacht werden. Fehler in diesem Stadium wandern regelmäßig als Dauerprobleme in Bilanzierung, Ertragsteuer und Governance.

Für die SCE ist die Gründung komplexer. Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 eröffnet mehrere Gründungswege, insbesondere die Gründung durch mindestens fünf natürliche Personen aus mindestens zwei Mitgliedstaaten, durch juristische Personen verschiedener Mitgliedstaaten oder durch grenzüberschreitende Verschmelzung. In Deutschland gelten ergänzend das SCEAG, insbesondere zur Gründungskontrolle und Registereintragung, sowie das SCEBG zur Arbeitnehmerbeteiligung. Die SCE ist damit keine „europäische eG light“, sondern eine unionsrechtlich überlagerte Rechtsform mit zusätzlichem Mitbestimmungs- und Verfahrensrecht.

2.3 Organe der eG

Die klassische Organtrias der Genossenschaft besteht aus Vorstand, Aufsichtsrat und Generalversammlung. § 9 Abs. 1 GenG ordnet Vorstand und Aufsichtsrat als Regelfall an; bei Genossenschaften mit nicht mehr als 20 Mitgliedern kann die Satzung nach § 9 Abs. 1 Satz 2 GenG vorsehen, dass kein Aufsichtsrat gebildet wird und dessen Aufgaben von der Generalversammlung wahrgenommen werden. Der Vorstand leitet die Genossenschaft und vertritt sie nach außen; die nähere Ausgestaltung folgt insbesondere aus § 24 GenG. Der Aufsichtsrat überwacht den Vorstand (§ 38 GenG). Die Mitglieder üben ihre Rechte in der Generalversammlung aus (§ 43 GenG); bei großen Genossenschaften kann die Satzung eine Vertreterversammlung nach § 43a GenG vorsehen. Formen elektronischer oder hybrider Willensbildung eröffnet § 43b GenG.

Steuerlich ist die Organstruktur nicht bloß Formalie. Zuständigkeits- und Zustimmungsvorbehalte beeinflussen die Anerkennung von Vergütungen, Rückvergütungsbeschlüssen, Ausschüttungen, Geschäftsanteilsherabsetzungen, Immobiliengeschäften und Satzungsänderungen. Gerade dort, wo Fördermaßnahmen zugleich mitgliedschaftsrechtlich und schuldrechtlich wirken, entscheidet eine sauber dokumentierte Kompetenzordnung häufig über die spätere Beweisführung gegenüber Finanzamt und Gericht.

²Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2015 - I R 10/13; vorgehend FG Nürnberg, Urteil vom 05.11.2012 - I K 287/11.

2.4 Organe der SCE

Die SCE kann nach der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 entweder dualistisch oder monistisch organisiert werden. Im dualistischen System bestehen Leitungs- und Aufsichtsorgan nebeneinander; im monistischen System führt ein Verwaltungsorgan die Geschäfte und vertritt die SCE. Für in Deutschland ansässige SCE konkretisiert das SCEAG die Organstruktur, etwa bei Registeranmeldung, Verwaltungsrat und geschäftsführenden Direktoren. Hinzu tritt die Arbeitnehmerbeteiligung nach dem SCEBG. Für die steuerliche Praxis ist weniger die Organbezeichnung als die Verfahrensdisziplin entscheidend: Grenzüberschreitende Mitgliederstruktur, investierende Mitglieder, Repräsentationsorgane und Arbeitnehmerbeteiligung erhöhen die Anforderungen an die steuerliche Dokumentation, insbesondere bei Leistungsbeziehungen zwischen SCE, Mitgliedern und verbundenen Unternehmen.

2.5 Zwischenfazit

Wer die Genossenschaft steuerlich beurteilen will, sollte sie zivilrechtlich als förderorientierte Mitgliederkörperschaft lesen, nicht als GmbH mit anderem Etikett. Die SCE folgt demselben Grundmuster, wird aber unionsrechtlich verdichtet. Diese Grundentscheidung trägt durch alle Steuerarten hindurch: bei der Frage, was gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, was schuldrechtlich auszutauschen ist, was als Rückvergütung oder verdeckte Ausschüttung qualifiziert und wie Mitgliedervorteile auf der Ebene der Genossenschaft und der Mitglieder zu erfassen sind.

3. Steuerliche Einordnung nach den wesentlichen Steuerarten

Die steuerliche Behandlung der Genossenschaft folgt keinem einheitlichen Sondergesetz. Maßgeblich ist vielmehr ein Mosaik aus allgemeinen Besteuerungsnormen und genossenschaftsspezifischen Korrekturvorschriften. Für die Beratung ist deshalb eine saubere Reihenfolge hilfreich: Zunächst ist die Steuerpflicht und Einkunftsqualifikation der Genossenschaft selbst zu bestimmen; sodann sind Sonderregeln für Fördermaßnahmen, Ausschüttungen, Rückvergütungen, Immobiliennutzung und Umstrukturierungen zu prüfen; schließlich ist die Besteuerung der Mitglieder- oder Anteilseignerebene zu ergänzen.

Steuerart	Belastungsebene	Schlüsselnormen	typische Brennpunkte
Körperschaftsteuer	Genossenschaft / SCE	§§ 1, 7, 8, 22, 23, 25, 38 KStG	vGA, Rückvergütung, Sonderbefreiungen, Geschäftsguthaben
Gewerbsteuer	Genossenschaft / SCE	§§ 2, 3, 9, 11 GewStG	keine Freibetragsromantik, erweiterte Kürzung, Immobiliennutzung
Umsatzsteuer	Leistungsebene	§§ 1, 2, 3, 4, 17 UStG	Mitgliederleistungen, Preisnachlässe, Verbund- und Zentralregulierungsmodelle
ESt / KapESt	Mitglieder	§§ 20, 32d, 43, 43a, 44a EStG; § 17 Abs. 7 EStG	Dividenden, Sachvorteile, Mietminderungen, Veräußerung / Austritt
GrESt / GrSt	Objekt- und Vorgangsebene	GrEStG; GrStG	Immobilientransaktionen, Umwandlungen, Anteilstransfers
ErbSt / SchenkSt	Mitglied / Erwerber	ErbStG; BewG	unentgeltliche Übertragung von Anteilen; kein stiftungsähnliches Erbersatzregime
Umwandlungssteuer	Strukturebene	§§ 1, 20, 21, 22 UmwStG	Einbringungen, Anteilstausch, grenzüberschreitende SCE-Strukturen

3.1 Steuerpflicht und einkunftsrechtliche Grundqualifikation

Die eingetragene Genossenschaft und die Europäische Genossenschaft werden in § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG ausdrücklich als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Personenvereinigungen erfasst, sofern Sitz oder Geschäftsleitung im Inland liegen. Bereits an dieser Stelle zeigt sich die Systemnähe zur Kapitalgesellschaft. Die SCE ist steuerlich kein „ausländischer Fremdkörper“, sondern kraft ausdrücklicher gesetzlicher Einbeziehung und unionsrechtlicher Gleichwertigkeit Teil des deutschen Körperschaftsteuerregimes.

Von zentraler Bedeutung ist § 8 Abs. 2 KStG. Danach sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Für die Genossenschaft bedeutet dies, dass die körperschaftsteuerliche Einkunftsqualifikation nicht zwischen vermögensverwaltenden, gewerblichen und sonstigen Sphären aufspaltet. Die Mitgliederförderung schafft keine steuerfreie „Außensphäre“. Gerade diese dogmatische Festlegung erklärt, weshalb selbst förderbezogene Mitgliedervorteile nicht außerhalb des Steuerrechts stehen, sondern innerhalb des Körperschaftsteuerrechts qualifiziert werden müssen.³

Ein erheblicher Praxiseffekt liegt zudem in § 8c KStG. Die Vorschrift verweist nicht nur auf gezeichnetes Kapital, sondern auch auf Mitgliedschaftsrechte und Beteiligungsrechte. Bei genossenschaftlichen Restrukturierungen, Investorenmodellen, Sanierungsbeiträgen oder Verbundtransaktionen kann die Veränderung der Mitgliederstruktur daher Verlustvorträge gefährden. Der vermeintliche Vorteil der variablen Mitgliederzahl darf nicht dazu verleiten, Verlustnutzungsfragen als „nur kapitalgesellschaftliches Problem“ zu behandeln.

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.1 Allgemeine Einkommensermittlung

Die Körperschaftsteuer knüpft an das nach § 7 KStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelte Einkommen an. Ausgangspunkt ist damit der handelsrechtlich geprägte Jahresabschluss, der um steuerliche Korrekturen bereinigt wird. Für die Genossenschaft ist dies zunächst unspektakulär; steuerlich heikel wird es aber dort, wo Mitgliedervorteile, Rabattsysteme, Nutzungsentgelte oder Sonderkonditionen nicht eindeutig als marktübliche schuldrechtliche Leistung oder als offene Gewinnverwendung eingeordnet sind.

Die Rechtsprechung des BFH behandelt die Genossenschaft insoweit grundsätzlich wie andere körperschaftlich verfasste Unternehmen. Die allgemeinen Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung gelten auch für die eG. Allerdings muss die Prüfung die Besonderheit des Förderauftrags berücksichtigen. Nicht jede Besserstellung eines Mitglieds ist bereits gesellschaftlich veranlasst; förderbezogene Preis- oder Entgeltkorrekturen können körperschaftsteuerlich zulässig sein, wenn sie an die genossenschaftliche Leistungsbeziehung anknüpfen und nach einem satzungs- bzw. leistungsbezogenen System gewährt werden.⁴

Die entscheidende Beratungsfrage lautet daher regelmäßig: Beruht der Vermögensvorteil auf einem Austauschverhältnis im Rahmen des Fördergeschäfts, oder beruht er auf der Mitgliedschaftlichen Stellung als solcher? Diese Unterscheidung ist keine sprachliche Feinheit. Sie steuert die Bilanz, die Frage des Betriebsausgabenabzugs, die Anwendung des § 22 KStG und die Besteuerung der Mitglieder. Je weiter

³Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2015 - I R 10/13; vorgehend FG Nürnberg, Urteil vom 05.11.2012 - 1 K 287/11. Der BFH betont, dass auch bei Genossenschaften alle Einkünfte nach § 8 Abs. 2 KStG als gewerblich zu behandeln sind und eine außerhalb der Besteuerung stehende Außensphäre nicht besteht.

⁴Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2015 - I R 10/13; vorgehend FG Nürnberg, Urteil vom 05.11.2012 - 1 K 287/11.

sich ein Vorteilsmodell von konkreten Leistungsumsätzen entfernt und je stärker es nur an die Mitgliedschaft anknüpft, desto größer wird das Risiko einer offenen oder verdeckten Ausschüttungsqualifikation.

3.2.2 Genossenschaftliche Rückvergütung nach § 22 KStG

§ 22 KStG ist die zentrale Sondervorschrift des Körperschaftsteuerrechts für die Genossenschaft. Die Norm erlaubt unter ihren Voraussetzungen den Abzug genossenschaftlicher Rückvergütungen vom Einkommen. Dogmatisch liegt darin kein steuerfreier Sonderaum, sondern eine gesetzlich geregelte Korrektur des körperschaftsteuerlichen Ergebnisses. Rückvergütungen sind nur dann tragfähig, wenn sie durch den mitgliederbezogenen Leistungsverkehr veranlasst sind. Praktisch verlangt dies eine belastbare Bemessungsgrundlage, typischerweise den Umsatz oder Leistungsumfang des jeweiligen Mitglieds mit der Genossenschaft.

Der BFH hat hierzu deutlich gemacht, dass Zahlungen, die nicht am Mitgliedergeschäft ausgerichtet sind und nicht allen Mitgliedern nach einem gleichmäßigen Prozentsatz aus entsprechenden Geschäften gewährt werden, keine genossenschaftlichen Rückvergütungen im Sinne des § 22 KStG sind. In solchen Fällen bewegt sich die Zuwendung in Richtung verdeckte Gewinnausschüttung oder offene Gewinnverwendung. Für die Gestaltungspraxis ist deshalb unerlässlich, Förder- und Ausschüttungssysteme schon in Satzung, Geschäftsbedingungen und Beschlusslagen sauber zu trennen.⁵

Besonders fehleranfällig sind Mischmodelle, in denen Dividenden, Nutzungsrabatte, Bonusprogramme, Einkaufsvorteile und Kapitalverzinsung ineinander geschoben werden. Wer hier aus Vertriebs- oder Kommunikationsgründen bewusst mit unscharfen Begriffen arbeitet, erzeugt steuerlich ein hohes Requalifikationsrisiko. Für die Betriebsprüfung sind nicht die verwendeten Überschriften, sondern ökonomischer Gehalt, allgemeine Zugänglichkeit, Bemessungsgrundlage, Dokumentation und tatsächliche Durchführung maßgeblich.

3.2.3 Steuersatz, Solidaritätszuschlag, Verlustnutzung und Freibeträge

Die Körperschaftsteuer beträgt nach § 23 Abs. 1 KStG für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2027 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens. Hinzu tritt der Solidaritätszuschlag nach dem Solidaritätszuschlaggesetz in Höhe von 5,5 Prozent der Körperschaftsteuer. Die Belastung ist damit strukturell dieselbe wie bei der GmbH oder AG. Für Genossenschaften gibt es keinen generellen reduzierten Tarif.

Allgemeine Verlustnutzungsregeln gelten auch für Genossenschaften. Über § 8 Abs. 1 KStG sind insbesondere § 10d EStG sowie die körperschaftsteuerlichen Beschränkungen zu berücksichtigen. In Sanierungs- und Wachstumsfällen ist deshalb neben der Mitgliederförderung stets die Verlustarchitektur mit zu planen. Ein häufig übersehener Spezialpunkt ist § 25 KStG. Danach steht steuerpflichtigen Genossenschaften sowie den dort genannten land- und forstwirtschaftlichen Vereinen im Gründungsjahr und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen ein Freibetrag zu. Die Vorschrift ist kein allgemeiner Systemvorteil, aber in Aufbauphasen wirtschaftlich relevant und in Due-Diligence-Prozessen prüfungswürdig.

Neben dem allgemeinen Belastungsregime bestehen sektorale Befreiungstatbestände. Praktisch besonders bedeutsam ist § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG für bestimmte Wohnungsgenossenschaften. Die Vorschrift befreit nicht die Rechtsform als solche, sondern nur die privilegierten Tätigkeiten; nicht begünstigte Einnahmen

⁵Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2015 - I R 10/13; vorgehend FG Nürnberg, Urteil vom 05.11.2012 - 1 K 287/11. Nach dem BFH genügen Zahlungen, die nicht nach dem Umfang der Mitgliedergeschäfte bemessen werden und nicht gleichmäßig an die betreffenden Mitglieder anknüpfen, den Anforderungen des § 22 KStG nicht.

bleiben nach allgemeinen Grundsätzen steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung ist daher sachlich begrenzt und darf nicht mit einer umfassenden „Wohnungsgenossenschaft ist steuerfrei“-Formel verwechselt werden.⁶

Daneben kennt § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG weitere Spezialbefreiungen für bestimmte Genossenschaften und Vereine, die in der Praxis vor allem im land- und forstwirtschaftlichen Umfeld relevant werden. Die Vorschrift hat keine Breitenwirkung, zeigt aber systematisch, dass der Gesetzgeber die Genossenschaft nicht pauschal begünstigt, sondern nur für genau definierte Tätigkeitsbilder.

3.2.4 Geschäftsanteile, Geschäftsguthaben und § 38 KStG

Ein genossenschaftsspezifisches Körperschaftsteuerthema betrifft die Behandlung von Zahlungen aus Geschäftsguthaben. § 38 KStG enthält eine Sonderregelung für Leistungen aus dem steuerlichen Eigenkapitalbereich; für Genossenschaften ist besonders relevant, dass die Rückzahlung von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder unter den dort genannten Voraussetzungen nicht als Leistung gilt. Diese Ausnahme ist eng auszulegen. Sie privilegiert das Ausscheiden des Mitglieds, nicht jede Kapitalmaßnahme innerhalb der laufenden Mitgliedschaft.

Der BFH hat dies jüngst für Auszahlungen infolge der Herabsetzung des Geschäftsanteils werts an fortbestehende Mitglieder klar bestätigt. Solche Zahlungen sind Leistungen im Sinne des § 38 Abs. 1 und 2 KStG und können eine Körperschaftsteuererhöhung auslösen. Für die Beratung folgt daraus, dass Kapitalmaßnahmen innerhalb der Mitgliedschaft nicht vorschnell als steuerneutrale „interne Umbuchung“ behandelt werden dürfen. Gerade bei älteren Genossenschaften mit historisch gewachsenen Eigenkapitalstrukturen sind Altbestände, Einlagekontofragen und Ausschüttungswege sorgfältig nachzuhalten.⁷

3.3 Gewerbesteuer

Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder im Inland betriebene stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Bei der Genossenschaft kommt hinzu, dass § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als gewerblich fingiert. Damit ist die gewerbesteuerliche Belastung der Normalfall, nicht die Ausnahme. Anders als bei natürlichen Personen und Personengesellschaften gibt es keinen Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Die Genossenschaft trägt die Gewerbesteuer deshalb grundsätzlich ab dem ersten Euro Gewerbeertrag; nur der Steuermessbetrag von 3,5 Prozent ist bundesgesetzlich einheitlich, während die effektive Last vom kommunalen Hebesatz abhängt.

Branchenspezifische Befreiungen spiegeln die körperschaftsteuerlichen Privilegierungen. § 3 Nr. 15 GewStG flankiert § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG für Wohnungsgenossenschaften. § 3 Nr. 8 GewStG verweist auf die nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreiten Genossenschaften und Vereine. Auch hier gilt: Keine Rechtsformprivilegierung, sondern punktuelle Tätigkeitsprivilegierung.

Bei immobilienhaltenden Genossenschaften spielt die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eine Schlüsselrolle. Die Norm verlangt eine ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes. Der BFH hat hierzu entschieden, dass bereits die Überlassung relativ geringfügiger Gewerberäume an ein nur minimal beteiligtes Genossenschaftsmitglied, das die Räume für eigene

⁶Vgl. BFH, Urteil vom 25.08.2010 - I R 95/09; vorgehend Sächsisches FG, Urteil vom 01.09.2009 - 2 K 298/09. Im Urteil wird außerdem auf FG Köln, Urteil vom 28.07.1999 - 13 K 2452/98, Bezug genommen.

⁷Vgl. BFH, Urteil vom 08.05.2024 - I R 37/21; vorgehend FG Nürnberg, Urteil vom 23.03.2021 - 1 K 382/20.

gewerbliche Zwecke nutzt, die erweiterte Kürzung sperren kann. Für Immobiliengenossenschaften ist dies eine Warnung: Die Mitgliedsbeziehung entschärft die Ausschließlichkeitsanforderung nicht.⁸

Darüber hinaus ist § 9 GewStG auch an anderer Stelle genossenschaftsspezifisch relevant. Ist kein Grund- oder Stammkapital vorhanden, bestimmt sich die Beteiligung am Vermögen bei Genossenschaften nach der Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben. Dies betrifft insbesondere Beteiligungskürzungen in Konzern- und Verbundstrukturen. Auch insoweit zeigt sich: Die Gewerbesteuer kennt die Rechtsform, aber sie sentimentalisiert sie nicht.

3.4 Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich ist die Genossenschaft Unternehmerin nach § 2 UStG, soweit sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt. Die Rechtsform allein begründet keine Steuerbefreiung. Maßgeblich sind die konkret ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und deren Einordnung nach § 3 UStG sowie den Befreiungstatbeständen des § 4 UStG. Genossenschaften im Wohnungs-, Kredit-, Gesundheits-, Energie- oder Agrarbereich bewegen sich daher häufig in gemischten umsatzsteuerlichen Regimen mit steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen.

Beratungsrelevant ist zunächst die Leistungskettenanalyse. Die Mitgliederstellung ersetzt keine umsatzsteuerliche Prüfung. Eine Genossenschaft kann an Mitglieder steuerpflichtige Leistungen erbringen; umgekehrt können Leistungen von Mitgliedern an die Genossenschaft vorliegen. Gerade bei Einkaufs-, Vermarktungs- und Erzeugergenossenschaften ist sauber zu trennen, ob die Genossenschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt oder nur vermittelt. Diese Qualifikation entscheidet über Bemessungsgrundlage, Vorsteuerabzug und die Behandlung nachträglicher Preisbestandteile.

Der BFH hat für eine Erzeugergenossenschaft entschieden, dass sogenannte Marktgebühren, die die Genossenschaft beim Ankauf von Produkten in eigenem Namen und auf eigene Rechnung vom Kaufpreis einbehält, nicht ohne Weiteres das Entgelt für eine gesonderte Vermarktungsleistung darstellen. Die Entscheidung ist praktisch wichtig, weil sie vorschnelle Aufspaltungen eines einheitlichen Einkaufs- oder Vermarktungsvorgangs in Lieferung und zusätzliche sonstige Leistung korrigiert.⁹

Ebenso lehrreich ist die Rechtsprechung zur Zentralregulierung. Bonuszahlungen eines Zentralregulierers an seine Mitglieder mindern nach dem BFH nicht die Bemessungsgrundlage der vom Zentralregulierer an die Lieferanten erbrachten Leistungen. Die Bonusvereinbarung steht außerhalb der maßgeblichen Leistungskette. Für genossenschaftliche Verbundsysteme bedeutet dies, dass Bonifikationsmodelle nicht schematisch als Entgeltminderung im Sinne des § 17 UStG behandelt werden dürfen, selbst wenn sie ökonomisch mit Lieferbeziehungen verknüpft erscheinen.¹⁰

Für Kosten- und Leistungsgemeinschaften zeigt die Rechtsprechung außerdem, dass die genossenschaftliche Rechtsform die unionsrechtlich geprägte Steuerbefreiung für bestimmte Kostenteilungsgemeinschaften nicht per se sperrt. Entscheidend bleiben die materiellen Voraussetzungen des jeweiligen Befreiungstatbestandes, insbesondere die fehlende Wettbewerbsverzerrung. Die

⁸Vgl. BFH, Urteil vom 29.06.2022 - III R 19/21; vorgehend FG Düsseldorf, Urteil vom 22.04.2021 - 9 K 2652/19 G.F.

⁹Vgl. BFH, Beschluss vom 13.09.2022 - XI R 8/20; vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.12.2019 - 6 K 1056/16.

¹⁰Vgl. BFH, Urteil vom 29.08.2024 - V R 20/23; vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 29.06.2023 - 12 K 705/21.

Genossenschaft ist umsatzsteuerlich also neutral in dem Sinn, dass weder Privileg noch Sperre allein aus der Form folgen.¹¹

3.5 Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer und Besteuerung der Mitglieder

Auf Ebene der Mitglieder sind Ausschüttungen und andere durch die Mitgliedschaft veranlasste Vorteile regelmäßig nach § 20 EStG einzuordnen. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst Bezüge aus Anteilen an Genossenschaften; § 20 Abs. 3 EStG erweitert die Norm auf sonstige Bezüge, die wirtschaftlich an die Beteiligung anknüpfen. Die Praxis darf deshalb nicht bei der formalen Dividende stehen bleiben. Auch Sachvorteile, Nutzungsentgeltminderungen oder sonstige Vergünstigungen können Kapitalerträge sein, wenn ihr Rechtsgrund in der Beteiligung liegt.

Das zeigt die aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Wohnungsgenossenschaften. Gewährt die Genossenschaft ihren Mitgliedern eine Miet- bzw. Nutzungsentgeltminderung gerade deshalb, weil zusätzliche Genossenschaftsanteile gezeichnet wurden, liegt ein Kapitalertrag vor. Der Vorteil wird nicht dadurch zu einer bloßen Preisanpassung, dass er sich in der Miete realisiert; entscheidend ist seine mitgliedschaftsbezogene Veranlassung. Für die Beratung bedeutet dies, dass Förder- und Wohnmodelle stets sowohl auf Ebene der Genossenschaft als auch auf Ebene des Mitglieds durchgerechnet werden müssen.¹²

Kapitalerträge unterliegen grundsätzlich dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 EStG. Der Steuersatz beträgt nach § 43a EStG im Grundsatz 25 Prozent; hinzu treten Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer. § 32d EStG ordnet die Abgeltungsteuer an, soweit nicht eine Veranlagung oder eine Durchbrechungstatbestandskette eingreift. § 44a EStG eröffnet unter den dort geregelten Voraussetzungen Freistellung oder Abstandnahme vom Steuerabzug. Bei Mitgliedern, die ihre Genossenschaftsanteile im Betriebsvermögen halten, ist außerdem § 20 Abs. 8 EStG zu beachten; dann kann der Kapitalertrag in die betrieblichen Einkünfte hineingezogen werden.

§ 17 Abs. 7 EStG stellt klar, dass Anteile an einer Genossenschaft und an einer Europäischen Genossenschaft den Anteilen an Kapitalgesellschaften für die Veräußerungsgewinnbesteuerung gleichstehen. Der BFH hat hierzu hervorgehoben, dass auch die Übertragung des Geschäftsguthabens nach § 76 GenG oder die Beendigung der Mitgliedschaft mit Auskehrung des Auseinandersetzungsguthabens nach §§ 65, 73 ff. GenG veräußerungsrechtlich relevant sein kann. Damit ist der Austritt aus der Genossenschaft steuerlich keineswegs stets bloßer Liquiditätsvorgang, sondern gegebenenfalls Realisationstatbestand.¹³

Für körperschaftsteuerpflichtige Mitglieder ist zusätzlich § 8b KStG zu prüfen. Die Beteiligung an einer Genossenschaft ist insoweit keine Steuerrechtswüste; auch hier stellen sich Fragen der Beteiligungsertrags- und Veräußerungsgewinnfreistellung. Bei Organschaften, mehrstöckigen Strukturen und Einbringungen müssen die Rechtsfolgen allerdings strukturspezifisch und nicht schematisch aus dem GmbH-Recht übertragen werden.

3.6 Lohnsteuer und Vergütungen an Organmitglieder

Lohnsteuerlich kennt die Genossenschaft keine Sonderwelt. Soweit Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG gezahlt wird, folgen die Einbehaltungs- und Abführungspflichten aus §§ 38 ff. EStG. Das gilt für

¹¹Vgl. BFH, Urteil vom 06.09.2018 - V R 30/17; vorgehend FG Münster, Urteil vom 13.02.2017 - 15 K 33/14 U.

¹²Vgl. BFH, Urteil vom 22.10.2024 - VIII R 23/21; vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 15.06.2021 - 9 K 9068/20.

¹³Vgl. BFH, Urteil vom 14.01.2020 - IX R 5/18; vorgehend Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 21.11.2017 - 4 K 791/16.

Arbeitnehmer der Genossenschaft ebenso wie für Organmitglieder, wenn deren Vergütung nach dem konkreten Vertrags- und Statusverhältnis als Arbeitslohn zu qualifizieren ist. Die genossenschaftliche Binnenstruktur ändert daran nichts.

Beratungsrelevant ist vor allem die Grenzziehung zwischen lohnsteuerbarer Vergütung, selbständiger Organvergütung und mitgliedschaftlich veranlasstem Vorteil. Gewährt die Genossenschaft Vorständen, Aufsichtsratsmitgliedern oder Arbeitnehmern Sonderkonditionen zugleich wegen deren Mitgliedschaft, treten Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerfragen nebeneinander. Solche Hybridfälle sollten nicht mit Standardmustern aus der GmbH-Personalverwaltung abgewickelt werden.

3.7 Grunderwerbsteuer und Grundsteuer

Erwirbt oder veräußert eine Genossenschaft inländischen Grundbesitz, gelten die allgemeinen Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes. Der unmittelbare Grundstückserwerb fällt typischerweise unter § 1 Abs. 1 GrEStG. Die Rechtsform der Genossenschaft begründet weder einen generellen Befreiungstatbestand noch eine strukturelle Privilegierung. Bei Immobiliengenossenschaften mit häufigem Mitgliederwechsel oder mit Umstrukturierungen innerhalb eines Verbunds sind daneben die ergänzenden Tatbestände des § 1 Abs. 2a bis 3 GrEStG stets gesondert zu prüfen; die genossenschaftliche Mitgliedschaftsstruktur verbietet eine schematische Übertragung von GmbH-Formeln, ersetzt die Prüfung aber nicht.

Bei Umwandlungen ist § 6a GrEStG in den Blick zu nehmen. Die Vorschrift kann im Konzernverbund Entlastungen vermitteln, ist aber eng, formal und vor allem vor- sowie nachhaltensbezogen ausgestaltet. Die BFH-Rechtsprechung zeigt allgemein, dass die Voraussetzungen strikt auszulegen sind. Für genossenschaftliche Strukturen bedeutet dies, dass die erhoffte Grunderwerbsteuerneutralität nur bei sauber vorbereiteten Vorgängen trägt.

Grundsteuerlich ist die Lage einfacher. Eigentümerin des Grundstücks ist regelmäßig die Genossenschaft; sie ist deshalb nach Maßgabe des Grundsteuergesetzes Steuerschuldnerin. Formbedingte Begünstigungen bestehen grundsätzlich nicht. Wirtschaftlich bedeutsam ist die Grundsteuer vor allem im Wohnungs- und Gewerbeimmobilienbestand, also in genau jenen Genossenschaftstypen, die zugleich besondere ertragsteuerliche oder gewerbesteuerliche Fragen auslösen.

3.8 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer

Die Übertragung von Genossenschaftsanteilen unterliegt den allgemeinen Regeln des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts. Wird ein Anteil unentgeltlich oder teilentgeltlich übertragen, sind die Tatbestände des ErbStG eröffnet; dies gilt ebenso für den Erwerb von Todes wegen. Die Rechtsform selbst schafft kein Sonderregime. Für die Bewertung sind die allgemeinen bewertungsrechtlichen Regeln heranzuziehen. Ob Begünstigungen für Betriebsvermögen eingreifen, hängt nicht an der Bezeichnung „Genossenschaft“, sondern an der konkreten betrieblichen Einordnung des Anteils und den einschlägigen Voraussetzungen des ErbStG und BewG.

Praktisch relevant sind daneben unentgeltliche Verzichts- und Gestaltungsakte: der Erlass von Forderungen gegen Mitglieder, unentgeltliche Kapitalüberlassungen, atypische Übertragungen von Geschäftsguthaben oder familiär veranlasste Anteilseinräumungen. Gerade in Familien- oder Wohnungsgenossenschaften sollte deshalb nicht nur an Satzung und Förderzweck, sondern auch an schenkungsteuerliche Mitverursachung gedacht werden.

Was es bei der Genossenschaft hingegen nicht gibt, ist ein stiftungsähnliches Erbersatzsteuerregime. Genau hierin liegt einer der entscheidenden Unterschiede zur nicht gemeinnützigen Familienstiftung. Die Genossenschaft bindet Vermögen organisationsrechtlich, aber nicht in der erbschaftsteuerlichen Logik einer selbständigen, auf Dauer verselbständigten Vermögensmasse ohne Mitglieder.

3.9 Umwandlungssteuerrecht

Das Umwandlungssteuerrecht erfasst Genossenschaften ausdrücklich. § 1 UmwStG bezieht auch die Europäische Genossenschaft ein; § 20 UmwStG nennt die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, § 21 UmwStG den Anteilstausch, § 22 UmwStG die Einbringungsgewinnbesteuerung. Damit ist die Genossenschaft umwandlungssteuerlich nicht Randfigur, sondern voll anschlussfähig an die allgemeinen Reorganisationsinstrumente.

Für die Gestaltungsberatung folgt daraus zweierlei. Erstens können Genossenschaften Ziel oder Träger steuerneutraler bzw. steuerbegünstigter Reorganisationsvorgänge sein, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen eingehalten werden. Zweitens steigt damit der Dokumentationsbedarf erheblich: Mitgliedschaftsrechte, Geschäftsguthaben, Rückvergütungsregime, Verlustvorträge und etwaige Immobilienbestände müssen bereits vor der Transaktion steuerlich kartiert sein. Bei SCE-Strukturen verschärft sich die Lage durch unionsrechtliche Register- und Beteiligungsfragen sowie durch grenzüberschreitende Steueranknüpfungen.

Der praktische Fehler liegt oft darin, nur die umwandlungssteuerliche Buchwertfrage zu prüfen. In Wahrheit wirken daneben Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuer, Grunderwerbsteuer und gegebenenfalls Wegzugs- bzw. Entstrickungsfragen zusammen. Umwandlungen mit Genossenschaften sind deshalb interdisziplinäre Vorgänge und kein Annex des Gesellschaftsrechts.

3.10 Beratungshinweise für die laufende Compliance

Die steuerliche Robustheit einer Genossenschaft hängt in der Praxis weniger an großen Strukturentscheidungen als an der laufenden Dokumentation. Vier Punkte verdienen besondere Aufmerksamkeit. Erstens müssen Fördermaßnahmen, Rabattsysteme und Rückvergütungen anhand eines vorher festgelegten, objektivierbaren Systems dokumentiert sein. Zweitens sind Leistungsbeziehungen zu Mitgliedern umsatzsteuerlich und ertragsteuerlich deckungsgleich zu analysieren; widersprüchliche Einordnungen provozieren Außenprüfungen. Drittens sollte jede Kapitalmaßnahme am Geschäftsguthaben vor ihrem Vollzug auf § 38 KStG, § 20 EStG und die Satzungsgrundlage geprüft werden. Viertens ist bei Immobiliengenossenschaften ein jährlicher „Ausschließlichkeits-Check“ für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sinnvoll.

Wer diese Punkte beachtet, reduziert nicht nur Steuerrisiken, sondern verbessert zugleich die gesellschaftsrechtliche Steuerung. Gerade bei Genossenschaften laufen Steuer- und Organrecht enger zusammen als bei vielen Kapitalgesellschaften, weil Förderzweck, Mitgliedsbeziehungen und Beschlussarchitektur ineinander greifen.

4. Sonderkapitel: Unterschiede zur nicht gemeinnützigen Stiftung

In der Gestaltungsberatung werden Genossenschaft und Stiftung gelegentlich nebeneinander diskutiert, weil beide Rechtsformen Dauerhaftigkeit, Zweckbindung und eine von den handelnden Personen verselbständigte Organisation ermöglichen können. Dieser Vergleich ist nur auf den ersten Blick plausibel. Die Genossenschaft ist mitgliederbasiert und förderorientiert; die Stiftung ist vermögensbasiert und mitgliederlos. Steuerlich führt genau diese Grunddifferenz zu gravierend unterschiedlichen Ergebnissen.

4.1 Zivilrechtliche Ausgangsstruktur

Die rechtsfähige Stiftung ist nach § 80 Abs. 1 BGB eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person. Zu ihrer Entstehung bedarf es des Stiftungsgeschäfts und der behördlichen Anerkennung (§ 80 Abs. 2 BGB); Inhalt und Form des Stiftungsgeschäfts regelt § 81 BGB. Zwingendes Organ ist der Vorstand (§ 84 BGB). Weitere Organe können vorgesehen werden, müssen aber nicht. Die Genossenschaft entsteht demgegenüber durch Satzung, Mitgliederzusammenschluss, Prüfungsverbandsanbindung und

Registereintragung; ihr konstitutives Element ist nicht Vermögenswidmung, sondern Mitgliederförderung im gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Diese zivilrechtliche Differenz ist steuerlich fundamental. Die Genossenschaft kennt Mitgliedschaft, Eintritt, Austritt, Geschäftsguthaben, General- oder Vertreterversammlung und förderbezogene Leistungsbeziehungen. Die Stiftung kennt keine Mitglieder, sondern nur Organwalter und Begünstigte. Wer die Formen steuerlich vergleicht, darf deshalb nicht nur nach dem „Zweck“ fragen, sondern muss die jeweils anders gelagerte Zuordnung von Vermögen, Erträgen und Vorteilen in den Blick nehmen.

4.2 Körperschaftsteuerlicher Grundunterschied

Die Genossenschaft ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig; die rechtsfähige private Stiftung fällt demgegenüber unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG, nichtrechtsfähige Zweckvermögen unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Damit endet die Gemeinsamkeit im Grunde bereits. Denn die gewerbliche Einkunftsfiction des § 8 Abs. 2 KStG gilt nur für Steuerpflichtige des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG, also insbesondere für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, nicht aber für Stiftungen. Eine nicht gemeinnützige Stiftung kann daher körperschaftsteuerlich vermögensverwaltende Einkünfte erzielen, ohne dass diese kraft Gesetzes zu gewerblichen Einkünften fingiert werden.

Gerade hierin liegt ein entscheidender Strukturunterschied: Die Genossenschaft ist ertragsteuerlich im Ausgangspunkt „immer gewerblich“, die private Stiftung nur dann gewerbesteuerlich relevant, wenn sie tatsächlich einen Gewerbebetrieb unterhält. Die Wahl zwischen beiden Rechtsformen kann daher erhebliche Auswirkungen auf Gewerbesteuerlast, Immobilienstrukturierung und laufende Ausschüttungsarchitekturen haben.

Hinzu kommt, dass die Stiftung kein Pendant zu § 22 KStG kennt. Genossenschaftliche Rückvergütungen sind Ausdruck des mitgliederbezogenen Leistungssystems; bei der Stiftung fehlt es schon an der Mitgliedschaftsebene. Aufwendungen zur Erfüllung des eigenen satzungsmäßigen Zwecks sind bei der Stiftung vielmehr über § 10 KStG in anderer Weise zu beurteilen. Die Körperschaftsteuerdogmatik beider Formen baut daher auf unterschiedlichen Grundprämissen auf.

Für rechtsfähige private Stiftungen hat der BFH zudem entschieden, dass kein gesonderter Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG festzustellen ist. Begründet wird dies gerade mit der fehlenden Anteilseigner- bzw. Mitgliederstruktur. Auch daran zeigt sich: Die Stiftung ist körperschaftsteuerlich kein „mitgliedsloser Sonderfall der Genossenschaft“, sondern eine eigene Kategorie.¹⁴

4.3 Besteuerung der Empfängerebene: Mitglieder gegenüber Destinatären

Bei der Genossenschaft ist die Empfängerebene durch § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG geprägt. Dividenden und andere durch die Beteiligung veranlasste Vorteile sind Kapitalerträge des Mitglieds. Der member benefit wird also aus der Beteiligungslogik heraus besteuert. Bei der privaten nicht steuerbefreiten Stiftung greift demgegenüber regelmäßig § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ein. Danach sind Leistungen einer Stiftung, die wirtschaftlich Ausschüttungen vergleichbar sind, beim Empfänger als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Schon die Normadressierung zeigt den dogmatischen Unterschied: Bei der Genossenschaft geht es um Anteilserträge, bei der Stiftung um Leistungen einer mitgliederlosen Vermögensmasse.¹⁵

Für die Gestaltungsberatung ist das hoch relevant. Die Genossenschaft erlaubt eine unmittelbare Beteiligungs- und Austrittslogik; die Stiftung vermittelt typischerweise nur Destinatärsstellungen,

¹⁴Vgl. BFH, Urteil vom 17.05.2023 - I R 42/19; vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 - I K 1505/15.

¹⁵Vgl. BFH, Urteil vom 03.11.2010 - I R 98/09; zur körperschaftsteuerlichen Eigenständigkeit der Stiftung ferner BFH, Urteil vom 17.05.2023 - I R 42/19; vorgehend FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 - I K 1505/15.

Leistungsansprüche oder Ermessenserwartungen nach Maßgabe der Satzung. Daraus folgen unterschiedliche Planbarkeiten für Kapitalertragsteuer, Zufluss, Familienversorgung und Nachfolgegestaltung.

4.4 Gewerbesteuerlicher Unterschied

Die Genossenschaft trägt wegen § 8 Abs. 2 KStG und § 2 GewStG im Ausgangspunkt eine strukturelle Gewerbesteuerlast, sofern nicht spezielle Befreiungen oder Kürzungen eingreifen. Die private Stiftung ist demgegenüber nicht deshalb gewerbesteuerpflichtig, weil sie eine Körperschaft ist. Gewerbesteuer entsteht nur, wenn die Stiftung tatsächlich einen Gewerbebetrieb unterhält oder etwa über eine gewerblich geprägte Struktur eingebunden ist. Reine Vermögensverwaltung der Stiftung löst im Regelfall keine Gewerbesteuer aus.

In Immobilienstrukturen ist dieser Unterschied oft entscheidender als die Körperschaftsteuer selbst. Eine immobilienhaltende Genossenschaft muss die Anforderungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG diszipliniert einhalten, wenn sie die erweiterte Kürzung sichern will. Eine vermögensverwaltende Stiftung kann – bei zutreffender Struktur – schon mangels Gewerbebetriebs außerhalb der Gewerbesteuer bleiben. Die Rechtsformwahl entscheidet also über den Startpunkt der Analyse.

4.5 Erbschaft- und Schenkungsteuerlicher Strukturbruch

Der vielleicht schärfste Unterschied liegt im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Die Ausstattung einer Stiftung mit Vermögen ist nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG eine Schenkung unter Lebenden. Für die Steuerklasse bestimmt § 15 Abs. 2 ErbStG bei Familienstiftungen, welches Verwandtschaftsverhältnis zum entferntesten Berechtigten maßgeblich ist. Der BFH hat die Reichweite dieses Maßstabs jüngst noch einmal betont, indem er auch künftig denkbare, noch nicht geborene Abkömmlinge in die Betrachtung einbezogen hat.¹⁶

Hinzu kommt die Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG für bestimmte Familienstiftungen. Sie fällt periodisch an und bildet die erbschaftsteuerliche Gegenlogik zur dauerhaften Vermögensverselbständigung. Die Rechtsprechung grenzt die Norm streng auf rechtsfähige Stiftungen ein. Der BFH hat sowohl für die nichtrechtsfähige Stiftung als auch für eine im Inland nicht rechtsfähige ausländische Familienstiftung entschieden, dass eine Erbersatzsteuer nicht entsteht. Maßgeblich ist die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit als Vermögensträgerin.¹⁷

Bei der Genossenschaft existiert ein solches Regime nicht. Der Anteilserwerb durch Erbschaft oder Schenkung unterliegt zwar den allgemeinen Regeln des ErbStG, aber es gibt keine periodische Ersatzbesteuerung des in der Rechtsform gebundenen Vermögens. Wer auf generationenübergreifende Vermögensbindung zielt, muss deshalb sehr genau unterscheiden, ob eine Stiftung wegen der gewollten Zweck- und Vermögensbindung sinnvoll ist oder ob die damit verbundene Schenkungs- und Erbersatzsteuerlast gerade vermieden werden soll.

4.6 Organ-, Vermögens- und Exitlogik

Die Genossenschaft ist auf variable Mitgliedschaft angelegt. Eintritt, Austritt, Übertragung des Geschäftsguthabens und Auseinandersetzungsguthaben nach §§ 65, 73, 76 GenG erzeugen eine dynamische Vermögens- und Beteiligungslogik. Die Stiftung ist demgegenüber auf Dauerwidmung ausgelegt; das Grundstockvermögen ist nach § 83c BGB grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten, soweit

¹⁶Vgl. BFH, Urteil vom 28.02.2024 - II R 25/21; vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24.06.2021 - 3 K 5/21.

¹⁷Vgl. BFH, Urteil vom 25.01.2017 - II R 26/16; vorgehend FG Köln, Urteil vom 24.05.2016 - 7 K 291/16, sowie BFH, Urteil vom 04.06.2025 - II R 30/22; vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 29.06.2022 - 3 K 87/21.

die Satzung und das Gesetz keine Ausnahmen zulassen. Ein „Austritt“ aus der Stiftung existiert in der genossenschaftlichen Weise nicht.

Diese Divergenz wirkt unmittelbar in die Steuerplanung hinein. Die Genossenschaft eignet sich für kooperative, operative und leistungsbezogene Strukturen, in denen Mitglieder ein- und austreten können. Die Stiftung eignet sich eher für dauerhafte Zweck- und Vermögensbindung, bei der gerade keine mitgliedschaftliche Austritts- und Ausschüttungslogik gewollt ist. Steuerlich ist die Stiftung deshalb regelmäßig starrer, die Genossenschaft dagegen laufend transaktionsanfälliger.

4.7 Entscheidungsmatrix

Thema	Genossenschaft / SCE	Nicht gemeinnützige Stiftung	Beratungspunkt
Entstehung	Satzung, Mitglieder, Prüfungsverband, Registereintragung	Stiftungsgeschäft und Anerkennung	Gründungslogik ist verschieden
Grundzweck	Mitgliederförderung, § 1 Abs. 1 GenG	dauernde Zweckverfolgung mit Vermögenswidmung, § 80 BGB	Zweckpräzision vor Steuergestaltung
KSt-System	§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG; § 8 Abs. 2 KStG	§ 1 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 KStG; keine Gewerbefiktion	Gewerbsteuerfolgen mitdenken
Mittelebene	Rückvergütung / Dividende / Mitgliedervorteil	Leistung an Destinatär / Satzungszweck	Empfängernorm verschieden
ErbSt	allgemeine Anteilserwerbsbesteuerung	§ 7 Abs. 1 Nr. 8 und ggf. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	Familienplanung entscheidet
Exit	Austritt, Übertragung, Auseinandersetzung	kein Mitgliederaustritt	Liquidität und Flexibilität abwägen

Die Entscheidung zwischen Genossenschaft und nicht gemeinnütziger Stiftung ist deshalb kein Stilproblem, sondern eine Frage des Zielsystems. Soll ein operatives, mitgliederbezogenes und flexibles Organisationsvehikel mit laufender Leistungsbeziehung geschaffen werden, spricht vieles für die Genossenschaft. Soll dagegen Vermögen auf Dauer verselbständigt und einem vorgegebenen Zweck unterworfen werden, kann die Stiftung geeigneter sein, allerdings um den Preis einer deutlich anderen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Folgelast.

5. Schlussfolgerungen für Beratung, Strukturierung und Compliance

Die Genossenschaft und die SCE sind steuerlich ernst zu nehmende Unternehmensrechtsformen, aber keine steuerfreien Förderblasen. Wer sie professionell strukturiert, sollte fünf Leitlinien beachten. Erstens: Die Mitgliederförderung des § 1 Abs. 1 GenG ist Ausgangspunkt jeder rechtlichen und steuerlichen Analyse, entbindet aber nicht von der körperschaftsteuerlichen Vollbesteuerung. Zweitens: Die entscheidende Grenzlinie verläuft zwischen echter Leistungsbeziehung, genossenschaftlicher Rückvergütung und gesellschaftsrechtlich veranlasster Ausschüttung. Drittens: Die Mitglieder- bzw. Anteilseignerebene ist stets mitzudenken; Vorteile können dort als Kapitalerträge anfallen, auch wenn sie sich wirtschaftlich als Preis- oder Mietvorteil darstellen. Viertens: Immobilien- und Verbundgenossenschaften brauchen ein besonderes Augenmerk auf Gewerbe- und Umsatzsteuer. Fünftens: Im Vergleich zur nicht gemeinnützigen Stiftung ist die Genossenschaft erbschaftsteuerlich flexibler, gewerbsteuerlich aber in aller Regel belasteter.

Für den kritischen Steuerberater und Rechtsanwalt liegt die Stärke der Genossenschaft nicht in pauschalen Steuervorteilen, sondern in der Möglichkeit, Förderung, operative Tätigkeit und Governance in einer belastbaren Mitgliederkörperschaft zu bündeln. Die Schwäche liegt in der Versuchung, genossenschaftliche Sprache als Ersatz für steuerliche Qualifikation zu verwenden. Ein sauber strukturiertes Förderregime, präzise Satzungsarbeit, dokumentierte Beschlusslage und eine gleichlaufende

Ertragsteuer- und Umsatzsteueranalyse sind daher der Schlüssel zu einer rechtssicheren Genossenschaftsstruktur.

5.1 Typischer Normenkranz für die Einzelfallprüfung

In typischen Mandaten sollten jedenfalls folgende Normen routinemäßig in den Prüfungsplan aufgenommen werden: §§ 1, 4 bis 11, 24, 38, 43, 43a, 43b, 65, 73, 76 GenG; Verordnung (EG) Nr. 1435/2003, insbesondere Art. 2, Art. 37 ff., Art. 42 ff.; SCEAG und SCEBG; §§ 1, 5, 7, 8, 8c, 22, 23, 25, 27, 38 KStG; §§ 2, 3, 9, 11 GewStG; §§ 1, 2, 3, 4, 17 UStG; §§ 17, 20, 32d, 43, 43a, 44a EStG; ErbStG und BewG; GrEStG, GrStG sowie §§ 1, 20, 21, 22 UmwStG. In Stiftungsvergleichen treten §§ 80 ff. BGB, § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sowie § 7 Abs. 1 Nr. 8, § 15 Abs. 2 und § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG hinzu.