

## **Inhaltsübersicht**

Vorwort der Herausgeberin .....	V
Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
Einleitung: Gegenstand der Untersuchung .....	1
Erster Teil: Anknüpfungsmerkmale für die steuerliche Sonderbehandlung von Genossenschaften .....	3
A. Die Rechtsform der Genossenschaft und ihre Strukturmerkmale.....	3
B. Genossenschaftliche Unternehmenspolitik .....	5
C. „Kapitalistische“ Unternehmenspolitik.....	23
D. „Sozialnützige“ Unternehmenspolitik.....	27
E. Ergebnis zu Teil 1: keine pauschale Sonderstellung von Genossenschaften .....	30
Zweiter Teil: Das genossenschaftliche Sondersteuerrecht in Deutschland und Italien .....	33
A. Das Körperschaftsteuerrecht in Deutschland und Italien als Referenzsystem.....	33
B. Allgemeine Struktur der genossenschaftlichen Sondersteuerrechtsnormen .....	39

C.	Die einzelnen genossenschaftlichen Sondersteuerrechtsnormen .....	44
Dritter Teil: Kritik des genossenschaftlichen Sondersteuerrechts .....		69
A.	Kritische Beurteilung der Funktionsweise der Sondersteuerrechtsnormen .....	69
B.	Verfassungsrechtliche Beurteilung der Sondersteuerrechtsnormen ...	81
Vierter Teil: Steuerrechtliche Beurteilung genossenschaftlicher Konditionenpolitik.....		105
A.	Deutschland: Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung (VGA).....	105
B.	Verdeckte Gewinnausschüttung bei Genossenschaften und „gewinnlosen“ Körperschaften.....	137
C.	Korrekturmöglichkeiten des italienischen Steuerrechts / Rechtsvergleich zur VGA .....	161
Fünfter Teil: Unternehmenskooperation und Körperschaftsteuerrecht: verdeckte Gewinnausschüttung? .....		179
A.	Unternehmenskooperation als Zweck der Beteiligung an einer Körperschaft .....	179
B.	Modifizierte Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG für Gemeinschaftsunternehmen .....	187
C.	Exkurs: Konditionenpolitik und Konzernbesteuerung.....	197
Literaturverzeichnis .....		201

## **Inhaltsverzeichnis**

Vorwort der Herausgeberin .....	V
Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
Einleitung: Gegenstand der Untersuchung .....	1
Erster Teil: Anknüpfungsmerkmale für die steuerliche Sonderbehandlung von Genossenschaften .....	3
A. Die Rechtsform der Genossenschaft und ihre Strukturmerkmale.....	3
B. Genossenschaftliche Unternehmenspolitik .....	5
I. Ökonomische Erklärung der Genossenschaft .....	5
1. Die Genossenschaft als eine hybride Unternehmensform .....	5
2. Wirtschaftliche Interessenkonflikte in der Genossenschaft .....	7
3. Fazit zur ökonomischen Erklärung der Genossenschaft .....	9
II. Umsetzung im deutschen Genossenschaftsrecht: Förderauftrag .....	9
1. Funktion und Adressaten der Förderleistung .....	9
2. Inhalt der Förderleistung, insbesondere materielle Förderung .....	9
III. Umsetzung im italienischen Genossenschaftsrecht: Mutualität.....	12
1. Traditionelle Auslegung: Interne Mutualität.....	12

2.	Erweiterung zur externen Mutualität .....	14
3.	Mutualität und Gewinnstreben.....	16
4.	Fazit zur mutualistischen Unternehmenspolitik.....	16
IV.	Praktische Umsetzung: Leistungsbeziehungen in Genossenschaften .....	17
1.	Richtung der Leistungsbeziehungen: Beschaffung und Absatz.....	17
2.	Förderung innerhalb von Leistungsbeziehungen: Konditionenpolitik .....	18
a)	Konditionenpolitik als unmittelbare Förderung.....	18
b)	Rückvergütungen als aufgeschobene Konditionenpolitik .....	19
3.	Entwicklung zur Marktgenossenschaft und Folge für die Konditionenpolitik .....	20
4.	Sonderfall: Produktivgenossenschaften .....	22
V.	Fazit zur genossenschaftlichen Unternehmenspolitik.....	22
C.	„Kapitalistische“ Unternehmenspolitik.....	23
I.	Rücklagenbildung und Gewinnausschüttungen .....	23
II.	Kapitalbeteiligungsverhältnis in der Genossenschaft .....	25
D.	„Sozialnützige“ Unternehmenspolitik.....	27
I.	Definition und Abgrenzung.....	27
II.	Soziale Funktion der Genossenschaft?.....	29
E.	Ergebnis zu Teil 1: keine pauschale Sonderstellung von Genossenschaften .....	30
Zweiter Teil: Das genossenschaftliche Sondersteuerrecht in Deutschland und Italien .....		33

A.	Das Körperschaftsteuerrecht in Deutschland und Italien als Referenzsystem.....	33
I.	Grundlagen des Körperschaftsteuerrechts.....	33
II.	Körperschaftsteuersystem und Vermeidung der Doppelbelastung .....	35
III.	Besteuerung der Anteilseigner .....	37
IV.	Teilfreistellungsverfahren und Trennungsprinzip.....	38
B.	Allgemeine Struktur der genossenschaftlichen Sondersteuerrechtsnormen .....	39
I.	Starre und flexible genossenschaftliche Tatbestandsmerkmale.....	39
II.	Das statusbezogene genossenschaftliche Mindestprofil .....	40
1.	Deutschland: Rechtsform .....	40
2.	Italien: Genossenschaft mit überwiegender Mutualität .....	40
a)	Vier Mutualitätsklauseln .....	41
b)	Überwiegen des Mitgliedergeschäfts .....	42
C.	Die einzelnen genossenschaftlichen Sondersteuerrechtsnormen .....	44
I.	Steuerbefreiungen.....	44
1.	Anforderungsprofil der Steuerbefreiungen in Deutschland .....	45
a)	Genossenschaftsfremde Anforderungen .....	45
b)	Genossenschaftsspezifische Anforderungen.....	45
2.	Anforderungsprofil der Steuerbefreiungen in Italien.....	46
a)	Genossenschaftsfremde Anforderungen .....	46
b)	Genossenschaftsspezifische Anforderungen.....	46
3.	Sinn und Zweck der Steuerbefreiungen .....	47
a)	Steuersystematische Gründe .....	47

b)	Politische Gründe / Lenkungszwecke .....	48
II.	Rückvergütungen.....	49
1.	Deutschland: Steuerrechtliche Regelung durch § 22 KStG.....	49
a)	Statusbezogene genossenschaftliche Anforderungen .....	50
b)	Flexible genossenschaftliche Anforderungen: Volumen und Maßstab .....	51
c)	Sonstige Anforderungen.....	52
2.	Italien: Zivil- und steuerrechtliche Regelungen.....	53
a)	Statusbezogene genossenschaftliche Anforderungen .....	54
b)	Flexible genossenschaftliche Anforderungen .....	54
c)	Sonderregelungen für Produktivgenossenschaften .....	56
3.	Besteuerung der Rückvergütungen bei den Mitgliedern .....	57
a)	Betriebliche Beteiligung.....	58
b)	Private Beteiligung.....	58
c)	Gesamtsteuerbelastung der Rückvergütungen .....	59
d)	Sonderfall: Verwendung zur Kapitalerhöhung .....	60
4.	Verbreitung der Rückvergütungen.....	61
III.	Sondersteuerrechtsnormen zur Finanzierung der Genossenschaft .....	62
1.	Steuerliche Behandlung der Mitglieder- und der Eigenfinanzierung .....	62
2.	Steuerfreie Rücklagenbildung (Art. 12 L. 904/1977) .....	63
a)	Wirkungen und jüngste Einschränkungen der Steuerbefreiung .....	64
b)	Rechtfertigungsversuche .....	65
3.	Steuerfreie Kapitalerhöhung (Art. 7 L. 59/1992).....	66

4.	Verzinsung von Mitgliederdarlehen.....	67
IV.	Sonstige Sondersteuerrechtsnormen .....	68
Dritter Teil: Kritik des genossenschaftlichen Sondersteuerrechts.....		69
A.	Kritische Beurteilung der Funktionsweise der Sondersteuerrechtsnormen .....	69
I.	Die Sicherstellungsfunktion des Tatbestandes der Sondersteuerrechtsnormen .....	69
II.	Die Sicherstellungsfunktion in den einzelnen Sondersteuerrechtsnormen .....	70
1.	Starre und flexible Sicherstellungsmerkmale.....	70
2.	Steuerbefreiungen.....	72
3.	Rückvergütungen.....	72
4.	Steuerliche Förderung der Finanzierung .....	72
5.	Ergebnis: Unbedenklichkeit nur der Rückvergütungen .....	74
III.	Verhältnis zur betriebswirtschaftlichen Beurteilung (Rentabilitätsbetrachtung) .....	75
IV.	Insbesondere: Kritik der italienischen Mutualitätsklauseln .....	76
1.	Auswirkungen der Mutualitätsklauseln.....	77
2.	Ablehnung der zugrunde liegenden Genossenschaftsphilosophie.....	79
V.	Ergebnis: Überlegenheit der flexiblen Sicherstellungsmerkmale.....	80
B.	Verfassungsrechtliche Beurteilung der Sondersteuerrechtsnormen....	81
I.	Verfassungsrechtliche Maßstäbe: Gleichbehandlung und Leistungsfähigkeit .....	81
1.	Deutschland: Art. 3 Abs. 1 GG .....	81

2.	Italien: Art. 3 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 1 Cost. ....	84
3.	Übereinstimmender abgeleiteter Maßstab: Sachgerechtigkeit der Differenzierung bei gesetzgeberischem Spielraum .....	86
II.	Verfassungsrechtliche Ausgangslage für die Sonderbehandlung von Genossenschaften .....	89
1.	Vorhandene steuerliche Leistungsfähigkeit von Genossenschaften .....	89
2.	Rechtsformabhängigkeit des Sondersteuerrechts kein zwingendes Hindernis .....	91
3.	Sondersteuerrechtsnormen als Fiskalzweck- oder als Lenkungszwecknormen? .....	92
4.	Zwischenergebnis und weitere Prüfungsschritte.....	95
III.	Genossenschaftliche Lastenausteilungsregeln für Sondersteuerrechtsnormen (als Fiskalzwecknormen).....	96
1.	Rechtsform Genossenschaft nicht ausreichend.....	96
2.	Kombination aus Mitgliederorientierung und steuerlicher Privatsphäre .....	97
3.	Nachvollzogene (sichergestellte) genossenschaftliche Geschäftspolitik in Unternehmer-Genossenschaften .....	99
a)	Kontroll- bzw. Sicherstellungsproblem .....	99
b)	Starre und flexible Sicherstellungsmerkmale .....	99
c)	Ergebnis: Überlegenheit der flexiblen Sicherstellungsmerkmale .....	100
IV.	Art. 45 Abs. 1 Cost.: Rechtfertigung durch Verfassungsauftrag zur Genossenschaftsförderung?.....	101
1.	Anwendungsbereich und politischer Hintergrund des Art. 45 Abs. 1 Cost. ....	101
2.	Problematische Funktion des Art. 45 Abs. 1 Cost. im italienischen Verfassungsrecht.....	102

V. Ergebnis: Begrenzung der Sonderbehandlung auf flexible Sondersteuerrechtsnormen .....	103
Vierter Teil: Steuerrechtliche Beurteilung genossenschaftlicher Konditionenpolitik.....	105
A. Deutschland: Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung (VGA).....	105
I. Die verdeckte Gewinnausschüttung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.....	106
1. Der Zweck des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (VGA).....	106
2. Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung .....	108
a) Die VGA-Definition des Bundesfinanzhofs (BFH).....	108
b) Weitere VGA-Kriterien.....	110
3. Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung .....	112
4. Gesamtsteuerbelastung der VGA im Halbeinkünfteverfahren.....	115
II. Kritik der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur VGA .....	117
1. Erklärung der Definitionselemente nach dem Modell des Bundesfinanzhofs .....	117
2. Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung, insbesondere der Fremdvergleich.....	122
a) Fremdvergleich und andere Hilfskriterien .....	122
b) Fremdvergleich bei Leistungsaustauschbeziehungen .....	123
c) Schwierigkeiten des Fremdvergleichs.....	125
3. Gewinnorientierung und Sollgewinnbesteuerung im Anteilseignergeschäft .....	127
4. Abwehr der Sollgewinnbesteuerung durch „good business reasons“ im Einzelfall?.....	129

5.	Hilflosigkeit der „good business reasons“ gegenüber der Sollgewinnbesteuerung .....	130
6.	Annex: Kritischer Erklärungsversuch zum herrschenden VGA-Modell .....	135
B.	Verdeckte Gewinnausschüttung bei Genossenschaften und „gewinnlosen“ Körperschaften.....	137
I.	Gewinnlosigkeit von Hilfsgesellschaften und anderen Körperschaften?.....	137
1.	Anerkennung von Hilfsgesellschaften durch die frühere Rechtsprechung .....	137
2.	Keine Anerkennung durch den Bundesfinanzhof .....	139
3.	Konditionenpolitik in sonstigen Körperschaften: Vereine .....	141
4.	Konditionenpolitik zu öffentlichem Nutzen: Betriebe gewerblicher Art und kommunale Eigengesellschaften .....	141
II.	Beurteilung der Konditionenpolitik in Genossenschaften als VGA?.....	144
1.	Übertragung der BFH-Rechtsprechung auf Genossenschaften .....	144
2.	Stellungnahme des BMF zu Wohnungsgenossenschaften.....	148
3.	Haltung des Schrifttums .....	148
a)	<i>Kirchhof</i> : Genossenschaftsspezifischer Vergleichsmaßstab .....	149
b)	<i>Schulte</i> : Übertragung der Wertung des § 22 KStG .....	150
4.	Bewertung der Auffassungen: Gleichbehandlung zum Nichtmitgliedergeschäft als Trennlinie .....	151
III.	Übertragung der Grundsätze des § 22 KStG auf die Konditionenpolitik.....	152
1.	§ 22 KStG als Ausnahmefall von der Gewinnerorientierung .....	152

2.	Konstitutive oder deklaratorische Bedeutung des § 22 KStG? .....	153
3.	Vergleichbarkeit von Rückvergütungen und Konditionenpolitik.....	155
4.	Übertragung der Bedingungen des § 22 KStG auf die Konditionenpolitik.....	156
a)	Genossenschaften mit Nichtmitgliedergeschäft.....	156
b)	Genossenschaften mit ausschließlichem Mitgliedergeschäft, insbesondere im Verlustfall .....	157
c)	Vermutung für das Kostendeckungsprinzip?.....	158
5.	Ergebnis: Kostendeckungsprinzip statt Fremdvergleich.....	160
C.	Korrekturmöglichkeiten des italienischen Steuerrechts / Rechtsvergleich zur VGA.....	161
I.	Ausgangslage für den Rechtsvergleich .....	161
1.	Fehlen gesetzlicher Regelung bei verbreiteter Steuerplanung..	161
2.	Herstellung von Vergleichbarkeit durch Fallgruppen.....	162
a)	Vergütungen für Gesellschafter-Geschäftsführer .....	162
b)	Konzernverrechnungspreise (transfer pricing interno) .....	162
c)	Gesellschafter-Fremdfinanzierung .....	164
3.	Abgrenzung zu verwandten Rechtsinstituten.....	164
a)	Der allgemeine Begriff der Gewinnausschüttung .....	165
b)	Die vermutete Gewinnausschüttung .....	166
II.	Korrekturmöglichkeiten aus dem allgemeinen Steuerrecht .....	166
1.	Art. 37bis D.P.R. 600/1973 (Gestaltungsmissbrauch).....	167
2.	Vermutungsregeln .....	167
a)	Art. 37 Abs. 3 D.P.R. 600/1973 .....	167

b)	Art. 39 Abs. 1 lit. d) D.P.R. 600/1973 .....	168
c)	Allgemeine Vermutung für den Marktwert (valore normale) .....	169
3.	Dem Zivilrecht entlehnte Korrekturmöglichkeiten.....	169
4.	Zwischenergebnis: Untauglichkeit der Rechtsinstitute.....	170
III.	Verneinung der „Inhärenz“ wegen unwirtschaftlichen Verhaltens.....	170
1.	Inhärenz als Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug ...	170
2.	Das Inhärenzprinzip bei unwirtschaftlichem Verhalten .....	171
a)	Geschäftsführervergütungen / Korrektur der Rechtsprechung .....	171
b)	Inländische Verrechnungspreise: keine Inhärenz bei unwirtschaftlichem Verhalten .....	172
3.	Ablehnung des Kriteriums des unwirtschaftlichen Verhaltens.....	174
IV.	Ergebnis zum Rechtsvergleich .....	175
Fünfter Teil: Unternehmenskooperation und Körperschaftsteuerrecht:		
	verdeckte Gewinnausschüttung? .....	179
A.	Unternehmenskooperation als Zweck der Beteiligung an einer Körperschaft .....	179
I.	Unternehmerische Instrumentalisierung einer Beteiligung.....	179
II.	Instrumentalisierung durch beherrschenden oder Mehrzahl von Anteilseignern .....	181
III.	Unternehmenskooperation als Beteiligungszweck / Gemeinschaftsunternehmen .....	182
IV.	Reaktion auf die unternehmerische Instrumentalisierung: verdeckte Gewinnausschüttung? .....	185

B.	Modifizierte Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG für Gemeinschaftsunternehmen .....	187
I.	Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unter Berücksichtigung des Zwecks der VGA.....	187
II.	Die abweichenden Rechtsfolgen der modifizierten VGA- Auslegung.....	189
1.	Verlagerung des Steuerzugriffs auf die Anteilseigner .....	189
2.	Modifizierung der bestehenden fließenden Abgrenzung .....	189
III.	Vereinbarkeit der modifizierten Auslegung mit dem Zweck des Körperschaftsteuerrechts.....	190
1.	Das Körperschaftsteuersystem: Trennungsprinzip und Einmalbesteuerung .....	190
2.	Variationen und Durchbrechungen des Trennungsprinzips.....	191
3.	Sachgerechtigkeit der modifizierten VGA-Auslegung .....	193
a)	Graduelle Wirkung .....	193
b)	Keine Besteuerungslücken bei Unternehmenskooperationen.....	194
IV.	Schlussfolgerung für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der modifizierten Lastenausteilung .....	195
C.	Exkurs: Konditionenpolitik und Konzernbesteuerung.....	197
I.	Konditionenpolitik im Konzern.....	197
II.	Kritik der Konzernbesteuerung in Deutschland .....	197
III.	Fazit: keine Ausdehnung auf Körperschaften mit beherrschendem Anteilseigner .....	199
	Literaturverzeichnis .....	201