

SEBASTIAN PLESDONAT

Korrespondenz
im Steuerrecht

*Veröffentlichungen zum
Steuerrecht*

16

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von

Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

16



Sebastian Plesdonat

Korrespondenz im Steuerrecht

Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik und
steuertheoretische Untersuchung der Besteuerung
von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern

Mohr Siebeck

Sebastian Plesdonat, geboren 1990; Duales Studium in der Hessischen Finanzverwaltung zum Diplom-Finanzwirt (FH) (2011–2014); Studium der Rechtswissenschaft an der Goethe Universität Frankfurt am Main; 2019 Erstes Juristisches Staatsexamen; von August 2019 bis April 2024 Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht der Universität Bielefeld; 2023 Promotion (Universität Bielefeld); Rechtsreferendariat am Landgericht Frankfurt am Main.
orcid.com/0009-0008-2655-5158

I acknowledge support for the publication costs by the Open Access Publication Fund of Bielefeld University and the Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG).

ISBN 978-3-16-163534-2 / eISBN 978-3-16-163535-9

DOI 10.1628/978-3-16-163535-9

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.de> abrufbar.

Publiziert von Mohr Siebeck Tübingen 2024. www.mohrsiebeck.com

© Sebastian Plesdonat

Dieses Werk ist lizenziert unter der Lizenz „Creative Commons Namensnennung – Weitergabe unter gleichen Bedingungen 4.0 International“ (CC BY-SA 4.0). Eine vollständige Version des Lizenztextes findet sich unter: <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/>

Jede Verwendung, die nicht von der oben genannten Lizenz umfasst ist, ist ohne Zustimmung des Urhebers unzulässig und strafbar.

Das Buch wurde von epline in Bodelshausen gesetzt und wurde auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt.

Printed in Germany.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2023/2024 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bielefeld als Dissertationsschrift angenommen. Es handelt sich um einen Versuch, den im Steuerrecht allgegenwärtigen Begriff einer Korrespondenz als ein Mittel der Gesetzgebungstechnik zu beschreiben und deren Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung rechtstheoretischer Grundlagen darzustellen; einen Schwerpunkt der Arbeit bildet dabei das Verhältnis von Kapitalgesellschaften zu deren Anteilseignern. Rechtsvorschriften, Rechtsprechung und Schrifttum befinden sich auf dem Stand vom 31. Dezember 2023.

Die Untersuchung ist während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht der Universität Bielefeld entstanden. Mein akademischer Lehrer, Herr Prof. Dr. Simon Kempny, LL.M. (UWE Bristol), hat dieses Vorhaben und meine wissenschaftliche Grundlagenbildung in einer Art und Weise betreut, wie man es sich als Doktorand nur wünschen kann. Die Gespräche mit ihm, aber auch mit meinen Freunden und Kollegen am Lehrstuhl, Herrn Steffen Bulk, Herrn Lucas Erxleben und Herrn E. Malte N. Reifegerste, waren von unschätzbarem Wert für diese Arbeit. Ein besseres Umfeld für wissenschaftliche Forschung hätte ich mir nicht vorstellen können. Für die Zweitbegutachtung mit wertvollen Anmerkungen danke ich Herrn Prof. Dr. Johannes Hellermann.

In persönlicher Hinsicht möchte ich von Herzen meiner Familie danken, allen voran meinen Eltern, die es mir stets ermöglicht haben, meine beruflichen Wünsche zu verfolgen. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Mein Dank gebührt schließlich auch dem Publikationsfonds der Universität Bielefeld sowie dem Ostwestfälisch-Lippischen Steuerkreis e. V., die die Veröffentlichung dieser Arbeit mit einem großzügigen Druckkostenzuschuss unterstützt haben.

Frankfurt am Main, im März 2024

Sebastian Plesdonat

Inhaltsübersicht

Vorwort.....	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII

Einleitung	1
§ 1 <i>Trennung und Korrespondenz im Recht der Kapitalgesellschaften</i>	1
§ 2 <i>Ziel der Arbeit</i>	5
§ 3 <i>Gang der Untersuchung</i>	8
§ 4 <i>Stand der Forschung und Forschungsbedarf</i>	9

Erster Teil:

Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik

§ 5 <i>Grundlagen</i>	15
§ 6 <i>Theoretische Beleuchtung einer Gesetzgebungstechnik</i>	33
§ 7 <i>Begriffstheoretische Beschreibung besonderer Korrespondenzen</i> ..	69
§ 8 <i>Leitsätze zum Ersten Teil</i>	145

Zweiter Teil:

Steuertheoretische Untersuchung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern

§ 9 <i>Grundlagen</i>	153
§ 10 <i>Ausgangspunkt, Ziel und Maßstab der Untersuchung</i>	181
§ 11 <i>Steuertheoretische und systematische Untersuchung</i>	189
§ 12 <i>Zum Verhältnis von Trennung und Korrespondenz</i>	331
§ 13 <i>Leitsätze zum Zweiten Teil</i>	342

Schlussbetrachtung

§ 14 Bedeutung der Forschungsergebnisse	353
Schrifttumsverzeichnis	355
Sachregister	391

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII

Einleitung	1
§1 <i>Trennung und Korrespondenz im Recht der Kapitalgesellschaften</i>	1
§2 <i>Ziel der Arbeit</i>	5
§3 <i>Gang der Untersuchung</i>	8
§4 <i>Stand der Forschung und Forschungsbedarf</i>	9

Erster Teil:

Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik

§5 Grundlagen	15
A. <i>Notwendigkeit einer Definition</i>	15
B. <i>Begriffsvielfalt und Themenfelder</i>	16
I. Begriffsvielfalt.....	17
II. Themenfelder, Gemeinsamkeiten, Unterschiede	19
1. Themenfelder	19
a) Renten, Unterhaltszahlungen und wiederkehrende Bezüge....	19
b) Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften	20
c) Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern ...	21
d) Weitere Themenfelder	23
2. Entwicklung, Gemeinsamkeiten und Unterschiede.....	24
III. Der Definitionsgegenstand	25
C. <i>Der Korrespondenzbegriff</i>	26
I. Ausgangsnorm und Bezugsnorm	26
II. Bisherige Begriffsbestimmungen	27
1. Rechtsfolge der Ausgangsnorm	28
2. Rechtsfolge der Bezugsnorm	29

3. Abhängigkeit	29
4. Bewertung der Definitionsansätze	30
III. Eigene Begriffsbestimmung	31
§6 Theoretische Beleuchtung einer Gesetzgebungstechnik	33
A. <i>Eine prinzipielle Korrespondenz? („Korrespondenzprinzip“)</i>	33
I. Eine „allgemeine Korrespondenz“ von rechtstheoretischer Warte ...	34
II. Zum Korrespondenzprinzip im positiven Recht	37
1. Der Begriff eines Prinzips	37
2. Das Attribut „Prinzip“ zur Beschreibung einer Korrespondenz ..	38
B. <i>Korrespondenz als Mittel der Gesetzgebungstechnik</i>	39
C. <i>Begriffsbeleuchtung der Arbeitsdefinition</i>	40
I. Abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm	40
1. Rechtstheoretische Grundlegung	40
2. Zur Rechtsfolge der Ausgangsnorm	44
II. Rechtsfolge der Bezugsnorm	47
1. Rechtssatzform	48
2. Rechtsinhalt	48
3. Keine Erforderlichkeit einer „Sachverhaltsidentität“	49
III. Abhängigkeit	51
1. Erläuterung zur Begriffswahl	52
2. Abhängigkeit im Rechtssatz	52
3. Abgrenzung zu einer „politischen Abhängigkeit“	55
4. Tatbestandsverwirklichung	57
5. Anknüpfung an den Tatbestand einer Bezugsnorm	58
6. Anknüpfung an Rechtsfolgen mehrerer Bezugsnormen	61
7. Verweis, Akzessorietät und Korrespondenz als Mittel der Gesetzgebungstechnik	63
a) Begriff des Verweises	64
b) Begriff der Akzessorietät	65
c) Verhältnis von Verweisung, Akzessorietät und Korrespondenz	66
aa) Verhältnis von Verweisung und Korrespondenz	66
bb) Verhältnis von Akzessorietät zur Verweisung und zur Korrespondenz	68
§7 Begriffstheoretische Beschreibung besonderer Korrespondenzen	69
A. <i>Differenzierung anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm</i> ...	69
I. Stand der Wissenschaft im Steuerrecht und im (Umwelt-)Strafrecht	70
1. Differenzierung im Steuerrecht	70

2. Differenzierung im Strafrecht	73
a) Strafrechtswissenschaftlicher Befund	74
b) Begründungsansätze im Strafrecht	76
II. Gesetzesakzessorische Korrespondenz	77
1. Begriff	77
2. Gründe für die Einführung gesetzesakzessorischer Korrespondenzen	79
a) Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung	79
b) Gebot der Praktikabilität	80
c) Dynamik des (Umwelt-)Rechts	80
III. Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz	82
1. Begriff	83
2. Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz und derogatorische Rechtskraft	84
a) Die derogatorische Rechtskraft des Verwaltungsaktes im bundesdeutschen (Steuer-)Recht	85
b) Legitimation der derogatorischen Rechtskraft und Folgen	87
c) Die verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz als Reaktion des Gesetzgebers	90
3. Zur Rechtsfolge der Bezugsnorm	92
a) Gründe für die Nichtanknüpfung an die Regelung des Verwaltungsaktes	92
b) Behelf: Anknüpfung an die Besteuerungsgrundlagen	94
4. Abgrenzung zur Bindungswirkung	95
5. Vollzug der Regelung des Verwaltungsaktes	99
IV. Theoretische weitere Korrespondenzen	100
V. Änderungen der Rechtsfolge der Bezugsnorm	102
1. Gesetzesakzessorische Korrespondenz	102
2. Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz	102
3. Auswirkungen auf eine bereits konkretisierte Ausgangsnorm	104
VI. Verhältnis von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz	106
1. Alternative Verknüpfung von gesetzes- und verwaltungsakt- akzessorischer Korrespondenz	107
a) Steuerermindernde (abhängige) Rechtsfolge	110
b) Steuererhöhende (abhängige) Rechtsfolge	112
2. Vorrang der Verwaltungsaktakzessorietät ab Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm	113
a) Steuerermindernde (abhängige) Rechtsfolge	114
b) Steuererhöhende (abhängige) Rechtsfolge	114
c) Zusammenfassende Stellungnahme	114
3. Kumulative Verknüpfung von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz	115
VII. Keine wechselseitige Wirkung	116
1. Einseitige Abhängigkeit	116

2. Wechselseitige Wirkung von zwei Korrespondenzen	117
VIII. Zeitliche Korrespondenz	120
1. Differenzierung anhand der Rechtsatzform der Bezugsnorm	121
2. Korrespondenz und Prognoseentscheidungen	123
IX. Formulierungen für den Gesetzgeber	125
1. Befunde aus dem geltenden Recht	126
2. Befunde aus dem Schrifttum	127
3. Formulierungsvorschläge	129
a) Gesetzesakzessorische Korrespondenz	129
b) Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz	130
c) Verknüpfung von gesetz- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz	131
X. Zum Nachweis der Rechtsfolge der Bezugsnorm	132
1. Grundlagen im geltenden Recht	132
2. Nachweis innerhalb gesetzakzessorischer Korrespondenz	133
3. Nachweis innerhalb verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz	133
<i>B. Einschränkung der Modifizierung einer Korrespondenz</i>	<i>138</i>
I. Interpersonale Korrespondenz	138
II. Intertemporale Korrespondenz	142
III. Internationale Korrespondenz	143
§ 8 Leitsätze zum Ersten Teil	145

Zweiter Teil:

Steuertheoretische Untersuchung der Besteuerung von
Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern

§ 9 Grundlagen	153
A. <i>Ökonomische Grundlagen</i>	<i>153</i>
I. Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne und Rechtfertigung einer Körperschaftsteuer	155
1. Äquivalenztheoretische Begründung	156
2. Begründung mit der Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft	159
a) Der Begriff der Leistungsfähigkeit	159
b) Leistungsfähigkeit einer Körperschaft	160
c) Zusammenfassende Bewertung	166
3. Die Körperschaftsteuer als „Sicherungseinkommensteuer“	169
II. Theoretische Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbelastung	171

B.	<i>Dogmatische Grundlagen</i>	173
I.	Besteuerung der Kapitalgesellschaft	174
II.	Besteuerung der Anteilseigner	176
	1. Natürliche Personen als Anteilseigner	176
	a) Beteiligung im Privatvermögen	176
	b) Beteiligung im Betriebsvermögen	178
	2. Kapitalgesellschaften als Anteilseigner	178
	3. Personengesellschaften als Anteilseigner	180
§ 10 Ausgangspunkt, Ziel und Maßstab der Untersuchung		181
A.	<i>Ausgangspunkt und Ziel</i>	182
B.	<i>Maßstab: Eine entscheidungsneutrale Besteuerung</i>	184
§ 11 Steuertheoretische und systematische Untersuchung		189
A.	<i>Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner: Besteuerungssystematik zwischen Einkommensverwendung und Einkommenserzielung</i>	190
I.	Eine modelltheoretische Systematisierung	190
	1. Einkommensverwendung	191
	2. Einkommenserzielung	192
	3. Vermengung von Einkommensverwendung und -erzielung	192
II.	Ursachen und Rechtsentwicklung	194
	1. Derogatorische Rechtskraft von Verwaltungsakten	194
	2. Rechtserzeugungsmacht anderer Stellen (Staaten)	195
	3. Entwicklung der Besteuerungssystematik seit der Unternehmensteuerreform 2001	197
	a) Verdeckte Gewinnausschüttungen	197
	aa) Forderung nach einer verfahrensrechtlichen Korrekturmöglichkeit	198
	bb) Besteuerungsinkongruenzen auf Grund von § 8a KStG a. F.	200
	cc) Korrespondenzen seit dem JStG 2007	202
	b) Vermeidung von Besteuerungsinkongruenzen auf Grund hybrider Gestaltungen	203
III.	Einkommensverwendung: Besteuerung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner	205
	1. Keine Ausschüttungsverpflichtung	205
	2. Korrespondenzen seit dem JStG 2007 und Erweiterung durch Gesetz vom 26.6.2013	206
	a) Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung	207
	b) Rechtssatzform der Bezugsnorm	208
	aa) Einkommensminderung	208

bb) Einkommenserhöhung	213
c) Änderung einer konkretisierten Ausgangsnorm	215
aa) Übertragung der theoretischen Erkenntnisse aus dem Ersten Teil	215
bb) Positivrechtliche Anordnungen eines rechtlichen Dürfens	216
(1) Änderung nach § 32a Abs. 1 KStG	216
(2) Änderung nach den §§ 172 ff. AO	219
d) Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung	222
aa) Einkommensminderung (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG) . .	223
bb) Einkommenserhöhung (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG) . .	225
e) Vollzug des Körperschaftsteuerbescheides	230
3. Korrespondenzen seit dem ATAD-UmsG 2021	231
a) Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung	232
b) Rechtssatzform der Bezugsnorm	233
c) Änderungen einer konkretisierten Ausgangsnorm	234
d) Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung	235
4. Grundlegende systematische Bewertung	235
a) Systematische Grundlegung	235
b) Die Besteuerungssystematik vor dem JStG 2007	236
c) Systematische Bewertung des geltenden Rechts	239
d) Kein Regel-und-Ausnahme-Verhältnis	243
e) Kein Haftungstatbestand	245
IV. Einkommenserzielung: Abzug von Leistungen von der Bemessungsgrundlage	246
1. Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung	248
2. Rechtssatzform der Bezugsnorm	249
3. Änderungen einer konkretisierten Ausgangsnorm	252
4. Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung	252
5. Vollzug des Körperschaftsteuerbescheides	255
6. Grundlegende systematische Bewertung	256
V. Sonderfall: Die Gesetzesakzessorische Korrespondenz der verdeckten Gewinnausschüttung	257
1. Grundlagen zur verdeckten Gewinnausschüttung	257
2. Das „Korrespondenzprinzip“ von F. Wassermeyer	259
3. Systematische Bewertung	262
<i>B. Leistungen von den Anteilseignern an die Kapitalgesellschaft: Besteuerungssystematik zwischen gesellschaftsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen</i>	<i>264</i>
I. Eine modelltheoretische Systematisierung	264
1. Gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen (Einlagen)	265
2. Nicht gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen	268
3. Vermengung von Einlagen und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen	268

4.	Zur Rückgewähr von Einlagen	269
II.	Ursachen und Rechtsentwicklung	270
1.	Derogatorische Rechtskraft von Verwaltungsakten	271
2.	Rechtserzeugungsmacht anderer Stellen (Staaten)	271
3.	Entwicklung der Besteuerungssystematik seit der Unternehmensteuerreform 2001	272
III.	Zur Besteuerung von verdeckten Einlagen bei der Kapitalgesellschaft	273
1.	Korrespondenzen seit dem JStG 2007	273
a)	Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung	274
b)	Rechtssatzform der Bezugsnorm	275
aa)	§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG	275
bb)	§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG	278
c)	Änderungen einer konkretisierten Ausgangsnorm	284
d)	Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung	286
2.	Systematische Bewertung	287
a)	Systematische Grundlegung	287
b)	Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der Beteiligung ...	292
aa)	§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG	292
(1)	Beteiligung im Betriebsvermögen	293
(2)	Beteiligung im Privatvermögen	296
bb)	§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG	297
c)	Steuerliches Einlagenkonto (§ 27 KStG)	300
aa)	§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG	300
bb)	§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG	304
IV.	Zum Abzug von Leistungen von der Bemessungsgrundlage	305
C.	<i>Gewerbsteuer</i>	305
I.	Gewinnausschüttungen	306
1.	Hinzurechnungen bei Streubesitzbeteiligungen (§ 8 Nr. 5 GewStG)	307
2.	Kürzungen bei Schachtelbeteiligungen (§ 9 Nr. 2a, 7 GewStG) ...	309
II.	Einlagen	312
D.	<i>Hinzurechnungsbesteuerung</i>	312
I.	Grundlagen zur Hinzurechnungsbesteuerung	313
II.	Korrespondierende Besteuerung seit dem ATAD-UmsG	316
1.	Hinzurechnungsbesteuerung bei Minderung des Einkommens (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 Hs. 1 AStG)	316
2.	Keine Hinzurechnungsbesteuerung bei Minderung des Einkommens (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 AStG)	317
a)	Leistende Gesellschaft ist Zwischengesellschaft (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. aa AStG)	318
b)	Erhöhung des Einkommens und keine niedrige Besteuerung (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. bb AStG)	319

3. Hinzurechnungsbesteuerung in Beteiligungsketten und Dreieckskonstellationen	321
a) Einkommen- und Körperschaftsteuerliche Lösung	321
b) Hinzurechnungssteuerliche Lösung	324
4. Systematische Bewertung	326
III. Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer	329
§ 12 Zum Verhältnis von Trennung und Korrespondenz	331
<i>A. Das Trennungsprinzip im positiven Recht</i>	<i>332</i>
I. Herkömmlicher Inhalt des Trennungsprinzips	333
II. Ableitung aus dem Verfassungsrecht	334
III. Ableitung aus dem einfachen Recht	335
<i>B. „Durchbrechungen“ des Trennungsprinzips und Rechtferigungsbedürfnis</i>	<i>337</i>
I. Kein Erfordernis einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung	337
II. Kein Normkonflikt im einfachen Recht	338
<i>C. Zur Zukunft des Trennungsprinzips</i>	<i>339</i>
§ 13 Leitsätze zum Zweiten Teil	342

Schlussbetrachtung

§ 14 Bedeutung der Forschungsergebnisse	353
Schrifttumsverzeichnis	355
Sachregister	391

Abkürzungsverzeichnis

[¶]	[Absatz]
a. A.	andere/anderer Auffassung
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft/Union
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
a. F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
a. M.	am Main
AO	Abgabenordnung
ÄöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
AO-StB	Der AO-Steuer-Berater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
AsylG	Asylgesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATAD-UmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
Aufl.	Auflage
BayVBl	Bayrische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeckOK AStG	Mann, Alexander/Staats, Wendelin (Hrsg.): Beck'scher Onlinekommentar AStG. München
BeckOK StGB	Heintschel-Heinegg, Bernd v. (Hrsg.): Beck'scher Onlinekommentar StGB. München.
BeckOK VwVfG	Bader, Johann/Ronellenfitsch, Michael (Hrsg.): Beck'scher Onlinekommentar VwVfG. München
Begr.	Begründer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Beschl.	Beschluss
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt der Bundesrepublik Deutschland
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht

BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Ders.	Derselbe
Der Staat	Zeitschrift für Staatslehre Öffentliches Recht und Verfassungsrecht (Zeitschrift)
Dies.	Dieselbe/Dieselben
Diss.	Dissertation
d. h.	das heißt
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DRV	Deutsche Renten Versicherung (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
DWS-Institut	Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e. V.
ebd.	ebenda
Ed.	Edition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention. Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten.
EStB	Der Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-E	Entwurf eines Einkommensteuergesetzes
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
f., ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
Fortf.	Fortführer
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GA	Goldammer's Archiv für Strafrecht (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStG-E	Entwurf eines Gewerbsteuergesetzes
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	Die GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GS	Gedächtnisschrift

GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
Habil.	Habilitationsschrift
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. B.	im Breisgau
ifst	Institut Finanzen und Steuern e. V.
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
InvStG	Investmentsteuergesetz
i. S. d.	im Sinne des/im Sinne der
i. S. v.	im Sinne von
ISR	Internationale SteuerRundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbBW	Jahrbuch für Betriebswirte
jM	juris – Die Monatszeitschrift (Zeitschrift)
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart
JURA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KSzW	Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
Lfg.	(Ergänzungs-)Lieferung
LG	Landgericht
Ls.	Leitsatz
MG	Muttergesellschaft
MüKo StGB	Erb, Volker/Schäfer, Jürgen (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch. 8 Bände. 4. Aufl., München 2020–2023 mit weiteren Nachweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Ndr.	Nachdruck
NF	Neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer/Nummern
NStZ-RR	Neue Zeitschrift für Strafrecht Rechtsprechungsreport (Zeitschrift)
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Co-operation an Development
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PiR	NWB Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)
PiStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
PKW	Personenkraftwagen
PolG NRW	Polizeigesetz des Landes Nordrhein-Westfalen

pr.	in principio (zu Beginn eines Abschnitts, vor der ersten Unterüberschrift)
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
PrGS	Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz; Seite
SAM	Steueranwaltsmagazin (Zeitschrift)
sog.	sogenannte/sogenannter/sogenannten/sogenanntem/sogenanntes
Sp.	Spalte
StAbwG	Steuerparadies-Abwehrgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TG	Tochtergesellschaft
u. a.	unter andere/unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
Unterabs.	Unterabsatz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UR	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
UStG	Umsatzsteuergesetz
VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
VerwArch	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
vgl.	vergleiche
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwVfG NRW	Verwaltungsverfahrensgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
WE	Währungseinheiten
WHG	Gesetz zur Ordnung des Wasserhaushalts
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WoBindG	Gesetz zur Sicherung der Zweckbestimmung von Sozialwohnungen (Wohnungsbindungsgesetz)
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung (Zeitschrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik (Zeitschrift)
ZöR	Zeitschrift für öffentliches Recht (Zeitschrift)
ZPO	Zivilprozessordnung
ZPTh	Zeitschrift für politische Theorie (Zeitschrift)

Einleitung

„Die Besteuerung der Actiengesellschaft muss [...] mit derjenigen der Actionäre, d. h. der Regel nach physischer Personen, welche ihrerseits einer Besteuerung unterliegen, in Zusammenhang gebracht werden.“

Adolph Wagner

§1 Trennung und Korrespondenz im Recht der Kapitalgesellschaften

A. Wagner hat vor nun über 130 Jahren eine Aussage getätigt, bei der sich Studierende, die sich dem Steuerrecht widmen, der Gefahr ausgesetzt sehen, von Lehrenden harsch kritisiert zu werden, träfen sie eine vergleichbare Aussage: Die Besteuerung von Aktiengesellschaften und Aktionären müsse in einen Zusammenhang gebracht werden.¹

Warum aber bestünde die Gefahr, in der heutigen Zeit für eine solche Aussage gerügt zu werden? Sie steht im Widerspruch zu einem behaupteten Grundsatz, der wohl in jedem Lehrbuch zur Besteuerung von Körperschaften zu finden ist und vielfach zu Beginn einer Stunde zur Körperschaftsbesteuerung hochgehalten wird, verbunden mit dem mahnenden Fingerzeig, ja nicht gegen diesen Grundsatz zu verstoßen: Die Besteuerung von Körperschaften und deren Anteilseignern sei voneinander zu trennen.² Ein solches „Trennungsprinzip“ sei der „Wesensgrundsatz der Besteuerung von Kapitalgesellschaften“³.

¹ A. Wagner, Finanzwissenschaft, S. 420 (Hervorhebung nicht wiedergegeben); ähnlich auch B. Fuisting, Steuerlehre, S. 187 ff.

² B. Weitemeyer/T. Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rn. 860; D. Birk/M. Densens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1221; J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 11.2; ausführlich auch J. Böhmer, StuW 2012, 33; Ch. Dorenkamp in: FS BFH, 2018, S. 1349.

³ Ch. Dorenkamp in: FS BFH, 2018, S. 1349 (1350). Die Zuschreibung eines „Wesens“ zu einer Steuer (z. B. auch A. Dinkelbach, Ertragsteuern, S. 3; Ch. Rasenack, Körperschaftsteuer, S. 28, 33, 63, 126, 196, 208 ff.) ist rechtstheoretisch abzulehnen, da der Begriff eines „Wesens“ verschleiert, dass das (Steuer-)Recht aus den primären Entscheidungen des Gesetzgebers geformt wird und folglich „aus dem Diktum des Gesetzgebers [lebt]“ (O. Bühler/G. Strickerodt, Steuerrecht, S. 658); anderes gewendet: Welche Rechtsinhalte ein Gesetzgeber erzeugt, kann nicht auf ein „Wesen“ des Rechts zurückgeführt werden.

In dieses Minenfeld stößt nun ein Rechtsphänomen vor, das seinem Begriff nach (ebenso wie das Trennungsprinzip) in keinem Steuergesetz zu finden ist: ein Korrespondenzprinzip oder eine Korrespondenz, mithin in erster Annäherung eine von Normen erzeugte Wirkung, die einen Zusammenhang zwischen verschiedenen Besteuerungen – in diesem Fall zwischen den Besteuerungen von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner – begründet.⁴ Es liegt nicht allzu fern, dass eine Trennung einerseits und ein Zusammenhang andererseits in einem gewissen Spannungsverhältnis zueinanderstehen. Während frühere Arbeiten sich noch bemühten, herauszuarbeiten, welche Ausgestaltung ein Trennungsprinzip in den einzelnen Steuergesetzen gefunden habe⁵, wird der Inhalt eines solchen heute kaum normativ belegt. Vielmehr werden Rechtsnormen, die einen Zusammenhang erzeugen, als „Durchbrechungen“ gerügt⁶ – welche rechtlichen Folgen dies habe, insbesondere, ob eine solche Durchbrechung rechtfertigungsbedürftig sei (und wenn ja, anhand welcher Maßstäbe eine solche Rechtfertigung zu erfolgen habe), wird kaum erläutert.

Mit Blick auf die Entstehungszusammenhänge der bundesdeutschen Systematik zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften löst die Annahme einer solchen „Durchbrechung“ einer getrennten Besteuerung (und eine damit wohl zwischen den Zeilen ausgedrückte Kritik) Verwunderung aus. Bei Einführung des Halbeinkünfteverfahrens – dem systematisch vergleichbaren Vorgängermodell der geltenden Systematik – wurde ausdrücklich offengelegt⁷, dass die Besteuerung der Erträge einer Kapitalgesellschaft zusammen mit der Besteuerung der Ausschüttungen jener Erträge auf Anteilseignerebene zu betrachten ist:

„Ausgeschüttete Gewinne werden beim Anteilseigner nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert, das *zusammen* mit der steuerlichen Vorbelastung durch die Körperschaftsteuer eine ertragsteuerliche Einmalbesteuerung des Gewinns sicherstellt.“⁸

⁴ Dahingehend auch die (mitunter am Rande erfolgten) Begriffsbeschreibungen von G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463); N. Mückel/St. Schnorberger, DStR 2017, 2145 (2145); E. Oertel, BB 2018, 351 (352); P. Wittenstein/L. Hilbert, IWB 2019, 52 (52); S. Radmanesh/R. Gebhardt, IWB 2018, 580 (580).

⁵ A. Raupach, Durchgriff, S. 72.

⁶ Dazu unten § 12 und die Nachweise Zweiter Teil Fn. 2.

⁷ Die Einführung des Halbeinkünfte- und die Abkehr vom Anrechnungsverfahren durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) – nachfolgend bezeichnet als Unternehmensteuerreform 2001 – ist zuvörderst auf eine Senkung der Körperschaftsteuersätze in westlichen Industriestaaten seit spätestens Mitte der 1980er-Jahre zurückzuführen; zu den politischen Hintergründen dieser Unternehmensteuerreform, die häufig in Vergessenheit geraten, erhellend St. Ganghof, Steuerpolitik, S. 98 ff., insbesondere S. 105; A. Weinelt, Körperschaftsteuersystem, S. 79 ff.; Th. Pothast, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 176 ff.; dazu auch noch unten § 11 A III 4 b.

⁸ Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BT-Drs. 14/2683, S. 96 (Hervorhebung hinzugefügt).

„Die Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % und die Einkommensteuer auf die Hälfte der Bezüge des Anteilseigners ergeben *insgesamt* eine Steuerbelastung, die der steuerlichen Belastung anderer Einkünfte entspricht.“⁹

Ohne vertieft in die Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eintauchen zu müssen, fällt ein einfacher (zunächst abstrakt formulierter) Befund auf: Teilt man eine Steuerlast auf zwei Steuerteilbeträge auf, so tritt eine zu geringe Besteuerung ein, wenn ein Steuerteilbetrag nicht erhoben wird. Bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften mündet dies in die Frage, ob etwa die Besteuerung nur eines Teilbetrages auf Anteilseignerebene auch dann geboten ist, wenn der andere Teilbetrag der Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft nicht erhoben wird. Hielte man eine ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene ohne vorhergehende Vorbelastung auf Ebene einer Kapitalgesellschaft nicht für angemessen, bedürfte es – wie es *A. Wagner* ausgerufen hat¹⁰ – eines Zusammenhangs, um die Besteuerungen aufeinander abzustimmen.

Da es einen solchen Zusammenhang in den ersten Jahren nach der Unternehmensteuerreform 2001 nicht gab, darf es nicht erstaunen, dass politisch nicht erwünschte Belastungsergebnisse – geläufig bezeichnet als „Besteuerungslücken“¹¹, „Besteuerungsschlupflöcher“¹² oder „Besteuerungsinkongruenzen“¹³ – eintraten.¹⁴ Es ist unter diesem Gesichtspunkt daher auch nachvollziehbar, dass den Gesetzgeber¹⁵ immer häufiger die Aufforderung erreicht, sog. „linking rules“ – eine Bezeichnung, die häufig synonym zu dem

⁹ Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BT-Drs. 14/2683, S. 120 (Hervorhebung hinzugefügt).

¹⁰ Siehe oben bei und in Einleitung Fn. 1.

¹¹ So etwa *St. Mädels/S. Stockburger/J. Stößel*, FR 2021, 1110 (1110); *J. Lüdicke*, BB 2022, 1239 (1247).

¹² Siehe u. a. *E. Oertel*, BB 2018, 351 (353); *A. Richter/B. Welling*, FR 2022, 332 (332).

¹³ So *Ch. Kahlenberg/N. Vogel*, StuW 2016, 288 (291); *M. Bannes/A. Cloer*, BB 2016, 1503 (1503); *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 33 ff., 59 ff., 66 ff.

¹⁴ Jegliche rechtstheoretische Kritik an den Begriffen einer „Lücke“ oder eines „Schlupflochs“ im (Steuer-)Recht außen vor gelassen (dazu *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 100 ff.; *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 251 ff.), haben diese Bezeichnungen mit der Verwendung des Begriffs einer „Besteuerungsinkongruenz“ eines gemeinsam: Es handelt sich um wertende Aussagen, womit zum Ausdruck kommt, dass eine Besteuerung nicht einem bestimmten politischen Ideal entspreche.

¹⁵ Sofern in dieser Arbeit der Begriff „Gesetz“ verwendet wird, ist stets eine abstrakt-generelle Rechtsnorm gemeint. Daraus folgt aber nicht, dass Individualrechtsnormen wie Verwaltungs- oder Gerichtsakte nicht vom Rechtsnormbegriff umfasst seien (zum Rechtsnormbegriff noch ausführlich unten § 6 C I 1). Der Begriff „Gesetzgebung“ beschreibt folglich „nur einen besonderen Fall von Rechtssetzung“ (*H. Kelsen*, Allg. Staatslehre, S. 231), eben deshalb, weil nicht nur Gesetze Recht sind und auch andere staatliche Stellen (z. B. Behörden und Gerichte) Recht setzen können (*H. Kelsen*, Allg. Staatslehre, S. 231 ff.). Der Begriff „Gesetzgeber“ bezeichnet dann nur das vom positiven Recht ermächtigte Organ, neue Rechtsnormen mit der Rechtssatzform „Gesetz“ zu erzeugen.

Begriff einer „Korrespondenzregel“ Verwendung findet¹⁶ – zu erzeugen.¹⁷ Die Aufforderung zielt darauf ab, insbesondere zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern einen Zusammenhang herzustellen, um das Steueraufkommen zu sichern. Der Korrespondenzbegriff wird hier als ein Mittel der Gesetzgebungstechnik zur Vermeidung sog. „weißer Einkünfte“¹⁸ eingesetzt.¹⁹

Im Mittelpunkt dieser Arbeit steht somit nicht die seit über hundert Jahren diskutierte Frage, ob die Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeit von Kapitalgesellschaften und der Ausschüttung der erwirtschafteten Erträge an die Anteilseigner zu einer Doppelbelastung führe und – bejahte man dies – wie eine solche Doppelbelastung zu vermeiden sei.²⁰ Es geht vielmehr darum, ob eine zusammenhängende Besteuerung geboten ist, wenn Rechtssätze, die der Vermeidung einer Doppelbelastung dienen, zu einer zu

Der Begriff „Steuergesetzgeber“ weist rechtstheoretisch keine Besonderheit auf (dazu *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 15).

¹⁶ Siehe nur *E. Oertel*, BB 2018, 351 (352); *D. Febling/A. Linn/R. Martini*, IStR 2022, 781; *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 69, 78.

¹⁷ Dazu hat die OECD einen sog. BEPS-Aktionsplan erlassen, der keine rechtliche Verbindlichkeit hat, sondern erst in nationales Recht umgewandelt werden muss. Er wird teilweise als „soft-law“ (*H. Schaumburg* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.18; *H. Schaumburg*, ISR 2016, 371 [372]; *D. Febling*, FR 2015, 817 [819]) eingeordnet, worunter Empfehlungen, aber keine Rechtsnormen verstanden werden (zum Begriff „Soft-law“ *D. Arndt*, Soft Law, S. 36 ff.). Der Begriff wird hier abgelehnt, da er verschleiert, dass es sich gerade nicht um Rechtsnormen (zum Begriff der Rechtsnorm unten § 6 C I 1) handelt und jene Empfehlung daher nicht Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung ist (ebenso *Ph. Reimer*, Aktualität, S. 37 [44]). Zum BEPS-Projekts *St. Eilers/St. Schmitz*, ISR 2013, 68 (68 ff.); *R. Pinkernell*, FR 2013, 737; *J. Hey*, FR 2016, 554 (557 ff.).

¹⁸ Der (gesetzlich nicht verankerte) Begriff „weiße Einkünfte“ hat sich in der Literatur für Einkünfte etabliert, die keiner Besteuerung in irgendeinem Staat unterlegen haben; es handelt sich um eine Aussage, die einerseits den vermeintlich simplen Befund ausdrückt, dass ein bestimmter Sachverhalt nicht den Tatbestand einer Einkunftsart erfülle, andererseits aber zugleich um die Wertung angereichert ist, dass dies politisch unerwünscht sei. Bei einer nur niedrigen Besteuerung (beispielsweise auf Grund eines im Vergleich zum bundesdeutschen Recht geringeren Steuersatzes) spricht man von „grauen Einkünften“; damit kommt einerseits zum Ausdruck, dass ein Sachverhalt zwar den Tatbestand einer Einkunftsart verwirkliche, andererseits wird aber gleichzeitig die Wertung vermittelt, dass eine nicht erwünschte Besteuerung vorliege, da auf Grund eines zu geringen Steuersatzes keine hinreichende Besteuerung vorliege. Zur geläufigen begrifflichen Differenzierung *I. Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung, S. 79; *D. Beck*, Qualifikationskonflikte, S. 15; *A. Rust*, ISR 2013, 241 (241).

¹⁹ In diesem Sinne etwa *E. Oertel*, BB 2018, 351 (354); *O. Dörfler/G. Adrian*, Ubg 2008, 373; *Ch. Kahlenberg/N. Vogel*, StuW 2016, 288 (291); *M. Bannes/A. Cloer*, BB 2016, 1503 (1503); *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 (297. Lfg., April 2020); BT-Drs. 16/2712, S. 70.

²⁰ *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, S. 421; dazu auch *D. Schneider* in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, S. 509 (534 [insbesondere auch Fn. 34 und 35]); *H.-J. Pezzer*, DStJG 25 (2002), 37 (45); *U. Schramm*, FR 2019, 346 (346 ff.).

geringen Besteuerung führen, weil eine Vorbelastung (oder: ein Steuerteilbetrag) fehlt.

Die Erzeugung einer zusammenhängenden Besteuerung mit einer Gesetzgebungstechnik²¹, die hier als „Korrespondenz“ bezeichnet werden soll, kann aber methodisch sauber nur gelingen, wenn ein hinreichendes Verständnis über die Funktions- und Wirkweise einer solchen besteht. Dabei fällt auf, dass die Beschreibung einer „Korrespondenz“ weniger leicht von der Hand geht, als es der geübte Steuerrechtler zunächst vermuten mag²²: Einigkeit besteht nur darüber, dass das Steuerrecht kein allgemeines Korrespondenzprinzip kenne, „demzufolge der Empfänger einer Leistung nicht zu versteuern brauch[e], was der Geber nicht abziehen d[ürfe], und – umgekehrt – der Empfänger versteuern m[üsse], was der Leistende von der Bemessungsgrundlage abziehen d[ürfe].“²³ Der Korrespondenzbegriff scheint abseits davon vielfach auf einer Intuition gebaut, welche im Laufe der Zeit zu einer Gewissheit herangewachsen ist und kaum noch nach der eigentlichen Bedeutung hinterfragt wird. Erkennbar wird dies etwa daran, dass selten offen dargelegt wird, zwischen welchen Rechtsakten eine Korrespondenz einen Zusammenhang begründet, oder anders gewendet, inwieweit das Rechtsetzungsverfahren auf Seiten der Besteuerung, an die mit einer Korrespondenz angeknüpft wird, fortgeschritten sein muss. Es darf nicht verwundern, dass aktuelle wissenschaftliche Aufarbeitungen im positiven Recht ein „schwer überschaubares Bündel an nationalen Korrespondenzregelungen“²⁴ feststellen, wenn bereits die begriffliche Grundlegung unklar ist.

§2 Ziel der Arbeit

Die Arbeit verfolgt zwei Ziele.

In einem *Ersten Teil* sollen die Grundlagen entwickelt werden. Die Ermittlung von Wahrheiten – als Ziel einer jeden wissenschaftlichen Unter-

²¹ Zum Verständnis einer Korrespondenz als Gesetzgebungstechnik unten §6 B.

²² Ähnlich auch bereits festgestellt von G. Rüschi, Korrespondenz, S. 9ff.; G. Rüschi, FR 2019, 759 (759f.).

²³ So die ständige Rechtsprechung (BFH, Urt. vom 30.3.2017, IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892 [895f.]; vorher bereits BFH, Urt. vom 4.4.1989, X R 14/85, BStBl. II 1989, 779 [780f.]; BFH, Urt. vom 25.10.1994, VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121 [125]). Ein allgemeines Korrespondenzprinzip lehnt auch das Schrifttum ab (R. Charlier, StbJb 1966/1967, 279 [288]; K. Tipke, StuW 1980, 1 [8]; J. Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 [297. Lfg., April 2020]; A. Musil in: Herrmann/Heuer/Raupach, §2 EStG Rn. 62 [290. Lfg., Januar 2019]; M. Mues in: Littmann/Bitz/Pust, §22 Rn. 20 [147. Lfg., November 2020]; R. Krüger in: Schmidt, §11 Rn. 9; G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 [463]; M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 37ff.).

²⁴ V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen, S. 206.

suchung²⁵ – ist nur dann überhaupt durchführbar, wenn sowohl dem Leser als auch dem Autor stets klar ist, *was* eigentlich untersucht wird, mit anderen Worten: Der Forschungsgegenstand muss in einem ersten Schritt definiert werden.

Die Arbeit widmet sich in diesem Teil folglich der Frage, was man unter einer „Korrespondenz“ sinnvollerweise verstehen kann. Dazu wird ein einheitliches Konzept für den Begriff einer Korrespondenz entwickelt²⁶, mit dessen Hilfe Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu anderen (vergleichbaren) Gesetzgebungstechniken erkennbar werden. Die Untersuchung soll Wirkungen einer Korrespondenz enthüllen, Zusammenhänge aufdecken, Problemstellungen bündeln und darauf aufbauend eine Art „Werkzeugkasten“ erstellen, mit dessen Hilfe auch rechtsdogmatische²⁷ Fragen auf einer höheren und abstrakteren Ebene (losgelöst von einzelnen rechtsinhaltlichen Problemen) betrachtet und geordnet werden können. Zugleich soll ein solcher Werkzeugkasten die notwendigen Mittel bereitstellen, um die Erzeugung und sprachliche Verkörperung künftiger Rechtsnormen, die eine Korrespondenz begründen, zu strukturieren und zu erleichtern. Die Arbeit spricht damit ausdrücklich auch den Gesetzgeber an, der vor der Aufgabe steht, abstrakt-generelle Rechtsnormen zu erzeugen, die auch bei grenzüberschreitenden Gestaltungen und im Zusammenspiel mit dem Steuerzugriff verschiedener Staaten zu den gewünschten Belastungsergebnissen führen; dass dies keine einfache Angelegenheit ist, zeigt die zum Teil schonungslose Kritik aus der Literatur.²⁸

²⁵ Vgl. die höchstrichterliche begriffliche Beschreibung von Wissenschaft i. S. d. Art. 5 Abs. 3 GG „als ernsthafter planmäßiger Versuch zur Ermittlung der Wahrheit“ (BVerfG, Urt. vom 29.5.1973, BVerfGE 35, 79 [113]). Dazu auch *B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie, Rn. 289; *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 17.

²⁶ Zu einem solchen Versuch auch bereits *G. Rüscher*, FR 2019, 759; *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 9 ff., 188 ff.; in Ansätzen auch *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 5 ff.; *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 31 ff.

²⁷ Rechtsdogmatik ist die Tätigkeit des Rechtsanwenders innerhalb der Rechtskenntnis und der Rechtserzeugung, mithin eine methodengerechte Interpretation, Systematisierung und Aufbereitung positiver Rechtsnormen im Rahmen einer Untersuchung des geltenden Rechts, um dessen Inhalt zu erfassen, zu deuten und auf eine abstraktere Ebene zu heben (*Ph. Reimer*, Verfahrenstheorie, S. 94 ff.; *U. Volkmann*, JZ 2005, 261 [262]; *M. Potacs*, Rechtstheorie, S. 26; *F. Bydlinski*, Methodenlehre, S. 8 ff.). Die Rechtsdogmatik bietet eine „Anleitung bei der Anwendung geltenden Rechts durch Bereitstellung wissenschaftlich aufbereiteten Verfügungswissens“ (*M. Jestaedt* in: *Depenheuer/Grabenwarter*, S. 3 [18]).

²⁸ Siehe etwa *D. Gosch* in: *Kirchhof/Seer*, § 4k Rn. 1, zur Einführung von § 4k EStG (durch Gesetz vom 25.6.2021 [BGBl. I 2021, 2035]): Der Gesetzgeber habe sich „zu einer weiteren Glanzleistung hinreißen [...] lassen, die dem Ganzen gewissermaßen die Krone aufsetzt, jedweder Gesetzeskunst spottet und die das Odium der Null-Administrierbarkeit umfleucht.“

Die Ergebnisse eines solchen Ersten Teils sollen geeignet sein, Korrespondenzen rechtsordnungsübergreifend²⁹ zu beschreiben. Damit geht einher, dass die gewonnenen Erkenntnisse nicht nur verwendet werden können, um – wie hier im Zweiten Teil – die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern zu untersuchen. Vielmehr können die Befunde auf jegliche Besteuerungen, zwischen denen ein Zusammenhang erzeugt werden soll, übertragen werden. Der Werkzeugkasten ist insofern universell einsetzbar.

In einem *Zweiten Teil* sollen die Ergebnisse des Ersten Teils herangezogen werden, um die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern dahingehend zu untersuchen, ob eine zusammenhängende Besteuerung mittels einer Korrespondenz der geltenden Systematik zu- oder abträglich ist. Die Arbeit enthält in diesem Teil zum einen eine rechtsdogmatische Befundermittlung, die darauf gerichtet ist, ob das geltende Recht (bereits) Korrespondenzen im Sinne der terminologischen Setzung aus dem Ersten Teil enthält. Zum anderen beinhaltet sie aber auch eine wissenschaftliche Rechtskritik: Es soll unter Darlegung der Grundlagen der Körperschaftbesteuerung und Offenlegung von Kriterien, die in den Augen des Verfassers (und insbesondere auch von ökonomischer Warte) für ein „gutes“ Steuersystem sprechen, bewertet werden, ob eine zusammenhängende Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern die Systematik verbessern kann oder ob sie dies nicht tut. Die Untersuchung enthält insofern steuertheoretische Elemente: Sie strebt an, über die (Steuerrechts-)Dogmatik hinauszugehen, nicht nur das geltende Recht zu systematisieren³⁰, sondern über-

²⁹ Eine Rechtsordnung wird als (geschlossenes [dazu *H. Kelsen*, Allg. Theorie der Normen, S. 106 ff.]) System von Rechtsnormen verstanden, und das „Recht“ ist wiederum (in einem rechtspositivistischen Sinne) die Summe der geltenden Rechtsnormen (vgl. *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie, Rn. 53 ff.). Es handelt sich um eine Ordnung, welche die Gesamtheit aller Rechtsnormen erfasst, wobei als Rechtsnorm gilt, was eine Rechtserzeugungsnorm dazu erklärt (unabhängig vom Inhalt der jeweiligen Rechtsnorm; zum Begriff der Rechtsnorm *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 72 ff.; *M. Potacs*, Rechtstheorie, S. 58; ferner auch noch unten § 6 C I 1). Rechtstheoretisch gibt es (aus dem Blickwinkel eines bestimmten Betrachters) immer nur *eine* Rechtsordnung, die ihren Endpunkt in einer vorausgesetzten „Grundnorm“ hat (zur Frage, wozu [und wozu nicht] eine Grundnorm benötigt wird *M. Jestaedt*, JZ 2013, 1009), auf welche die Geltung aller Normen zurückgeführt werden kann. Die Rechtsordnung regelt selbst die Erzeugung und Anwendung weiterer Normen (sog. Stufenbau der Rechtsordnung [dazu *A. Merkel* in: FS *Kelsen*, 1931, S. 252 (252 ff.); siehe auch *F. Bydlinski*, Methodenlehre, S. 199 ff.]) und bestimmt damit den Geltungsbereich der ihr zugehörigen Rechtsnormen. Zum Ganzen auch *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 62 ff.; *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 201 ff.; zum Begriff der Rechtsordnung auch bereits *S. Plesdonat* in: *Kempny/Reifegerste*, 2. Teil Fall 9 Rn. 59 in Fn. 38.

³⁰ Siehe *Ph. Reimer*, Verfahrenstheorie, S. 130, zur insoweit vergleichbaren Unterscheidung von Verfahrensdogmatik und Verfahrenstheorie: Die Trennung zwischen den

dies zu erkunden, wie das Recht auszugestalten sei, um die Maßstäbe eines „guten“ Steuersystems zu erfüllen.³¹ Die Arbeit richtet sich damit auch an die Steuerpolitik und – im Einklang mit dem „Werkzeugkoffer“, welcher im Ersten Teil zur Verfügung gestellt wird – an den Gesetzgeber.³² Keinesfalls sei aber dabei behauptet, dass diese Maßstäbe die einzig „richtigen“ seien: Es handelt sich um einen auf Gerechtigkeitserwägungen beruhenden Vorschlag, verbunden mit der Bitte, ihn jedenfalls beim Lesen der weiteren Arbeit zu akzeptieren und sich auf das einzulassen, was mit Blick auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften daraus folge.

§3 Gang der Untersuchung

Nach einer Aufarbeitung des Stands der Forschung und einer Darlegung des Forschungsbedarfs (dazu §4) soll im *Ersten Teil* einleitend verdeutlicht werden, warum es für eine wissenschaftliche Untersuchung erforderlich ist, ihren Gegenstand – und speziell den vorliegenden: den Korrespondenzbegriff – zu definieren. Nach einer kurzen Aufbereitung geläufiger Verwendungsformen und bisheriger Begriffsbeschreibungen wird eine in dieser Arbeit maßgebliche Arbeitsdefinition eingeführt (dazu §5). Der vorgeschlagene Korrespondenzbegriff wird nachfolgend aus einer (rechts-)theoretischen Perspektive beleuchtet, um verschiedene Wirkungen zuzuordnen oder vom Korrespondenzbegriff abzugrenzen (dazu §6). Anschließend wird ein zweistufiges Differenzierungsverfahren zur Einordnung von Korrespondenzen angeboten. Auf einer ersten Stufe werden Begriffsbezeichnungen in Abhängigkeit von der Rechtsatzform des Rechtsaktes, an den eine Korrespondenz anknüpft (z. B. einem „Gesetz“ oder einem „Verwaltungsakt“), eingeführt. Auf einer zweiten Stufe sollen einige geläufige, besondere (etwa interpersonale oder intertemporale) Korrespondenzen näher beschrieben (und jedenfalls teilweise vom Korrespondenzbegriff im Sinne der hier vorgeschlagenen

beiden zuvor genannten Methoden „schaff[e] die Möglichkeit, [...] über die Anwendungsdimension des geltenden Rechts hinausgehende [...] Fragestellungen zu behandeln“.

³¹ Siehe die Ausführungen von S. Kempny, *StuW* 2021, 85 (88 bei und in Fn. 26 und 27), zum Begriff der „Steuerrechtstheorie“ und der Abgrenzung zur „Verfassungsrechtsdogmatik“, mit Verweis auf Ph. Reimer, *Verfahrenstheorie*, S. VII, der den Begriff einer „materialen Rechtstheorie des Verfahrensrechts als normwissenschaftliche [...] Beschreibungsebene jenseits der Verfahrensdogmatik“ eingeführt hat; siehe ferner dazu auch Ph. Reimer in: Holoubek/Lang, S. 13 (14); Ph. Reimer, *Verfahrenstheorie*, S. 128 ff.; Ph. Reimer, *Rechtstheorie* 48 (2017), 417 (431).

³² Siehe die insoweit übertragbaren Ausführungen von Ph. Reimer, *Rechtstheorie* 48 (2017), 417 (431), zum Wert einer materialen Rechtstheorie, „die gerade auch für die Rechtspolitik anschlussfähig sein sollte.“

terminologischen Setzung abgegrenzt) werden (dazu §7). Den *Ersten Teil* schließt eine Zusammenfassung in Leitsätzen ab (dazu §8).

Im *Zweiten Teil* der Arbeit wird zu Beginn ein Grundgerüst für eine steuertheoretische Untersuchung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern geschaffen. Dazu wird zunächst Stellung zu der Frage bezogen, wie sich eine Besteuerung von Körperschaften (und demnach auch von Kapitalgesellschaften) rechtfertigt (dazu §9). Eine Untersuchung, die sich anschickt, über das geltende Recht hinausgehen zu können, bedarf überdies einer Darlegung von Kriterien oder Maßstäben, anhand deren die Frage beantwortet werden kann, ob vorgefundenes Recht diesen Anforderungen genüge und wie das Recht auszugestalten sei, damit es dies tue (dazu §10). Aufbauend auf dieser Grundlegung erfolgte dann die eigentliche steuertheoretische Untersuchung; dies ist ein Schwerpunkt der Arbeit (dazu §11). Gegen Ende des *Zweiten Teils* möchte die Arbeit Spannungen, die möglicherweise zwischen einer getrennten und einer korrespondierenden Besteuerung bestehen, rechtlich einordnen. Dazu werden auch die bis dahin gewonnenen Erkenntnisse herangezogen (dazu §12). Der *Zweite Teil* schließt ebenfalls mit einer Zusammenfassung in Leitsätzen ab (dazu §13).

In einer kurzen und abschließenden Schlussbetrachtung wird die Bedeutung der Forschungsergebnisse aufgezeigt (dazu §14).

§4 Stand der Forschung und Forschungsbedarf

Das Rechtsphänomen „Korrespondenz“ war bereits unter verschiedenen Gesichtspunkten Gegenstand wissenschaftlicher Untersuchungen. Zum Teil beschränken sich diese Untersuchungen auf die Verknüpfung der Besteuerung verschiedener Steuersubjekte im Bereich von Unterhaltsleistungen und wiederkehrenden Leistungen.³³ Teilweise stehen hybride Gestaltungen und Finanzierungsstrukturen im Vordergrund, und es wird die Frage untersucht, ob bestimmte Gesetzes(text)bestandteile (insbesondere einzelne Paragraphen) geeignet seien, diesen Fallgestaltungen entgegenzuwirken, und ob sie mit dem Abkommens- und Europarecht vereinbar seien.³⁴

Mit Blick auf den *Ersten Teil* ist auf eine umfangreiche Untersuchung von G. Rüschi hinzuweisen, der sich sowohl der zuvor stark vernachlässigten Frage widmet, wie eine Korrespondenz begrifflich beschrieben werden kann,

³³ M. Müller, Korrespondenzprinzip.

³⁴ L. Mechtler, Hybrid Mismatches; M. G. Marquardsen, Hybride Gesellschaften; A. Türksch, Gestaltungsinstrumente; O. Milanin, Einschränkung des Schachtelprivilegs; S. Sigge, Finanzierungsinstrumente; D. Beck, Qualifikationskonflikte; M. Kohl, Korrespondenzregeln; V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen.

als auch erstmals eine normübergreifende Beschreibung der Wirkungen einer Korrespondenz bietet.³⁵ Auch wenn diese begriffliche Grundlegung zu begrüßen ist, liegt der Schwerpunkt der Untersuchung auf einer rechtsdogmatischen Betrachtung korrespondierender Tatbestände.³⁶ Sämtlichen Arbeiten fehlt die Untersuchung einer Korrespondenz aus einem (rechts) theoretischen Blickwinkel. So vermisst man etwa eine tiefergehende Auseinandersetzung mit der Frage, welche Rechtsakte (mit welcher Rechtsatzform) mit einer Korrespondenz verknüpft werden können. Lediglich zwischen den Zeilen sind dahingehende Differenzierungen zu erkennen, die aber zugleich zu (von rechtstheoretischer Warte) nur schwer einzuordnenden Begrifflichkeiten wie einer „objektivierten Korrespondenz“³⁷, einem „uneingeschränkte[n] Korrespondenzprinzip“³⁸ oder einem Besteuerungsvorbehalt, der „nicht ‚abstrakt‘ formuliert, sondern konkret auf einen Einzelfall bezogen s[ei]“³⁹, führen. Derartige Beschreibungen lassen zahlreiche Fragen offen.⁴⁰ Es wird etwa allenfalls in Ansätzen die Möglichkeit erkannt, anhand der Rechtsatzform der Rechtsakte, zwischen denen eine Korrespondenz einen Zusammenhang herstellt, zu differenzieren; eine darauf aufbauende Begriffsbildung und Beschreibung verschiedener Korrespondenzen wurde bisher noch an keiner Stelle vorgeschlagen.

Überdies fehlt eine Abgrenzung zu anderen Begriffen, die in der Rechtswissenschaft zur Beschreibung rechtlicher Zusammenhänge verwendet werden, die aber jeweils für sich bereits eingehend untersucht worden sind, etwa zu einer Bindungswirkung von Verwaltungsakten⁴¹, der Frage nach

³⁵ G. Rüsche, Korrespondenz, S. 9ff. (zur Begriffsbeschreibung), S. 188ff. (zur normübergreifenden Betrachtung).

³⁶ Von insgesamt 228 Seiten (ohne Verzeichnisse) nimmt die begriffliche Grundlegung einen Anteil von 22 Seiten (G. Rüsche, Korrespondenz, S. 9–30) und die normübergreifende Betrachtung einen Anteil von 38 Seiten (G. Rüsche, Korrespondenz, S. 188–225) ein. In anderen Untersuchungen einer Korrespondenz fällt eine Begriffsbeschreibung noch deutlich kürzer aus (sechs Seiten bei M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 5–10; drei Seiten bei L. Mechtler, Hybrid Mismatches, S. 31–33; zwei Seiten bei V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen, S. 207–208; eine Seite bei M. Kohl, Korrespondenzregeln, S. 34).

³⁷ D. Gosch in: Gosch, § 8 Rn. 170 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

³⁸ M. Mues in: Littmann/Bitz/Pust, § 22 Rn. 22 (147. Lfg., November 2020).

³⁹ G. Rüsche, Korrespondenz, S. 21, 28; ähnlich auch bereits zuvor G. Rüsche, FR 2019, 759 (763).

⁴⁰ So ist z. B. bereits unklar, wie sich die jeweiligen Formen einer Korrespondenz von anderen Korrespondenzen unterscheiden (gibt es etwa als Gegenstück zu einer objektivierten auch eine subjektivierte Korrespondenz oder als Kehrseite eines uneingeschränkten auch ein eingeschränktes Korrespondenzprinzip?). Rechtstheoretisch angezweifelt werden kann auch, ob es für eine Begriffsbildung überzeugend ist, dass ein Tatbestandsmerkmal einer *abstrakt-generellen* Rechtsnorm, woraus sich ein „Besteuerungsvorbehalt“ ergeben könne, „konkret auf einen Einzelfall“ bezogen sein kann.

⁴¹ Dazu umfassend M.-J. Seibert, Bindungswirkung.

fremdbestimmten Steuerwirkungen⁴² und dem Durchgriff (bei Kapitalgesellschaften) im Steuerrecht⁴³. Auch eine Befassung mit anderen Gesetzgebungstechniken wie einer Verweisung⁴⁴ oder einer Akzessorietät⁴⁵, womit möglicherweise Zusammenhänge im Recht erzeugt werden können, erfolgt im Kontext der Untersuchung einer Korrespondenz bisher nicht. Die Arbeit soll auch dazu beitragen, jene Schnittmengen aufzudecken. Es ist fruchtbarer Boden wissenschaftlicher Forschung vorhanden.

Zum *Zweiten Teil* kann ohne Zweifel festgehalten werden, dass die Frage nach der „richtigen“ Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern bereits vielfach diskutiert wurde und die Fronten verhärtet sind. Hier soll das Rad nicht neu erfunden werden. Die Arbeit möchte sich positionieren und aufbauend auf dieser Grundentscheidung die Frage untersuchen, wie Korrespondenzen innerhalb der bundesdeutschen Systematik zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu bewerten sind. Diese Verknüpfung zwischen grundlegenden systematischen Fragestellungen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften mit einer Korrespondenz wird im Schrifttum allenfalls beiläufig angerissen. Häufig begnügt man sich mit der Leerformel, es liege ein Verstoß gegen das Trennungs- oder Leistungsfähigkeitsprinzip vor, ohne näher zu erläutern, was daraus folge – insbesondere, ob man (Verfassungsrechts-)Dogmatik oder Steuertheorie betreibe. Eine grundlegende systematische und auch steuertheoretische Untersuchung einer Korrespondenz bei Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern fehlt. Gerade die Auflösungen der vorderhand bestehenden Spannungen zwischen einer Trennung und dem (jedenfalls ökonomischen) Bedürfnis nach einer zusammenhängenden Besteuerung verspricht Potential für eine Forschung, die der Wissenschaft und dem alltäglichen Diskurs um die Besteuerung von Kapitalgesellschaften zuträglich ist.

⁴² S. *Heinrichs*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen.

⁴³ O. *Wilser*, Durchgriff; A. *Raupach*, Durchgriff; H.-J. v. *Beckerath*, Durchgriff.

⁴⁴ H.-U. *Karpen*, Verweisung; D. *Dürschmidt*, Verweisungen; A. G. *Debus*, Verweisungen.

⁴⁵ Der Begriff der „Akzessorietät“ wird insbesondere im Strafrecht untersucht (H.-P. *Ensenbach*, Verwaltungsakzessorietät; W. *Winkelbauer*, Verwaltungsakzessorietät; W. *Frisch*, Verwaltungsakzessorietät; T. J. *Erdt*, Unbefugtheit; K.-D. *Dolde*, NJW 1988, 2329).

Erster Teil

Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik

In einem *Ersten Teil* soll eine theoretische Beleuchtung einer Korrespondenz erfolgen. Einzelne rechtsdogmatische Überlegungen bleiben in diesem Teil weitestgehend unberücksichtigt, werden aber gelegentlich herangezogen, um rechtliche Wirkungen einer Korrespondenz zu veranschaulichen. Die Untersuchung ist zuvörderst auf eine von konkreten Rechtsinhalten befreite Beschreibung einer Korrespondenz gerichtet.

Auch wenn dieser Untersuchung ein theoretischer Ansatz zugrunde liegt, erfolgt sie anhand der Rechtsordnung¹, wie sie der Verfasser dieses Textes vorfindet. Ausgangspunkt ist das bundesdeutsche Recht. Darin wird das Ertragsteuerrecht (innerhalb des Ertragsteuerrechts insbesondere das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht) am häufigsten zur Veranschaulichung theoretischer Fragestellungen herangezogen. Daraus folgt auch, dass die herangezogene wissenschaftliche Literatur (insbesondere Kommentare, Lehr- und Handbücher) – soweit sie nicht aus der Rechtstheorie und Rechtsmethodik stammt – sowie die Rechtsprechung im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts angesiedelt sind. Es sei aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dieser Erste Teil die Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik darstellt, die nicht auf eine (aus dem Blickwinkel des Betrachters) bestimmte Rechtsordnung beschränkt ist²; sie kann daher auch auf andere Steuerarten oder auf vergleichbare Steuerarten mit anderen geltenden Rechtsnormen übertragen werden.

¹ Zum Begriff der Rechtsordnung oben in Einleitung Fn. 29.

² Voraussetzung für die Übertragung auf eine andere Rechtsordnung ist nur eine gewisse Strukturähnlichkeit (vgl. insofern die Ausführungen zur Übertragung einer Auslegungslehre auf andere Rechtsordnungen bei *M. Jestaedt*, ZöR [2000], 133 [149 ff.]). Eine Übertragung setzt vorwiegend voraus, dass es sich um eine Rechtsordnung handelt, die Individualrechtsnormen kennt, die mit denen eines bundesdeutschen Verwaltungsaktes strukturell vergleichbar sind (was nicht zwingend ist [dazu *A. Merkel* in: FS Kelsen, 1931, S. 252 (262); siehe auch *M. Potacs*, Rechtstheorie, S. 57: „Freilich ist es Sache der jeweiligen positiven Rechtsordnung, welche Rechtsquellen sie vorsieht“]; nicht einmal die Verwaltung ist ein „denknotwendige[s] Strukturelement [...] von Recht“ [*Ph. Reimer* in: Holoubek/Lang, S. 13 (14)]). Eine Individualrechtsnorm ist wiederum dann strukturell vergleichbar, wenn ihre Geltung auf einen sich stufenweise entwickelnden Rechtserzeugungszusammenhang zurückzuführen ist (dazu oben in Einleitung Fn. 29) und sie auch bei gewisser Fehlerhaftigkeit (sofern die Rechtserzeugungsvoraussetzungen erfüllt sind) eine – insoweit dann derogatorische – Rechtskraft entfaltet (dazu noch unten § 7 A III 2).

§5 Grundlagen

Es soll zunächst dargestellt werden, weshalb der Untersuchungsgegenstand definiert werden muss (dazu A). In Anbetracht einer variablen Begriffsvielfalt wird sodann präzisiert, welcher Begriff in dieser Arbeit beschrieben werden soll (dazu B), bevor im Anschluss eine eigene Arbeitsdefinition vorgeschlagen wird (dazu C).

A. Notwendigkeit einer Definition

Der nicht positivierte Begriff einer Korrespondenz wird herkömmlich verwendet, um Zusammenhänge im Recht zu beschreiben.³ Aber es fehlt eine gesicherte Grundlage dafür, welche rechtlichen Zusammenhänge dies sind. Allein daraus folgt die Notwendigkeit, eine begriffliche Grundlage zu entwickeln, die dies offenlegt – anderenfalls stehen jegliche Aussagen im Kontext des Ausdrucks „Korrespondenz“ auf tönernen Füßen.

Dies gilt zuvörderst, weil Sprache ungenau ist⁴: Bereits die Bedeutung einer allgemeinsprachlichen Verwendung des Begriffs einer „Korrespondenz“ kann von einem Sinngehalt im juristischen Sprachgebrauch abweichen. So ließe sich der Begriff einer Korrespondenz nicht nur im Sinne einer „Übereinstimmung“ – der laut Duden „veralteten“ Begriffsverwendung⁵ –, sondern auch als Briefwechsel⁶ oder Schriftverkehr⁷ verstehen, und beschriebe

³ Zur Verwendung des Korrespondenzbegriffs sogleich unten §5 B II, zu den im Schrifttum vorhandenen Begriffsbeschreibungen unten §5 C II.

⁴ Zur Ungenauigkeit von Sprache, insbesondere zur Mehrdeutigkeit von Wörtern *B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie, Rn. 164 ff.; *A. Sagan*, jM 2020, 53 (55); *Th. Kuntz*, AcP 215 (2015), 387 (422 ff.); *O. Depenheuer*, Wortlaut, S. 5 f., 38 ff.

⁵ *Duden*, Deutsche Rechtschreibung, S. 678.

⁶ Als (schriftlicher) Briefverkehr wird eine Korrespondenz beispielsweise (außerhalb des Steuerrechts, aber innerhalb des juristischen Sprachgebrauchs) im Arbeitsrecht verstanden (*C. Schubert* in: *Franzen/Gallner/Oetker*, Art. 8 EMRK Rn. 1, 17 f.; *A.-M. Böringer/Th. Marauhn* in: *Dörr/Grote/Marauhn*, Band I, Kap. 16 Rn. 28).

⁷ Zur Beschreibung eines Schriftverkehrs wird der Begriff einer Korrespondenz vielfach in der Rechtsprechung verwendet (BVerfG, Beschl. vom 23.11.2006, 1 BvR 285/06, NJW 2007, 1194 [1194]; BGH, Urt. vom 3.7.2020, V ZR 250/19, ZIP 2020, 1704 [1707]; LG Freiburg, Beschl. vom 23.9.2011, 6 Qs 44/11 Hw., NStZ-RR 2012, 292 [292]).

damit gerade nicht jenen Zusammenhang zwischen verschiedenen Besteuerungen, der mit dem Begriff einer Korrespondenz im Steuerrecht herkömmlich ausgedrückt werden soll. Ohnehin ist jedes Wort sprachtheoretisch stets innerhalb eines bestimmten Kontextes auszulegen, und jedes Wort hat daher auch in jedem Kontext einen anderen Sinngehalt.⁸

Aus alledem folgt, dass die Untersuchung einer Korrespondenz nur dann dem Anspruch der „Wissenschaftlichkeit“ genügen kann, wenn sie auf einer gesicherten begrifflichen Grundlage aufbaut.⁹ Das mag ein rein terminologischer (und vielleicht vorderhand als banal einzustufender) Arbeitsschritt sein. Er verliert aber infolgedessen nicht an Bedeutung, denn nur bei terminologischer Konsistenz können wissenschaftlich verwertbare (und insbesondere für den Leser nachvollziehbare) Aussagen getroffen sowie Systematisierungen und Ordnungen aufgebaut werden.¹⁰ Hervorgehoben sei, dass eine solche Begriffsbeschreibung keinen Anspruch auf eine alleingültige Richtigkeit enthält. Sie soll als ein Versuch verstanden werden, eine Gesetzgebungstechnik präzise zu beschreiben, verbunden mit dem Wunsch, dass der Leser sich darauf einlassen möge.¹¹

B. Begriffsvielfalt und Themenfelder

Eine Begriffsfeldvermessung stellt unschwer fest, dass eine Korrespondenz nicht nur zur Beschreibung von Zusammenhängen in zahlreichen verschiedenen rechtsinhaltlichen Themenfeldern Verwendung findet (dazu II), sondern der Begriff auch selbst angepasst wird (dazu I). Angesichts einer solchen mannigfaltigen Erscheinung einer Korrespondenz verlangt es der Grundsatz wissenschaftlichen Arbeitens, dass offengelegt wird, welcher Be-

⁸ R. Wank, Methodenlehre, §8 Rn. 39; O. Depenheuer, Wortlaut, S. 39f., 43, 54; Th. Kuntz, AcP 215 (2015), 387 (392 ff.).

⁹ Die „Wissenschaft hat als Erkenntnis das immanente Streben, ihren Gegenstand zu enthüllen“ (H. Kelsen, Reine Rechtslehre¹, S. 17). Siehe auch bereits oben bei und in Einleitung Fn. 25.

¹⁰ Vgl. W. Höfling in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, §51 Rn. 7; siehe auch S. Kempny, Verwaltungskontrolle, S. 12.

¹¹ Vgl. S. Kempny, Verwaltungskontrolle, S. 12, zum Begriff der „Kontrolle“, und S. Kempny, StuW 2021, 85 (86 f.), zum Begriff der „Leistungsfähigkeit“. Es handelt sich mithin um eine sog. „Nominaldefinition“, die in erster Linie ein Vereinbarungsangebot des Autors an den Leser darstellt, um eine möglichst große Klarheit über weitere Ausführungen herzustellen (vgl. B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 198; F. Bydlinski, Methodenlehre, S. 300 ff.; K. F. Röhl/H. C. Röhl, Allgemeine Rechtslehre, S. 38 f.). Treffend auch B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 186: „Die Rechtswissenschaft kann ihre Aufgaben in Staat und Gesellschaft [...] nur erfüllen, wenn sie sprachlich hinreichend genau ist. Den Juristen muß also die Präzision ihrer Aussagen besonders am Herzen liegen.“

griff zur Schaffung eines tauglichen Arbeitsmittels bestimmt werden soll (dazu III).

I. Begriffsvielfalt

Der Begriff einer Korrespondenz taucht im steuerrechtlichen Schrifttum und in der Rechtsprechung in einer Fülle von Variationen auf.¹² Gelegentlich wird eine korrespondierende Beurteilung eines Sachverhaltes¹³ erwähnt; regelmäßig wird aber eher von einer Korrespondenzvorschrift¹⁴, Korrespondenzklausel¹⁵, Korrespondenzregel¹⁶, Korrespondenzregelung¹⁷, Korrespondenzbestimmung¹⁸ oder einem Korrespondenzgebot¹⁹ gesprochen. Andere Zusammenhänge werden als Korrespondenzsituation²⁰, Sachkorrespondenz²¹ oder Bilanzierungskorrespondenz²² bezeichnet. Der Korrespondenzbegriff scheint auch einer (weiteren) inhaltlichen Modifikation (Einschränkung) zugänglich: Geläufig findet eine interpersonale²³ oder intersubjektive²⁴, intertemporale²⁵, deutsche²⁶, internationale²⁷ oder überstaat-

¹² Siehe auch die umfangreiche Übersicht zu den unterschiedlichen Erscheinungsformen einer Korrespondenz bei *G. Rüsck*, *Korrespondenz*, S. 9f.; *G. Rüsck*, FR 2019, 759 (759f.). Die nachfolgende Aufzählung nimmt nicht den Anspruch der Vollständigkeit für sich in Anspruch.

¹³ *A. Musil* in: Herrmann/Heuer/Raupach, §2 EStG Rn. 62 (290. Lfg., Januar 2019). Differenzierend auch *B. Janssen*, BB 1992, 2337 (2339), der (im Rahmen von §174 AO in der damals geltenden Fassung) zwischen einer korrespondierenden Besteuerung und einer korrespondierenden Erfassung von Sachverhalten unterscheidet.

¹⁴ *D. Steinhauff*, AO-StB 2015, 368 (368); *E. Oertel*, BB 2018, 351 (351); *J. Böhrner/B. Schewe*, FR 2018, 1092 (1098).

¹⁵ *Ch. Spengel*, in: Jacobs/Spengel, S. 79; *S. Grotherr*, BB 2017, 1367 (1374); *H. Schaumburg*, ISR 2016, 371 (372); *G. Rüsck*, FR 2019, 759 (765).

¹⁶ *Ch. Kahlenberg/F. Oppel*, NWB 2017, 1732 (1732); BFH, Urt. vom 21.10.2014, VIII R 31/12, GmbHR 2015, 772 (775).

¹⁷ *V. Kaminskiy*, *Korrespondenzregelungen* (bereits im Titel); *H. Kußmaul*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, S. 521.

¹⁸ *R. Neumann* in: *GmbH-Handbuch*, Band 3, Rn. 1264 (171. Lfg., Januar 2020); *A. Reuß/D. Bürsing*, BB 2002, 2525 (2527).

¹⁹ *G. Bodden* in: Korn, §2 Rn. 139 (142. Lfg., Januar 2023).

²⁰ BFH, Urt. vom 10.7.2019, XI R 53/17, BStBl. II 2019, 803 (806).

²¹ *D. Gosch* in: Kirchhof/Seer, §4i Rn. 6.

²² *L.-O. Farwick*, StuB 2020, 380 (380); *U. Prinz*, FR 2016, 589 (590).

²³ *I. Posch/L. Knoll*, WiSt 2002, 596 (596); *C. Wesselbaum-Neugebauer*, FR 2007, 683 (687); *M. Müller*, *Korrespondenzprinzip*, S. 5ff.; zum Begriff noch unten §7 B I.

²⁴ *H. Schaumburg* in: FS Frotsher, 2013, S. 503 (515); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 8.24.

²⁵ *Ch. Gröpl*, FR 2001, 568 (568); *Ch. Gröpl*, FR 2001, 620 (620); *I. Posch/L. Knoll*, WiSt 2002, 596 (596); *G. Brähler/Ch. Lösel*, StuW 2008, 73 (73); BFH, Urt. vom 26.11.2008, X R 15/07, BStBl. II 2009, 710 (714); *D. Gosch* in: Kirchhof/Seer, §4b Rn. 2; *S. Bleschick* in: Kirchhof/Seer, §10 Rn. 15. Gelegentlich auch bezeichnet als „Zeitkorrespondenz“ (*D. Gosch* in: Kirchhof/Seer, §4i Rn. 6). Zum Begriff noch unten §7 B II.

²⁶ *G. Rautenstrauch/J. Suttner*, BB 2016, 2391 (2394).

liche²⁸, formelle²⁹ und materielle³⁰, nachgelagerte³¹, zeitliche³², begrenzte³³, gesetzliche³⁴, erbschaft-³⁵, Körperschaft-³⁶ und einkommensteuerliche³⁷, verfahrensrechtliche³⁸, umgekehrte³⁹, diagonale⁴⁰ oder einseitige⁴¹ Korrespondenz Erwähnung. Teilweise wird auch schlicht von einer korrespondierenden Besteuerung⁴² gesprochen. Überwiegend wird eine Korrespondenz zudem wohl nicht nur als eine singular auftretende rechtliche Wirkung verstanden, sondern es bestehe ein „Korrespondenzprinzip“⁴³, was jedenfalls begrifflich den Anschein erweckt, dass eine Korrespondenz ein dem Steuerrecht innewohnender Leitbegriff sei.⁴⁴ Gleichgesetzt wird der Korrespondenzbegriff – in neuerer Zeit – zudem mit dem Begriff einer „linking rule“⁴⁵ und einer „Anti-Hybrid-Norm“⁴⁶.

²⁷ H. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.15, Rn. 21.96; zum Begriff noch unten § 7 B III.

²⁸ D. Gosch in: Kirchhof/Seer, § 4i Rn. 2.

²⁹ BFH, Urt. vom 11.9.2018, I R 59/16, BStBl. II 2019, 368 (370); K.-F. Koblhaas, GmbHHR 2010, 748 (748); M. Weiss, BB 2018, 2866 (2866); J. Lüdicke in: GS Walz, 2008, S. 401 (403); N. Mückel/St. Schnorberger, DStR 2017, 2145 (2146); M. Brühl/M. Weiss, Ubg 2017, 510 (513).

³⁰ M. Jachmann-Michel, BB 2018, 2329 (2331); A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 71 (107. Lfg., September 2022); A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 184, 712; O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian, DStR 2007, 514 (514); St. Hamacher in: Bott/Walter, § 8 Rn. 740 ff. (159. Lfg., Februar 2022); H. Schaumburg/N. Häck in: Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, Rn. 14.250; J. Blumenberg/E. Oertel, StbJb 2017/2018, 453 (454); C. Schrenk/N. Steiner/R. Ullmann, DStZ 2021, 165 (165, 167, 174).

³¹ Ch. Dorenkamp, StuW 2000, 121 (122); Ch. Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung, S. 46.

³² G. Bodden in: Korn, § 2 Rn. 143 (142. Lfg., Januar 2023); D. Gosch in: Kirchhof/Seer, § 34c Rn. 20; G. Rüsck, Korrespondenz, S. 203.

³³ J. Blumenberg/E. Oertel, StbJb 2017/2018, 453 (461).

³⁴ F. Roser in: Gosch, AO/FGO, § 90 AO Rn. 17 (179. Lfg., November 2023).

³⁵ D. Gebel, BB 1995, 2611 (2612).

³⁶ Th. Richter, ISR 2019, 336 (337).

³⁷ R. Seer in: Kirchhof/Seer, § 3a Rn. 13.

³⁸ J. Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 48 (317. Lfg., März 2023); Ch. Merker in: EStG-eKommentar, § 3 Nr. 40 Rn. 54 f. (Stand 24.10.2022).

³⁹ B. Ellenrieder/Ch. Kahlenberg, BB 2018, 1815/1879 (1883).

⁴⁰ F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 41c.

⁴¹ J. C. Schumann, EStB 2018, 64 (65).

⁴² A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 127.

⁴³ Siehe nur A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 184; D. Eberhardt, Dividenden, S. 93, 94, 96, 98, 103; F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 123; O. Strnad, GmbHHR 2006, 1321 (1321); J. Blumenberg/E. Oertel, StbJb 2017/2018, 453 (454); M. Weiss, ISR 2018, 306 (306).

⁴⁴ Zur Verwendung des Begriffs „Prinzip“ im Rahmen der Korrespondenz unten § 6 A.

⁴⁵ OECD, Abschlussbericht 2015, S. 17; P. Wittenstein/L. Hilbert, IWB 2019, 52 (52); O. Milanin, IStR 2015, 861 (862); M. G. Marquardsen, StuW 2019, 374 (388).

II. Themenfelder, Gemeinsamkeiten, Unterschiede

Daneben wird der Begriff einer „Korrespondenz“ auch zur Beschreibung zahlreicher rechtsinhaltlicher Zusammenhänge verwendet (dazu 1). Vergleicht man diese, lassen sich Gemeinsamkeiten und Unterschiede herausarbeiten (dazu 2).

1. Themenfelder

a) Renten, Unterhaltszahlungen und wiederkehrende Bezüge

Eine chronologische Aufarbeitung des Korrespondenzbegriffs im Steuerrecht muss mit der Besteuerung von Renten, Unterhaltszahlungen und anderen wiederkehrenden Bezügen beginnen: In diesem Zusammenhang wird der Begriff erstmals verwendet.⁴⁷ Dabei handelt es sich jeweils um Konstellationen, worin es um Leistungen zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen geht und die Besteuerung auf Seiten des Leistenden und auf Seiten des Leistungsempfängers aufeinander abgestimmt wird. Begrifflich wird in diesen Fällen auch von einer interpersonalen Korrespondenz gesprochen.⁴⁸ Auch die eingangs erwähnte höchstrichterliche Feststellung⁴⁹, dass das EStG keine allgemeine Korrespondenz zwischen der Besteuerung von Leistungen kenne und es für einen solchen Zusammenhang einer positivrechtlichen Anordnung bedürfe, steht im rechtsinhaltlichen Kontext von Renten, Unterhaltszahlungen und anderen wiederkehrenden Bezügen. So wird regelmäßig angenommen, eine solche positivrechtliche Anordnung einer Korrespondenz sei im Bereich der Besteuerung von Sonderausgaben i. S. d. §10 Abs. 1a Nr. 1–4 EStG und wiederkehrenden Bezügen nach §22 Nr. 1a EStG eingeführt worden.⁵⁰ Korrespondierend sei ferner auch der Zusammenhang

⁴⁶ St. Mädel/S. Stockburger/J. Stössel, FR 2021, 1110 (1110).

⁴⁷ Siehe bereits RFH, Urt. vom 28.9.1927, VI A 406/27, RStBl. 1928, 25 (25), zu den Vorgängervorschriften im EStG 1925: „In §§15 Abs. 1 Nr. 3 und 40 Nr. 3 EStG. handelt es sich um korrespondierende Bestimmungen, wonach Renten und andere wiederkehrende Bezüge bei unbeschränkt Steuerpflichtigen insoweit, als die einzelnen Zuwendungen freiwillig erfolgen, bei den Bedachten der Einkommensteuer nicht unterliegen und dafür auch bei dem Zuwendenden nicht abzugsfähig sein sollten.“ Siehe auch noch R. Charlier, StbJb 1966/1967, 279 (288); [Vorname unbekannt] Richter], StBp 1977, 65 (65); H. v. Wallis, JbBW 1985, 281 (282f.); H. Söhn, StuW 1985, 395 (405f.); W. Schmähl, DRV 1986, 101 (105ff.); D. Birk, Altersvorsorge, S. 26ff.; M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 5ff.; BFH, Urt. vom 24.11.1987, IX R 158/83, BStBl. II 1988, 404 (405); BFH, Urt. vom 22.1.1991, X R 97/89, BStBl. II 1991, 686 (688).

⁴⁸ Dazu R. W. Könemann, Individualbesteuerung, S. 39; M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 5; siehe ferner unten §7 B I.

⁴⁹ Siehe oben bei und die Nachweise in Einleitung Fn. 23.

⁵⁰ Eine Korrespondenz u. a. bejahend I. Posch/L. Knoll, WiSt 2002, 596 (596); S. Bleschick in: Kirchhof/Seer, §10 Rn. 7a, 14b; P. Bauschatz in: Korn, §10 Rn. 230.1.1 (91. Lfg., September 2015); A. Nacke in: Brandis/Heuermann, §22 EStG Rn. 68

zwischen einer Besteuerung von Bezügen nach § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG und einem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 2 EStG⁵¹ sowie der Zusammenhang zwischen der Besteuerung eines Ertragsanteils nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG und eines beschränkten Abzugs von Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S. 2 EStG.⁵²

b) Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften

Geläufig ist der Begriff auch im Bereich der Bilanzierung.⁵³ Zwar kenne auch eine Bilanzierung grundsätzlich kein allgemeines Korrespondenzprinzip⁵⁴; eine Bilanzierungskorrespondenz bestehe aber gleichwohl im Rahmen der Besteuerung von Mitunternehmern einer Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG)⁵⁵. Dies ergebe sich daraus, dass im Bereich der Bilanzierung von Sondervergütungen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG) die Grundsätze des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG gälten und Sondervergütungen in einer Sonderbilanz des Mitunternehmers und in der Gesamthandsbilanz zeit- und betragsgleich anzusetzen seien⁵⁶, verbunden mit dem Ziel, den Gewinn eines Mitunternehmers dem eines Einzelunternehmers anzugleichen.⁵⁷

(165. Lfg., Dezember 2022); A. Golombek in: EStG-eKommentar, § 10 Rn. 60 (Stand 18.11.2022).

⁵¹ A. Musil in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rn. 62 (290. Lfg., Januar 2019); BFH, Beschl. vom 15.7.1991, GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78 (83); G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463 bei und in Fn. 1); J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 8.530. Siehe auch K. Tipke, StuW 1980, 1 (8), mit der weitergehenden Kritik, dass § 22 Nr. 1 S. 2 EStG das allgemeine Prinzip durchbreche, dass der Leistende private Abzüge nicht von der Bemessungsgrundlage abziehen könne.

⁵² J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 8.24; E. Oertel in: Kirchhof/Seer, § 9 Rn. 30; V. Kreft/W. Bergkemper in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rn. 400 (300. Lfg., Oktober 2020).

⁵³ K. Tiede in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rn. 452 (311. Lfg., Juni 2022); M. Krumm in: Kirchhof/Seer, § 15 Rn. 240; K. Autenrieth, NWB 1998, 529 (529); U. Prinz, FR 2016, 589 (590); U. Prinz, FR 2018, 493; Th. Siegel, DStZ 2019, 628; L.-O. Farwick, StuB 2020, 380; W.-D. Hoffmann, PiR 2008, 140 (142).

⁵⁴ H. Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 241; A. Raupach, DStZ 1992, 692 (699).

⁵⁵ BFH, Urt. vom 6.3.2014, IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624 (625 f. und Ls.); BFH, Urt. vom 12.2.2015, IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668 (670 und Ls.); U. Prinz, FR 2016, 589 (590); U. Prinz, FR 2018, 493; Ch. Herbst/D. Stegemann, DStR 2017, 2081 (2081 f.); M. Krumm in: Kirchhof/Seer, § 15 Rn. 240; D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1202; J. Hennrichs in: Tipke/Lang, Rn. 10.108, 10.130, 10.144; R. Wuttke, FR 1991, 309 (309); A. Heigl, Unternehmensbesteuerung, S. 184; H. Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 241 f.

⁵⁶ K. Tiede in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rn. 452 (311. Lfg., Juni 2022); M. Krumm in: Kirchhof/Seer, § 15 Rn. 240; U. Prinz, FR 2016, 589 (590); K. Autenrieth, NWB 1998, 529 (529).

⁵⁷ BFH, Urt. vom 12.2.2015, IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668 (670); G. Bodden in:

Ökonomisch ist ein Zusammenhang zwischen Gesamthands- und Sonderbilanz – unabhängig davon, ob dieser nun als Korrespondenz zu bezeichnen sei – erforderlich, weil auch nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie⁵⁸ Gesellschaft und Gesellschafter als eine Einheit zu betrachten sind.⁵⁹ Dieser Gleichlauf verschiedener Bilanzen ist insbesondere dann gefährdet, wenn Gesellschaft und Gesellschafter in verschiedenen Staaten steuerpflichtig sind. Der Gesetzgeber hat daher einen Zusammenhang zwischen den Besteuerungen erzeugt, der ebenfalls als korrespondierend eingeordnet wird⁶⁰: Aufwendungen dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie (auch) die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern (§4i S. 1 EStG).

c) *Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern*

In neuerer Zeit wird der Begriff der Korrespondenz vielfach mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in Verbindung gebracht. Gelegentlich taucht er dort schon im 20. Jahrhundert auf. Dann geht es meist um die Frage, ob die Rechtskonkretisierung der für die Körperschaft und für die Anteilseigner zuständigen Amtswalter, demnach die Rechtshandlung des jeweils zuständigen Sachbearbeiters im Finanzamt, einheitlich – dann „korrespondierend“ – erfolgen müsse oder ob ein jeder Amtswalter eine eigene und vom jeweils anderen Amtswalter unabhängige Rechtskonkretisierung vornehmen dürfe.⁶¹ Zu Beginn des 21. Jahrhunderts wird der Begriff

Korn, §15 Rn. 644 (145. Lfg., Juni 2023). Ausführlich zur Gleichstellungsthese *D. Hallerbach*, FR 2016, 1117.

⁵⁸ Nach der Bilanzbündeltheorie sei die Personengesellschaft „als besonderes einkommensteuerrechtlich bedeutsames Gebilde überhaupt nicht da“ (*E. Becker*, Grundlagen, S. 104). Zur Bilanzbündeltheorie *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmenssteuerrecht, Rn. 503 f.; *U. Niehus/H. Wilke*, Personengesellschaft, S. 41 f.; *F. Wimmer* in: FS Wimmer, S. 555 (564 f.); *B. Rätke* in: Herrmann/Heuer/Raupach, §15 EStG Rn. 85 (311. Lfg., Juni 2022); BFH, Urt. vom 14.1.1958, I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75 (76 f.).

⁵⁹ *L. Woerner*, BB 1974, 592 (596); *G. Döllerer*, DStZ 1974, 211 (216 ff.); *U. Niehus/H. Wilke*, Personengesellschaft, S. 87; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 437 ff.

⁶⁰ *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 120 ff.; *G. Rüscher*, FR 2018, 299; *E. Oertel*, BB 2018, 351 (353); *Ch. Hick* in: Herrmann/Heuer/Raupach, §4i EStG Rn. 5 (285. Lfg., April 2018); *R. Feldgen* in: EStG-eKommentar, §4i Rn. 9 (Stand 5.11.2023). Zum Sinn und Zweck der Norm BT-Drs. 18/9956, S. 2; *Th. Loose* in: Littmann/Bitz/Pust, §4i Rn. 2 (128. Lfg., Juni 2018); *D. Heckerodt*, IWB 2017, 720 (720).

⁶¹ Vgl. BFH, Beschl. vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 (308); *W. Parczyk*, BB 1998, 924 (927); auch in neuerer Zeit wird diese Frage aber noch diskutiert (FG Berlin-Brandenburg, Beschl. vom 24.4.2017, 10 V 1044/17, DStRE 2018, 486 [487 f.]; *M. Brühl/M. Weiss*, Ubg 2017, 510 [515 f.]). Bei Lichte betrachtet handelt es sich dabei um eine Frage der Bindungswirkung eines Verwaltungsaktes (zur Abgrenzung unten §7 A III 4).

einer Korrespondenz dann auch teilweise zur Bezeichnung einer Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung verwendet. So beinhaltet das im Jahre 2002 von der Rechtsprechung entwickelte Tatbestandsmerkmal⁶² einer verdeckten Gewinnausschüttung, wonach eine Unterschiedsbetragsminderung auf Ebene der Körperschaft die Eignung⁶³ haben müsse, beim Gesellschafter einen Beteiligungsertrag i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen, ein Korrespondenzprinzip.⁶⁴ Im Schrifttum durchgesetzt hat sich dafür allerdings eher der Begriff der „Vorteilsgeneignung“.⁶⁵

Heute wird der Korrespondenzbegriff zuvörderst zur Beschreibung einer rechtlichen Wirkung verwendet, die durch das JStG 2007 vom 13.12.2006⁶⁶ zum Bestandteil des bundesdeutschen Steuerrechts wurde.⁶⁷ Anders als zuvor sollte die Steuerfreistellung von verdeckten Gewinnausschüttungen nach § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG nun davon abhängig sein, dass verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen der leistenden Körperschaft „nicht gemindert haben“.⁶⁸ Die im Zuge des Halbeinkünfteverfahrens eingeführte Steuerfreistellung sei „ohne vorhergehende Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht [mit dem Grundsatz] zu vereinbaren“, wonach die Steuerfreistellung nur der Vermeidung einer „wirtschaftliche[n] Doppelbesteuerung“⁶⁹ von Dividendenausschüttungen“ diene.⁷⁰ Bereits im Gesetzesentwurf der Bundes-

⁶² BFH, Urt. vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl. II 2004, 131 (131 und Ls.). Zum Bedeutungszuwachs von Rechtsprechungsrecht als Rechtsquelle O. Lepsius, JZ 2019, 793 (795); zur rechtstheoretischen Bedeutung des Begriffs der „Rechtsquelle“ H. Kelsen, Reine Rechtslehre², S. 238 ff.

⁶³ Auf einen tatsächlichen Zufluss soll es nicht ankommen, sondern „ausreichend [sei] vielmehr, dass der Vorgang [...] objektiv geeignet sein m[üsse], zu einem sachlich korrespondierenden Kapitalertrag [...] zu führen“ (BFH, Urt. vom 26.6.2013, I R 39/12, BStBl. II 2014, 175 [179]; siehe auch B. Weitemeyer/T. Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rn. 1063).

⁶⁴ F. Wassermeyer, DB 2002, 2668 (2668); St. Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 18 ff.; nun u. a. auch H. Jochum in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 20 Rn. C/1 17 (318. Lfg., Oktober 2021); D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1278, 1289. Dazu unten § 11 A V.

⁶⁵ So auch R. Kohlhepp, DStR 2007, 1502 (1502).

⁶⁶ BGBl. I 2006, 2878.

⁶⁷ Die Reichweite (rechtstheoretisch gesprochen: der Tatbestand) jener Rechtsnormen wurde im Rahmen des Gesetz vom 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809 [1815, 1823]) auf sämtliche Bezüge erweitert. Dazu noch unten § 11 A II 3 b.

⁶⁸ § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG in der Fassung des JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878 [2879]), § 8b Abs. 1 S. 2 KStG in der Fassung des JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878 [2891]).

⁶⁹ Nach herkömmlicher Terminologie handelt es sich dabei mangels Identität der Steuersubjekte nicht um eine Doppelbesteuerung, sondern um eine Doppelbelastung. Zur begrifflichen Unterscheidung unten § 9 A I pr.

⁷⁰ BR-Drs. 622/06, S. 119; BT-Drs. 16/2712, S. 70; siehe auch oben § 1 (insbesondere bei Fn. 7, 8 und 9).

regierung zum Entwurf eines JStG 2007 wurde von einer „Regelung zur korrespondierenden Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen“ gesprochen.⁷¹ Die Tatsache, dass schon zuvor der Begriff einer Korrespondenz innerhalb der Beschreibung einer verdeckten Gewinnausschüttung geläufig war, und die Frage, wie sich die nun eingeführten Korrespondenzen davon abgrenzen, traten in den Hintergrund.⁷² Vielmehr wurde ohne nähere Begründung behauptet, „eine korrespondierende Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern [sei] [...] nach bislang geltendem Recht weder für verdeckte Gewinnausschüttungen noch für verdeckte Einlagen geregelt“.⁷³

d) Weitere Themenfelder

Eine weitere Vermessung der Themenfelder ergibt, dass der Korrespondenzbegriff keinesfalls nur zur Beschreibung der zuvor benannten rechtlichen Zusammenhänge verwendet wird. Er ist nur dort am geläufigsten.⁷⁴ Daneben werden aber auch die Versagung einer mehrfachen Verlustberücksichtigung⁷⁵ sowie die in den § 160 AO⁷⁶, § 174 AO⁷⁷ und § 3c EStG⁷⁸ sprachlich

⁷¹ BT-Drs. 16/2712, S. 1, nahezu identisch auch auf S. 38; auch der BFH geht von einer „Schaffung der Korrespondenzregelungen“ durch das JStG 2007 aus (BFH, Urt. vom 21.10.2014, VIII R 31/12, GmbHR 2015, 772 [775]).

⁷² Insofern aber jedenfalls differenzierend *R. Kohlhepp*, DStR 2007, 1502 (1502ff.), der die Einführung der Vorschriften im JStG 2007 in Abgrenzung zur Vorteilsgeneigntheit der verdeckten Gewinnausschüttung als „formelle [...] Korrespondenz“ (S. 1502) und „Korrespondenz der Rechtsfolgen“ (S. 1505) beschreibt.

⁷³ *O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian*, DStR 2007, 514 (514); *O. Dörfler/G. Adrian*, Ubg 2008, 373 (373).

⁷⁴ Ähnlich bereits *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 13f.; *G. Rüscher*, FR 2019, 759 (761).

⁷⁵ So im Rahmen der Verlustberücksichtigung innerhalb von Organschaften nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG (*Ph. Niemann*, Organschaft, S. 203; *E. Oertel*, BB 2018, 351 [352]; *S. Radmanesh/R. Gebhardt*, IWB 2018, 580 [582]; *S. Benz/St. Eilers*, IStR-Beihefter 2016, 1 [7]; a. A. *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 19, 189 in Fn. 9).

⁷⁶ *R. Rüsken* in: Klein, § 160 Rn. 1; *M. Krumm* in: Tipke/Kruse, § 160 AO Rn. 1 (162. Lfg., September 2020); *S. Radmanesh/R. Gebhardt*, IWB 2018, 580 (582); *Ch. Gröpl*, FR 2001, 568 (568); *E. Oertel*, BB 2018, 351 (352); BFH, Urt. vom 1.4.2003, I R 28/02, BStBl. II 2007, 855 (855); nach *R. W. Könnemann*, Individualbesteuerung, S. 39, bestehen „Anzeichen eines Korrespondenzprinzips“; eine Korrespondenz ablehnend *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 (297. Lfg., April 2020).

⁷⁷ BFH, Urt. vom 11.7.1991, IV R 52/90, BStBl. II 1992, 126 (128); *B. Janssen*, BB 1992, 2337 (2339); ablehnend *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 174 AO Rn. 1 (251. Lfg., Februar 2019) (Hervorhebung nicht wiedergegeben), da „[d]er zu korrigierende Missstand [...] ein Widerstreit allein zum materiellen Recht“ sei, dementsprechend Korrekturvorschriften nicht selbst korrespondierten, sondern nur die „Fehler der Umsetzung [...] beseitig[t]en“.

⁷⁸ *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.15; *M. Valta* in: Brandis/Heuermann, § 3c EStG Rn. 41 (160. Lfg., Dezember 2021). Der BFH, Urt. vom 12.12.2012, IV R 51/09, BStBl. II 2013, 203 (Ls.), spricht von einer „Steuerfreiheit korrespondierender Einnahmen“.

verkörpert den Wirkungen als korrespondierend bezeichnet. Geläufig ist der Begriff einer – dann „formellen“⁷⁹ – Korrespondenz zudem im Zusammenhang mit § 32a KStG⁸⁰. Es wird ferner deutlich, dass sich der Begriff nicht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränken lässt: Auch im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer⁸¹, der Umsatzsteuer⁸² und der Erbschaftsteuer⁸³ ist er geläufig. Die Aufzählung könnte nahezu beliebig fortgeführt werden, soll aber für eine erste Annäherung genügen.

2. Entwicklung, Gemeinsamkeiten und Unterschiede

Gemeinsam ist den betrachteten Verwendungen des Korrespondenzbegriffs, dass stets versucht wird, einen durch Rechtsnormen erzeugten Zusammenhang zu beschreiben: Die Bilanzierung in der einen Bilanz ist mit der Bilanzierung in einer anderen Bilanz verknüpft, die Besteuerung von Unterhaltsleistungen ist davon abhängig, dass auf Seiten des Leistenden ein Sonderausgabenabzug möglich ist, und die Besteuerung des Anteilseigners ist von der Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft abhängig. Einzelne rechtsinhaltliche Fragestellungen außen vor gelassen, findet sich auch immer wieder der Gedanke, eine Korrespondenz diene zur Sicherstellung einer Einmalbesteuerung.⁸⁴ Zugleich zeigt sich, dass es vielfach einer solchen „Sicherstellung“ überhaupt erst bedarf, weil sich der Gesetzgeber einen Schritt zuvor dafür entschieden hat, einen wirtschaftlich zusammenhängenden Sachverhalt steuerlich aufzuteilen, sei es durch eine Gewinnermittlung, die aus verschiedenen Bilanzen besteht (so im Rahmen der Mitunternehmerschaft), oder sei es durch die Anknüpfung an verschiedene Steuersubjekte (so im Rahmen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern).

⁷⁹ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 29.

⁸⁰ Dazu noch ausführlich unten § 11 A III 2 c bb (1) mit entsprechenden Nachweisen. Zur Terminologie bei § 32a KStG siehe *T. Gröne*, Korrespondierende Besteuerung, S. 151 in Fn. 601.

⁸¹ Siehe etwa *M. Desens* in: Musil/Weber-Grellet, § 2 GewStG Rn. 87 und § 8 Nr. 1 GewStG Rn. 4, 8.

⁸² BR-Drs. 310/18, S. 8; *H. Stadie* in: Rau/Dürrwächter, § 1a Rn. 227 (203. Lfg., März 2023); *B. Frye*, UR 2020, 325 (326).

⁸³ *R. Gluth* in: Groll/Steiner, § 37 Rn. 316; *D. Fumi* in: Oertzen/Loose, § 10 Rn. 36.

⁸⁴ Dahingehend wird der Korrespondenzbegriff auch in der Finanzwissenschaft ausgelegt (*W. Schmähl*, DRV 1985, 129 [145]; *D. Wellisch*, Finanzwissenschaft II, S. 56; *I. Posch/L. Knoll*, WiSt 2002, 596 [596]). Aus dem steuerrechtlichen Schrifttum siehe *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124; *G. Rüsck*, DStZ 2015, 783 (783); *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 38f., 50; *O. Milanin*, IStR 2015, 861 (862); *St. Kudert/Ch. Kahlenberg*, StuW 2017, 344 (345); *J. Blumenberg/E. Oertel*, StbJb 2017/2018, 453 (461, 468, 477); *E. Oertel*, BB 2018, 351 (353f.); *M. Broer*, DStZ 2019, 42 (45); *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (38); *St. Mädel/S. Stockburger/J. Stößel*, FR 2021, 1110 (1110).

Ein genauerer Blick offenbart zudem, dass die mit dem Begriff „Korrespondenz“ beschriebenen rechtlichen Zusammenhänge gesetzestech­nisch unterschiedlich umgesetzt werden. Während in §22 Nr. 1a EStG ausdrücklich daran angeknüpft wird, dass auf Seiten des Leistenden die „Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug [...] erfüllt sind“, oder die Besteuerung des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft davon abhängig ist, dass die Bezüge das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft „nicht gemindert haben“ (§3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, §32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG, §8b Abs. 1 S. 2 KStG), wird der Zusammenhang zwischen der Tatbestandsverwirklichung sonstiger Einkünfte auf Empfängerseite und dem Abzugsverbot nach §12 Nr. 2 EStG auf Seiten des Leistenden mittels eines gleichlautenden Wortlauts („freiwillig“; „auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht“; „gesetzlich unterhaltsberechtigte[n] Person“) gesetzessprachlich umgesetzt.⁸⁵ Die verschiedenen Gesetzestechniken werden gelegentlich auch erkannt, es folgen aber unterschiedliche Schlussfolgerungen.⁸⁶ Nach *L. Mechtler* ist „[e]ine Wechselbeziehung der steuerlichen Behandlung verschiedener Steuerrechtssubjekte [...] feststellbar, wenn es aufgrund der tatbestandlichen Gestaltung zweier grundsätzlich eigenständiger Rechtsvorschriften im Ergebnis zu einer korrespondierenden Besteuerung eines Leistungsverhältnisses bei verschiedenen Steuerpflichtigen kommt.“⁸⁷ Es liege eine „gewissermaßen ‚indirekt‘ korrespondierende [...] Besteuerung“ vor.⁸⁸ Laut *G. Rüs­sch* enthalten Vorschriften, die „eine korrespondierende Besteuerung über einen aufeinander abgestimmten oder gleichlautenden Wortlaut verwirklichen“, keinen Besteuerungsvorbehalt, und sie erfüllen demnach nicht die von ihm gesetzte Definition einer Korrespondenz.⁸⁹ *M. Müller* zufolge ist zwischen einer Korrespondenz, die „durch die Normierung teilweise identischer Tatbestandsmerkmale“ entsteht, und einer „ausdrückliche[n] Korrespondenzregelung“, bei der das Gesetz „die Steuerbarkeit auf Empfängerseite von der Abziehbarkeit auf Geberseite abhängig“ macht, zu unterscheiden.⁹⁰

III. Der Definitionsgegenstand

Die Vielzahl begrifflicher Ausprägungen und Verwendungen zur Beschreibung ganz unterschiedlicher steuerrechtlicher Wirkungen lässt vermuten, dass der Korrespondenzbegriff ein mannigfaltiger und vielleicht auch wandelbarer Begriff ist. Daran ist auch nichts auszusetzen – die Modifikation

⁸⁵ Zur Verwendung gleichlautender Tatbestandsmerkmale und zur Abgrenzung zur Korrespondenz noch unten §6 C III 5.

⁸⁶ Zu einer Aufarbeitung unten §6 C III 5, insbesondere bei und in Erster Teil Fn. 262.

⁸⁷ *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 31 f.

⁸⁸ *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 32.

⁸⁹ *G. Rüs­sch*, Korrespondenz, S. 21 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

⁹⁰ *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 5 f. (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben).

oder Erweiterung eines Begriffs setzt aber voraus, dass zuvor jedenfalls die *Grundform* des Begriffs klar definiert ist. Es bleibt bei einer Gesamtbetrachtung schleierhaft, ob und, falls ja, worin sich die im Schrifttum geläufigen Ausprägungen einer Korrespondenz unterscheiden.

Als Grundlage der nachfolgenden Untersuchung soll daher schlicht der Begriff einer *Korrespondenz* beschrieben werden. Freilich geht mit einer weiten Beschreibung einer Korrespondenz eine gewisse Unbestimmtheit einher. Es ist zu vermuten, dass sich die begriffliche Beschreibung dem Vorwurf ausgesetzt sehen könnte, sie sage „alles und nichts“, da sie (nahezu) nichts ausgrenze. Neben dem naheliegenden (Gegen-)Argument, dass eine solche Begriffsbeschreibung auch nichts unnötigerweise ausschließe, kann dem entgegengehalten werden, dass die gebotene Schärfe aus weiteren Differenzierungen folgen kann, die zugleich eine theoretische Systembildung ermöglichen.

C. Der Korrespondenzbegriff

Zur Strukturierung des Korrespondenzbegriffs wird zunächst eine Unterteilung in verschiedene Bestandteile vorgeschlagen (dazu I). Das erleichtert es, einige im Schrifttum vorhandene Beschreibungen des Korrespondenzbegriffs zu systematisieren, Gemeinsamkeiten herauszuarbeiten und sie zu ordnen (dazu II). Aufbauend auf dieser Unterteilung wird ein eigener Korrespondenzbegriff vorgeschlagen (dazu III).

I. Ausgangsnorm und Bezugsnorm

Eine Korrespondenz wird in dieser Arbeit normbezogen interpretiert: Sie soll als eine Verknüpfung der Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes⁹¹ mit einer weiteren Rechtsfolge verstanden werden.⁹² Strukturell soll der Rechtssatz, worin die Rechtsnorm, mit der eine Korrespondenz erzeugt

⁹¹ Zum Begriff und zur Unterscheidung von Rechtssatz und Rechtsnorm sogleich unten § 6 C I 1.

⁹² Die Verknüpfung von Rechtsfolgen wird auch im Schrifttum immer wieder deutlich: *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.90, spricht von einem „Auseinanderfallen der Rechtsfolgen“, dem eine Korrespondenz entgegenwirke. Nach *R. Kohlhepp*, DStR 2007, 1502 (1505), ist im Zuge des JStG 2007 eine „Korrespondenz der Rechtsfolgen“ eingeführt worden. Nach *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 123 (Hervorhebung nicht wiedergegeben und hinzugefügt), hat das JStG 2007 mit § 8 Abs. 3 S. 4 KStG „ein besonderes ‚Korrespondenzprinzip‘ eingeführt, das auf einer Abstimmung der steuerlichen *Folgen* auf Ebene des Gesellschafters und der Gesellschaft [...] basiert“. *St. Mädels/Stockburger/J. Stößel*, FR 2021, 1110 (1110), sprechen davon, dass „das Instrument der korrespondierenden Besteuerung [...] die steuerlichen Rechtsfolgen [...] miteinander verknüpf[e]“.

wird, sprachlich verkörpert ist, als *Ausgangsnorm* bezeichnet werden.⁹³ Der Bezugsakt, mithin jene Rechtsnorm, an deren Rechtsfolge die Ausgangsnorm angeknüpft, soll *Bezugsnorm* genannt werden.⁹⁴ Jener Bezug wird durch eine *Abhängigkeit* der Rechtsfolge der Ausgangsnorm von der Rechtsfolge der Bezugsnorm hergestellt.

Eine solche Dreiteilung in eine Rechtsfolge der Ausgangsnorm, eine Rechtsfolge der Bezugsnorm und in ein Abhängigkeitsverhältnis soll als ein mögliches Modell zur begrifflichen Beschreibung einer Korrespondenz verstanden werden, welches der Systematisierung dienen kann. In einem einfachen Schaubild stellt sich der Zusammenhang wie folgt dar:

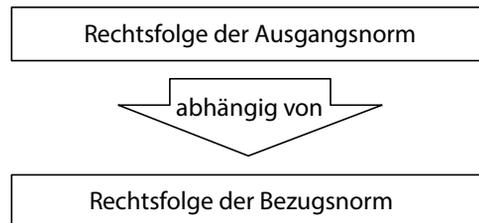


Abbildung 1

II. Bisherige Begriffsbestimmungen

Der Begriff einer Korrespondenz, regelmäßig auch eines Korrespondenzprinzips, wird vielfach beschrieben, ohne dass solche Beschreibungen deckungsgleich wären.⁹⁵ Diese (häufig, aber nicht stets⁹⁶ auf einen bestimmten Rechtsinhalt eingeschränkten⁹⁷) Begriffsbeschreibungen sollen anhand der

⁹³ Den Begriff „Ausgangsnorm“ verwendet auch das Handbuch der Rechtsförmlichkeit im Zusammenhang mit der Verweisung als Gesetzgebungstechnik (Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Rn. 218). Zu den Begrifflichkeiten im Rahmen eines Verweises unten § 6 C III 7 a.

⁹⁴ Den Begriff „Bezugsnorm“ verwendet auch das Handbuch der Rechtsförmlichkeit im Zusammenhang mit der Verweisung als Gesetzgebungstechnik (Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Rn. 218; ferner auch *D. Dürrschmidt*, Verweisungen, S. 9). Zu den Begrifflichkeiten im Rahmen eines Verweises unten § 6 C III 7 a.

⁹⁵ Siehe auch bereits *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 16 f.

⁹⁶ Einen abstrakt gehaltenen Begriffsvorschlag bietet *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 26; ähnlich bereits zuvor *G. Rüscher*, FR 2019, 759 (765).

⁹⁷ Im Dunstkreis der im Zweiten Teil beabsichtigten Untersuchung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften bezeichnen beispielsweise *A. Kempf/Th. Loose*, DStR 2016, 2489 (2489), das Korrespondenzprinzip als die „materiell-rechtlich allgemein [...] korrespondierende Behandlung von Gewinnausschüttungen und Einlagen beim Gesellschafter und der Gesellschaft“. Diese Beschreibung enthält wenige allgemeingültige, normübergreifende Aussagen, da die Umschreibung der Korrespondenz auf Gewinnausschüttungen und Einlagen begrenzt ist. Im Übrigen leidet diese Definition an einem Zirkelschluss, da das Korrespondenzprinzip mit dem zu definierenden Wort umschrieben wird (vgl. zum Zirkelschluss *B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie, Rn. 199).

zuvor präsentierten Dreiteilung geordnet werden. Es wird versucht, zu sortieren, wie die Rechtsfolge der Ausgangsnorm (dazu 1), die Rechtsfolge der Bezugsnorm (dazu 2) und das Abhängigkeitsverhältnis beschrieben werden (dazu 3). Im Anschluss soll bewertet werden, ob diese Begriffsbeschreibungen auch eine taugliche Arbeitsdefinition für die hiesige Untersuchung darstellen können (dazu 4).

1. Rechtsfolge der Ausgangsnorm

Die Rechtsfolge des hier als Ausgangsnorm bezeichneten Rechtssatzes taucht in unterschiedlicher Form in Beschreibungen einer Korrespondenz auf. Häufig wird die Rechtsfolge der Ausgangsnorm schlicht als Besteuerung⁹⁸ bezeichnet, teilweise findet sich aber auch der Begriff der steuerlichen Folge⁹⁹ oder steuerlichen Behandlung¹⁰⁰. Gelegentlich sind (weiterhin normübergreifende) Beschreibungen enger. So wird die Rechtsfolge der Ausgangsnorm rechtsinhaltlich beschränkt, z. B. auf inländische Steuerbefreiungen und Verlustberücksichtigungen¹⁰¹ oder (wieder etwas weiter gefasst) auf Rechtsfolgen, die sich mindernd auf die steuerliche Bemessungsgrundlage¹⁰² (und damit jedenfalls mittelbar auch auf die Entstehung der Steuerschuld) auswirken¹⁰³. Eine Zuordnung zu einer Rechtsfolge der Ausgangsnorm ist auch nicht in allen Fällen möglich, da die Unterteilung in eine Ausgangs- und Bezugsnorm mitunter nicht erkennbar ist. Beschreibt man eine Korrespondenz als Verknüpfung der „steuerliche[n] Behandlung zweier Steuersubjekte“¹⁰⁴, so kann allenfalls zwischen den Zeilen unterstellt werden, dass eine steuerliche Behandlung abhängig von der anderen sei (und

⁹⁸ *Ch. Gröpl*, FR 2001, 568 (568); *P. Wittenstein/L. Hilbert*, IWB 2019, 52 (52); *G. Bodden* in: Korn, § 2 Rn. 141.1 (142. Lfg., Januar 2023).

⁹⁹ *St. Brunsbach/C. Freiling* in: FS Endres, 2016, S. 61 (61).

¹⁰⁰ *E. Oertel*, BB 2018, 351 (352); *G. T. Wiese* in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463); *St. Brunsbach/C. Freiling* in: FS Endres, 2016, S. 61 (61); *S. Radmanesh/R. Gebhardt*, IWB 2018, 580 (580); *P. Wittenstein/L. Hilbert*, IWB 2019, 52 (52); *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 207; *St. Mädels/S. Stockburger/J. Stößel*, FR 2021, 1110 (1112); *OECD*, Abschlussbericht 2015, S. 17.

¹⁰¹ *J. Lüdicke* in: FS Frotzcher, 2013, S. 403 (404).

¹⁰² Als Bemessungsgrundlage soll hier und im Folgenden die Größe bezeichnet werden, auf die ein Steuersatz angewendet wird, um eine Steuerschuld zu ermitteln (*D. Schneider*, Investition, S. 174). Bemessungsgrundlagen sind ökonomische Ersatzgrößen für das Einkommen, den Konsum oder das Vermögen, wobei jene Ersatzgröße ausdrückt, dass eine Person mit einer Ersatzgröße von „X“ sich in gleicher wirtschaftlicher Lage befindet wie eine andere Person mit einer Ersatzgröße „X“ (dazu *D. Wellisch*, Finanzwissenschaft II, S. 42).

¹⁰³ *G. Rüscher*, FR 2019, 759 (765): „eigentlich vorgesehene Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage“; *M. Desens* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum KStG Rn. 58 (296. Lfg., Februar 2020): „jede Einkommensminderung“.

¹⁰⁴ *E. Oertel*, BB 2018, 351 (352).

eine steuerliche Behandlung zugleich ein Begriff zur Beschreibung einer Rechtsfolge sei). Und wenn nur von einer „Verknüpfung [...] steuerabzugsfähige[r] Ausgaben in dem einen Staat mit zu versteuernden Einnahmen in dem anderen Staat“¹⁰⁵ gesprochen wird, dann fällt es schwer, festzustellen, ob nun die Abzugsfähigkeit in dem einen Staat oder die Besteuerung der Einnahmen in dem anderen Staat von der jeweils anderen Rechtsfolge abhängig ist.¹⁰⁶

2. Rechtsfolge der Bezugsnorm

Die Rechtsfolge der Bezugsnorm wird in den meisten Fällen ebenfalls als (steuerliche) Behandlung¹⁰⁷ oder Würdigung¹⁰⁸ bezeichnet; stellenweise wird auch nur schlicht der Begriff Besteuerung¹⁰⁹ verwendet. Ferner treten auch hier rechtsinhaltliche Einschränkungen zutage, etwa Beschreibungen, die nur auf eine Abzugsfähigkeit von Ausgaben abstellen.¹¹⁰ Die fehlende Zuordnungsmöglichkeit der Elemente einer Beschreibung besteht auch hier, wenn das Modell einer Ausgangs- und einer Bezugsnorm nicht erkennbar wird. Insofern gilt an dieser Stelle ebenso, dass in diesen Fällen allenfalls zwischen den Zeilen auf die Rechtsfolge der Bezugsnorm geschlossen werden kann.¹¹¹

3. Abhängigkeit

Für den Zusammenhang zwischen der Rechtsfolge der Ausgangsnorm und der Rechtsfolge der Bezugsnorm finden sich verschiedene begriffliche Varia-

¹⁰⁵ H. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.15.

¹⁰⁶ Eine Zuordnung ist ebenfalls kaum möglich für die Beschreibungen von N. Mückl/St. Schnorberger, DStR 2017, 2145 (2145): „eine einander entsprechende Besteuerung bei Leistendem und Leistungsempfänger“, und von G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463): „kein allgemeines Gebot [...] zur übereinstimmenden steuerlichen Behandlung eines Sachverhalts“.

¹⁰⁷ G. Rüsck, Korrespondenz, S. 26: „[...] wie der zugrunde liegende Sachverhalt steuerlich anderweitig behandelt wird“; G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (464): „auf der Seite des Zahlungsempfängers an die Behandlung beim Zahlenden angeknüpft“; P. Wittenstein/L. Hilbert, IWB 2019, 52 (52): „von der steuerrechtlichen Behandlung [...] abhängig macht“; S. Radmanesh/R. Gebhardt, IWB 2018, 580 (580): „Behandlung auf Ebene eines anderen Rechtssubjekts“; St. Brunsbach/C. Freiling in: FS Endres, 2016, S. 61 (61), mit dem Zusatz „konkret“ (was auf ein fortgeschrittenes Rechtsetzungsverfahren hindeuten könnte [zu einer dahingehenden Unterscheidung noch unten § 7 A]): „die steuerlichen Folgen [...] von einer konkreten steuerlichen Behandlung im Ausland abhängig“.

¹⁰⁸ D. Fehling/A. Linn/R. Martini, IStR 2022, 781 (782).

¹⁰⁹ J. Lüdicke in: FS Frotzcher, 2013, S. 403 (404): „Abhängigkeit [...] von der Besteuerung im Ausland“; ferner Ch. Gröpl, FR 2001, 568 (568); N. Mückl/St. Schnorberger, DStR 2017, 2145 (2145).

¹¹⁰ Ch. Gröpl, FR 2001, 568 (568).

¹¹¹ Siehe insofern bereits § 5 C II 1.

tionen. So entsprechen¹¹² sich die Besteuerungen, oder es bestehe eine Verknüpfung¹¹³ oder Übereinstimmung¹¹⁴. Auch der (hier ebenfalls verwendete) Begriff der Abhängigkeit wird regelmäßig herangezogen.¹¹⁵

4. Bewertung der Definitionsansätze

Zur begrifflichen Beschreibung einer Korrespondenz enthalten bisherige Definitionen überzeugende Ansätze. Sie sind aber aus drei Gründen nicht uneingeschränkt für eine normübergreifende Beschreibung einer Korrespondenz geeignet.

Erstens erfolgen sie häufig nur beiläufig unter Verwendung anderer Begrifflichkeiten, die ihrerseits einen hohen Grad an Unbestimmtheit aufweisen. Sprachtheoretisch ist letztlich jeder Begriff zu kontextualisieren¹¹⁶ und bedarf einer Auslegung, aber Begriffsbeschreibungen sollten jedenfalls versuchen, so wenig Deutungsspielraum wie möglich zu lassen.¹¹⁷ Ein Begriff wie eine „steuerliche Behandlung“ ist indes besonders konkretisierungsbedürftig; er wird hier nicht fortgeführt.

Zweitens differenzieren die Beschreibungen jedenfalls nicht ausdrücklich zwischen der Rechtsfolge (der Ausgangsnorm), die von jener anderen Rechtsfolge (der Bezugsnorm) abhängig ist, was eine Zuordnung der Rechtsfolgen erschwert.

Drittens enthalten sie häufig – stellenweise ausdrücklich und mitunter nur aus dem Gesamtzusammenhang ableitbar – rechtsinhaltliche Einschränkungen. Auffällig ist dabei insbesondere die Annahme, es sei ein notwendiger Bestandteil einer Korrespondenz, dass an Rechtsfolgen angeknüpft werde, die sich auf Rechtsnormen zurückführen lassen, die von einer nicht bundesdeutschen Stelle (weniger rechtstheoretisch: von einem anderen „Staat“) erzeugt worden sind.¹¹⁸ Auch die Mutmaßung, eine Korrespondenz setze eine

¹¹² N. Mückel/St. Schnorberger, DStR 2017, 2145 (2145); M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 5.

¹¹³ E. Oertel, BB 2018, 351 (352); H. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.15; S. Radmanesh/R. Gebhardt, IWB 2018, 580 (580); Ch. Gröpl, FR 2001, 568 (568); V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen, S. 207.

¹¹⁴ G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463).

¹¹⁵ J. Lüdicke in: FS Frotscher, 2013, S. 403 (404); St. Brunsbach/C. Freiling in: FS Endres, 2016, S. 61 (61); P. Wittenstein/L. Hilbert, IWB 2019, 52 (52); siehe auch G. Rüscher, Korrespondenz, S. 20f., der allerdings in der Definition der Korrespondenz (G. Rüscher, Korrespondenz, S. 26) die Abhängigkeit als „Besteuerungsvorbehalt“ bezeichnet.

¹¹⁶ Siehe dazu die Ausführungen oben § 5 A.

¹¹⁷ Vgl. insoweit im Zusammenhang mit dem (äußerst unbestimmten) Begriff einer „Leistungsfähigkeit“ die Ausführungen von D. Schneider, FinArch NF 37 (1979), S. 26. Zum Leistungsfähigkeitsbegriff unten § 9 A I 2 a.

¹¹⁸ Siehe H. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.15, der allerdings auch „internationale Korrespondenzklauseln“ beschreibt: „verknüpfen steuer-

Verknüpfung der Besteuerung verschiedener Steuerpflichtiger oder Steuersubjekte voraus, tritt vermehrt auf.¹¹⁹ Derartige Beschreibungen enthalten Einschränkungen¹²⁰, die jedenfalls für Zwecke dieser Arbeit entbehrlich sind, weil die eigentümlichen Wirkungen des so als Korrespondenz Bezeichneten sich auch ohne derlei Einschränkungen beschreiben lassen.¹²¹

III. Eigene Begriffsbestimmung

Eine Korrespondenz soll – heruntergebrochen auf die elementaren, mithin konstitutiven Bestandteile – für Zwecke dieser Arbeit wie folgt definiert werden:

Eine Korrespondenz ist die Abhängigkeit der Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes (Ausgangsnorm) von einer Rechtsfolge einer anderen Rechtsnorm (Bezugsnorm).

abzugsfähige Ausgaben in dem einen Staat mit zu versteuernden Einnahmen in dem anderen Staat“; *J. Lüdicke* in: FS Frotscher, 2013, S. 403 (404): „Abhängigkeit [...] von der Besteuerung im Ausland“; *S. Radmanesh/R. Gebhardt*, IWB 2018, 580 (580), bei denen der Auslandsbezug auf Grund des Zusatzes „bzw.“ nicht zwingend scheint: „steuerliche Folgen [...] an die Behandlung [...] bzw. in einer anderen Steuerjurisdiktion geknüpft werden“; *P. Wittenstein/L. Hilbert*, IWB 2019, 52 (52): „nationale Besteuerung [...] von der steuerrechtlichen Behandlung in einem weiteren Staat bzw. durch einen anderen Fiskus“; *OECD*, Abschlussbericht 2015, S. 17 („an deren steuerliche Behandlung in einem anderen Staat knüpfen“).

¹¹⁹ *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 5: „zwei Steuerrechtssubjekte“; *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 31: „zweier verschiedener Steuerrechtssubjekte [...] und zeichnet sich somit durch eine Interpersonalität aus“; *E. Oertel*, BB 2018, 351 (352): „zweier Steuersubjekte“; *G. T. Wiese* in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463): „bei den an einem Rechtsgeschäft beteiligten Personen“; *S. Radmanesh/R. Gebhardt*, IWB 2018, 580 (580), wobei die Interpersonalität auf Grund des Zusatzes „bzw.“ nicht zwingend zu sein scheint: „steuerliche Folgen [...] an die Behandlung auf Ebene eines anderen Rechtssubjekt bzw. [...] geknüpft werden“; *N. Mückel/St. Schnorberger*, DStR 2017, 2145 (2145): „Besteuerung bei Leistendem und Leistungsempfänger“; *P. Wittenstein/L. Hilbert*, IWB 2019, 52 (52): „nationale Besteuerung [...] von der steuerrechtlichen Behandlung [...] sogar auf Ebene eines anderen Rechtssubjekts abhängig macht“. Zum Begriff der interpersonellen Korrespondenz unten § 7 B I.

¹²⁰ Diese Feststellung soll nicht als Kritik verstanden werden. Wer etwa eine zusammenhängende Besteuerung zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen untersucht, der kann terminologisch freilich eine Arbeitsdefinition einführen, die eine interpersonale Verknüpfung beschreibt (so etwa in der Dissertation von *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 5 ff., zum „interpersonellen Korrespondenzprinzip“). Für Zwecke dieser Arbeit ist nur kein Argument ersichtlich, weshalb es für eine rechtsinhaltlich losgelöste Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik einen Mehrwert biete, die Begriffsbeschreibung einer solchen Einschränkung zu unterziehen.

¹²¹ In diesem Sinne auch *D. Fehling/A. Linn/R. Martini*, IStR 2022, 781 (782), die davon sprechen, dass weitere Verfeinerungen „zulasten der Allgemeingültigkeit“ gingen.

Die Rechtsfolge der Ausgangsnorm und die Rechtsfolge der Bezugsnorm sind strikt voneinander zu trennen. Es muss stets klar bezeichnet werden, welche Rechtsfolge von welcher Rechtsfolge abhängig ist, und nur das Verhältnis der Rechtsfolge der Ausgangsnorm zu der Rechtsfolge der Bezugsnorm soll hier als Korrespondenz bezeichnet werden. Anders gewendet bedeutet dies, dass die Rechtsfolge der Bezugsnorm (jedenfalls formal) nicht von der Rechtsfolge der Ausgangsnorm abhängig ist.¹²² Wenn im Folgenden von der *abhängigen Rechtsfolge* gesprochen wird, ist damit stets die Rechtsfolge der Ausgangsnorm gemeint.¹²³

¹²² Vgl. dazu auch die Ausführungen zur wechselseitigen Wirkung einer Korrespondenz unten § 7 A VII.

¹²³ Die hier als „Rechtsfolge der Ausgangsnorm“ bezeichnete Rechtsfolge wird im Schrifttum gelegentlich auch als „Regelbesteuerung“ bezeichnet (*G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 19 [in und bei Fn. 169]). Zur Unterscheidung zwischen einer Regel- und Ausnahmebesteuerung unten § 11 A III 4 d.

§6 Theoretische Beleuchtung einer Gesetzgebungstechnik

Die hier vorgeschlagene Definition einer Korrespondenz soll nachfolgend (begriffs)theoretisch beleuchtet werden. Ausgehend von dem hier vorgeschlagenen Korrespondenzbegriff, widmet sich die Untersuchung zunächst dem so vielfach verwendeten¹²⁴ Begriff eines „Prinzips“ zur Beschreibung einer Korrespondenz (dazu A). Im Anschluss wird dargelegt, weshalb sich eine Korrespondenz sinnvollerweise als ein Mittel der Gesetzgebungstechnik begreifen lässt (dazu B). Sodann werden die Bestandteile der hier maßgeblichen Arbeitsdefinition einer Korrespondenz näher erläutert (dazu C).

A. Eine prinzipielle Korrespondenz? („Korrespondenzprinzip“)

Die Steuerrechtswissenschaft neigt dazu, das Steuersystem anhand einer Vielzahl von Theorien¹²⁵ und Prinzipien¹²⁶ zu ordnen. Nähme man an, dem Steuerrecht ließe sich eine „allgemeine Korrespondenz“ entnehmen, so könnte dies bedeuten, dass es keiner gesonderten (und expliziten) Anordnung einer Korrespondenz in einer Rechtsnorm¹²⁷ mehr bedürfte. Der

¹²⁴ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 43.

¹²⁵ Zu Theorien im Steuerrecht ausführlich *K.-D. Drißen* in: FS Lang, 2010, S. 57 (mit einer ausführlichen, aber nicht abschließenden Aufzählung einer Vielzahl an Theorien im Steuerrecht auf S. 58 ff.).

¹²⁶ Vgl. z. B. die nicht abschließende Aufzählung zu Prinzipien im Einkommensteuerrecht von *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung², Band 1, S. 70: „Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“, „Prinzip der Individualbesteuerung“, „Markteinkommensprinzip“, „Realwertprinzip“, „Nominalwertprinzip“, „Prinzip der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten (synthetisches Prinzip)“, „Prinzip der Gleichbehandlung der Einzel- und Mitunternehmer“, „Bilanzierungsprinzipien“, „objektive[s] Nettoprinzip“, „Realisationsprinzip“, „Entstrickungsprinzip“, „subjektive[s] Nettoprinzip“. Siehe ferner das Vorwort aus der 1. Aufl. der „Steuerrechtsordnung“ von *K. Tipke*: „Gerechtigkeit [...] verlangt nach Prinzipien [...]. Prinzipienlosigkeit [...] führt zu Beliebigkeit und Willkür, ist ungerecht. [...]. Durchbrechungen müssen durch Ausnahme- oder Gegenprinzipien gerechtfertigt werden.“ (*K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung¹, Band 1, S. V).

¹²⁷ Zum Begriff der Rechtsnorm unten § 6 C I 1.

aufgeklärte Rechtstheoretiker stellte sich zugleich die Frage, woraus – wenn nicht aus einer Rechtsnorm – sich eine Korrespondenz denn sonst ergebe.¹²⁸

Dass eine Korrespondenz sich nur aus Rechtsnormen ergeben kann, ist insofern unzweifelhaft. Der Untersuchung zuträglich kann gleichwohl sein, zu betrachten, was es theoretisch überhaupt bedeutete, nähme man eine „allgemeine Korrespondenz“ an (dazu I); lehnte man sie ab, verbliebe die Frage, ob es gleichwohl sinnvoll sein könnte, die von Normen erzeugte Wirkung unter dem Begriff eines (Korrespondenz-)Prinzips zu bündeln (dazu II).

I. Eine „allgemeine Korrespondenz“ von rechtstheoretischer Warte

Eine „allgemeine Korrespondenz“ wird zuvörderst innerhalb der Besteuerung von Leistungen zwischen verschiedenen Personen¹²⁹ erwähnt.¹³⁰ Eine solche wird dahingehend beschrieben, dass der Empfänger einer Leistung diese zu versteuern habe (abhängige Rechtsfolge), wenn der Leistende die Leistung (von der Bemessungsgrundlage) abziehen dürfe (Rechtsfolge der Bezugsnorm)¹³¹ oder – im umgekehrten Fall – der Empfänger eine Leis-

¹²⁸ Vgl. *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 7 Rn. 5: „Es gibt keinen Teil des Rechts, der nicht Rechtsnorm wäre.“

¹²⁹ Eine „Person“ ist im Recht nur ein „künstliche[r] Denkbehelf“, ein „personifizierender Einheitsausdruck für ein Bündel von Rechtspflichten und Berechtigungen“ (*H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 52); siehe auch die Ausführungen zu den Begriffen einer natürlichen Person unten Zweiter Teil Fn. 3 und einer juristischen Person unten in Zweiter Teil Fn. 4.

¹³⁰ Eine „allgemeine Korrespondenz“ wäre aber auch bei intrapersonalen Sachverhalten denkbar: Nicht allzu fernliegend wäre es etwa, die Steuerfreiheit von Einnahmen und ein Abzugsverbot von Ausgaben, die mit diesen Einnahmen in einem Zusammenhang stünden, als korrespondierend zu bezeichnen (so werden auch die in § 3c EStG sprachlich verkörperten Rechtswirkungen als korrespondierend bezeichnet [siehe die Nachweise oben in Erster Teil Fn. 78; dazu auch *L. Mechtler*, *Hybrid Mismatches*, S. 52 ff.]). Ebenso wäre es möglich, eine Korrespondenz darin zu sehen, dass die Rückzahlung nicht abzugsfähiger Leistungen nicht zu steuerbaren Einnahmen führe (in diesem Sinne auch *H. v. Wallis*, *JbBW* 1985, 281 [281]; siehe im bundesdeutschen Recht § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 3 EStG). Aber eine solche rechtliche Wirkung ergibt sich freilich nur, sofern sie von Normen erzeugt wird. Zutreffend BFH, Urt. vom 29.8.1996, VIII R 24/95, FR 1997, 477 (478): „Im Gesetz findet sich keine allgemeingültige Regelung dafür, daß Rückzahlungen nicht zu Betriebseinnahmen führen dürfen, wenn die Aufwendungen bei Zahlung nicht zu einer Gewinnminderung geführt haben“; ferner auch BFH, *Beschl.* vom 20.11.2007, I R 54/05, *GmbHR* 2008, 329 (330): „gibt es auch keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz [in Form einer Korrespondenz], dass Rückzahlungen nicht zu Betriebseinnahmen führen dürfen, wenn die Aufwendungen bei Zahlung nicht zu einer Gewinnminderung geführt haben“. Dafür kann auch als Beleg dienen, dass es anderenfalls einer Vorschrift wie § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 3 EStG nicht bedürfte (vgl. *G. Bodden* in: *Korn*, § 2 Rn. 142 [142. Lfg., Januar 2023]).

¹³¹ Auch bezeichnet als positive Korrespondenz (*J. Lang*, *Bemessungsgrundlage*, S. 83; *M. Müller*, *Korrespondenzprinzip*, S. 5; *L. Mechtler*, *Hybrid Mismatches*, S. 32 f.). Zum Begriff der positiven Korrespondenz auch unten Erster Teil Fn. 220.

tung nicht versteuern müsse (abhängige Rechtsfolge), wenn der Leistende die Leistung nicht abziehen dürfe (Rechtsfolge der Bezugsnorm)^{132, 133}. Derartige – rechtsinhaltlich sehr verschiedene – formale Abhängigkeiten, die stets innerhalb der Besteuerung von Leistungen gelten, sind (wie sowohl von der Rechtsprechung¹³⁴ als auch vom Schrifttum¹³⁵ erkannt) dem geltenden Recht nicht zu entnehmen.

Ließe man sich dennoch auf das Gedankenspiel ein, solche Abhängigkeiten einmal anzunehmen, wäre dies rechtstheoretisch mit der Behauptung gleichzusetzen, der Gesetzgeber habe eine Bedingung einer Rechtsnorm erzeugt, ohne diese in einem Rechtssatz sprachlich zu verkörpern¹³⁶;

¹³² Auch bezeichnet als negative Korrespondenz (J. Lang, Bemessungsgrundlage, S. 83; M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 5; L. Mechtler, Hybrid Mismatches, S. 32f.). Zum Begriff der negativen Korrespondenz auch unten Erster Teil Fn. 220.

¹³³ BFH, Urt. vom 26.1.1994, X R 57/89, BStBl. II 1994, 597 (598); BFH, Beschl. vom 12.5.2003, GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95 (98); BFH, Urt. vom 3.9.2015, VI R 27/14, BStBl. II 2016, 174 (175); BFH, Urt. vom 3.9.2015, VI R 1/14, FR 2016, 73 (75); BFH, Urt. vom 30.3.2017, IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892 (895f.).

¹³⁴ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 133.

¹³⁵ R. Ettllich in: Brandis/Heuermann, § 8 EStG Rn. 58f. (161. Lfg., März 2022); G. Bodden in: Korn, § 2 Rn. 140 (142. Lfg., Januar 2023); J. Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 (297. Lfg., April 2020); A. Musil in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rn. 62 (290. Lfg., Januar 2019); R. Seer in: Kirchhof/Seer, § 2 Rn. 57; F. Loschelder in: Schmidt, § 4 Rn. 477; R. Krüger in: Schmidt, § 8 Rn. 7; P. Kirchhof in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 Rn. A/189 (315. Lfg., Juni 2021); J. Neudenberger/R. Wernsmann in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 22 Rn. B/6 (319. Lfg., November 2021); J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 8.24; M. Weiss, ISR 2018, 306 (307); D. Fehling/A. Linn/R. Martini, IStR 2022, 781 (782); J. Lang, Bemessungsgrundlage, S. 84 (der allerdings für die Ehegattenbesteuerung dann doch auf S. 86 eine prinzipielle Korrespondenz annimmt); K. Tipke, StuW 1980, 1 (8); M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 7 ff.; V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen, S. 207; G. Rüsck, Korrespondenz, S. 1 (mit ergänzenden Erläuterungen dort in Fn. 1).

¹³⁶ Bei Positivierung wäre eine sprachliche Verkörperung in der AO als Mantelgesetzgebung für die Einzelsteuerarten denkbar, die im geltenden Recht aber nicht besteht (ähnlich auch E. Oertel, BB 2018, 351 [352]). Eine allgemeingültige Korrespondenz ergibt sich auch nicht aus § 160 Abs. 1 S. 1 AO, auch wenn die darin enthaltenen rechtlichen Wirkungen gelegentlich als korrespondierend bezeichnet werden (siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 76): Die steuerliche Erfassung auf Seiten des Empfängers ist weder nach abstrakt-genereller noch nach konkretisierter Rechtslage eine tatbestandliche Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen (auch wenn steuerpolitisch hinter der Norm sicherlich der Gedanke steht, das Steueraufkommen zu sichern [vgl. S. Schuster in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 160 AO Rn. 3 (217. Lfg., Juni 2012)]). Es ist nur eine notwendige Bedingung für den Abzug, dass der Steuerpflichtige Gläubiger oder Empfänger der Leistungen benennt. Die Rechtsprechung ist der Auffassung, der Steuerpflichtige werde als Haftender in Anspruch genommen (BFH, Urt. vom 30.3.1983, I R 228/78, BStBl. II 1983, 654 [655]; BFH, Urt. vom 24.6.1997, VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 [53]; kritisch zur „Gefährdungshaftungsdoktrin“ M. Krumm in: Tipke/Kruse, § 160 AO Rn. 2 [162. Lfg., September 2020]).

im gängigen rechtlichen Sprachgebrauch würde man wohl von einem „ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal“ sprechen. Diese Annahmen sollen auf das folgende *Beispiel 1*¹³⁷ übertragen werden:

Beispiel 1

A kauft (privat veranlasst) bei dem gewerblichen PKW-Händler B einen PKW zu einem Kaufpreis von 1.000 WE.

Nähme man an, es bestünde eine allgemeingültige Korrespondenz in der soeben beschriebenen Art und Weise im bundesdeutschen Recht, und wäre die rechtlich einzuordnende „Leistung“ die Zahlung des Kaufpreises von A an B, so müsste B (Leistungsempfänger) eine Betriebseinnahme aus dem Verkauf des PKWs (1.000 WE) nicht versteuern (abhängige Rechtsfolge), da der Erwerb des PKWs aus der Perspektive des A (Leistender) privat veranlasst wäre (§ 12 Nr. 1 EStG). Das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „Abziehbarkeit auf Seiten des Leistenden“ wäre nicht erfüllt (Rechtsfolge der Bezugsnorm). Dies widerspräche der Definition einer Betriebseinnahme¹³⁸, wonach Betriebseinnahmen „alle Zugänge in Geld oder Geldeswert [sind], die durch den Betrieb veranlasst sind“¹³⁹, „unabhängig davon, ob auf Seiten des Gebers steuerrelevante Erwerbsaufwendungen vorliegen.“¹⁴⁰

Umgekehrt wäre es ebenso denkbar, den Abzug (von der Bemessungsgrundlage) auf Seiten des A (Leistender) als Ausgangsnorm zu erkiesen: Dann wäre das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers“ erfüllt, da – wie soeben gezeigt – der Tatbestand einer Betriebseinnahme bei B (Leistungsempfänger) verwirklicht wäre. Ein Abzug von der Bemessungsgrundlage widerspräche aber dem geltenden Recht ebenso wie das im vorigen Absatz zunächst Abgeleitete: Die für den Haushalt aufgewendeten Beträge, wozu auch der Erwerb eines PKWs für private Zwecke zählt, sind nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 1 EStG).¹⁴¹

¹³⁷ Solche und ähnliche Beispiele (z. B. das eines Mieters, der eine gezahlte Miete nicht abziehen darf [§ 12 Nr. 1 EStG], während der Empfänger [Vermieter] der Miete die Leistung zu versteuern habe [§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, § 21 EStG]), werden regelmäßig herangezogen, um ein allgemeines, ungeschriebenes Korrespondenzprinzip zu untersuchen bzw. abzulehnen (vgl. *K. Tipke*, *StuW* 1980, 1 [8]; *K. Tipke*, *Steuergerechtigkeit*, S. 86; *G. T. Wiese* in: *FS Gosch*, 2016, S. 463 [463]).

¹³⁸ Zur Definition der Betriebseinnahme im bundesdeutschen Recht *S. Plesdonat/S. Kempny*, *FR* 2020, 799 (800).

¹³⁹ BFH, *Urt.* vom 1.12.2010, IV R 17/09, *BStBl.* II 2011, 419 (424 m. w. N.).

¹⁴⁰ *W. Bode* in: *Kirchhof/Seer*, § 4 Rn. 155. Der BFH, *Urt.* vom 21.11.1963, IV R 345/61, *BStBl.* III 1964, 183 (184), leitet gleichwohl aus der Behandlung beim Zuwendenden eine Regelvermutung („in der Regel ein wichtiges Beweiszeichen für eine betrieblich veranlaßte Zuwendung“) ab.

¹⁴¹ In Abweichung von § 12 Nr. 1 EStG ist ein Abzug im geltenden Recht nur für bestimmte privat veranlasste Aufwendungen vorgesehen (siehe §§ 10 ff., §§ 31 f., §§ 33 ff. EStG). Nach jedenfalls in der Steuerrechtswissenschaft geläufiger Auffassung diene ein

Um nicht missverstanden zu werden: Es ist rechtstheoretisch möglich, dass das in einer Rechtsordnung zur Rechtserzeugung ermächtigte Organ eine Norm erzeugt, die eine solche „allgemeine“ Korrespondenz bei der Besteuerung von Leistungen erzeugt. Es spricht nur vieles dafür, dass die Rechtsordnung, wie sie der Verfasser dieses Textes vorfindet, eine solche Verknüpfung nicht enthält. Jedenfalls ist die ([wirtschafts]politische) Frage abzuschichten, ob es sinnvoll sei, die Besteuerung bei Leistungen stets zu verknüpfen. Es wäre zu begründen und damit offenzulegen, weshalb eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit¹⁴² des Leistungsempfängers – verstanden als eine skalierbare Größe, auf der alle (wirtschaftlichen) Eigenschaften aufzureihen sind, anhand deren eine Zuteilung einer Steuerlast erfolgen kann¹⁴³ – davon abhängen solle, welche (Rechts-)Folgen der Vorgang auf die Bemessungsgrundlage des Leistenden habe. Da diese Begründung wohl kaum abstrakt für alle Leistungen in einem Wirtschaftssystem befriedigend erfolgen kann, ist die theoretisch denkbare Einführung einer „allgemeinen Korrespondenz“ kein sinnvoller Bestandteil einer Rechtsordnung, zumal dann, wenn man an dem Ansatz einer Individualbesteuerung festhält, wofür (auch ökonomisch) viel spricht.¹⁴⁴

II. Zum Korrespondenzprinzip im positiven Recht

Die Ablehnung einer „allgemeinen Korrespondenz“ im Steuerrecht besagt noch nicht, dass man in Fällen, worin eine Korrespondenz positivrechtlich verankert ist, nicht von einem „Korrespondenzprinzip“ sprechen kann. Ob dies sinnvoll ist, setzt voraus, dass man sich in einem ersten Schritt mit dem Begriff eines „Prinzips“ auseinandersetzt (dazu 1), um in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob eine Korrespondenz ein solches darstellt (dazu 2).

1. Der Begriff eines Prinzips

Nach *K. Tipke* sind Prinzipien¹⁴⁵ das „strukturierende geistige Gerüst“, ohne das Unordnung herrsche.¹⁴⁶ Ein Rechtsstoff sei nur dann „systema-

solcher Abzug der Verwirklichung eines sog. „subjektiven Nettoprinzips“ (so *J. Hey* in: *Tipke/Lang*, Rn. 3.72 f.; erhellend und zu Recht kritisch dazu *S. Kempny*, *StuW* 2021, 85 [101 ff.]; *P. Bareis* in: *FS Dittmann*, 2015, S. 95 [96 ff.]).

¹⁴² Leistungsfähigkeit ist ein hochgradig unbestimmter Rechtsbegriff (vgl. *D. Schneider*, *FinArch NF* 37 [1979], S. 26; historisch aufbereitet von *S. Kempny*, *StuW* 2021, 85 [85 sowie Fn. 1 f. m. w. N.]), der einer eingehenden Beschreibung bedarf (dazu mehr unten § 9 A I 2 a).

¹⁴³ *S. Kempny*, *StuW* 2021, 85 (90 f., 95 ff.).

¹⁴⁴ Zum Verhältnis einer Individualbesteuerung zur Erzeugung einer zusammenhängenden Besteuerung mit einer Korrespondenz noch unten § 7 B I.

¹⁴⁵ Zur Herleitung des Begriffs *J. M. Mössner* in: *FS Lang*, 2010, S. 83 (91 ff.).

¹⁴⁶ *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*², Band 1, S. 111.

tisch, wenn er auf Grund konsequent angewendeter, sachgerechter Prinzipien so geordnet [sei], daß die Gesamtregelung eine konsistente Einheit bilde [...], die frei [sei] von Lücken, Überschneidungen und Widersprüchen.“¹⁴⁷

Rechtspositivistisch ist ein Prinzip nicht „eine ‚in potentia‘ vorhandene, erst zu ‚findende‘ oder ‚auszuwertende‘ Weisheit jenseits des institutionell Realisierten.“¹⁴⁸ Rechtsprinzipien müssen von Rechtsnormen, die den Inhalt jener Prinzipien bestimmen, streng unterschieden werden. Die Vorsilbe „Rechts“ „bedeutet nicht – wie das Wort zu sagen scheint – daß sie Recht sind, Rechtscharakter haben.“¹⁴⁹ Anders gewendet: Prinzipien sind „keine Normen, [...] sondern müssen dazu erst noch tatbestandlich verfestigt, ‚normativiert‘ werden.“¹⁵⁰ Der Begriff „Prinzip“ dient demnach nur zur Bündelung der von Rechtsnormen erzeugten Wirkungen, die man in einem System für strukturbildend erachtet.

2. Das Attribut „Prinzip“ zur Beschreibung einer Korrespondenz

Eine Korrespondenz sollte dann als Prinzip bezeichnet werden, wenn eine solche Regelungstechnik ein tragendes, systemstrukturierendes Muster des Rechts darstellte. Der Begriff eines Prinzips sollte hingegen vermieden werden, wenn er nur als „Worthülse“¹⁵¹ aufträte, verbunden mit der Gefahr, dass mit ihm eine im geltenden Recht nicht angeknüpfte Wirkung assoziiert werden könnte.¹⁵²

¹⁴⁷ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung¹, Band 1, S. 111 (Hervorhebung nicht wiedergegeben); in diesem Sinne auch K. Tipke, Steuergerechtigkeit, S. 43 ff., 183 f.; J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 3.11 ff.; J. Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 40 ff. (297. Lfg., April 2020).

¹⁴⁸ J. Esser, Grundsatz und Norm, S. 134.

¹⁴⁹ H. Kelsen, Allg. Theorie der Normen, S. 94.

¹⁵⁰ C.-W. Canaris, Systemdenken, S. 57; a. A. wohl H. Weber-Grellet, Verfassungsstaat, S. 155: „Das Recht erschöpft sich nicht in der Summe der Regeln. Zwischen und hinter den Regeln stehen Prinzipien [...] Prinzipien sind übergreifende positiv-rechtliche Leitlinien und Leitgedanken, die für eine Mehrzahl von Normen gelten“; dahingehend auch D. Danz, Subjektsteuerprinzip, S. 43.

¹⁵¹ Diesen Begriff verwendet Th. Siegel, FR 2019, 353 (353), zur Feststellung, dass es sich auch bei dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur um „Worthülsen“ handle, die der Ausfüllung bedürfen.

¹⁵² Wenn man etwa einen „Verstoß“ gegen ein Prinzip ausriefe, dann hätte dies nur dann einen normativen Gehalt, wenn man zugleich darlegte, gegen welche Rechtsnormen überhaupt verstoßen werde; man betriebe dann schlicht (Verfassungs- oder Steuerrechts-)Dogmatik. Dieser Zwischenschritt – die Nennung der Rechtsnorm – wird aber vielfach vernachlässigt. So verankert etwa die Steuerrechtsprechung des BVerfG zwar verschiedene Prinzipien in verschiedenen Grundrechtsartikeln, in der sich anschließenden Argumentation ist die Grenzziehung aber schwammig, und steuersystematische und grundrechts- oder verfassungsrechtsdogmatische Argumente werden – ohne dass dies gekennzeichnet und offengelegt würde – nicht scharf getrennt (sehr erhellend dazu Ch.

Der Begriff eines Korrespondenzprinzips erweckt den Eindruck, es handle sich um eine dem Steuerrecht innewohnende Maxime oder allgemeingültige Regel, die stets zu beachten sei. Es ist aber Gegenteiliges der Fall: Es gibt jenseits einer konkreten gesetzlichen Anordnung im Einzelfall keinen gesicherten Grundsatz, der eine Korrespondenz beinhaltet.¹⁵³ Wissenschaftlich birgt der Begriff eines Prinzips die Gefahr, einer Korrespondenz eine Bedeutung beizumessen, die sich dem Recht nicht entnehmen lässt.¹⁵⁴ Vorzugswürdig – und in der weiteren Arbeit wird so verfahren – ist es, nur den Begriff einer Korrespondenz zu verwenden.¹⁵⁵

B. Korrespondenz als Mittel der Gesetzgebungstechnik

Eine Korrespondenz wird in dieser Arbeit (nur) als ein steuertechnisches Mittel – im Sinne einer Gesetzgebungstechnik – verstanden, um rechtliche Zusammenhänge zu erzeugen. Eine Korrespondenz hat folglich – ebenso wie die Steuertechnik im Allgemeinen – zur Aufgabe, abstrakt formulierte politische Steuergedanken und Steuerideen – in diesem Fall solche, die einen entsprechenden Zusammenhang wünschen – in positives Recht umzusetzen.¹⁵⁶ Der Korrespondenzbegriff enthält nach diesem Verständnis daher auch keinen vorgegebenen Rechtsinhalt. Das erklärt, weshalb der Begriff sich rechtsinhaltlich nicht auf bestimmte Themenfelder beschränken lässt.¹⁵⁷

Zugleich sei davor gewarnt, die Bedeutung der Gesetzgebungstechnik zu unterschätzen. Die Aufforderung an den Gesetzgeber, Korrespondenzen

Moes, Existenzminimum, S. 115 ff.; siehe auch *S. Kempny*, *StuW* 2021, 85 [88 bei und in Fn. 26 und 27]).

¹⁵³ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 133 und 135.

¹⁵⁴ Insofern überzeugend differenziert von *D. Birk*, *Altersvorsorge*, S. 27 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): „Das Korrespondenzprinzip wird im steuerrechtlichen Schrifttum vor allem dann bemüht, wenn es gilt, die Doppelerfassung von Erträgen bei einem Steuerpflichtigen zu vermeiden. Die Verfassungswidrigkeit einer solchen Doppelerfassung ergibt sich dann aber aus dem Gleichheitssatz und der Eigentumsgarantie, das Korrespondenzprinzip dient nur als Argumentationshilfe. [...] Einen eigenständigen Verfassungsrang hat das Korrespondenzprinzip aber nicht.“ Zu Gefahren der Verwendung des Begriffs „Theorie“ (gleichsinniges gilt auch für den Begriff eines „Prinzips“) siehe *K.-D. Drüen* in: *FS Lang*, 2010, S. 57 (74 ff.).

¹⁵⁵ Den Begriff eines Korrespondenzprinzips ebenfalls ablehnend *G. Rüsck*, *Korrespondenz*, S. 23; *G. Rüsck*, *FR* 2019, 759 (765). Gleichfalls verwundert über die Beständigkeit der Beschreibung einer (interpersonalen) Korrespondenz als Prinzip *M. Müller*, *Korrespondenzprinzip*, S. 39.

¹⁵⁶ Zum Sinn und Zweck der Steuertechnik *St. Homburg*, *Allg. Steuerlehre*, S. 51, 59; *G. Schmolders*, *Finanzpolitik*, S. 312.

¹⁵⁷ Zu den zahlreichen Themenfeldern, worin der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht geläufig ist, siehe oben §5 B II.

einzuführen¹⁵⁸, kann nur gelingen, wenn dieser sich über die rechtliche Ausgestaltung und Wirkungsweise einer solchen Technik bewusst ist. Hält man sich dies vor Augen, wird deutlich, warum dieses Werk sich insbesondere auch an das zur Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen ermächtigte Organ einer Rechtsordnung richtet.

C. Begriffsbeleuchtung der Arbeitsdefinition

Die Begriffsbeleuchtung einer Korrespondenz wird – wie auch der Begriff selbst¹⁵⁹ – dreigeteilt: Es erfolgt die Beschreibung der abhängigen Rechtsfolge der Ausgangsnorm (dazu I), der Rechtsfolge der Bezugsnorm (dazu II) und des verbindenden Elements, wonach die Rechtsfolge der Ausgangsnorm von jener Rechtsfolge der Bezugsnorm abhängig ist (dazu III).

I. Abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm

Eine Beschreibung der abhängigen Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes setzt zunächst eine rechtstheoretische Grundlegung (im Sinne einer Begriffsklarstellung) voraus (dazu 1). Aufbauend auf dieser Grundlage kann der Begriff einer abhängigen Rechtsfolge der Ausgangsnorm näher dargestellt werden (dazu 2).

1. Rechtstheoretische Grundlegung

Eine Rechtsnorm ist (rechtstheoretisch) nur ein vom „sinnlich wahrnehmbare[n] Geschehen“¹⁶⁰ abzugrenzendes „Gedankengebilde“¹⁶¹, „daß etwas sein oder geschehen [...] soll“¹⁶². Ein bedingter (mit einem beliebigen Rechtsinhalt gefüllter) Tatbestand wird mit einer Rechtsfolge verknüpft¹⁶³, ohne Berücksichtigung metaphysischer Wertungen, verstanden als rein formale Verknüpfung von Tatbestand und Rechtsfolge.¹⁶⁴

¹⁵⁸ Siehe oben bei und in Einleitung Fn. 17.

¹⁵⁹ Siehe oben § 5 C I.

¹⁶⁰ *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 4 f.; *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 3.

¹⁶¹ *S. Kempny*, *Verwaltungskontrolle*, S. 23. Der Begriff veranschaulicht, dass eine Rechtsnorm „kein körperlicher Gegenstand wie etwa ein Stuhl oder ein Tisch [ist], den wir ohne weiteres mit unseren Sinnen wahrnehmen können“ (*B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, *Rechtstheorie*, Rn. 92).

¹⁶² *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 4 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

¹⁶³ *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 22.

¹⁶⁴ *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 24, 36.

Davon zu unterscheiden ist der „Normtext“.¹⁶⁵ Der „Normtext“ ist die sprachliche Verkörperung (des Gedankeninhalts) jener Norm¹⁶⁶, ein „Platzhalter“¹⁶⁷; er soll hier als „Rechtssatz“ bezeichnet werden¹⁶⁸. Aus der Trennung der Rechtsnorm und ihrer sprachlichen Verkörperung folgt, dass eine Rechtsnorm nicht mit einzelnen Paragraphen eines Gesetzes gleichgesetzt werden darf, sondern sich aus einer Vielzahl von Paragraphen, Absätzen und Sätzen ergeben kann¹⁶⁹ – ein zu starres Denken in jenen Kategorien wird abgelehnt. Nur „die Gesamtheit der Rechtsakte ergibt den Rechtssinn insgesamt.“¹⁷⁰

Zur Frage, welche Rechtsakte¹⁷¹ der *Rechtsnormbegriff* umfasst, bestehen (immer noch) unterschiedliche Ansätze.¹⁷² Zu unterscheiden ist ein rein dogmatisch-traditioneller¹⁷³ und ein rechtstheoretischer Rechtsnormbe-

¹⁶⁵ Was in der Umgangssprache der Juristen nicht stets trennscharf gelinge (O. Weinberger, Rechtslogik, S. 55). Erhellend auch die Ausführungen von O. Depenheuer, Wortlaut, S. 22 ff. (insbesondere auch S. 25), 28 ff., dass sich das Argument der „Grenze des Wortlauts“ im Auslegungskontext vorwiegend auf eine Gleichsetzung von Wortlaut (dem Normtext) und der Rechtsnorm zurückführen lasse.

¹⁶⁶ R. v. Mohl, Auslegung von Gesetzen, S. 107: „Die Worte des Gesetzes sind die Form, in welcher der Gesetzgeber seinen Willen verkörpert, nicht aber dieser selbst“; siehe auch M. Jestaedt, Grundrechtsentfaltung, S. 330.

¹⁶⁷ So M. Jestaedt, ZöR (2000), 133 (134).

¹⁶⁸ So auch B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 92; ebenso O. Weinberger, Rechtslogik, S. 55, unter Verwendung des Begriffs „Normsatz“ anstelle von „Rechtssatz“ („Der Normsatz ist der sprachliche Ausdruck der Norm, die Norm die Bedeutung des Rechtssatzes“). Anders K. Larenz, Methodenlehre, S. 250 Fn. 1: „Der Ausdruck ‚Rechtssatz‘ wird hier also gleichbedeutend mit dem Ausdruck ‚Rechtsnorm‘ gebraucht.“; in diesem Sinne auch Th. Vesting, Rechtstheorie, Rn. 30.

¹⁶⁹ Vgl. Ph. Reimer, Rechtstheorie, § 7 Rn. 37 ff.; B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 120; S. Kempny, Verwaltungskontrolle, S. 23; R. Zippelius, Methodenlehre, S. 26; E. M. N. Reifegerste in: Kempny/Reifegerste, 1. Teil Rn. 20.

¹⁷⁰ Ph. Reimer, Rechtstheorie, § 7 Rn. 40; erhellend auch M. Jestaedt in: Ehlers/Pünder, § 11 Rn. 41: „Wenn von der Anwendung ‚einer‘ Norm gesprochen wird, so darf das nicht dahin missverstanden werden, als würde tatsächlich auf der Grundlage einer einzigen bestehenden Norm – verstanden als eine mit eigenem Paragraphen oder auch nur eigenem Absatz bezeichnete Regelungseinheit – eine neue, konkretere und individuellere Norm (ein Verwaltungsakt, eine Gerichtsentscheidung [und so fort]) erzeugt. Vielmehr vollzieht sich die Normerzeugung – der Rechtsanwendungsakt – stets auf der Grundlage einer Vielzahl von determinierenden Normen.“ Nach K. Engisch, Einführung, S. 47, besteht gerade „in dieser Zusammenfügung ein wichtiger Teil der juristischen Kunst“.

¹⁷¹ Als Rechtsakt soll eine Handlung verstanden werden, die einen symbolischen (in der Regel textlichen) Gehalt aufweist, der auf die Setzung von Rechtsfolgen gerichtet ist (so auch Ph. Reimer, Rechtstheorie 45 [2014], S. 383 [383]; zur Phänomenologie des Rechtsaktes auch Ph. Reimer, Rechtstheorie, § 5 Rn. 11 ff.).

¹⁷² Die Arbeit zielt nicht darauf ab, für und wider der beiden unterschiedlichen Begriffsansätze zu diskutieren – der hier verwendete Begriffsansatz ist nur offenzulegen, damit der Leser stets nachvollziehen kann, was gemeint sei.

¹⁷³ Teilweise auch bezeichnet als „historisch-konventioneller Rechtsnormbegriff“

griff. Der (geläufig wohl gemeinte) dogmatisch-traditionelle Begriff umfasst (grundsätzlich) nur abstrakt-generelle Rechtsakte wie Gesetze, Rechtsverordnungen und Satzungen.¹⁷⁴ Konkret-individuelle Rechtsakte – also insbesondere Verwaltungs- und Gerichtsentscheidungen – sind nicht von diesem Rechtsnormbegriff umfasst.¹⁷⁵ Rechtstheoretisch sind hingegen auch konkret-individuelle Rechtsakte Rechtsnormen.¹⁷⁶ Eine Rechtsnorm setzt danach nur voraus, dass (in Abgrenzung zum Seinsweltlichen) ein Sollen vorgeschrieben ist¹⁷⁷ und sie ihre rechtliche Wirkung (also ihre Geltung) einer nach dem Ableitungszusammenhang höherrangigen (Wirkungs-)Norm¹⁷⁸

(*Th. Sauerland*, Verwaltungsvorschrift, S. 71 ff.). Weitergehend zum traditionellen Rechtsnormbegriff *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 7 Rn. 47 ff.; *Th. Vesting*, Rechtstheorie, § 2 Rn. 38.

¹⁷⁴ So zugrunde gelegt von *K. Larenz*, Methodenlehre, S. 250 ff.; *O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Band I, S. 74 ff. (insbesondere Fn. 1). Rechtsanwendung wird von *O. Mayer* nicht als Rechtsetzung, sondern als reine Vollziehung verstanden, vornehmlich wenn das Gesetz eine Tätigkeit so genau bestimme, „daß [...] die Verwaltung nichts weiter zu tun ha[be], als es [das Gesetz] anzuwenden auf den Einzelfall“ (*O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Band I, S. 77 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]). Zutreffend ist das nur insofern, als Rechtsanwendung im Einzelfall – am Ende des Rechtsetzungsverfahrens – ein reiner Vollzugsakt (ohne Rechtsetzung) sein kann (nicht muss), ein letzter Zwangsakt, der „den Charakter reiner Vollziehung“ (*H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 83) hat. Eine solche Vollstreckung gehört (neben der Setzung der Grundnorm) zu den Grenzfällen im Rechtsetzungsverfahren, worin nicht gleichzeitig Recht angewendet und Recht erzeugt wird: Der Zwangsakt wendet nur Recht an, erzeugt aber keines, während die Setzung einer Grundnorm keine Anwendung einer positiven Norm ist, sondern nur eine Rechtserzeugung darstellt (*H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 240 ff.). Zum Verhältnis von Rechtserzeugung und Rechtsanwendung *A. Merkl*, JBl 1918, 425/444/463 (insbesondere 426 f.); *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 83 ff.; *M. Jestaedt*, ZöR (2000), 133 (152 ff.); *M. Potacs*, Rechtstheorie, S. 115 f.

¹⁷⁵ *Ph. Reimer*, JURA 2014, 678 (681).

¹⁷⁶ *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 73, 238; *A. Merkl* in: FS Kelsen, 1931, S. 252 (264 ff.); siehe auch *Ph. Reimer*, Handlungsformen, S. 137; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 7 Rn. 28.

¹⁷⁷ *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 20 ff.; vgl. auch *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 2 Rn. 22 ff., § 6 Rn. 5 ff.; *R. Wank*, Methodenlehre, § 5 Rn. 243; *B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie, Rn. 123.

¹⁷⁸ Der Begriff der Wirkungsnorm geht zurück auf *Ph. Reimer*: Wirkungsnormen seien (in Abgrenzung zu sog. Zulässigkeitsnormen [dazu unten Erster Teil Fn. 184]) (Ermächtigungs-)Normen, welche einer angesprochenen Stelle das rechtliche Können (nicht ein rechtliches Dürfen [zu dieser Unterscheidung *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 (2017), 417]) einräumen, eine weitere Norm zu erlassen. Nur eine (aus der Perspektive der angesprochenen Stelle) ermächtigende Norm führt dazu, dass ein Rechtsakt Teil der Rechtsordnung wird und die im Rechtsakt ausgedrückte Norm eine rechtliche Wirkung erhält (*Ph. Reimer*, Handlungsformen, S. 143; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 [2014], 383 [391 f.]; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 7 Rn. 23 f.). Man könnte auch sagen, „ermächtigen“ bedeute, dass der jeweiligen Stelle die Rechtsmacht eingeräumt werde, „Rechtsnormen zu erzeugen“ (*H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 57).

verdankt¹⁷⁹, ungeachtet dessen, ob es sich um Gesetze, Verwaltungs- oder Gerichtsentscheidungen¹⁸⁰ oder um Außen- oder Innenrecht¹⁸¹ handelt.

Diese Arbeit legt einen rechtstheoretischen Rechtsnormbegriff zugrunde. Dies ermöglicht eine Unterscheidung anhand der Rechtssatzform, die für die nachfolgende Untersuchung der Korrespondenz entscheidend sein wird.¹⁸² Denn innerhalb der Menge der Rechtsnormen kann nur derjenige differenzieren, der Rechtsnormen mit verschiedenen Rechtssatzformen unter dem Rechtsnormbegriff erfasst.¹⁸³ Welche Rechtssatzformen eine Rechtsordnung kennt, ist dabei abhängig von der positivrechtlichen Gestaltung in der jeweiligen Rechtsordnung – in jedem Fall ist aber die Anzahl der Rechtssatzformen (z. B. ein Gesetz oder ein Verwaltungsakt), die eine Rechtsordnung kennt, endlich, während der mögliche Inhalt jener Rechtssätze (z. B. ein Verbot oder eine Erlaubnis¹⁸⁴) unendlich ist.¹⁸⁵

Der Begriff *Rechtsfolge* bezeichnet zunächst einmal nur einen Bestandteil – neben dem Tatbestand als einzig weiteren Bestandteil – einer Rechtsnorm.¹⁸⁶ Die Rechtsfolge beschreibt die rechtlichen Folgen, die eintreten, wenn die im Tatbestand normierten seinsweltlichen oder rechtlichen Sachverhaltsumstände gegeben sind.¹⁸⁷ Rechtstheoretisch kann die Rechtsfolge ein Können (Ermächtigungsnorm), ein Gebot oder ein Verbot (Ver-

¹⁷⁹ Dazu ausführlich *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 62 ff.; *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 196 ff. *Th. Sauerland*, *Verwaltungsvorschrift*, S. 78 (Hervorhebung nicht wiedergegeben), bezeichnet die Zugehörigkeit zu einer Rechtsordnung (wohl ohne nennenswerten Mehrwert) als „[f]ormelles Kriterium“.

¹⁸⁰ Zugespißt formuliert von *M. Jestaedt* in: Ehlers/Pünder, § 11 Rn. 9: „Es gilt Abschied zu nehmen von einem – zumindest unterschwellig noch weitverbreiteten – einseitig am Gesetz als Rechts(erzeugungs)quelle orientierten Verständnis von Rechtsgewinnung.“

¹⁸¹ Zur rechtstheoretischen Unterscheidung zwischen Außenrecht und Innenrecht siehe *Ph. Reimer*, *JURA* 2014, 678 (681 f.).

¹⁸² Zur Unterscheidung einer Korrespondenz anhand der Rechtssatzform unten § 7 A.

¹⁸³ Darin lässt sich ein entscheidender Vorteil des rechtstheoretischen Rechtsnormbegriffs erkennen: Nur „mit diesem Rechtsnormbegriff [kann] die ganze [...] Rechtsordnung – von ‚ganz oben‘ bis ‚ganz unten‘ – erfasst werden“ (*Ph. Reimer*, *Rechtstheorie*, § 7 Rn. 48).

¹⁸⁴ Verbots- und Erlaubnisnormen regeln, was die angesprochene Stelle (z. B. eine Behörde oder ein Bürger) *darf*. Derartige Vorschriften werden von *Ph. Reimer* (in Abgrenzung zu Wirkungsnormen [dazu oben Erster Teil Fn. 178]) als „Zulässigkeitsnormen“ bezeichnet (*Ph. Reimer*, *Handlungsformen*, S. 144; *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 45 [2014], 383 [390 f.]). Zu den verschiedenen Arten von Rechtsnormen und den Positionen, die diese vermitteln, siehe *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie*, § 7 Rn. 7 ff.

¹⁸⁵ *A. Merkl* in: *FS Kelsen*, 1931, S. 252 (253).

¹⁸⁶ Dazu *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie*, § 7 Rn. 7, 15 ff.; *E. M. N. Reifegerste* in: *Kempny/Reifegerste*, 1. Teil Rn. 20 m. w. N.

¹⁸⁷ *E. M. N. Reifegerste* in: *Kempny/Reifegerste*, 1. Teil Rn. 20; *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie*, § 7 Rn. 15 ff.

pflichtungsnorm), aber auch eine Erlaubnis (Erlaubnisnorm) enthalten.¹⁸⁸ Der Begriff kann gleichwohl auch rechtsdogmatisch verwendet werden: Er bezeichnet dann einen Bestandteil eines abstrakt-generellen Rechtssatzes (neben dem Tatbestand) und kann als Rechtsfolgenanordnung oder Rechtsfolgebefehl bezeichnet werden.¹⁸⁹

2. Zur Rechtsfolge der Ausgangsnorm

Kraft definitorischer Setzung ist Ausgangspunkt einer Korrespondenz die Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes.¹⁹⁰ Der Begriff der Rechtsfolge wird demnach im rechtsdogmatischen Sinne verwendet, weil eine Korrespondenz in dieser Arbeit als eine Technik zur Erzeugung eines Zusammenhangs im Rahmen abstrakt-genereller Rechtsnormen beschrieben wird, was letztlich darin begründet ist, dass sich diese Arbeit (auch) an die zur Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen ermächtigte Stelle (Gesetzgeber) richtet.

Zur Veranschaulichung der Begriffsverwendung „Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes“ soll ein Blick auf die Struktur von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 1 f. EStG – eines Rechtssatzes, der regelmäßig als „korrespondierend“ eingestuft wird¹⁹¹ – geworfen werden:

Beispiel 2

Steuerfrei sind 40 % der Bezüge [...].² Dies gilt nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. [...]

Verwendete man den Begriff der „Rechtsfolge“ im rechtstheoretischen Sinne, so wäre die Rechtsfolge der Rechtsnorm – nochmals hervorgehoben, dass stets die Gesamtheit der Textstellen betrachtet werden muss¹⁹² – die Erlaubnis, entgegen dem Vorbehalt des Gesetzes (als Verbotsnorm) Steuern zu erheben, womit innerhalb der Festsetzung und Erhebung von Steuern (sinnvollerweise) zugleich die Verpflichtung der angesprochenen Stelle – in diesem Fall der Finanzbehörden – einhergehen sollte, von der Erlaubnis auch gleichmäßig Gebrauch zu machen (siehe im geltenden Recht § 85 S. 1 AO). Der in § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 1 f. EStG sprachlich verkörperte Norminhalt erwiese sich nur als ein Bestandteil – genauer: als eine negative (Tatbestands-)Voraussetzung – der (Zulässigkeits-)Norm mit

¹⁸⁸ Ph. Reimer, Rechtstheorie, § 7 Rn. 8, 15.

¹⁸⁹ K. Engisch, Einführung, S. 42 f.

¹⁹⁰ Siehe oben § 5 C III.

¹⁹¹ Siehe R. Paetsch in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 3 Nr. 40 Rn. 117; G. Rüsck, Korrespondenz, S. 29; G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463, bei und in Fn. 1). Ausführlich unten § 11 A III 2.

¹⁹² Siehe oben bei und in Erster Teil Fn. 169 und 170.

der zuvor bezeichneten Erlaubnis.¹⁹³ Eine Steuerbefreiung enthielte dann den Norminhalt: „Für diesen Tatbestand besteht keine Erlaubnis, Steuern zu erheben.“

Da sich der Steueranspruch aber in kleinteiligen Arbeitsschritten entwickelt¹⁹⁴ (siehe nur §2 EStG) – *K. Vogel* spricht von einem „differenzierte[n] Rechtssatzgefüge“¹⁹⁵, die betriebswirtschaftliche Steuerlehre bezeichnet dies als „Aggregation der Tatbestände“ oder „Aggregationsfunktion [...], mit der die Tatbestände zur Steuerbemessungsgrundlage zusammengefaßt werden“¹⁹⁶ – erscheint es nicht sinnvoll, für die Entwicklung einer Ordnung von Wirkungen, die sich in solchen kleinteiligen Schritte entfalten, stets auf die Rechtsfolge der theoretischen Rechtsnorm abzustellen; zweckmäßiger

¹⁹³ Vgl. die rechtsstrukturellen Überlegungen von *E. M. N. Reifegerste* in: Kempny/Reifegerste, 1. Teil Rn. 33, im Kontext mit der Begutachtung einer behördlichen Einzelmaßnahme.

¹⁹⁴ Im bundesdeutschen EStG setzt sich das Entstehen einer Steuerschuld – mit hin der Steuerrechtstatbestand – aus der Gesamtheit der Steuerrechtssätze zusammen (vgl. *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 57; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung², Band 1, S. 62; *W. Eckhardt*, StbJb 1961/1962, 77 [104]; *K.-D. Drüen* in: Tipke/Kruse, §3 AO, Rn. 33 [169. Lfg., Februar 2022]; *P. Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, §2 Rn. A/487 [315. Lfg., Juni 2021]; *U. Koenig* in: Koenig, §38 Rn. 7; *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 6.27; *S. Urban*, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 43; BFH, Urt. vom 5.3.1997, II R 92/94, DStRE 1997, 723 [724]), die noch nicht einmal in *einem* zusammenhängenden Textstück (also einem [Einzel-]Steuergesetz) kodifiziert sind (zu einem dahingehenden Versuch für die Einkommen- und Körperschaftsteuer siehe *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch; *P. Kirchhof*, Bundesteuergesetzbuch; ferner auch *P. Kirchhof*, DStR-Beihefter 2003, 1; *P. Kirchhof*, DStR 2021, 2761). Jedenfalls im Ertragsteuerrecht, das im geltenden Recht als Zeitabschnittsbesteuerung konzipiert ist (§2 Abs. 7 S. 1 EStG, §7 Abs. 3 S. 1 KStG, §14 S. 2 GewStG; dazu *K. Tipke*, StuW 1971, 2 [16 f.]; *H. Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 240; *A. Musil* in: Herrmann/Heuer/Raupach, §2 EStG Rn. 900 ff. [290. Lfg., Januar 2019]), braucht es Zwischengrößen, die eine Vielzahl von Tatbeständen und Rechtsfolgen einzelner Rechtssätze zusammenfassen, und die auch als „Hilfsnormen“, „Ergänzungsnormen“ oder „Zuträger“ bezeichnet werden (*B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtslehre, Rn. 129, 131 f.). Man denke nur an Begriffe wie „Summe der Einkünfte“ in §2 Abs. 3 EStG, mit dessen Hilfe sämtliche Tatbestände (insbesondere die Einkunftsarten nach §2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–7 i. V. m. den §§13 ff. EStG) gebündelt in einer Größe zusammengefasst werden, oder das in §2 Abs. 4 EStG genannte „Einkommen“, das den Inhalt all jener Vorschriften bündelt, die auf dem Weg zur Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind.

¹⁹⁵ *K. Vogel*, StuW 1977, 97 (97) (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

¹⁹⁶ *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 59 (Hervorhebung nicht wiedergegeben); das Steuergesetz sei mathematisch nur eine Funktion, die jedem zulässigen Vektor von Tatbeständen genau eine Zahl zuordne, nämlich den geschuldeten Steuerbetrag. Sämtliche in einem Steuergesetz enthaltenen Tatbestände bildeten gemeinsam einen „Tatbestandsraum“, und jeder „Tatbestandsvektor“ sei ein Punkt in diesem Raum (*St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 59). Diese mathematische Betrachtung ist gut vereinbar mit dem rechtstheoretischen Blick auf die Rechtsnorm und deren sprachlicher Verkörperung (oben bei und in Erster Teil Fn. 169 und 170).

und anschlussfähiger ist es, den Begriff der Rechtsfolge im rechtsdogmatischen Sinne zu verwenden.

Die Betrachtung einzelner Rechtssätze kann gleichwohl vor einem aufgeklärteren Hintergrund erfolgen, wenn wir dieses theoretische Grundgerüst im Hinterkopf behalten. Daraus folgt nämlich, dass wir auf der Suche nach der abhängigen Rechtsfolge der Ausgangsnorm den Blick nicht auf einzelne Paragraphen, Absätze oder Sätze verengen dürfen.¹⁹⁷ Um es in den Worten von *H. Kelsen* zu sagen: „Worauf es ankommt, ist aber nicht die Sprachform, sondern der Sinn des das Recht erzeugenden, die Norm setzenden Aktes.“¹⁹⁸ Die abhängige Rechtsfolge ist daher nicht, wie es in Anlehnung an den Wortlaut „Dies gilt nur“ (§3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG) vielleicht vorderhand naheliegend sein könnte, mit der Aussage gleichzusetzen, dass die Steuerfreistellung nur unter den nachfolgend genannten Voraussetzungen gelte. Rechtstheoretisch stellen die in S. 2 genannten Voraussetzungen nur – in diesem Fall negative – Tatbestandsmerkmale¹⁹⁹ für die Steuerfreistellung in S. 1 dar.²⁰⁰ Die Vorschrift ließe sich ohne erkennbare rechtsinhaltliche Änderung wie folgt umformulieren:

„Steuerfrei sind 40 % der Bezüge [...], wenn sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben.“

Dies zeigt, dass der Rechtsinhalt einer Rechtsnorm auf zahlreichen gesetzestechnischen Wegen sprachlich verkörpert werden kann.²⁰¹ Rechtsinhaltlich ist daher die Steuerfreistellung (oder: Steuerbefreiung) von 40 % die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm.²⁰²

¹⁹⁷ *B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie, Rn. 120; *R. Wank*, Methodenlehre, § 5 Rn. 238. Siehe auch *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 234: Man dürfe „an der Reihenfolge der Paragraphen und Abschnitte nicht kleben, sondern m[üsse] versuchen, sie ihrer inhaltlichen Zusammengehörigkeit nach einander zuzuordnen“; ferner *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 7 Rn. 37 (Hervorhebung nicht wiedergegeben): „Ein Regelungsgehalt folgt manchmal erst aus mehreren Textpassagen. Das ist gewissermaßen die rechtstheoretische Bewandnis der Paragrafenkette: die Zusammenschau verschiedener Textstellen zu bezeichnen, woraus sich die eine Sinneinheit ‚Norm‘, auf die wir hinauswollen, ergibt.“ Siehe auch bereits oben bei und in Erster Teil Fn. 169 und 170.

¹⁹⁸ *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 73 f.

¹⁹⁹ *K. Larenz*, Methodenlehre, S. 260: „Zum Tatbestand eines Rechtssatzes kann nicht nur das Vorliegen, sondern auch das Nicht-Vorliegen bestimmter Tatsachen gehören“; dazu auch *Tb. Mann/P. J. Tettinger*, Juristische Arbeitstechnik, Rn. 251 ff.; *K. Engisch*, Einführung, S. 59.

²⁰⁰ Eine getrennte Betrachtung von S. 1 und 2 des Rechtssatzes wäre auch nicht verständlich; dies zeigt erneut, dass ein zu starres Denken in einzelnen Sätzen (oder Absätzen, Paragraphen) nicht sinnvoll ist. *K. Engisch*, Einführung, S. 47, spricht davon, dass „[d]ie Sätze [...] aus ‚gesetzestechnischen‘ Gründen meist unselbstständig [seien]“ und „nur durch wechselseitige Zusammenfügung einen vollständigen Sinn [ergäben]“.

²⁰¹ Siehe die Nachweise oben in Erster Teil Fn. 169.

²⁰² Daraus folgt zugleich, dass der Begriff „Ausgangsnorm“ nur einen Bestandteil der rechtstheoretischen Norm bezeichnet.

Bei der abhängigen Rechtsfolge der Ausgangsnorm kann es sich, möchte man sich zur Veranschaulichung um eine beispielhafte und nicht abschließende rechtsinhaltliche Aufzählung bemühen, um die Erfassung einer Betriebseinnahme, einer Steuerbefreiung, einer Betriebsausgabe, eines Abzugs von negativen Einkünften oder um die Anwendung eines gesonderten Steuertarifs handeln. Einschränkungen, etwa in der Form, dass eine Korrespondenz nur solche Rechtsfolgen erfasse, welche eine steuerliche Minderung²⁰³ zum Inhalt hätten, sind mit Blick auf den häufig verfolgten Sinn und Zweck einer Korrespondenz, (politisch nicht erwünschte) Besteuerungsausfälle zu vermeiden²⁰⁴, nachvollziehbar. Das sind aber (steuer)politische und wertende Erwägungen, die den Korrespondenzbegriff ohne Mehrwert (und Not) einengten. Daraus folgt, dass die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm keinerlei rechtsinhaltliche Einschränkungen erfahren soll.

Eine rechtstheoretisch aufgeklärte Betrachtung von Rechtsnorm und Rechtssatz muss auch der möglicherweise aufkeimenden These eine Absage erteilen, es sei die Rechtsfolge einer korrespondenzerzeugenden Norm, eine Besteuerung auf eine andere Besteuerung abzustimmen und einen Zusammenhang herzustellen, oder anders gewendet: dass die Rechtsfolge einer Ausgangsnorm selbst eine Abhängigkeit anordne. Ein Blick auf die Struktur von Tatbestand und Rechtsfolge einer Rechtsnorm offenbart vielmehr, dass es einer solchen Anordnung überhaupt nicht bedarf. Eine jede Rechtsfolge ist bei einer rein formalen Betrachtung abhängig vom Tatbestand der Rechtsnorm.²⁰⁵ Es ist nicht die Anordnung einer Abhängigkeit, die eine Korrespondenz auszeichnet, sondern eine Korrespondenz ist nur ein Begriff zur Beschreibung einer Abhängigkeit (genauer: eines Tatbestandsmerkmals) von einem bestimmten Bezugspunkt (hier: einer Bezugsnorm).²⁰⁶

II. Rechtsfolge der Bezugsnorm

Die Rechtsfolge der Ausgangsnorm ist abhängig von der Rechtsfolge einer Bezugsnorm. Die Untersuchung wirft zunächst einen Blick auf die Rechtssatzform (dazu 1) sowie den Rechtsinhalt (dazu 2) der Bezugsnorm. Im Anschluss beschäftigt sie sich mit der Frage, ob ein und derselbe seinsweltliche

²⁰³ So etwa *H. Schaumburg* in: *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, Rn. 5.15: „steuerabzugsfähige [...] Ausgaben“; *G. Rüsck*, FR 2019, 759 (765) (Hervorhebung nicht wiedergegeben): „eigentlich vorgesehene Minderung der Bemessungsgrundlage“ (diese Einschränkung wird aber später aufgeben: „die steuerlichen Rechtsfolgen eines Sachverhalts“ [*G. Rüsck*, *Korrespondenz*, S. 26 (Hervorhebung nicht wiedergegeben)]).

²⁰⁴ Siehe oben bei und die Nachweise in Einleitung Fn. 19.

²⁰⁵ *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 24, 36.

²⁰⁶ Zur Abhängigkeit noch ausführlich unten §6 C III.

oder rechtliche Vorgang die Rechtsfolge von Ausgangs- und Bezugsnorm auslösen muss (dazu 3).

1. Rechtssatzform

Die Bezugsnorm muss keine besondere Rechtssatzform aufweisen. Es kann sich insbesondere um eine Rechtsfolge handeln, die sich aus einem abstrakt-generellen Rechtsakt ergibt (Gesetz²⁰⁷)²⁰⁸, oder aber auch um eine Rechtsfolge, die in einem Individualrechtsakt (Verwaltungsakt, im Steuerrecht ein Steuerbescheid²⁰⁹) konkretisiert wurde²¹⁰. Insbesondere die zuletzt genannte Norm (der Individualrechtsakt) stellt einen geläufigen Anknüpfungspunkt einer Korrespondenz im geltenden Recht dar. Von theoretischer Warte ist es eine Frage der jeweiligen Rechtsordnung, welche Rechtsakte mit welcher Rechtssatzform als taugliche Anknüpfungspunkte einer Korrespondenz erzeugt werden können (für welche Rechtsakte mit welcher Rechtssatzform es die einschlägige Wirkungsnorm gibt).²¹¹ Jedenfalls ermöglicht es eine Differenzierung anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm, an verschiedene Zeitpunkte auf einem gedachten Zeitstrahl im Stufenbau der Rechtsordnung nach dem Rechtserzeugungszusammenhang²¹² anzuknüpfen, oder anders gewendet: Wirkungen einer Korrespondenz können danach geordnet werden, inwieweit das Rechtsetzungsverfahren hinsichtlich der Bezugsnorm fortgeschritten sein muss, damit es den Tatbestand der Ausgangsnorm verwirklicht.²¹³

2. Rechtsinhalt

Der Begriff der Rechtsfolge wird auch hier im rechtsdogmatischen Sinne verwendet²¹⁴ und wird nicht auf Rechtsfolgen mit einem bestimmten Rechtsinhalt beschränkt. Je unbestimmter das Tatbestandsmerkmal ist, welches an die Rechtsfolge der Bezugsnorm anknüpft, desto größer ist der

²⁰⁷ Zum Begriff des Gesetzes oben in Einleitung Fn. 15.

²⁰⁸ Eine solche Abhängigkeit kann man dann als „gesetzesakzessorische Korrespondenz“ bezeichnen (dazu noch ausführlich unten § 7 A II).

²⁰⁹ Ein Steuerbescheid „ist jeder Verwaltungsakt einer Steuerbehörde [...], durch den ein Steuerschuldner erstmalig [sic] zur Zahlung eines bestimmten Steuerbetrages innerhalb einer bestimmten Frist herangezogen wird“ (*A. Hensel*, Steuerrecht, S. 158 [Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben]); zum Begriff des Steuerbescheides auch *R. Seer* in: *Tipke/Kruse*, § 155 AO Rn. 8 (173. Lfg., November 2022).

²¹⁰ Eine solche Abhängigkeit kann man dann als „verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz“ bezeichnen (dazu noch ausführlich unten § 7 A III).

²¹¹ Siehe auch bereits oben in Erster Teil Fn. 2.

²¹² Dazu oben in Einleitung Fn. 29.

²¹³ Zu einer solchen Ordnung unten § 7 A.

²¹⁴ Siehe bereits oben § 6 C I 2.

Rahmen (oder: der Tatbestand) der umfassten seinsweltlichen Vorgänge, die jene Rechtsfolge auslösen (und damit zugleich den Tatbestand der Ausgangsnorm erfüllen).

Beispiel 3

Eine Leistung erfüllt den Tatbestand einer Einkunftsart (abhängige Rechtsfolge), wenn sie auf Seiten des Leistenden die steuerliche Bemessungsgrundlage mindert (Rechtsfolge der Bezugsnorm).

Ein Rechtssatz, dessen Rechtsfolge nur eintritt, wenn eine Leistung auf Seiten des Leistenden die „steuerliche Bemessungsgrundlage mindert“, enthält ein Tatbestandsmerkmal, welches eine Vielzahl von Rechtsfolgen (und demnach auch eine Vielzahl von Tatbeständen, die jene Rechtsfolgen auslösen) umfassen kann. Es ist unerheblich, welche Bezeichnung der Gesetzgeber für jene Minderung wählt. Zöge man zur Veranschaulichung das geltende Recht heran, so könnte sich die Bemessungsgrundlagenminderung in dem in Beispiel 3 aufgezeigten Rechtssatz etwa aus einem Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4 EStG oder einem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG ergeben. Es könnte sich auch um subjektive oder private Abzüge, also etwa Sonderausgaben i. S. d. §§ 10 ff. EStG oder außergewöhnliche Belastungen i. S. d. §§ 33 ff. EStG, handeln, da jene Ausgaben nach § 2 Abs. 4 EStG im Rahmen der Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen sind.²¹⁵ Das Tatbestandsmerkmal „Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage“ nimmt die Rolle eines Oberbegriffs ein, der die Wirkung einer Vielzahl von rechtlichen Folgen umfasst. Dies ist mit Blick auf eine dynamische Rechtsordnung, die selbst die Erzeugung weiterer Normen regelt, nicht unbedeutend, da jede weitere Norm, die kraft einer Wirkungsnorm zum Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung wird, die Rechtsfolgen einer Bezugsnorm auslösen und damit den Tatbestand der Ausgangsnorm erfüllen kann.²¹⁶

Rechtshaltliche Einschränkungen der Bezugsnorm sind aber freilich möglich – beispielsweise in der Form, dass ausdrücklich an die Rechtsfolge eines Sonderausgabenabzugs nach § 10 EStG²¹⁷ angeknüpft wird –, sie sind aber nicht zwingend, und es handelt sich dabei um (rechts)inhaltliche Einschränkungen. Mittels solcher Einschränkungen kann die Wirkung einer Korrespondenz gesteuert und auf bestimmte Bereiche tatbestandlich beschränkt werden.

²¹⁵ Siehe dazu die berechtigte Kritik in den Nachweisen oben Erster Teil Fn. 141.

²¹⁶ Zum Begriff der Rechtsordnung oben in Einleitung Fn. 29 mit entsprechenden Nachweisen.

²¹⁷ Siehe § 22 Nr. 1a EStG.

3. Keine Erforderlichkeit einer „Sachverhaltsidentität“

Rechtsfolgen – auch die einer Bezugsnorm – werden durch (seinsweltliche oder rechtliche) Sachverhaltsumstände ausgelöst.²¹⁸ Daran schließt sich die Frage an, ob es auch eine notwendige Bedingung einer Korrespondenz sei, dass die Rechtsfolge der Ausgangs- und der Bezugsnorm durch ein und denselben (Sachverhalts-)Umstand ausgelöst werde. Letztlich bedeutet „ein und derselbe Sachverhalt“ – auch bezeichnet als „Sachverhaltsidentität“²¹⁹ – dann regelmäßig, dass es um die Besteuerung *einer* Leistung und deren Abzugsfähigkeit beim Leistenden und Besteuerung beim Leistungsempfänger geht.²²⁰

Ob man eine solche voraussetzt, ist keine normativ vorgegebene Entscheidung, sondern die Frage nach einer sinnvollen Begriffsbeschreibung (und folglich nur eine terminologische Setzung). Hielte man eine „Sachverhaltsidentität“ nicht für erforderlich, bedürfte es jedenfalls eines zusätzlichen Tatbestandsmerkmals, um zu normieren, welcher andere Sachverhalt die Rechtsfolge der Bezugsnorm auslöse. Wenn etwa der Abzug von Ausgaben (abhängige Rechtsfolge) davon abhängig wäre, dass diese nicht „in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang“ mit steuerfreien Einnahmen stünden (so in § 3c Abs. 1 EStG), so wäre die Rechtsfolge der Bezugsnorm die „Steuerfreiheit“²²¹, und der für die Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm zuständige Amtswalter müsste subsumieren, ob Einnahmen, die in

²¹⁸ Dazu oben bei und die Nachweise in Erster Teil Fn. 187.

²¹⁹ G. Rüsck, Korrespondenz, S. 19 (Hervorhebung nicht wiedergegeben), der eine solche „Sachverhaltsidentität“ als notwendige Bedingung einer Korrespondenz erachtet (siehe S. 26).

²²⁰ Eine Korrespondenz anhand einer Leistungsbeziehung beschreiben etwa M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 5; L. Mechtler, Hybrid Mismatches, S. 31; G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463 f.); N. Mückl/St. Schnorberger, DStR 2017, 2145 (2145). Innerhalb derartiger Leistungsbeziehungen wird weiter zwischen einer positiven und einer negativen Korrespondenz differenziert: Eine *positive Korrespondenz* liege vor, wenn mit einer Abzugsfähigkeit auf Seiten des Leistenden eine Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers einhergehe. Eine *negative Korrespondenz* bestehe im umgekehrten Fall, sofern demnach die Versagung einer Abzugsfähigkeit mit keiner Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers zusammenwirke (J. Lang, Bemessungsgrundlage, S. 83; M. Müller, Korrespondenzprinzip, S. 5; L. Mechtler, Hybrid Mismatches, S. 32 f.). Das sind letztlich rechtsinhaltliche (Begriffs-)Einschränkungen, die im Schrifttum nur gelegentlich aufgegriffen wurden und wenig zur Ordnung des Korrespondenzbegriffs beitragen; sie sollen in dieser Arbeit nicht fortgeführt werden.

²²¹ „Steuerfreiheit“ bedeutet die „Nichteinbeziehung in die Bemessungsgrundlage“ (S. Kempny in: Musil/Weber-Grellet, § 3 EStG Rn. 1). § 3c EStG enthält in diesem Zusammenhang ein negatives Tatbestandsmerkmal für die rechtsdogmatische Rechtsfolge „Abzug als Betriebsausgaben“ (§ 4 Abs. 4 EStG)/„Abzug als Werbungskosten“ (§ 9 EStG). Unerheblich ist, dass der Gesetzgeber jene negativen Tatbestandsmerkmale in einem eigenen Textstück – Paragraphen (§ 3c EStG) – sprachlich verkörpert hat; vgl. insoweit auch die Ausführungen oben unter § 6 C I, insbesondere in und bei Fn. 169 und 170.

einem (wie auch immer inhaltlich auszulegenden) unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den in Rede stehenden Ausgaben stünden, den Tatbestand einer (Bezugs-)Norm mit der (rechtsdogmatischen) Rechtsfolge „Steuerfreiheit“ erfüllten.²²² Das Tatbestandsmerkmal eines „unmittelbaren rechtlichen Zusammenhangs“ dient hier mithin dazu, Sachverhalte zu beschreiben, die der für die Konkretisierung der Ausgangsnorm zuständige Amtswalter unter die Bezugsnorm zu subsumieren hat. Rechtsstrukturell lässt sich daher eine Korrespondenz auch ohne „Sachverhaltsidentität“ beschreiben.

Freilich mag es zutreffen, dass gerade bei Leistungen zwischen verschiedenen Personen ein besonderes Bedürfnis danach bestehen kann, die Besteuerung aufeinander abzustimmen. Das ist aber ein rein politisches Motiv, das bei der Erzeugung einer korrespondierenden Norm berücksichtigt werden kann. Es sind aber keine Gründe ersichtlich, innerhalb der (rechtsinhaltlich befreiten) Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik eine dahingehende Einschränkung vorzunehmen. Gleiches gilt für die Beschränkung, dass es sich um eine Rechtsfolge handeln müsse, die ein anderes Steuersubjekt betreffe.²²³ Das Beispiel der steuerfreien Einnahmen zeigt, dass dies nicht notwendig ist.²²⁴

III. Abhängigkeit

Der hier vertretene Korrespondenzbegriff beschreibt das Verhältnis zwischen der Rechtsfolge von Ausgangs- und Bezugsnorm als „Abhängigkeit“²²⁵ (dazu 1). Daran schließt sich die bereits gelegentlich angeklungene Frage an, wie eine solche Abhängigkeit in der sprachlichen Verkörperung einer Rechtsnorm – demnach: in einem Rechtssatz – rechtsstrukturell in Erscheinung tritt (dazu 2) und wie sie von anderen Zusammenhängen, die im Recht bestehen, abgrenzt werden kann (dazu 3). Für das Verhältnis von Ausgangs- und Bezugsnorm soll zudem dargestellt werden, welche Bedeutung die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm für eine korrespondierende Besteuerung hat (dazu 4) und welche rechtstheoretischen Unterscheidungen zwischen der Anknüpfung an einen Tatbestand und an eine Rechtsfolge bestehen (dazu 5). Ferner wird untersucht, ob eine Anknüpfung an mehrere Rechtsfolgen möglich ist (dazu 6). Begrifflich ist eine Korres-

²²² §3c EStG wird auch häufiger mit einer Korrespondenz in Verbindung gebracht (siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 78).

²²³ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 119.

²²⁴ Auch die Begriffsbeschreibung einer Korrespondenz von *G. Rüschi* enthält keine dahingehende Einschränkung (*G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 27). Dazu auch noch ausführlich unten §7 B I.

²²⁵ Siehe oben §5 C III; für die Beschreibung einer Korrespondenz mit einer Abhängigkeit im Schrifttum siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 115.

pondenz zudem mit einem in der Rechtswissenschaft geläufigen Begriff zur Beschreibung gewisser Zusammenhänge zu vergleichen: einer Akzessorität (dazu 7).

1. Erläuterung zur Begriffswahl

Eine Korrespondenz kann man auch als „Konzept der Verknüpfung“²²⁶ beschreiben. Andere Beschreibungen – also solche, die weder von einer Verknüpfung noch von einer Abhängigkeit sprechen – sind ebenfalls häufig zu finden. So wird die Besteuerung auch als „entsprechend“²²⁷ oder „übereinstimmend“²²⁸ bezeichnet. All diesen Formulierungen ist eines gemeinsam: Sie beschreiben einen Zusammenhang zwischen verschiedenen Steuerungen. Gleichwohl ließe sich beispielsweise aus der Bezeichnung verschiedener Steuerungen als „entsprechend“ oder „übereinstimmend“ nicht entnehmen, welche Besteuerung der anderen entspräche oder mit einer anderen Besteuerung übereinstimmte. Das können die Begriffe „Verknüpfung“ und „Abhängigkeit“ genauer beschreiben; mit ihrer Verwendung kann ausgedrückt werden, welche Rechtsfolge mit einer anderen rechtlichen Folge verknüpft oder von ihr abhängig ist. Innerhalb dieser Begriffe ist der Begriff einer Abhängigkeit wiederum vorzugswürdig, weil er sich einfacher in das formale Verhältnis von Tatbestand und Rechtsfolge²²⁹ eingliedern lässt: Eine Rechtsfolge ist bedingt, sie ist abhängig von der Rechtsfolge der Bezugsnorm, womit deutlicher zum Ausdruck kommt, dass die Rechtsfolge der Ausgangsnorm nicht konkretisiert werden dürfte, wenn es an der Rechtsfolge der Bezugsnorm (mit anderen Worten: an der Verwirklichung des Tatbestandes der Ausgangsnorm) fehlte.

2. Abhängigkeit im Rechtssatz

Daran schließt sich die Frage an, wie (aus der Perspektive der rechtsetzenden Stelle einer abstrakt-generellen Norm [des Gesetzgebers²³⁰]) eine Abhängigkeit einer Ausgangs- von einer Bezugsnorm erzeugt werden kann.

Eine Rechtsnorm besteht „lediglich aus einem Tatbestand und einer Rechtsfolge – und aus nichts Drittem.“²³¹ Wenn nun aber der Platz der

²²⁶ So *Ph. Niemann*, Organschaft, S. 94; siehe auch die Nachweise oben Erster Teil Fn. 113.

²²⁷ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 112.

²²⁸ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 114.

²²⁹ Dazu in Ansätzen bereits oben § 6 C I 1 sowie sogleich unten § 6 C III 2.

²³⁰ Zum Begriff des Gesetzgebers oben Erster Teil Fn. 15.

²³¹ *E. M. N. Reifegerste* in: *Kempny/Reifegerste*, 1. Teil Rn. 19 (siehe ferner auch die Ausführungen in Rn. 33 ebd.); in diesem Sinne auch *S. Kempny/M. Lämmle*, JuS 2020, 22/113/215 (22); *H. Maurer/Cb. Waldhoff*, Verwaltungsrecht, § 7 Rn. 2; *O. Weinberger*, Rechtslogik, S. 228; *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 24, 36; *K. Larenz*, Methodenlehre,

Rechtsfolge der Ausgangsnorm in Gestalt der abhängigen Rechtsfolge bereits vergeben ist, verbleibt für die Verortung der Abhängigkeit im Rechtsatz wenig Raum: Was soll sie sonst, wenn nicht ein Bestandteil des Tatbestandes – mithin ein Tatbestandsmerkmal der Ausgangsnorm – sein? Eine Korrespondenz entsteht allein daraus, dass eine Rechtsfolge – die abhängige Rechtsfolge – von einem Tatbestandsmerkmal abhängt²³², welches an die Rechtsfolge einer Bezugsnorm anknüpft. Sie zeichnet sich stets durch eine in der Struktur einer Rechtsnorm angelegte *formale Abhängigkeit* aus. Wenn im Nachfolgenden von einer Abhängigkeit gesprochen wird, soll stets eine solche formale Abhängigkeit gemeint sein.²³³

Diese Abhängigkeit ist das Abhängigkeitsverhältnis eines idealtypischen Rechtssatzes in der Form: Wenn der Tatbestand für einen konkreten Sachverhalt verwirklicht ist, dann gilt eine Rechtsfolge.²³⁴ Ein solcher methodischer Grundsatz gilt selbstredend nicht nur für einzelne Bereiche des Rechts, sondern für alle Rechtssätze einer Rechtsordnung, also auch solche des Steuerrechts.²³⁵ Gleichwohl wird man den Rechtssatz: „Wenn [...], dann ist eine Steuer in Höhe von [...] Euro zu zahlen“, nicht finden. Die Voraussetzungen für das Entstehen einer Steuerschuld in einer gewissen Höhe sind nicht in einem einzelnen Rechtssatz festgelegt – sie ergeben sich aus einer Vielzahl zusammenhängender Rechtssätze, die in ihrer Gesamtheit ein „differenziertes Rechtssatzgefüge“²³⁶ ergeben.²³⁷

S. 255 f., 271; B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk, *Rechtstheorie*, Rn. 120 ff. Siehe auch die Ausführungen zum Verhältnis von Bedingung und Sollen von H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*², S. 80 ff.

²³² Ähnlich G. Rüsck, *Korrespondenz*, S. 20 (Hervorhebung nicht wiedergegeben), allerdings etwas ungenau, da nicht das Abhängigkeitsverhältnis „ausschließlich als ausdrückliches Tatbestandsmerkmal enthalten ist“, sondern die Anknüpfung an die Rechtsfolge der Bezugsnorm ist das Tatbestandsmerkmal, mit der Folge, dass daraus eine Abhängigkeit (oder ein Abhängigkeitsverhältnis) zu jener zuvor benannten rechtlichen Folge entsteht. Ferner mit Blick auf die Beschreibung des Abhängigkeitsverhältnisses (nicht von rechtstheoretischer Warte) zutreffend auch D. Fehling/A. Linn/R. Martini, *IStR* 2022, 781 (790) (Hervorhebung hinzugefügt), die davon sprechen, dass eine „nach nationalem Recht bestimmte Rechtsfolge in ihrem *Tatbestand* von dem Vorliegen bestimmter Rechtsfolgen nach Maßgabe ausländischer Verwaltungsrechtsnormen abhängig“ sei.

²³³ Zur Abgrenzung einer Abhängigkeit, die man „politisch“ bezeichnen mag, sogleich unten §6 C III 3.

²³⁴ Zum Verhältnis von Tatbestand und Rechtsfolge siehe oben die Nachweise Erster Teil Fn. 231.

²³⁵ S. Urban, *Einkünfteerzielungsabsicht*, S. 42; auch H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*¹, S. 24, 36, kann hier nochmals zitiert werden, denn die *Reine Rechtslehre* ist dergestalt *rein*, dass sie das Recht losgelöst von seinen kontingenten, historisch-politisch zufälligen Inhalten zu beschreiben vermag (siehe dazu die einleitenden Worte auf S. 1).

²³⁶ K. Vogel, *StuW* 1977, 97 (97) (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

²³⁷ Siehe dazu ausführlich bereits oben §6 C I 2.

Innerhalb eines solchen Rechtssatzgefüges kann man zwischen konditional und final strukturierten Rechtssätzen unterscheiden. Konditional strukturierte Rechtssätze weisen ein „Wenn-Dann-Schema“ auf.²³⁸ Final strukturierte Rechtssätze geben nur ein zu erreichendes Ziel vor.²³⁹ Eine solche unterschiedliche Struktur der Rechtssätze lässt sich kaum vermeiden.²⁴⁰ Und die jeweilige Struktur schließt sich auch nicht aus: Fast immer ließe sich (teils mit mehr, teils mit weniger Aufwand) ein final strukturierter Rechtssatz auch in einen konditional strukturierten Rechtssatz umformulieren und umgekehrt. Es handelt sich weniger um „kategoriale Alternativen denn als teils fließende, teils austauschbare Zuordnungen.“²⁴¹ Letztlich stellen dies nur Möglichkeiten dar, eine erzeugte Norm in die Form der Sprache zu gießen. Mit Blick auf den hiesigen Untersuchungsgegenstand ist nur entscheidend, dass eine Korrespondenz am Ende in einer konditionalen Struktur beschrieben und der Rechtsinhalt einzelner Rechtssätze in eine solche Struktur übersetzt werden muss. Es ist stets zu beschreiben, welche Rechtsfolge (z. B. ein Betriebsausgabenabzug oder eine Steuerbefreiung) von welcher anderen Rechtsfolge (konditional) abhängig ist.

Wenn im Schrifttum das Abhängigkeitsverhältnis als „(Besteuerungs-) Vorbehalt“ beschrieben wird, bei dem es sich um eine „vergleichsweise neuartige und insofern ‚besondere‘ Besteuerungstechnik [handele], bei der die Anwendung der eigentlich vorgesehenen Bemessungsgrundlagenminderung unter einem (Besteuerungs-)Vorbehalt steh[e], wie der zugrunde liegende Sachverhalt steuerlich anderweitig behandelt w[erde]“²⁴², dann ist das, bei Lichte betrachtet, nur die Beschreibung eines Tatbestandsmerkmals und weniger eine „besondere“ Besteuerungstechnik. Die weitergehende These, dass sich ein solcher „gesetzestechisch auch an seiner Formulierung erkennen [lasse], weil die Vorschriften als Ausnahme zu ihrer ‚Regelbesteuerung‘ eingefügt s[eien], entweder durch ein ‚echtes‘ Regel-Ausnahme-Verhältnis (z. B. ‚Satz 1 gilt nicht, ...‘) oder durch eine auf die Regelbesteuerung bezogene Formulierung (z. B. ‚Aufwendungen sind nicht als Betriebsausgabe abziehbar,

²³⁸ Zur konditionalen Programmierung juristischer Entscheidungsprozesse bereits *N. Luhmann*, *Recht und Automation*, S. 35 ff. Siehe ferner dazu auch *Th. Vesting*, *Rechtstheorie*, Rn. 34; *H. Jochum*, *Grundfragen*, S. 63.

²³⁹ Siehe z. B. § 1 Abs. 1 S. 1 PolG NRW: „Die Polizei hat die Aufgabe, Gefahren für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung abzuwehren (Gefahrenabwehr).“ Dazu auch *H. Jochum*, *Grundfragen*, S. 63.

²⁴⁰ *Th. Vesting*, *Rechtstheorie*, Rn. 64: „Eine ausschließliche Verknüpfung von Rechtsnorm, Rechtsbefehl und Konditionalschema hat es vermutlich nie gegeben [...]“; ähnlich *M. Jestaedt* in: Ehlers/Pünder, § 11 Rn. 8, 16 ff.; *J. Minas-von Savigny*, *Negative Tatbestandsmerkmale*, S. 19.

²⁴¹ *M. Jestaedt* in: Ehlers/Pünder, § 11 Rn. 16 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben).

²⁴² *G. Rüsck*, *Korrespondenz*, S. 20 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben).

...‘)²⁴³, beinhaltet dann auch, dass die gewählte Sprachform – und nicht allein die erzeugte Normwirkung – maßgebenden Einfluss auf die Frage, ob eine Korrespondenz vorläge, hätte. Es erscheint indes wenig sinnvoll, eine Korrespondenz abzulehnen, wenn die gleiche Normwirkung – die Abhängigkeit von einer anderen Rechtsfolge – auf einem gesetzessprachlich anderen Weg erzeugt würde.²⁴⁴ Letztlich handelt es sich bei den genannten Formulierungen demnach nur um mögliche gesetzestechnische (sprachliche) Wege, um zusätzliche (möglicherweise negative) Tatbestandsmerkmale in einem Rechtssatz zu verankern.²⁴⁵ Allein auf den Wortlaut gestützt überzeugt es folglich nicht, in der Gesetzesformulierung eine neue Besteuerungstechnik zu erblicken.

Die Erkenntnis, dass eine Korrespondenz rechtstheoretisch nur ein Tatbestandsmerkmal eines Rechtssatzes ist²⁴⁶, mag auf den ersten Blick trivial erscheinen. Sie verliert aber deshalb nicht an Bedeutung, weil sie die Grundlage für jegliche weitere Ordnungen und Systematisierungen des Korrespondenzbegriffs darstellt. Hinzu kommt, dass diese rechtstheoretische Erkenntnis, wie vorstehend dargelegt, insbesondere auch im einschlägigen ökonomischen (und monographischen) Schrifttum nicht hinreichend beachtet wurde. Gerade die Interdisziplinarität des Steuerrechts gebietet es also, im genuin Rechtlichen auch theoretisch auf wissenschaftlich genaues Vorgehen zu pochen.

3. Abgrenzung zu einer „politischen Abhängigkeit“

Rechtssätze können einen zusammenhängenden Sachverhalt regeln, ohne dabei nach dem hier vertretenen Verständnis korrespondierend zu wirken. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Rechtsfolge eines Rechtssatzes nach dem Gesetzgeberwillen nur mit Blick auf einen anderen Rechtssatz in dieser Art und Weise ausgestaltet wurde, ohne eine formale Abhängigkeit zu begründen. Anders gewendet könnte man auch sagen, dass Rechtswirkungen einer anderen Besteuerung ein Motiv für die Erzeugung einer Rechtsnorm waren, aber nicht zum Bestandteil der Rechtsnorm geworden sind.

²⁴³ G. Rüschi, Korrespondenz, S. 20 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben). Ähnlich auch M. Simonek, IStR 2022, 570 (571), die davon spricht, dass Korrespondenzregeln dazu führten, „dass im gegebenen Fall von der ordentlichen inländischen Rechtsfolge abgewichen w[er]de“, was freilich zu der (im Folgenden nicht beantworteten) Frage führt, was eine „ordentliche“ Rechtsfolge sei (und ob es auch eine „nicht ordentliche“ Rechtsfolge gebe).

²⁴⁴ Siehe etwa den Vorschlag zu einer Umformulierung von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG ohne Änderungen der Rechtsnorm oben § 6 C I 2.

²⁴⁵ Zur Struktur von Tatbeständen (insbesondere unter Berücksichtigung negativer Tatbestandsmerkmale) siehe auch bereits die Ausführungen zu Beispiel 2 oben § 6 C I 2.

²⁴⁶ Insofern zutreffend nun auch die Erwägung von G. Rüschi, Korrespondenz, S. 20, dass das „Abhängigkeitsverhältnis fast ausschließlich als ‚ausdrückliches‘ Tatbestandsmerkmal enthalten [sei]“; siehe aber auch die Ausführungen dazu oben Erster Teil Fn. 232.

Ein treffendes Beispiel aus dem positiven Recht sind die systematischen Erwägungen, die hinter der Umstellung vom ehemaligen Anrechnungsverfahren²⁴⁷ auf ein Halbeinkünfteverfahren im Bereich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern angestellt worden sind.²⁴⁸ Diese systematischen Überlegungen, die auch der nunmehr geltenden Systematik zugrunde liegen²⁴⁹, sollen zur Veranschaulichung auf folgende Aussagen heruntergebrochen werden:

Aussage 1: Gewinne einer Kapitalgesellschaft sollen mit einer Körperschaftsteuer von 25 % (vor)belastet werden.

Aussage 2: Bei Ausschüttung der Gewinne sollen 50 % der Bezüge des Anteilseigners steuerfrei sein.

Beide Aussagen beinhalten Grundelemente des Körperschaftsbesteuerungssystems nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens. Diese Systematik wurde in der Gesetzesbegründung ausdrücklich mit einer integrierenden Betrachtungsweise begründet: „Die Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % und die Einkommensteuer auf die Hälfte der Bezüge des Anteilseigners ergeben *insgesamt* eine Steuerbelastung, die der steuerlichen Belastung anderer Einkünfte entspricht.“²⁵⁰ Das Zusammenspiel beider Besteuerungen zielt typisierend auf eine angemessene²⁵¹ steuerliche Gesamtbelastung ab.²⁵² Die Besteuerungen sind daher nach dem (politischen) Willen des Gesetzgebers aufeinander abgestimmt.

Stellte man sich vor, man verdeckte, vergäße oder veränderte eine der beiden Aussagen, so hätte dies keinen Einfluss auf die jeweils andere. Der Inhalt der jeweiligen Aussagen ist im Rahmen einer isolierten Betrachtung rein *formal* unabhängig von der jeweils anderen. Für die Rechtskonkretisierung einer abstrakt-generellen Rechtsnorm, die eine Sollensanordnung enthält, die der Aussage 1 entspräche, wäre es unerheblich, ob zugleich eine Sollensanord-

²⁴⁷ Zu dessen Besteuerungssystematik siehe noch *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 601 ff.

²⁴⁸ Siehe auch bereits oben § 1.

²⁴⁹ Zu den Grundlagen der Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner unten § 9 B.

²⁵⁰ BT-Drs. 14/2683, S. 120 (Hervorhebung hinzugefügt).

²⁵¹ Was „angemessen“ sei, ist eine Frage, die erstens der Jurist nur schwerlich allein beantworten kann (wozu also Nachbardisziplinen herangezogen werden müssen) und zweitens die Offenlegung von Argumenten oder Kriterien fordert, anhand deren beurteilt werden kann, was der Verwender unter „angemessen“ verstehe. An dieser Stelle soll es genügen, dass eine angemessene Gesamtsteuerlast bedeute, dass keine erhebliche Abweichung zur Gesamtsteuerbelastung vergleichbarer Sachverhalte eintrete, etwa der Besteuerung eines Einzelunternehmers oder eines Gesellschafters einer Personengesellschaft (zu einer Offenlegung von Maßstäben unten § 10 mit einer anschließenden systematischen Bewertung und Grundlegung unten in § 11 A I).

²⁵² Dazu noch ausführlich unten § 9 A I 2 c und § 11 A III 4 a.

nung (Rechtsnorm) mit dem Inhalt der Aussage 2 bestünde (oder ein entsprechender Rechtsinhalt wirksam in einer Individualrechtsnorm [hier in einem Steuerbescheid] konkretisiert worden wäre); gleiches gälte für eine Sollensanordnung mit dem Rechtsinhalt der Aussage 2 im Verhältnis zur Aussage 1. Der fehlende Zusammenhang wäre darin begründet, dass die jeweils andere Aussage nicht Bestandteil des Tatbestandes einer entsprechenden Rechtsnorm wäre. Weniger rechtstheoretisch gesprochen beurteilt sich etwa die Steuerfreistellung auf Ebene des Anteilseigners anhand dieser beiden Aussagen formal losgelöst von der Vorbelastung auf Ebene der Körperschaft.²⁵³ Mit dem Begriff einer „politischen Abhängigkeit“ kann also ausgedrückt werden, dass eine zur Rechtserzeugung ermächtigte Stelle bei der Rechtserzeugung einer Rechtsnorm A nur deshalb einen Inhalt A zum Bestandteil der Rechtsordnung werden lässt, weil zugleich eine Rechtsnorm B mit einem bestimmten Inhalt B gilt. Anzumerken ist gleichwohl, dass dieser Begriff höchst unbestimmt ist (am Ende ist wohl jede Rechtsfolge in einer komplexen Steuersystematik immer auf zahlreiche andere Rechtssätze abgestimmt). Fruchtbar kann man den Begriff allenfalls machen, um auszudrücken, dass gerade kein Zusammenhang im Sinne einer Korrespondenz besteht.

4. Tatbestandsverwirklichung

Eine Korrespondenz besteht unabhängig davon, ob der Tatbestand der Ausgangsnorm erfüllt ist oder nicht; alles andere wäre eine Vermengung von Sein und Sollen²⁵⁴. Denn eine Korrespondenz ist eine Technik zur Erzeugung eines Zusammenhangs im abstrakt-generellen Recht (im Sollen). Die (seinsweltlichen) Umstände, die zur Tatbestandsverwirklichung führen, sind nur insofern von Bedeutung, als davon abhängt, ob die Rechtsfolge der Ausgangsnorm ausgelöst wird oder nicht. Die Verknüpfung zwischen den Rechtsfolgen von Ausgangs- und Bezugsnorm zeichnet sich aber auch gerade dadurch aus, dass die abhängige Rechtsfolge nicht eintritt, sofern die hinreichenden Bedingungen der Ausgangsnorm (wozu auch die Rechtsfolge der Bezugsnorm gehört) nicht gegeben sind. Veranschaulicht am geltenden Recht, entfaltet eine Korrespondenz im Bereich der Besteuerung von Aus-

²⁵³ M. Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 75 (Stand 3.5.2022), bezeichnet die Vorbelastung auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft vor der Änderung im Zuge des JStG 2007 beispielsweise als „Regelungsgrund“, die Vorbelastung sei aber „nicht Tatbestandsvoraussetzung“ des § 8b Abs. 1 KStG. Dazu auch noch unten § 11 A III 2 e.

²⁵⁴ Zu dieser Unterscheidung H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*¹, S. 2f.; siehe ferner K. Engisch, *Einführung*, S. 60, nach dem der konkrete Lebenstatbestand nicht mit dem Tatbestand und der Rechtsfolge als „Rechtssatzelemente“ verwechselt werden dürfe; zum Verhältnis von Tatbestand und Tatbestandsverwirklichung S. Schuster in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 38 AO Rn. 26 f. (185. Lfg., Juni 2005); K.-D. Drüen in: Tipke/Kruse, § 38 AO Rn. 3 (163. Lfg., Oktober 2020); U. Koenig in: Koenig, § 38 Rn. 8.

schüttungen einer Kapitalgesellschaft nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG oder nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG einerseits eine Wirkung, wenn eine (partielle) Steuerbefreiung der Ausschüttung (abhängige Rechtsfolge) eintritt, sofern keine Einkommensminderung vorliegt, zum anderen aber auch dann, wenn eine Leistung der Kapitalgesellschaft ihr Einkommen gemindert hat und deshalb die hinreichenden Voraussetzungen einer (partiellen) Steuerbefreiung nicht erfüllt sind. Das darf freilich auch nicht verwundern, wenn man die rechtstheoretische Erkenntnis beachtet, dass eine Korrespondenz eben nur ein Tatbestandsmerkmal ist.²⁵⁵

5. Anknüpfung an den Tatbestand einer Bezugsnorm

Eine Korrespondenz knüpft jedenfalls mittelbar auch an den Tatbestand an, der die Rechtsfolge der Bezugsnorm bedingt. Das folgt bereits daraus, dass die Rechtsfolge untrennbar mit dem Tatbestand verknüpft ist.²⁵⁶ Sofern es sich bei der Bezugsnorm um einen abstrakt-generellen Rechtssatz handelt, muss der Rechtskonkretisierer der Ausgangsnorm entscheiden (subsumieren), „ob *in concreto* ein Tatbestand vorliegt, den die generelle Norm *in abstracto* bestimmt“²⁵⁷. Rechtstheoretisch ist es unerheblich, ob in der Ausgangsnorm tatbestandlich an eine bestimmte Rechtsfolge oder an einen gesamten Tatbestand, der eine Rechtsfolge auslöst, angeknüpft wird.

Rechtslogisch lässt sich dies an einer Bezugsnorm mit zwei verschiedenen Tatbestandsmerkmalen (TBM) und einer Rechtsfolge (RF) darstellen, sowie zwei verschiedenen Ausgangsnormen (X und Y), die jeweils auf unterschiedlichem Wege an die Bezugsnorm anknüpfen:

Bezugsnorm	$TBM\ 1 \wedge^{258} TBM\ 2 \rightarrow RF\ 1$
Ausgangsnorm X	$TBM\ 3 \wedge TBM\ 4$ (Anknüpfung an RF 1) \rightarrow RF 2 (abhängige Rechtsfolge)

RF 2 der Ausgangsnorm X ist davon abhängig, dass TBM 3 und TBM 4 verwirklicht sind, wobei TBM 4 wiederum an RF 1 – und damit an die Rechtsfolge der Bezugsnorm – anknüpft. Beispielhaft könnte es sich bei RF 1 etwa um eine Minderung der Bemessungsgrundlage handeln, wobei jene Minderung der Bemessungsgrundlage wiederum nur dann ausgelöst würde, sofern

²⁵⁵ Dazu bereits zuvor oben § 6 C III 2.

²⁵⁶ Dazu K. Engisch, Einführung, S. 61 ff.; siehe auch bereits oben § 6 C III 2.

²⁵⁷ H. Kelsen, Reine Rechtslehre², S. 236 (Hervorhebung im Original); gleichsinnig H. Kelsen, Allg. Staatslehre, S. 233 ff.

²⁵⁸ Auch bezeichnet als *Konjunktion* („beides“) (K. Röhl/H. Ch. Röhl, Allgemeine Rechtslehre, S. 124; J. C. Joerden, Logik, S. 9; Ph. Reimer, Rechtstheorie, § 8 Rn. 24), soll heißen: RF 1 gilt, wenn TBM 1 *und* TBM 2 erfüllt sind; TBM 1 und TBM 2 sind jeweils isoliert betrachtet keine hinreichende, sondern nur eine notwendige Bedingung für RF 1. Bei alternativen Tatbestandsmerkmalen lägen die Voraussetzungen der RF 1 auch dann vor, wenn TBM 1 *oder* TBM 2 erfüllt wären; jedes Merkmal wäre für sich „allein“ hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung.

die Voraussetzungen von TBM 1 und TBM 2 vorlägen. Rechtstheoretisch ließe sich dasselbe Ergebnis aber auch gesetzessprachlich umsetzen, formulierte man die Ausgangsnorm X wie folgt in den nun als Ausgangsnorm Y bezeichneten Rechtssatz um:

Ausgangsnorm Y TBM 1 \wedge TBM 2 \wedge TBM 3 \rightarrow RF 2

Es ist (rechtsinhaltlich) unerheblich, ob Ausgangsnorm X an die RF 1 der Bezugsnorm anknüpft oder ob man – wie im Falle von Ausgangsnorm Y – sämtliche Tatbestandsmerkmale der Bezugsnorm (TBM 1 und TBM 2) als notwendige Bedingungen in die Ausgangsnorm überträgt.²⁵⁹ Gleichwohl erzeugt die Verwendung gleichlautender Tatbestandsmerkmale keine Korrespondenz i. S. d. hier gesetzten Arbeitsdefinition. Dafür sollen zwei Argumente herangeführt werden.

Erstens soll eine Korrespondenz eine Gesetzgebungstechnik beschreiben, die verschiedene Rechtsfolgen miteinander verknüpft. Daran fehlt es, wenn Normen lediglich gleichlautende Tatbestandsmerkmale enthalten. Anderenfalls uferete der Korrespondenzbegriff auch aus: Bereits die rein zufällige Verwendung gleicher Tatbestandsmerkmale könnte dazu führen, dass Besteuerungen „korrespondieren“.

Zweitens – und das ist noch entscheidender – fehlt es bei genauerem Hinschauen an einer (formalen) Abhängigkeit. Kennzeichnend für die Abhängigkeit der Ausgangs- zur Bezugsnorm ist, dass sich Änderungen der Bezugsnorm unmittelbar auf den Tatbestand der Ausgangsnorm auswirken.²⁶⁰ Gerade dieser Zusammenhang wird durch die Verwendung gleichlautender Tatbestandsmerkmale nicht erreicht; es handelt sich insofern um eine strukturell anders wirkende Gesetzgebungstechnik zur Erzeugung eines Zusammenhangs im Recht. Dies kann beispielhaft anhand zweier Bestimmungen aus dem geltenden Einkommensteuerrecht belegt werden (gleichlautendes kursiv hervorgehoben):

§ 12 Nr. 2 EStG

„Soweit in [...] nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden [...]

Nr. 2 *freiwillige* Zuwendungen, Zuwendungen *auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht* und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten *gesetzlich unterhaltsberechtigzte Person* oder deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen;“

²⁵⁹ Dies gilt jedenfalls, sofern die jeweiligen Tatbestandsmerkmale gleich auszulegen sind, was keinesfalls zwingend ist. Grundsätzlich ist jedes Tatbestandsmerkmal eines Rechtssatzes im jeweiligen Normkontext auszulegen (B. Rüthers/Cb. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 169). Zur Relativität der Rechtsbegriffe unten Erster Teil Fn. 440.

²⁶⁰ Dazu ausführlich unten § 7 A V.

§ 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG

„Werden die Bezüge *freiwillig* oder *auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht* oder einer *gesetzlich unterhaltsberechtigten Person* gewährt, so sind sie nicht dem Empfänger zuzurechnen;“

§ 12 Nr. 2 EStG und § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG enthalten Tatbestandsmerkmale, deren Wortlaut (in weiten Teilen) übereinstimmt. Dies führt dazu, dass, wenn der Tatbestand von § 12 Nr. 2 EStG auf Seiten des Leistenden erfüllt wäre (ein Abzug weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte erfolgen dürfte), zugleich der Tatbestand von § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG nicht verwirklicht wäre; umgekehrt gälte das gleiche in entgegengesetzter Richtung. Dieses Zusammenspiel – (kein) Abzug beim Leistenden, (keine) Besteuerung beim Empfänger – wird regelmäßig als korrespondierend bezeichnet.²⁶¹ Nach hier vertretener Auffassung besteht mangels Abhängigkeit keine Korrespondenz.²⁶² Ändert sich der Tatbestand einer der beiden Rechtssätze, hat das auf den jeweils anderen Rechtssatz keine Auswirkung – keine der genannten Bestimmungen ist formal abhängig von der jeweils anderen. Es ließe sich auch bereits nicht bestimmen, welche Rechtsfolge (der Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten beim Leistenden oder die Besteuerung sonstiger Einkünfte beim Empfänger) die Rechtsfolge der Ausgangsnorm wäre. Insofern ist die übereinstimmende Verwendung gleichlautender Tatbestandsmerkmale bereits strukturell nicht mit einer Korrespondenz zu vergleichen. Darin ist begründet, dass ein solcher Zusammenhang nicht die Arbeitsdefinition einer Korrespondenz erfüllt; der Regelungstechnik einer Korrespondenz eigentümliche Wirkungen lassen sich so abschieben.

Anderes gälte, wenn eine Norm tatbestandlich ausdrücklich an den Tatbestand einer anderen Bestimmung – im Sinne eines bestimmten Paragraphen – anknüpfte. Dabei entstünde eine Abhängigkeit, weil sich eine jede Änderung einer solchen Bestimmung (und der darin sprachlich verkörperten Norm) auf den Tatbestand der Ausgangsnorm auswirkte. Zur Veranschaulichung kann abermals ein Beispiel aus dem geltenden Recht dienen:

§ 10 Abs. 1a EStG

„Sonderausgaben sind auch die folgenden Aufwendungen:

1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten, [...]

²⁶¹ Siehe oben § 5 B II 1 a und die Nachweise Erster Teil Fn. 51.

²⁶² Im Ergebnis ebenso G. Rüschi, Korrespondenz, S. 21, allerdings mit anderer (etwas unscharfer) Begründung: Die Vorschriften ließen sich zwar als Abhängigkeitsverhältnis einordnen, es handle sich aber nicht um einen Bestimmungsvorbehalt, weil das Abhängigkeitsverhältnis nicht unmittelbar ersichtlich sei. L. Mechtler, Hybrid Mismatches, S. 32, bezeichnet jenen Zusammenhang als „gewissermaßen ‚indirekt‘ korrespondierende [...] Besteuerung“.

2. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, [...]
3. Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs [...]
4. Ausgleichsleistungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs [...]"

§ 22 Nr. 1a EStG

„Sonstige Einkünfte sind Einkünfte aus Leistungen und Zahlungen nach § 10 Abs. 1a, soweit für diese die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug beim Leistungs- oder Zahlungsverpflichteten nach § 10 Abs. 1a erfüllt sind;“

Die Besteuerung sonstiger Einkünfte (abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm) ist davon abhängig, dass auf Seiten des Leistenden die Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a EStG erfüllt sind (Rechtsfolge der Bezugsnorm). Jede Änderung von § 10 Abs. 1a EStG – etwa die Streichung einer der genannten Nummern oder die Hinzufügung einer neuen Nr. 5 – hätte unmittelbare Auswirkung auf den Tatbestand des § 22 Nr. 1a EStG: Das unterscheidet die Gesetzestechnik an dieser Stelle von der Verwendung gleichlautender Tatbestandsmerkmale, auch wenn es vorderhand naheläge, in der Struktur von § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG zu § 12 Nr. 2 EStG und der Struktur von § 22 Nr. 1a EStG zu § 10 Abs. 1a EStG keinen Unterschied zu erblicken. Die Besteuerung nach § 22 Nr. 1a EStG korrespondiert nach hier vertretenem Verständnis mit dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a EStG.²⁶³

²⁶³ Nach *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 21, handelt es sich nicht um einen „ausdrücklich formulierten Besteuerungsvorbehalt“, da dieser „nicht ‚abstrakt‘ formuliert, sondern konkret auf einen Einzelfall bezogen“ ist. Was mit einem „Einzelfall“ gemeint ist, bleibt unklar. Vermutlich soll damit nicht auf das Tatbestandsmerkmal eines „Einzelfalls“ im Sinne eines Verwaltungsaktes nach § 35 S. 1 VwVfG (dazu *F. v. Alemann/F. Scheffczyk* in: BeckOK VwVfG, § 35 Rn. 190ff. [61. Ed., Stand 1.4.2023]; *E. M. N. Reifegerste/N. Grabowski* in: Kempny/Reifegerste, 2. Teil, Fall 3 Rn. 71 ff.) (bzw. § 118 S. 1 AO) abgestellt werden. Die Benennung einer konkreten Vorschrift zur Beschreibung der Rechtsfolge der Bezugsnorm mag den Tatbestand der Ausgangsnorm verkleinern, weil dieser nur dann verwirklicht ist, wenn ein bestimmter Tatbestand eines Rechtssatzes die Rechtsfolge der Bezugsnorm auslöst. Es bleibt aber dabei, dass die Ausgangsnorm eine Vielzahl an Sachverhalten (und nicht nur einen Einzelfall) erfasst – denn sie wirkt ja abstrakt-generell (und nicht konkret-individuell)! Das zeigt sich auch offenkundig daran, dass der Adressatenkreis hier zukunfts offen ist: Es können stets neue Sachverhalte eintreten, bei denen die Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug vorliegen (zur zukunftsorientierten Betrachtungsweise *H.-J. Koch/H. Rüßmann*, Juristische Begründungslehre, S. 81). Es handelt sich vielmehr um eine (platzsparende) Gesetzestechnik, um den Wortlaut eines Textstücks (§ 10 Abs. 1a EStG) in § 22 Nr. 1a EStG zu übernehmen (ähnlich für die Verweisung *A. Guckelberger*, ZG 2004, 62 [63] [Hervorhebung nicht wiedergegeben]: „Der Text der in Bezug genommenen Vorschrift ist gleichsam zu fotografieren [...]“) und um zugleich zukünftige Änderungen der Bezugsnorm in die Ausgangsnorm einzubeziehen; vgl. auch *A. G. Debus*, Verweisungen, S. 83 ff.

6. Anknüpfung an Rechtsfolgen mehrerer Bezugsnormen

Der Tatbestand einer Norm besteht (regelmäßig) nicht nur aus einem, sondern aus beliebig vielen Tatbestandsmerkmalen.²⁶⁴ Das wirft die Frage auf, ob und, falls ja, mit welchen Folgen die Ausgangsnorm an mehrere Bezugsnormen anknüpfen kann.

Ausgangspunkt ist die Überlegung, dass es für eine Korrespondenz ausreicht, aber auch zwingend erforderlich ist, dass eine Norm *ein* Tatbestandsmerkmal enthält, welches an die Rechtsfolge einer Bezugsnorm anknüpft. Möglich ist es gleichwohl, dass der Gesetzgeber eine Norm korrespondierend ausgestaltet, indem er auf Tatbestandsseite an *mehrere* Rechtsfolgen (verschiedener Bezugsnormen) anknüpft. Es kann dann weiter differenziert werden, ob diese Bedingungen alternativ austauschbar sind oder kumulativ vorliegen müssen.

Bei einer *alternativen Anknüpfung* – die rechtlich mittels alternativer Tatbestandsmerkmale zu verwirklichen ist²⁶⁵ – bestehen zwei oder mehrere Korrespondenzen, die voneinander zu trennen sind. Es korrespondiert eine abhängige Rechtsfolge (RF 1) sowohl mit einer Rechtsfolge (RF 2) als auch mit einer weiteren Rechtsfolge (RF 3), die jeweils für sich allein eine hinreichende Bedingung für die Auslösung von RF 1 sind. Rechtslogisch kann man dies wie folgt darstellen:

alternativ: TBM 1 (RF 2) \vee ²⁶⁶ TBM 2 (RF 3) \rightarrow RF 1 (abhängige Rechtsfolge)

Bei einer solchen alternativen Verknüpfung bestehen zwei Korrespondenzen: einerseits eine Abhängigkeit von RF 1 zu RF 2 und andererseits eine Abhängigkeit von RF 1 zu RF 3. Rechtstheoretisch entstünde kein Unterschied, würde der Gesetzgeber diese Norm wie folgt in zwei (getrennten) Rechtssätzen sprachlich verkörpern und aufteilen:

Rechtssatz 1: TBM 1 (RF 2) \rightarrow RF 1 (abhängige Rechtsfolge)

Rechtssatz 2: TBM 2 (RF 3) \rightarrow RF 1 (abhängige Rechtsfolge)

Bei einer kumulativen Verknüpfung sind TBM 1 und TBM 2 indes jeweils für sich eine notwendige, aber keine hinreichende Bedingung für die abhängige Rechtsfolge. Es liegt nur eine Korrespondenz vor: Die abhängige Rechtsfolge (RF 1) ist von TBM 1 *und* TBM 2 abhängig:

kumulativ: TBM 1 (RF 2) \wedge TBM 2 (RF 3) \rightarrow RF 1 (abhängige Rechtsfolge)

²⁶⁴ Vgl. *Th. Mann/P. J. Tettinger*, Juristische Arbeitstechnik, Rn. 155.

²⁶⁵ Zur Methodik alternativer Tatbestandsmerkmale *Th. Mann/P. J. Tettinger*, Juristische Arbeitstechnik, Rn. 249 ff.; Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Rn. 91. Siehe ferner auch unten § 7 A VI 1.

²⁶⁶ Auch bezeichnet als *Disjunktion* (mindestens eins [nicht keins]) (*K. F. Röhl/H. C. Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, S. 124; *J. C. Joerden*, Logik, S. 9; *Ph. Reimer*, Rechtslehre, § 8 Rn. 24).

Daneben enthält eine jede Norm wohl immer noch weitere Tatbestandsmerkmale, welche kumulativ zur Anknüpfung an die Rechtsfolge der Bezugsnorm vorliegen müssen. Solche Tatbestandsmerkmale sind gemäß der hiesigen Setzung nie erforderlich, um eine Korrespondenz zu begründen.²⁶⁷ Gleichwohl kann der Gesetzgeber durch sie die Wirkung der Korrespondenz auf bestimmte Bereiche und Rechtsgebiete beschränken. Zur Veranschaulichung kann ein Blick in das geltende Recht dienen:

§4k Abs. 1 S. 1 EStG

„Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen sind insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden.“

Nach §4k Abs. 1 S. 1 EStG²⁶⁸ sind Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar (abhängige Rechtsfolge), wenn die den Aufwendungen entsprechenden Erträge „nicht oder niedriger [...] besteuert werden“ (Rechtsfolge der Bezugsnorm). Der Zusammenhang wird aber auf solche Betriebsausgaben beschränkt, die „für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen“ entstehen und bei denen die Nicht- oder Niedrigbesteuerung „auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens“ erfolgt. Der erzeugte Zusammenhang gilt demnach nicht für jeden Abzug von Betriebsausgaben, sondern er wird durch die zuvor benannten Tatbestandsmerkmale eingeschränkt. Derartige Tatbestandsmerkmale könnten aber stets ausgetauscht und hinweggedacht werden, ohne dass eine Korrespondenz entfielen.

7. Verweis, Akzessorietät und Korrespondenz als Mittel der Gesetzgebungstechnik

Eine Beschreibung der Gesetzgebungstechnik „Korrespondenz“ heischt eine Abgrenzung zu anderen Gesetzgebungstechniken, die ebenfalls geeignet sein könnten, einen rechtlichen Zusammenhang zu erzeugen. Begrifflich – und in der Rechtswissenschaft üblich – lässt sich die Anknüpfung an eine Bezugsnorm auch als Verweisung²⁶⁹ bezeichnen (dazu a). Zu erläutern ist ferner ein Begriff, der bisher nicht mit einer Korrespondenz in Verbindung gebracht wurde, obwohl die strukturellen Ähnlichkeiten erstaunlich sind: eine Akzessorietät (dazu b). Im Anschluss sollen diese Begrifflichkeiten zu einer Korrespondenz abgegrenzt werden (dazu c).

²⁶⁷ Siehe oben §5 C III.

²⁶⁸ Zu dieser Vorschrift noch ausführlich unten §11 A IV.

²⁶⁹ Siehe nur *H. Müller*, Handbuch der Gesetzgebungstechnik, S. 167 ff.

a) Begriff des Verweises

Die Verweisung bzw. der Verweis ist (ebenfalls) ein Mittel der Gesetzgebungstechnik.²⁷⁰ Unter einer Verweisung versteht man die im Rechtssatz sprachlich verkörperte Bezugnahme auf eine andere „Vorschrift“.²⁷¹

Zu differenzieren ist einerseits zwischen der Vorschrift – gemeint ist hiermit ein bestimmtes Textstück, welches eine Rechtsnorm verkörpert, insbesondere ein bestimmter Paragraph –, welche die Verweisung ausspricht, und andererseits der Vorschrift, auf die verwiesen wird: Während die zuerst genannte Vorschrift als Verweisungsnorm²⁷², Ausgangsnorm²⁷³ oder Verweisungsgrundlage²⁷⁴ bezeichnet wird, wird die zweite Vorschrift geläufig als Verweisungsobjekt²⁷⁵ oder Bezugsnorm²⁷⁶ tituliert.²⁷⁷ Die Umsetzung eines solchen Verweises lässt sich auf ganz unterschiedliche Art und Weise verwirklichen. Man kann unterscheiden zwischen deklaratorischen und konstitutiven Verweisungen, Analogieverweisungen, Binnenverweisungen, Außenverweisungen, normgenauen Verweisungen, inhaltsbezogenen Verweisungen, starren Verweisungen und gleitenden Verweisungen.²⁷⁸ Eine Verweisung kann dabei einerseits im Tatbestand angelegt sein, andererseits aber auch auf Rechtsfolgenseite verortet werden.²⁷⁹ Die als Verweisungsobjekt oder Bezugsnorm bezeichnete Vorschrift ist nach herkömmlicher Ansicht eine Rechtsnorm in einer abstrakt-generellen Rechtssatzform: Es handele sich um Gesetze, aber auch um Satzungen oder Verwaltungsvorschriften.²⁸⁰

²⁷⁰ F. Ossenbühl, DVBl 1967, 401 (401); H.-U. Karpen, Verweisung, S. 10; W.-R. Schenke, NJW 1980, 743 (743); A. Guckelberger, ZG 2004, 62 (62); A. G. Debus, Verweisungen, S. 35; B. Rütters/Cb. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 132; Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Rn. 218 ff.; St. Bulk, BB 2022, 1752 (1752).

²⁷¹ H. Müller, Handbuch der Gesetzgebungstechnik, S. 168; H.-U. Karpen, Verweisung, S. 19; W.-R. Schenke in: FS Fröhler, 1980, S. 87 (87); W. Brugger, VerwArch 78 (1987), 1 (2); A. Guckelberger, ZG 2004, 62 (62).

²⁷² H.-U. Karpen, Verweisung, S. 19; A. Guckelberger, ZG 2004, 62 (62); A. G. Debus, Verweisungen, S. 35.

²⁷³ Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Rn. 218; D. Dürrschmidt, Verweisungen, S. 9; St. Bulk, BB 2022, 1752 (1753).

²⁷⁴ F. Ossenbühl, DVBl 1967, 401 (401).

²⁷⁵ F. Ossenbühl, DVBl 1967, 401 (401); H.-U. Karpen, Verweisung, S. 19; A. Guckelberger, ZG 2004, 62 (62); A. G. Debus, Verweisungen, S. 35.

²⁷⁶ Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Rn. 218; D. Dürrschmidt, Verweisungen, S. 9.

²⁷⁷ Zu den verschiedenen Begrifflichkeiten auch bereits A. G. Debus, Verweisungen, S. 35 f.

²⁷⁸ Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Rn. 219; H.-U. Karpen, Verweisung, S. 38 ff.; A. Guckelberger, ZG 2004, 62 (63 ff.).

²⁷⁹ H.-U. Karpen, Verweisung, S. 24 ff.; beispielhaft für eine Kombination beider Methoden nennt H.-U. Karpen auf S. 26 ebd. § 951 Abs. 1 S. 1 BGB: Während der Verweis auf die §§ 946 bis 950 BGB im Tatbestand angelegt ist, verweist der Rechtssatz auf Rechtsfolgenseite auf die Vorschriften über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung.

²⁸⁰ Dazu H.-U. Karpen, Verweisung, S. 52 ff.; W.-R. Schenke, NJW 1980, 743 (743);

b) Begriff der Akzessorietät

Eine Akzessorietät beschreibt – strukturell vergleichbar mit einer Korrespondenz im hier vertretenen Sinne – eine Abhängigkeit zwischen verschiedenen rechtlichen Vorgängen²⁸¹: Es sei ein Begriff, der „in allen Rechtsgebieten Verwendung [finde], um verschiedenartige rechtliche *Abhängigkeiten* zu bezeichnen“²⁸². Im Steuerrecht ist er im Bereich der Haftung (§§ 69 ff. AO) geläufig²⁸³, verstanden als das Entstehenmüssen für eine fremde Steuerschuld, sowie im Bereich der Nebenbestimmungen (§ 120 AO), die das rechtliche Schicksal eines Hauptverwaltungsaktes teilen²⁸⁴. Umso erstaunlicher ist es, dass der im Steuerrecht so geläufige Begriff einer Korrespondenz nicht mit dem Akzessorietätsbegriff in Verbindung gebracht wird.²⁸⁵

Betrachtet man Rechtsgebiete außerhalb des Steuerrechts, offenbart sich, dass der Akzessorietätsbegriff nicht auf Bezugsnormen mit einer bestimmten Rechtssatzform beschränkt ist: Jedenfalls im Strafrecht ist eine sog. „Verwaltungsaktsakzessorietät“ geläufig²⁸⁶, mit der eine Anknüpfung

W.-R. Schenke in: FS Fröhler, 1980, S. 87 (87); G. Grob in: Weber, Rechtswörterbuch, „Verweisung“ (31. Ed., 2023). Zur Frage, ob ein Verweis auf von der Exekutive erlassene Vorschriften einen Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz darstelle, siehe H.-U. Karpen, Verweisung, S. 101 ff., 224 f.; F. Ossenbühl, DVBl 1967, 401 (401 ff.).

²⁸¹ G. Grob/A. Schmidt/R. Werner in: Weber, Rechtswörterbuch, „Akzessorietät“ (31. Ed., 2023); vgl. auch die Beschreibung einer Akzessorietät im Bereich der Bürgschaft nach § 765 BGB: „Die Bürgenschuld ist sowohl [...] von Existenz und Umfang der Hauptschuld *abhängig*“ (M. Stürner in: Staudinger, Vorbemerkung zu §§ 765 ff. Rn. 18 [Stand 30.3.2021] [Hervorhebung hinzugefügt]); für den Bereich der Haftung: „Akzessorietät bedeutet *Abhängigkeit* der Haftungsschuld von der Steuerschuld“ (A. Müller, AO-StB 2006, 153 [153] [Hervorhebung hinzugefügt]). Zur Terminologie der Akzessorietät (hauptsächlich aus einem zivilrechtlichen Blickwinkel) siehe auch S. Heinemeyer, Akzessorietät, S. 179 ff.

²⁸² M. Stürner/A. Hemler, JURA 2021, 23 (23) (Hervorhebung hinzugefügt); ebenfalls als Abhängigkeit bezeichnet von S. Heinemeyer, Akzessorietät, S. 31; zu akzessorisch ausgestalteten Tatbeständen im römischen Recht (nicht abschließend) D. Liebs, Lateinische Rechtsregeln, A 13 („Accessio cedit principali“), C 118 („Cum principalis causa non consistit, ne ea quae sequuntur locum habent“), R 31 („Res accessoria sequitur rem principalem“). Zur Historie des Begriffs „Akzessorietät“ S. Heinemeyer, Akzessorietät, S. 35 ff.

²⁸³ H. Jatzke in: Gosch, AO/FGO, § 69 AO Rn. 18. (143. Lfg., Dezember 2018).

²⁸⁴ „Eine Nebenbestimmung ‚steht und fällt‘ mit dem (Haupt-)V[erwaltungsakt]“ (H. Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 AO Rn. 55 [229. Lfg., September 2014]).

²⁸⁵ Außerhalb des Steuerrechts wird der Begriff einer Korrespondenz jedenfalls zur Beschreibung eines Zusammenhangs kaum verwendet (wenn überhaupt, dann eher im Sinne eines „Schriftverkehrs“ [siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 6 und 7]). So findet sich etwa bei Weber, Rechtswörterbuch (31. Ed., 2023), kein entsprechender Eintrag.

²⁸⁶ K. Rogall, GA 1995, 299 (303); F. Saliger in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, Vorbemerkung zu den §§ 324 ff. Rn. 23; L. Witteck in: BeckOK StGB, § 324 Rn. 30 (59. Ed., 1.11.2023).

an Individualrechtsakte – in Gestalt von Verwaltungsakten – beschrieben wird.²⁸⁷

c) *Verhältnis von Verweisung, Akzessorietät und Korrespondenz*

Eine Verweisung, eine Akzessorietät und eine Korrespondenz sind strukturell vergleichbar: Jeder dieser Begriffe beschreibt einen rechtlichen Zusammenhang, der sich durch eine Abhängigkeit im Recht begründet. Der Verweis kann dabei als die eigentliche Gesetzgebungstechnik bezeichnet werden, um jenen rechtlichen Zusammenhang herzustellen, und eine Akzessorietät²⁸⁸ und eine Korrespondenz bedienen sich nur eines Verweises, um ihre jeweilige Wirkung zu entfalten.

aa) *Verhältnis von Verweisung und Korrespondenz*

Betrachtet man das Verhältnis von Verweisung und Korrespondenz, darf die vergleichbare Struktur nicht verwundern: Die Ausgangsnorm ist das Pendant zu der Verweisungsnorm, während die Bezugsnorm – die auch im Rahmen des Verweises gelegentlich als Bezugsnorm bezeichnet wird²⁸⁹ – das Verweisungsobjekt darstellt.²⁹⁰ Gleichwohl wird die Gesetzgebungstechnik „Korrespondenz“ hier zunächst enger beschrieben als die eines „Verweises“. Das ist darin begründet, dass die Abhängigkeit einer Korrespondenz (nach hier vertretenem Verständnis) im Tatbestand angelegt ist. Bei einem Verweis ist dies nicht zwingend: So zeichnen sich etwa eine Rechtsgrund- und Rechtsfolgenverweisung dadurch aus, dass bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der Ausgangsnorm (wozu bei einer Rechtsgrundverweisung zusätzlich der Tatbestand der Verweisungs- bzw. Bezugsnorm gehört) die Rechtsfolge der Bezugsnorm gelten soll.²⁹¹ Eine Korrespondenz setzt demgegenüber nicht voraus, dass die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm

²⁸⁷ So ist z. B. das Betreiben einer kerntechnischen Anlage nur „ohne die erforderliche Genehmigung“ (§ 327 StGB) strafbar. Zur Verwaltungsaktakzessorietät noch unten § 7 A III.

²⁸⁸ Siehe S. Heinemeyer, Akzessorietät, S. 388: Die Akzessorietät sei „eine Technik des Gesetzgebers“. Verweis und Akzessorietät werden aber auch deckungsgleich interpretiert (siehe etwa O. Hohmann, ZIS 2007, 38 [38 ff.], der die unterschiedlichen Formen akzessorischen Strafrechts mit „ausdrücklichen Verweisungen“, „konkludenten Verweisungen“, „Binnenverweisungen“ und „Außenverweisungen“, „Statische[n] und dynamische[n] Verweisungen“ und „Rückverweisungen“ beschreibt.

²⁸⁹ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 276.

²⁹⁰ An diese Begrifflichkeiten hat sich auch die hier vorgeschlagene Dreiteilung einer Korrespondenz orientiert. Siehe oben § 5 C I.

²⁹¹ R. Wank, Methodenlehre, § 5 Rn. 305; ausführlich zur Rechtsgrund- und Rechtsfolgenverweisung auch F. Reimer, Methodenlehre, Rn. 445 ff.

auf eine andere Rechtsfolge verweist.²⁹² Dies kann anhand der folgenden Abbildung 2²⁹³ veranschaulicht werden:

Bezugsnorm	TB 1 → RF 1
Rechtsgrundverweisung des Rechtssatzes X	TB X ∧ TB 1 → RF 1
Rechtsfolgenverweisung des Rechtssatzes Y	TB Y → RF 1
Ausgangsnorm Z	TB Z ∧ RF 1 (als TBM) → RF 2

Abbildung 2

Die Rechtssätze X und Y als Rechtsgrund- bzw. Rechtsfolgenverweisung enthalten keine „eigene“ rechtliche Folge, sondern es gilt RF 1 der Bezugsnorm. Dies ist bei der Ausgangsnorm Z anders: Bei Tatbestandsverwirklichung gilt die „eigene“ RF 2.

Zugleich kann eine Korrespondenz auch weiter als der Begriff des Verweises sein. Dies gilt jedenfalls dann, wenn man der weit verbreiteten Auffassung folgt, dass ein Verweis – anders als eine Korrespondenz²⁹⁴ – stets an eine abstrakt-generelle Bezugsnorm anknüpft.²⁹⁵ Sofern die Bezugsnorm einer Korrespondenz demnach an eine Rechtsnorm anknüpft, die nicht abstrakt-genereller Natur ist – z. B. an einen Individualrechtsakt in Form eines Verwaltungsaktes –, so handelt es sich bei der Korrespondenz nicht um einen Verweis. Gleichwohl scheint dieses Verständnis nicht zwingend (und [wie das nachfolgende Argument belegen wird] nicht überzeugend) zu sein. Die Einschränkung, dass ein Verweis nur Bezugsnormen umfasst, die abstrakt-genereller Rechtssatzform sind, beruht wohl in Teilen auf einem unterschiedlichen Verständnis des Rechtsnormbegriffs.²⁹⁶ Aber das ist nicht einmal maßgeblich: Denn „der Inhalt des Verweisungsobjektes [erhält] im Rahmen der Verweisung seine Wirkungskraft aus dem Geltungsbefehl der Verweisungsnorm“²⁹⁷. Daraus folgt, dass selbst eine Bezugnahme auf un-

²⁹² Theoretisch wäre es freilich denkbar, dass jene abhängige Rechtsfolge einen Verweis auf eine andere Rechtsfolge enthielte. Es bedeutete aber nur, dass der Verweis auf die Rechtsfolge nunmehr von der Rechtsfolge einer Bezugsnorm abhängig wäre und demnach korrespondierte.

²⁹³ Bezüglich der Rechtsgrund- und Rechtsfolgenverweisung ist Abbildung 2 angelehnt an R. Wank, Methodenlehre, §5 Rn. 299. Die Abbildung ist hier um die Ausgangsnorm Z erweitert.

²⁹⁴ Dazu oben §6 C II 1, sowie auf einer darauf aufbauenden Differenzierung unten §7 A.

²⁹⁵ Dazu oben bei und in Erster Teil Fn. 280.

²⁹⁶ Siehe die Auseinandersetzung von H.-U. Karpén, Verweisung, S. 110ff., mit H. Kelsen, in der H.-U. Karpén feststellt, dass H. Kelsen auch Verwaltungsakte, Rechtsgeschäfte und richterliche Urteile zu den Rechtsnormen zähle. Zum hier vertretenen Rechtsnormverständnis oben §6 C I 1.

²⁹⁷ A. G. Debus, Verweisungen, S. 47f.; in diesem Sinne auch W.-R. Schenke in: FS Fröhler, 1980, S. 87 (96); F. E. Schnapp in: FS Krasney, S. 437 (442).

geschriebenes Recht oder auf reine Gedanken möglich ist.²⁹⁸ Es überzeugt daher, die Gesetzgebungstechnik „Verweis“ so zu verstehen, dass Bezugsnorm jede Rechtsnorm – und nach hier vertretenem Verständnis des Rechtsnormbegriffs daher insbesondere auch ein Verwaltungsakt – sein kann.²⁹⁹ Legt man dieses Verständnis zugrunde, so ergibt sich das in sich schlüssigere Bild, dass eine Korrespondenz eine Teilmenge eines Verweises ist. Es handelt sich um eine *besondere* Form eines Verweises, da nur ein Verweis auf Rechtsfolgen einer Bezugsnorm auf Tatbestandsseite der Ausgangsnorm umfasst ist.³⁰⁰ Eine jede Korrespondenz enthält demnach einen Verweis, aber nicht jeder Verweis begründet eine Korrespondenz. Darin ist begründet, weshalb eine Korrespondenz sich sinnvoll als ein Mittel der Gesetzgebungstechnik beschreiben lässt.³⁰¹

bb) Verhältnis von Akzessorietät zur Verweisung und zur Korrespondenz

Auch eine Akzessorietät bedient sich eines Verweises als Gesetzgebungstechnik, um einen rechtlichen Zusammenhang zu erzeugen.³⁰² Der Begriff der Akzessorietät wird indes deutlich weiter als der Korrespondenzbegriff verstanden: Er setze nur voraus, dass eine Abhängigkeit eines Rechts von einem anderen Recht vorliege.³⁰³ Dieses weite Verständnis führt dazu, dass auch die Anknüpfung an Tatbestandsmerkmale, deren Inhalt in einem anderen Gesetz näher bestimmt sind, als „begriffsakzessorisch“ bezeichnet wird. So liege etwa im Strafrecht eine Begriffsakzessorietät vor, wenn das StGB an Begriffe anknüpfe, die bereits verwaltungsrechtlich (vor)geprägt seien.³⁰⁴ Als Beispiel kann § 324 Abs. 1 StGB herangezogen werden: Danach macht sich derjenige strafbar, der unbefugt ein Gewässer verunreinigt oder sonst dessen Eigenschaft nachteilig verändert. Was ein Gewässer ist, kann unter Heranziehung des WHG bestimmt werden.³⁰⁵

²⁹⁸ A. G. Debus, Verweisungen, S. 47; siehe auch F. E. Schnapp in: FS Krasney, S. 437 (442): es komme „auf die rechtliche Qualität des Bezugsobjekts nicht mehr an.“

²⁹⁹ B. Enderle, Blankettstrafgesetze, S. 35 ff., geht ebenfalls davon aus, dass eine Verweisung auf Verwaltungsakte möglich ist.

³⁰⁰ In diesem Sinne auch D. Febling/A. Linn/R. Martini, IStR 2022, 781 (790), die eine Korrespondenz als Tatbestandsverweisung bezeichnen.

³⁰¹ Dazu oben § 6 B.

³⁰² Siehe etwa K. Rogall, GA 1995, 299 (303) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben), zur Beschreibung der Verwaltungsaktakzessorietät: „Die Strafnorm verweist [...] auf einen Verwaltungsakt.“

³⁰³ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 281.

³⁰⁴ J. Saurer, Die Verwaltung 50 (2017), 339 (342 ff.); L. Witteck in: BeckOK StGB, § 324 Rn. 28 ff. (59. Ed., 1.11.2023); R. Schmitz in: MüKo StGB, Vorbemerkung zu § 324 StGB Rn. 43 f. Dazu auch noch unten § 7 A I 2 a.

³⁰⁵ Vgl. insbesondere die Begriffsbestimmungen in § 3 WHG. Freilich ist eine solche „Akzessorietät“ nichts Neues: Ein jedes Gesetz, das in einem „Allgemeinen Teil“ Tatbestandsmerkmale näher bestimmt, bedient sich einer solchen Gesetzestechnik.

§7 Begriffstheoretische Beschreibung besonderer Korrespondenzen

Das hier zugrunde gelegte Verständnis des als Korrespondenz Bezeichneten kann in zwei Stufenschritten weiter geordnet werden: Auf einer ersten Stufe wird differenziert, inwieweit das Rechtsetzungsverfahren mit Blick auf die Bezugsnorm fortgeschritten sein muss; es wird ein Blick auf die Rechtsatzform der Bezugsnorm geworfen. Eine solche Unterscheidung, die in der bisherigen Beschäftigung mit einer Korrespondenz bestenfalls beiläufig erfolgt, ist der Schlüssel für eine Beschreibung der Wirkungen einer Korrespondenz (dazu A). Auf einer zweiten Stufe werden einige (rechtsinhaltlich einschränkende) Modifizierungen einer Korrespondenz näher betrachtet (dazu B).

A. Differenzierung anhand der Rechtsatzform der Bezugsnorm

Sofern eine Besteuerung nach abstrakt-genereller Rechtslage von einer anderen Besteuerung abhängig sein soll, kann sich der Gesetzgeber der Gesetzgebungstechnik einer Korrespondenz bedienen. Zugleich sollte er sich im Rahmen der Erzeugung einer solchen abstrakt-generellen Rechtsnorm die folgenden Fragen stellen: Inwieweit muss das Rechtsetzungsverfahren dieser anderen Besteuerung fortgeschritten sein, um auf die zuerst genannte Besteuerung auszustrahlen? Soll es etwa hinreichend sein, dass sich die zuletzt genannte Besteuerung aus der abstrakt-generellen Rechtslage ergebe? Oder soll eine Norm erzeugt werden, nach der es eine notwendige Bedingung sei, dass jene Besteuerung auch in Gestalt einer Individualrechtsnorm Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung geworden ist?

Diese Fragen können auf eine sich stufenweise entwickelnde Rechtsordnung zurückgeführt werden, in der Rechtsnormen auf Grund einer vorangehenden Ermächtigung erzeugt werden.³⁰⁶ Diese Rechtsnormen treten dann in einer begrenzten Anzahl verschiedener Rechtsatzformen – etwa in

³⁰⁶ Dazu oben Einleitung Fn. 29.

Gestalt eines Gesetzes oder eines Verwaltungsaktes – in Erscheinung.³⁰⁷ Mit einer Korrespondenz ist es rechtsstrukturell möglich, an diese verschiedenen Zeitpunkte im Rechtsetzungsverfahren anzuknüpfen, sofern man zwischen den Rechtssatzformen der Bezugsnorm differenziert.³⁰⁸ Es ist sinnvoll, eine solche Unterscheidung vorzunehmen, weil die daraus ableitbaren Korrespondenzen unterschiedlich wirken und zur Umsetzung verschiedener Zusammenhänge eingesetzt werden können.

Eine solche Differenzierung, das sei ausdrücklich hervorgehoben, beruht in dieser Arbeit auf der Rechtsordnung, wie sie der Verfasser dieses Textes vorfindet – ist somit nicht rein „rechtstheoretisch“³⁰⁹ –, und unterscheidet zuvörderst zwischen Gesetzen und Verwaltungsakten. Die Ergebnisse sind gleichwohl auch auf andere Rechtsordnungen übertragbar, sofern diese Rechtsnormen enthalten, die strukturell vergleichbar sind.³¹⁰

I. Stand der Wissenschaft im Steuerrecht und im (Umwelt-)Strafrecht

Das Steuerrecht unterscheidet Korrespondenzen – unabhängig davon, was im Einzelfall darunter verstanden wird – häufig nur zwischen den Zeilen anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm (dazu 1). Das ist bemerkenswert, weil in anderen Rechtsgebieten – namentlich im Strafrecht – vergleichbare Zusammenhänge bereits ausführlicher untersucht wurden³¹¹ (dazu 2).

1. Differenzierung im Steuerrecht

Ansätze einer solchen Differenzierung tauchen weitestgehend nur in der Rechtsdogmatik im Rahmen der Auslegung von Tatbestandsmerkmalen

³⁰⁷ Dazu bereits oben § 6 C I 1 und der Nachweis oben Erster Teil Fn. 185.

³⁰⁸ Dies ist in der Sache (wenn auch insbesondere mit Blick auf die Verwendung des Begriffs der „Rechtsordnung“ [dazu oben Einleitung Fn. 29] rechtstheoretisch nicht überzeugend formuliert) etwa gemeint, wenn im Zuge der Betrachtung von „Verknüpfungen zweier oder mehrerer Steuerrechtsordnungen“ davon gesprochen wird, dass es „[für] das Veranlagungsverfahren [...] von wesentlicher Bedeutung [sei], ob sich die Verknüpfung auf die ausländische Rechtsfolge im Einzelfall oder auf die ausländische Rechtsordnung als solche bezieh[e]“ (*M. Simonek*, IStR 2022, 570 [571]). Das dies für das Veranlagungsverfahren von Bedeutung ist, folgt allein daraus, dass ein Amtswalter in diesem Verfahren abstrakt-generelles Recht zu konkretisieren hat, und die Anknüpfung an verschiedene Rechtssatzformen der Bezugsnorm und an einen Zeitpunkt im Rechtsetzungsverfahren zum Tatbestand der Ausgangsnorm gehört.

³⁰⁹ Zu der Gefahr, die Rechtstheorie „zu dicht an der Rechtsdogmatik der einem selbst vertrauten Rechtsordnung zu orientieren“, *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 11 Rn. 2. Die hier gewählte Darstellungsweise hat indes den Vorteil, nicht (wie manche Theorie) „Gefahr zu laufen“, für die praktische, dogmatische Arbeit fruchtlos zu sein.

³¹⁰ Siehe die Ausführungen zur Übertragbarkeit oben Erster Teil Fn. 2.

³¹¹ Siehe die Nachweise oben Einleitung Fn. 45.

auf.³¹² Es finden sich aber auch Äußerungen, die jene Unterscheidung auf einer abstrakteren Ebene beschreiben: So weist *G. Rüsck* darauf hin, dass bei einer Korrespondenz fast ausschließlich auf „abstrakte Besteuerungsmerkmale“ abgestellt werde.³¹³ Das deutet an, dass eine Korrespondenz nach dieser terminologischen Setzung an die Rechtsfolgen einer abstrakt-generellen Rechtsnorm anknüpft. Zugleich wird zur Beschreibung einer Korrespondenz auch dargelegt, dass es „in gewisser Weise darum [gehe], dass die ‚anderweitig‘ erwartete, aber nicht eingetretene Rechtsfolge, [sic] bei dem der Korrespondenz unterworfenen Steuerpflichtigen ‚nachgeholt‘ bzw. ‚korrigiert‘ w[erde]“. ³¹⁴ Dies legt wiederum eher nahe, dass bei einer Korrespondenz das Rechtsetzungsverfahren auf Ebene der Bezugsnorm bereits fortgeschritten sei und demnach schon eine Konkretisierung in einer Individualrechtsnorm stattgefunden habe („eingetreten“). Ebenso gut ließe sich diese Aussage aber auch so auslegen, dass eine Rechtsfolge, die möglicherweise in einem anderen Staat nach abstrakt-genereller Rechtslage gilt, nicht „erwartet“ wurde, wobei nicht ganz deutlich würde, wer (der Gesetzgeber bzw. die hinter diesem Organ stehenden Individuen?) zu welchem Zeitpunkt (bei Erzeugung der abstrakt-generellen Ausgangsnorm?) etwas erwarten müsste. Deutlich erkennbar ist die Unterscheidung anhand der Rechtssatzform zudem innerhalb einer normübergreifenden Betrachtung von Nachweis- und Mitwirkungsfragen³¹⁵: Es sei zu differenzieren, ob in den „im sachlichen Abhängigkeitsverhältnis normierten Tatbestandsvoraussetzungen [...] abstrakte Voraussetzungen³¹⁶ vorgesehen s[eien]“ oder ob auf die „tatsächliche Behandlung“ abgestellt werde.³¹⁷

³¹² Siehe insbesondere die rechtsdogmatischen Ausführungen bei *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 41 f., 81, 124, 130, 151, 163, 176, 180, 184 (jeweils m. w. N.). Dazu auch noch unten § 11 A III 2 b und 3 b sowie § 11 B III 1 b.

³¹³ *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 20 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

³¹⁴ *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 20 f. (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben).

³¹⁵ Dazu auch noch unten § 7 A X.

³¹⁶ Zur Klarstellung: Der Begriff „abstrakte Voraussetzungen“ kann hier missverstanden werden: Die Bedingungen (der Tatbestand) einer abstrakt-generellen Rechtsnorm sind freilich stets abstrakt. Dies gilt auch dann, wenn es eine notwendige Bedingung ist, dass eine abstrakt-generelle Rechtsfolge im Rechtsetzungsverfahren bereits konkretisiert wurde – oder anders gewendet: wenn ein Tatbestandsmerkmal (welches an die Rechtsfolge der Bezugsnorm anknüpft) dahingehend ausgelegt wird, dass eine Steuerfestsetzung erforderlich sei –, weil es stets erfüllt wäre, wenn eine entsprechende Steuerfestsetzung vorläge. Der Zusatz „abstrakt“ bezieht sich hier vielmehr darauf, dass die Bezugsnorm ein abstrakt-genereller Rechtsakt ist. Auch hier muss aber freilich *in concreto* subsumiert werden (siehe auch bereits oben bei und in Erster Teil Fn. 257), ob jener abstrakt-generelle Rechtssatz (die Bezugsnorm) Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung ist und sich der zugrunde liegende Sachverhalt unter diese Norm subsumieren lässt.

³¹⁷ *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 206 f.

Betrachtet man nun die rechtsdogmatische Diskussion, fällt (wie bereits angedeutet) auf, dass innerhalb der Auslegung einzelner Tatbestandsmerkmale³¹⁸ – jedenfalls zwischen den Zeilen – nach der Rechtssatzform der Bezugsnorm differenziert wird.³¹⁹ So wird etwa zur Besteuerung von Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft diskutiert, ob sich aus dem Tatbestandsmerkmal „Einkommen [...] nicht gemindert haben“ (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 S. 1 Hs. 1 EStG [im zuletzt genannten Paragraphen im Wortlaut ohne „nicht“])³²⁰ ergebe, dass eine Steuerfestsetzung eine notwendige Bedingung einer (partiellen) Steuerfreistellung bzw. zur Anwendung eines gesonderten Steuertarifs sei.³²¹ Dies bedeutete eine Anknüpfung an eine konkret-individuelle Rechtsnorm mit der Rechtssatzform „Verwaltungsakt“. Im Einklang mit der Gesetzesbegründung³²² wird indes auch vertreten, hinreichend sei, dass sich nach der abstrakt-generellen Rechtslage eine Einkommensminderung ergebe.³²³ Dann knüpfte man an eine abstrakt-generelle Rechtsnorm (hier: ein Gesetz) an.

Auslegungsschwierigkeiten hinsichtlich der Rechtssatzform der Bezugsnorm scheint auch das (von rechtstheoretischer Warte ohnehin begrifflich unklare) Tatbestandsmerkmal einer „tatsächlichen Besteuerung“ hervorzurufen, welches der Gesetzgeber verschiedentlich normiert hat.³²⁴ So ist *D. Gosch* im Rahmen der Kommentierung zu § 4i S. 2 EStG der Auffassung, dass es einer positiven Festsetzung nicht bedürfe, es andererseits aber auch nicht genüge, wenn „Zurechnung wie Erfassung nur abstrakt der Regelungslage im anderen Staat entspreche [...]“.³²⁵ Es bleibt schleierhaft, inwieweit das

³¹⁸ Diese Tatbestandsmerkmale sind beispielsweise eine Minderung des Einkommens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 S. 1 Hs. 1 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG), eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (§ 4i S. 1 EStG), eine Erhöhung des Einkommens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 S. 1 Hs. 2 EStG, § 8b Abs. 1 S. 5 KStG), eine tatsächliche Besteuerung (§ 4i S. 2, § 4k Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 4 S. 3 EStG) oder eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 3, § 4k Abs. 1 S. 1 EStG, § 8b Abs. 1 S. 3 KStG). Siehe auch die Übersicht bei *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 191.

³¹⁹ Siehe ferner die Diskussion zur Doppelbesteuerung: Nach *H. Schaumburg/N. Häck* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 19.522, wird eine Freistellungsmethode, deren Rechtsfolge unabhängig davon eintritt, ob es zu einer tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat gekommen ist und ob die Steuer gezahlt worden ist, als „virtuelle Doppelbesteuerung“ bezeichnet. Man könnte auch sagen: Es wird weder an eine Festsetzung im Quellenstaat noch an den Vollzug (Realakt) der Zahlung angeknüpft.

³²⁰ Ausführlich zur Auslegung jenes Tatbestandsmerkmals noch unten § 11 A III 2 b aa.

³²¹ Siehe die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 298.

³²² BT-Drs. 16/2712, S. 40, 70.

³²³ Siehe die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 302.

³²⁴ Siehe § 4i S. 2, § 4k Abs. 2, Abs. 3, Abs. 4 S. 3 EStG.

³²⁵ *D. Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4i Rn. 7. Siehe ferner die Diskussion zur Auslegung

Rechtsetzungsverfahren fortgeschritten sein muss, um den Tatbestand von § 4i S. 2 EStG nach der dargelegten Lesart zu verwirklichen. Vergleichsweise pointiert erkennen *A. Schnitger* und *M. Oskamp* im Rahmen der Auslegung einer tatsächlichen Besteuerung i. S. v. § 4k Abs. 2 S. 1 EStG „die Frage, ob es auf einen *tatsächlichen* Einbezug in die ausländische Bemessungsgrundlage ankomm[e] oder ob es ausreic[h], dass die Erträge bei *abstrakter* Anwendung der ausländischen Steuervorschriften in die ausländische Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären.“³²⁶ Und *M. Müller* – der sich in seiner Dissertation aus dem Jahre 2006 ausführlich mit einer sog. interpersonalen Korrespondenz beschäftigt hat – stellt (rechtsdogmatisch überzeugend) fest, dass im Rahmen des § 22 Nr. 1a EStG ein „tatsächlicher Abzug auf Geberseite“ keine Voraussetzung für die Besteuerung auf Seiten des Empfängers sei und bei Unterlassen des Abzugs „trotz Vorliegens aller materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen“ die Leistungen auf Empfängerseite dennoch zu versteuern seien.³²⁷ Daraus schlussfolgert *M. Müller*, dass „[s]treng genommen [...] bei rein begrifflicher Betrachtung auch keine echte Korrespondenz“³²⁸ bestehe. Der sich aufdrängenden Frage, ob es eine echte und eine unechte Korrespondenz gebe, geht *M. Müller* in der Arbeit nicht weiter nach; jedenfalls liegt die Vermutung nahe, dass *M. Müller* eine „echte“ Korrespondenz so begreift, dass eine Rechtskonkretisierung notwendig ist.

2. Differenzierung im Strafrecht

Ein Blick außerhalb des Steuerrechts offenbart, dass die wissenschaftliche Differenzierung anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm im Strafrecht

des Tatbestandsmerkmals „mindern“ der Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat in § 4i S. 1 EStG: An dieser Stelle vertritt *D. Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4i Rn. 6 (Hervorhebung nicht wiedergegeben), die Auffassung, dass „es auf ein konkretes ‚Mindern‘ der Besteuerungsgrundlage im Ausland ankomme [...], nicht auf ein bloß abstraktes ‚Mindernkönnen‘ [...]“. Diese Ausführungen deuten darauf hin, dass die Bezugsnorm nach *D. Gosch* ein individualisierter Rechtsakt (Steuerbescheid) ist.

³²⁶ *A. Schnitger/M. Oskamp*, IStR 2020, 909/960 (916) (Hervorhebungen im Original).

³²⁷ *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 8; gleichsinnig *S. Bleschick* in: Kirchhof/Seer, § 10 Rn. 8; *A. Nacke* in: Brandis/Heuermann, § 22 EStG Rn. 68 (165. Lfg., Dezember 2022); *H. Weber-Grellet* in: Schmidt, § 22 Rn. 103. Auch die Rechtsprechung stellt fest, dass es für eine Besteuerung wiederkehrender Leistungen ausreiche, dass „der Verpflichtete materiell berechtigt [sei], diese Leistungen als Sonderausgaben abzuziehen“ (BFH, Urt. vom 26.7.1995, X R 113/93, BStBl. II 1996, 157 [157 im Ls.]). Siehe auch die Finanzverwaltung (BMF vom 11.10.2010, IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227 [234] [Hervorhebung nicht wiedergegeben]), nach der es nicht darauf ankomme, „dass sich die wiederkehrenden Leistungen auch tatsächlich steuermindernd ausgewirkt h[ät]ten“, jüngst bestätigt in BMF vom 21.3.2023, IV C 3 – S 2221/19/10035, BStBl. I 2023, 611 [613, 615].

³²⁸ *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 8.

auf einer höheren (von einzelnen rechtsinhaltlichen Fragestellungen losgelöst) Ebene erfolgt. Es ist nur so, dass diese Untersuchungen nicht unter dem Schlagwort der „Korrespondenz“, sondern dem der „Akzessorietät“ erfolgen. Darin mag wohl auch der Grund liegen, dass bisher nicht überprüft wurde, ob eine Übertragung dort gewonnener Erkenntnisse auf das Steuerrecht möglich ist.

Zunächst soll ein Blick auf die begriffliche Differenzierung in der Strafrechtswissenschaft geworfen werden (dazu a). Daran schließt sich eine Betrachtung der Gründe für eine akzessorische Ausgestaltung von Straftatbeständen an (dazu b).

a) Strafrechtswissenschaftlicher Befund

Die Strafbarkeit eines Täters ist vereinzelt davon abhängig, dass der Rechtsinhalt eines strafrechtlichen Tatbestandsmerkmals in einem anderen Gesetz – also gerade nicht im StGB – näher beschrieben ist.³²⁹ Wissenschaftlich untersucht wird diese Verknüpfung vornehmlich im Bereich des Umweltstrafrechts³³⁰: Unter dem Schlagwort der „Verwaltungsakzessorietät“ wird erkannt, dass ein abstrakt-genereller Rechtssatz tatbestandlich an Begriffe des Verwaltungsrechts, aber auch an individualisierte Rechtsakte (Verwaltungsakte) anknüpfen kann.³³¹ Eine Verwaltungsakzessorietät (zunächst [noch] nicht eine Verwaltungsaktakzessorietät) bilde „das zentrale Strukturprinzip des Umweltstrafrechts“.³³² Begrifflich bezeichne eine Verwaltungsakzessorietät „die Anbindung und Abhängigkeit des Umweltstrafrechts von Vorgaben des Verwaltungsrechts“³³³; es ergebe sich ein „Vorrang des Umweltverwaltungsrechts“³³⁴. Zugleich nimmt der Begriff der „Verwaltungsakzessorietät“ die Rolle eines Oberbegriffes ein, der (mindestens) drei

³²⁹ So ist etwa die Bestimmung der Fremdheit einer Sache nach dem BGB eine Tatbestandsvoraussetzung für die §§ 242, 246 StGB (dazu *F. Saliger*, Umweltstrafrecht, Rn. 69).

³³⁰ In der Strafrechtswissenschaft ist man zugleich bemüht, hervorzuheben, dass eine Verwaltungsakzessorietät keine Besonderheit des Umweltstrafrechts sei und auch im Nebenstrafrecht vermehrt auftrete (*R. Schmitz* in: MüKo StGB, Vorbemerkung zu § 324 StGB Rn. 51; *L. Witteck* in: BeckOK StGB, § 324 Rn. 27 [59. Ed., 1.11.2023]).

³³¹ Zum Begriff und zur Bedeutung der Verwaltungsakzessorietät ausführlich *F. Saliger*, Umweltstrafrecht, Rn. 63 ff., insbesondere die Einordnung als *Gesetzestechnik* in Rn. 67.

³³² *F. Saliger* in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, Vorbemerkung zu den §§ 324 ff. Rn. 14 (Hervorhebung nicht wiedergegeben). Auch das BVerfG erkennt eine „Verzahnung von Verwaltungsrecht und Straf- sowie Ordnungswidrigkeitenrecht“ (BVerfG, Beschl. vom 1.12.1992, 1 BvR 88/91, 1 BvR 576/91, BVerfGE 87, 399 [407]).

³³³ *F. Saliger* in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, Vorbemerkung zu den §§ 324 ff. Rn. 14 (Hervorhebung nicht wiedergegeben). Ähnlich *L. Witteck* in: BeckOK StGB, § 324 Rn. 27 (59. Ed., 1.11.2023); BT-Drs. 12/192, S. 11.

³³⁴ BT-Drs. 12/192, S. 11.

verschiedene Formen oder auch Fallgruppen umfasst, die u. a. anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm differenzieren: eine begriffliche Akzessorietät, eine Verwaltungsrechtsakzessorietät und eine Verwaltungsaktakzessorietät.³³⁵

Mit einer *Begriffsakzessorietät*, die jedenfalls von theoretischer Warte mit dem „Allgemeinen Teil“ eines Gesetzes vergleichbar ist³³⁶, wird nur beschrieben, dass ein Tatbestandsmerkmal in einem anderen Rechtssatz (in diesem Fall mit der [nicht zu hoch zu hängenden] Besonderheit, dass dieser nicht einem „strafrechtlichen“, sondern in einem „verwaltungsrechtlichen“ Gesetz enthalten ist) näher bestimmt wird.

Als *Verwaltungsrechtsakzessorietät* versteht die Strafrechtswissenschaft die Anknüpfung der Strafbarkeit an einen Verstoß gegen Rechtsvorschriften des Verwaltungsrechts, zuvörderst auch hier im Bereich des Umweltstrafrechts.³³⁷ Dazu zählt § 330d Abs. 1 Nr. 4 StGB „verwaltungsrechtliche Pflichten“ auf, etwa die Pflicht, die sich aus einer Rechtsvorschrift (Nr. 1) ergibt. Eine solche Pflicht tritt tatbestandlich mithilfe einer ausdrücklichen Anknüpfung an einen bestimmten verwaltungsrechtlichen Rechtssatz (z. B. § 329 Abs. 2 StGB: „Wer entgegen einer zum Schutz eines Wasser- oder Heilquellenschutzgebietes erlassenen Rechtsvorschrift [...]“) oder blankettartig³³⁸ als Tatbestandsmerkmal in strafrechtlichen Rechtssätzen (z. B. § 324a Abs. 1 StGB: „Wer unter Verletzung verwaltungsrechtlicher Pflichten Stoffe in den Boden einbringt, [...]“) auf. Der Begriff der Verwaltungsrechtsakzessorietät bezeichnet demnach eine Anknüpfung an einen anderen abstrakt-generellen Rechtssatz.

Als *Verwaltungsaktakzessorietät* wird die Abhängigkeit des (Umwelt-) Strafrechts von behördlichen Einzelakten beschrieben.³³⁹ Eine Verwaltungsaktakzessorietät knüpft mithin an einen Rechtsakt mit einer anderen Rechts-

³³⁵ K. Rogall, GA 1995, 299 (302f.); J. Saurer, Die Verwaltung 50 (2017), S. 339 (342); R. Schmitz in: MüKo StGB, Vorbemerkung zu § 324 StGB Rn. 42; D. Felix, Einheit der Rechtsordnung, S. 18ff.

³³⁶ Vgl. dazu bereits oben § 6 C I 2.

³³⁷ K. Rogall, GA 1995, 299 (302); L. Witteck in: BeckOK StGB, § 324 Rn. 29 (59. Ed., 1.11.2023); J. Saurer, Die Verwaltung 50 (2017), S. 339 (343); R. Schmitz in: MüKo StGB, Vorbemerkung zu § 324 StGB Rn. 45; F. Saliger in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, Vorbemerkung zu den §§ 324 ff. Rn. 23.

³³⁸ Ausführlich zu blankettartigen Verweisen im Strafrecht B. Enderle, Blankettstrafgesetze, S. 80ff.; W. Winkelbauer, Verwaltungsakzessorietät, S. 12ff. Dies ist im Strafrecht hinsichtlich des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots (Art. 103 Abs. 2 GG) prekär (dazu G. P. Ernst, Blankettstrafgesetze, S. 63 ff.; B. Enderle, Blankettstrafgesetze, S. 113 ff.), für Zwecke dieser Untersuchung aber zu vernachlässigen.

³³⁹ K. Rogall, GA 1995, 299 (303); F. Saliger in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, Vorbemerkung zu den §§ 324 ff. Rn. 23; L. Witteck in: BeckOK StGB, § 324 Rn. 30 (59. Ed., 1.11.2023); D. Felix, Einheit der Rechtsordnung, S. 20.

satzform an: Bezugsnorm ist ein konkret-individueller Rechtsakt, eine behördliche Einzelfallentscheidung in Gestalt eines Verwaltungsaktes.³⁴⁰

Das Strafrecht unterscheidet daher in diesen drei Fallgruppen (jedenfalls auch) nach der Handlungsform und mithin auch nach der Rechtsatzform der Bezugsnorm.³⁴¹

b) Begründungsansätze im Strafrecht

Die Strafrechtswissenschaft liefert darüber hinaus auch Begründungsansätze für die Einführung einer Verwaltungsakzessorietät. Deren Aufarbeitung verspricht für diese Untersuchung fruchtbar zu sein, weil solche Begründungen sich möglicherweise auf eine Korrespondenz übertragen lassen.³⁴² Zusammengefasst lassen sich die strafrechtlichen Erklärungsversuche auf die folgenden drei Argumente³⁴³ herunterbrechen.

Erstens werden die Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung angeführt. Der Gesetzgeber „k[önne] im Strafrecht grundsätzlich nicht abweichende und strengere Verhaltensmaßstäbe entwickeln als im übrigen Umweltrecht“.³⁴⁴

³⁴⁰ Unter Verwaltungsaktakzessorietät versteht man dann zwei unterschiedliche Ausgestaltungen: Einerseits sollen Fälle erfasst werden, worin ein *begünstigender* Verwaltungsakt fehlt, der ein umweltschädliches Verhalten genehmigt (*J. Saurer*, Die Verwaltung 50 [2017], S. 339 [343]; *R. Schmitz* in: MüKo StGB, Vorbemerkung zu § 324 StGB Rn. 47). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Straftatbestand an ein Handeln „ohne die erforderliche Genehmigung“ (§ 326 StGB) oder an ein „unbefugt[es]“ Handeln (§ 324 StGB) anknüpft (strafrechtlich stellt sich nach dem von *E. Beling* aufgestellten dreigliedrigen Verbrechensaufbau von Tatbestandsmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld [*E. Beling*, Verbrechen, S. 145 ff. <zur Rechtswidrigkeit>, S. 178 ff. <zur Schuld>] die Frage, auf welcher „Ebene“ sich das Vorliegen eines Verwaltungsaktes auswirkt. Die Frage ist strafrechtsdogmatisch mit Blick auf die Behandlung von Irrtümern relevant. Rechtstheoretisch ist es an dieser Stelle ausreichend zu wissen, dass bei Vorliegen eines genehmigenden Verwaltungsaktes ein Tatbestandsmerkmal der Strafnorm fehlt). Andererseits soll eine Verwaltungsaktakzessorietät auch dann vorliegen, wenn strafrechtliche Normen an die Nichtbefolgung *belastender* Verwaltungsakte anknüpfen (dazu *J. Saurer*, Die Verwaltung 50 [2017], S. 339 [343]; *R. Schmitz* in: MüKo StGB, Vorbemerkung zu § 324 StGB Rn. 47).

³⁴¹ Die geläufige Einteilung in drei Fallgruppen wird gelegentlich auch noch erweitert: So sei aus § 330d Abs. 1 Nr. 4e StGB eine „Verwaltungsvertragsakzessorietät“ und aus § 330d Abs. 1 Nr. 4b StGB eine „Verwaltungsjudikatsakzessorietät“ abzuleiten (*F. Saliger* in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, Vorbemerkung zu den §§ 324 ff. Rn. 23). Zur vergleichbaren Möglichkeit, eine Korrespondenz anhand weiterer Rechtsatzformen (neben einem „Gesetz“ und einem „Verwaltungsakt“) zu differenzieren, siehe unten § 7 A IV.

³⁴² Dazu unten § 7 A II 2.

³⁴³ Dazu auch *F. Saliger*, Umweltstrafrecht, Rn. 68.

³⁴⁴ BT-Drs. 12/192, S. 11; ähnlich *F. Saliger* in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, Vorbemerkung zu den §§ 324 ff. Rn. 2; dazu auch *D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung, S. 22 ff. Das „Können“ ist hier kein „Ermächtigungskönnen“ (zur Unterscheidung von

Zweitens diene die Anknüpfung an das Verwaltungsrecht dem Gebot der Praktikabilität: Konkretisierungen³⁴⁵ verwaltungsrechtlicher Begriffe und Wertungen von Verwaltungsrechtsnormen könnten übernommen werden.³⁴⁶ Es „sei zu erwarten, daß die Zusammenfassung und Harmonisierung der in den verschiedenen Umweltschutzgesetzen enthaltenen Straftatbestände bestehende Auslegungsschwierigkeiten verringern und eine strafrechtliche Gleichbehandlung und Gleichbewertung gleichartiger Sachverhalte erleichtern werde.“³⁴⁷

Drittens wird die Dynamik des Umweltrechts angeführt.³⁴⁸ Eine Verwaltungsakzessorietät könne als „Koordinationsstrategie“ dienen.³⁴⁹ Eine solche sei auf Grund der „dynamische[n] Entwicklung des Umweltrechts“ erforderlich, die es unmöglich mache, „sämtliche Strafbarkeitsvoraussetzungen im einzelnen gesetzlich fest[zulegen]“.³⁵⁰

II. Gesetzesakzessorische Korrespondenz

Die Betrachtung von Steuer- und Strafrecht hat gezeigt, dass es rechtsstrukturell möglich ist, tatbestandlich an andere abstrakt-generelle Rechtsnormen anzuknüpfen. Aufbauend auf dieser Erkenntnis kann eine rechtliche Abhängigkeit beschrieben werden, die hier als *gesetzesakzessorische Korrespondenz* bezeichnet werden soll (dazu 1). Unter Berücksichtigung der zuvor dargestellten Argumentationslinie im Strafrecht sollen zudem Gründe angeführt werden, die den Gesetzgeber dazu veranlassen können, eine solche gesetzesakzessorische Korrespondenz zu erzeugen (dazu 2).

1. Begriff

Eine gesetzesakzessorische Korrespondenz beschreibt die Abhängigkeit von einer Rechtsfolge, die aus einer abstrakt-generellen Bezugsnorm folgt. Zur Veranschaulichung soll die folgende (fiktive) Ausgangsnorm dienen:

„Können“ und „Dürfen“ *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 48 [2017], 417). Man stelle sich schlicht eine Rechtsordnung vor, in welcher die in den §§ 324 ff. StGB genannten Handlungen unabhängig davon strafbar seien, ob der Handelnde eine behördliche Erlaubnis (Verwaltungsakt) für eine solche Handlung habe. Hielte man das (wenig überzeugende) Argument einer Einheit der Rechtsordnung hoch, so folgte daraus allenfalls das rein politische Argument, dass das Strafrecht es nicht können *solle*.

³⁴⁵ Damit ist keine Konkretisierung im Zuge des Rechtsetzungsverfahrens (mithin die Erzeugung einer konkret-individuellen Norm) gemeint; es geht darum, dass ein Tatbestandsmerkmal in einem anderen abstrakt-generellen Rechtssatz erläutert oder näher bestimmt wird. So ist z. B. der Inhalt des Tatbestandsmerkmals „Gewässer“ des § 324 Abs. 1 StGB in § 3 WHG näher bestimmt.

³⁴⁶ *F. Saliger*, *Umweltstrafrecht*, Rn. 68.

³⁴⁷ BT-Drs. 8/3633, S. 21.

³⁴⁸ *F. Saliger*, *Umweltstrafrecht*, Rn. 68.

³⁴⁹ *J. Saurer*, *Die Verwaltung* 50 (2017), S. 339 (340).

³⁵⁰ BT-Drs. 12/192, S. 11 f.

Ausgangsnorm: Besteuerung einer Leistung beim Leistungsempfänger (abhängige Rechtsfolge), wenn die Leistung beim Leistenden die Bemessungsgrundlage mindern darf (Rechtsfolge der Bezugsnorm).

Ein Amtswalter, der jene Ausgangsnorm konkretisiert, der mithin über die Besteuerung einer Leistung beim Leistungsempfänger zu entscheiden hat, muss im Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung prüfen, ob die Leistung beim Leistenden den Tatbestand eines abstrakt-generellen Rechtssatzes erfüllt, der eine Bemessungsgrundlagenminderung (Rechtsfolge der Bezugsnorm) auslöst. Die Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm ist aber keine Bedingung für den Tatbestand der Ausgangsnorm. Vielmehr erfolgt die Entscheidung des für die Konkretisierung der Ausgangsnorm zuständigen Amtswalters unabhängig davon, ob der Tatbestand der Rechtsfolge der Bezugsnorm von demjenigen Amtswalter, der die Rechtsfolge der Bezugsnorm konkretisiert, anders ausgelegt wird; es ist bereits nicht von Bedeutung, ob überhaupt eine Rechtskonkretisierung stattgefunden hat. Die vom Amtswalter der Ausgangsnorm vorgenommene Subsumtion unter den Tatbestand der Bezugsnorm ist demnach streng von der Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm, die gerade nicht durch diese Handlung erfolgt, abzugrenzen. Man könnte auch sagen, es handele sich nur um eine „fiktive Rechtskonkretisierung“ der Bezugsnorm innerhalb der Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm.³⁵¹ Der Rechtskonkretisierer der Ausgangsnorm müsste sich die Frage stellen: Bestünde ein Dürfen zur Konkretisierung der Rechtsfolge der Bezugsnorm (oder rechtstheoretisch genauer: Lügen die Voraussetzungen einer entsprechenden Zulässigkeitsnorm³⁵² vor)?

Welcher Tatbestand die Rechtsfolge der Bezugsnorm auslöst, ist zudem, sofern dies nicht im Tatbestand der Ausgangsnorm mittels eines weiteren (kumulativ notwendigen) Tatbestandsmerkmals eingeschränkt wird³⁵³, unerheblich: Hinreichend wäre jede Minderung der Bemessungsgrundlage, im geltenden bundesdeutschen Einkommensteuerrecht etwa ein Betriebs- oder Sonderausgabenabzug (siehe die Struktur in § 2 EStG), aber auch jede Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes eines anderen Staates. Eine ge-

³⁵¹ Eine Gesetzesakzessorische Korrespondenz ist insofern vergleichbar mit einer „virtuellen“ Doppelbesteuerung im Internationalen Steuerrecht: Dieser Begriff wird verwendet, um zu beschreiben, dass eine Rechtsfolge (etwa eine Steuerfreistellung) unabhängig davon eintrete, ob die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen im ausländischen (Quellen-)Staat *tatsächlich* besteuert worden seien; auch die Steuerzahlung sei unerheblich (*H. Schaumburg/N. Häck* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 19.522).

³⁵² Zum Begriff der Zulässigkeitsnorm oben Erster Teil Fn. 184.

³⁵³ Etwa in der Form, dass sich die Bemessungsgrundlage auf Grund eines Abzugs als „Betriebsausgabe“ (siehe § 4k EStG) oder „Sonderausgaben“ (siehe § 22 Nr. 1a EStG) auszuwirken habe. Siehe dazu auch bereits oben § 6 C III 6.

setzesakzessorische Korrespondenz bewirkt kraft einer Verweisung³⁵⁴ auf die von einer ausländischen Stelle erzeugten Rechtsnormen, dass diese in die „eigene“ Rechtsordnung einbezogen werden; sie sind ein Bestandteil des Tatbestandes der Ausgangsnorm. Letzteres führt dazu, dass etwa der im bundesdeutschen Steuerrecht ausgebildete Amtswalter unter abstrakt-generelle Rechtsnormen, die von einer anderen (nicht bundesdeutschen) Stelle erzeugt wurden, zu subsumieren hat.³⁵⁵

2. Gründe für die Einführung gesetzesakzessorischer Korrespondenzen

Versteht man eine Korrespondenz als Teilmenge einer Akzessorietät, so liegt es nahe, zu prüfen, ob die in der Strafrechtswissenschaft angeführten Argumente³⁵⁶ – Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (dazu a), Praktikabilität (dazu b) und Dynamik des Umweltrechts (dazu c) – auf eine Korrespondenz übertragen werden können.

a) Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Das Argument der Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung lässt sich nicht sinnvoll zur Begründung der Einführung einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz heranziehen. Die Behauptung, das Strafrecht

³⁵⁴ Siehe insofern die Ausführungen oben, dass der Inhalt eines Verweisungsobjektes – in diesem Fall der Bezugsnorm – auf Grund der tatbestandlichen Anknüpfung geltendes Recht wird und daher sogar eine Anknüpfung an reine Gedanken diese Gedanken zu Recht werden lässt (oben § 6 C III 7 c aa). Treffend in diesem Zusammenhang auch der zur Veranschaulichung dienende Vergleich von *H. Kelsen* zum „König Midas“: „So wie alles, was dieser berührte, sich in Gold verwandelte, so nimmt alles, worauf sich das Recht bezieht, Rechtscharakter an.“ (*H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 282; siehe auch zuvor bereits *H. Kelsen*, *Allg. Staatslehre*, S. 44).

³⁵⁵ Siehe *M. Valta*, *ISR* 2014, 249 (250): „Man muss folglich die Brille des Heimatrechts absetzen, und wenn man an gewohnter Stelle im Steuertatbestand nicht fündig wird, an anderen Stellen nach funktionalen Äquivalenten suchen und diese anerkennen“; siehe auch *M. Kobl*, *Korrespondenzregeln*, S. 207; *Ch. Pleil/St. Schwibinger*, *StuW* 2016, 15 (30f., insbesondere bei Fn. 230); zur Auslegung ausländischer Rechtsnormen auch *BMF* vom 3.12.2020, IV B 5 – S 1341/19/10018, *BStBl. I* 2020, 1325 (1327). *A. Schnitger/J. Haselmann*, *ISR* 2022, 13 (14), warnen hinsichtlich der Einführung von § 4k EStG – einer Vorschrift, die auf die Besteuerung einer Leistung beim Leistungsempfänger abstellt –, dass „ein hohes Maß an Kenntnissen des ausländischen Steuerrechts [...] gefordert w[erde]“. Siehe ferner innerhalb der Rechtsdogmatik die Feststellung, dass das ausländische Recht maßgebend sei, bei *M. Haisch/M. Helios/D. Niedling*, *DB* 2013, 1444 (1445); *B. Stelzer/D. Zöller* in: *KStG-eKommentar*, § 8b Rn. 41 (Stand 9.6.2022); kritisch dazu *F. Roser* in: *Gosch*, § 8 Rn. 124c, wonach „[d]ie Ermittlung der ausländischen Steuerwirkungen [...] nicht Gegenstand einer Einkommensminderung in Deutschland sein [können]“, ohne indes ein Argument zu liefern, warum dies nicht sein könne (dazu noch unten § 11 B III 2 b aa); ähnlich kritisch auch *J. D. Becker/Th. Loose*, *IStr* 2012, 758 (760); *St. Brunsbach/C. Freiling* in: *FS Endres*, 2016, S. 61 (73).

³⁵⁶ Dazu oben § 7 A I 2 b.

könne nicht andere Verhaltensmaßstäbe aufstellen als das Verwaltungsrecht³⁵⁷, ist ein rein rechtspolitisches (und rechtsinhaltliches) Argument. Es geht nicht um die Frage, ob das Strafrecht dies *kann*, sondern ob sich Argumente dafür finden lassen, dass das Strafrecht andere Verhaltensmaßstäbe aufstellen *soll* oder nicht. Dies ist eine Frage, die allein das Verhältnis von Verwaltungs- und Strafrecht betrifft.

b) Gebot der Praktikabilität

Das Gebot der Praktikabilität kann ein Argument für die Einführung gesetzesakzessorischer Korrespondenzen sein, wenn man die Eigenschaft einer Korrespondenz als gesetzesökonomische Gesetzgebungstechnik in den Vordergrund stellt. Mit „Gesetzesökonomie“ ist gemeint, dass ein Verweis auf Tatbestände und Rechtsfolgen anderer Vorschriften rechtstheoretisch bedeutet, dass der darin sprachliche verkörperte Rechtsinhalt zu „kopieren“³⁵⁸ ist, mit anderen Worten: Es sollen Wiederholungen vermieden werden, man kann Platz sparen, und das Gesetz wirkt einfacher.³⁵⁹ Das ist im Übrigen keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ist in anderen Gesetzen in einen „Allgemeinen Teil“ ausgegliedert, der (aus nachvollziehbaren Gründen) regelmäßig zu Beginn eines Regelungswerkes steht.³⁶⁰ Eine solche gesetzesakzessorische Korrespondenz kann eine gesetzesökonomische Wirkung entfalten, da die Anknüpfung an die Rechtsfolge der Bezugsnorm zugleich eine Anknüpfung an sämtliche Tatbestände enthält, die jene Rechtsfolge auslösen³⁶¹, und es anderenfalls einer (gesetzsprachlich kaum zu bewerkstellenden) Anknüpfung an einen jeden dieser Tatbestände bedürfte.

c) Dynamik des (Umwelt-)Rechts

Von besonderer und entscheidender Bedeutung ist hingegen das zuletzt angeführte Argument: die Möglichkeit, flexibel auf die *Dynamik des (Umwelt-)Rechts* reagieren zu können. Vernachlässigt man die rechtsinhaltliche

³⁵⁷ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 344.

³⁵⁸ In diesem Sinne zur Beschreibung der Gesetzgebungstechnik eines Verweises A. Guckelberger, ZG 2004, 62 (63): „Der Text der in Bezug genommenen Vorschrift ist gleichsam zu fotografieren [...]“; gleichsinnig Th. Clemens, AöR 111 (1986), 63 (65).

³⁵⁹ B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 132; Th. Möllers, Methodenlehre, § 5 Rn. 104; H.-U. Karpen, Verweisung, S. 11, mit Blick auf das BGB auf S. 17: „ein BGB ohne Verweisung wäre ein unüberschaubares Konvolut“; W.-R. Schenke, NJW 1980, 743 (743); W.-R. Schenke in: FS Fröhler, 1980, S. 87 (89f.); Th. Clemens, AöR 111 (1986), 63 (66); W. Brugger, VerwArch 78 (1987), 1 (2ff.).

³⁶⁰ B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk, Rechtstheorie, Rn. 129. Dazu auch bereits im Zusammenhang mit der Begriffsakzessorietät oben § 7 A I 2 a.

³⁶¹ Siehe oben § 6 C III 5.

Einschränkung – das *Umweltrecht* – und stellt man stattdessen die Dynamik der Rechtsordnung³⁶² in den Vordergrund, lässt sich die Argumentation auch auf die Einführung gesetzesakzessorischer Korrespondenzen übertragen. Denn einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz kann insofern das Attribut „flexibel“ zugeordnet werden, als jede Änderung der abstrakt-generellen Bezugsnorm (und damit auch jede Erweiterung der Rechtsordnung durch Erzeugung einer weiteren abstrakt-generellen Rechtsnorm mit der entsprechenden Rechtsfolge oder jede „Verkleinerung“ der Rechtsordnung durch Aufhebung einer Bezugsnorm) unmittelbare Auswirkung auf den Tatbestand der Ausgangsnorm hat.³⁶³

Im Steuerrecht ist eine solche „Flexibilität“ insbesondere im Internationalen Steuerrecht ein taugliches (unilaterales³⁶⁴) Mittel, um eine (hinreichende) Besteuerung im Inland sicherzustellen. Daher werden Korrespondenzen als geeignetes Rechtsetzungsinstrument zur Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts eingeordnet.³⁶⁵ Die Anknüpfung an Rechtsfolgen, die in anderen Staaten gelten, führt dazu, dass eine bundesdeutsche steuerliche Rechtsfolge nur bei entsprechender Rechtsfolgenanordnung in dem jeweils anderen Staat gilt.³⁶⁶ Die alternative Lösung, die sprachliche Verkörperung der Rechtsnorm in einem anderen Staat in die Ausgangsnorm selbst aufzunehmen, wäre eine gesetzessprachlich kaum zu meisternde Aufgabe, die zugleich mit dem Nachteil verbunden wäre, dass eine Änderung der Rechtsnormen im anderen Staat sich erst dann auf die bundesdeutsche Rechtslage auswirkte, wenn man die entsprechende Änderung übernehme;

³⁶² Dazu bereits oben Einleitung Fn. 29.

³⁶³ Sofern nicht im Sinne eines statischen Verweises nur auf eine bestimmte Fassung der Bezugsnorm verwiesen würde (ausführlich zu statischen Verweisen *A. G. Debus*, Verweisungen, S. 59 f.); Korrespondenzen enthalten aber regelmäßig bereits deshalb einen dynamischen Verweis (ausführlich *A. G. Debus*, Verweisungen, S. 61 f.), weil nicht auf eine bestimmte Rechtsnorm (im Sinne eines Gesetzesbestandteils) verwiesen wird (siehe auch *M. Kohl*, Korrespondenzregeln, S. 207). Zur Differenzierung zwischen statischen und dynamischen Verweisen vgl. *H.-U. Karpen*, Verweisung, S. 67 ff.; *A. G. Debus*, Verweisungen, S. 63 ff.; *Th. Clemens*, AöR 111 (1986), 63 (80 f.); *O. Hohmann*, ZIS 2007, 38 (40); insbesondere aus einer verfassungsrechtlichen Perspektive *F. Ossenbühl*, DVBl 1967, 401 (401 ff.).

³⁶⁴ Dazu *M. Haisch/M. Helios/D. Niedling*, DB 2013, 1144 (1445); *G. T. Wiese* in: FS Gosch, 2016, S. 463 (472).

³⁶⁵ *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 (297. Lfg., April 2020); *E. Oertel*, BB 2018, 351 (354); BT-Drs. 16/2712, S. 70; kritisch *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 78, da Korrespondenzregelungen „nicht den ursächlichen Qualifikationskonflikten entgegen[wirkten]“, sondern nur „symptomatisch an die durch Qualifikationskonflikte resultierende Besteuerungsinkongruenz an[knüpften]“; ähnlich auch *A. Türksch*, Gestaltungsinstrumente, S. 49 ff. (und auf den S. 56 ff. mit einem Vorschlag zur Beseitigung des Qualifikationskonflikts).

³⁶⁶ Kritisch dazu *Ch. Kahlenberg*, IStR 2019, 636 (638), der von einer „zunehmende[n] Transnationalisierung des innerstaatlichen Rechts“ spricht.

insofern wäre dies, von möglichen Sprachunterschieden abgesehen, die Erzeugung eines Zusammenhangs mittels gleichlautender Tatbestandsmerkmale.³⁶⁷ Eine gesetzesakzessorische Korrespondenz ermöglicht es hingegen mittels eines Tatbestandsmerkmals den Rechtsinhalt der Normen, die entsprechende Rechtsfolgen enthalten, in die Rechtsordnung des Betrachters einzubeziehen³⁶⁸; auch jede (künftige) Änderung von Rechtsnormen oder die Erzeugung neuer Rechtsnormen, die auf die Rechtsfolge der Bezugsnorm ausstrahlt, wirkt sich auf den Tatbestand der Ausgangsnorm aus.

Außerhalb des Internationalen Steuerrechts verblasst die Bedeutung gesetzesakzessorischer Korrespondenzen, und die Vermeidung von Wiederholungen tritt in den Vordergrund. Dies liegt daran, dass häufig ein und derselben Stelle die Rechtsmacht zur Erzeugung von Ausgangs- und Bezugsnorm verliehen wird. Jedenfalls auf abstrakt-genereller Ebene – mithin die Rechtskonkretisierung durch Erzeugung einer Individualrechtsnorm außen vor gelassen – bedürfte es nicht zwingend einer Anknüpfung an die Bezugsnorm, weil der (bundesdeutsche) Gesetzgeber ermächtigt wäre, jene Bezugsnorm selbst zu ändern. Stellte man sich etwa erneut eine Ausgangsnorm vor, nach der eine Besteuerung bei einem Leistungsempfänger davon abhinge, dass die Leistung beim Leistenden die Bemessungsgrundlage mindern darf, so könnte der Gesetzgeber auch bereits die Voraussetzungen der Bezugsnorm für eine Bemessungsgrundlagenminderung ändern oder anpassen (etwa in § 8 Abs. 3 KStG oder § 12 EStG). Es verbliebe aber der Vorteil, dass künftige Änderungen der Bezugsnorm sich unmittelbar auf die Ausgangsnorm auswirkten; ebenso könnte es zahlreiche Bestimmungen geben, die Auswirkungen darauf hätten, ob eine Leistung die Bemessungsgrundlage mindern dürfte (und die demnach zum Tatbestand der Bezugsnorm gehörten). Zugleich sind auch keine Nachteile einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz bei Inlandsfällen ersichtlich. Daher ist eine gesetzesakzessorische Korrespondenz auch außerhalb des Internationalen Steuerrechts ein sinnvolles Mittel zur Erzeugung eines rechtlichen Zusammenhangs.

III. Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz

Bezugsnorm einer Korrespondenz kann nicht nur eine abstrakt-generelle Rechtsnorm sein. Die Abhängigkeit von einer Rechtsfolge, die in einer Individualrechtsnorm – genauer: in einem Verwaltungsakt – konkretisiert wurde, soll als *verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz* bezeichnet werden.

³⁶⁷ Zur Abgrenzung dieser Gesetzgebungstechnik zur Korrespondenz oben § 6 C III 5.

³⁶⁸ Der Inhalt der Norm eines anderen Staates wird durch den Verweis auf die andere Norm zum Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung (vgl. dazu *Ph. Reimer*, Aktualität, S. 37 [53 f.]; siehe auch die Ausführungen zur Ermächtigungsnorm bei *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 [2014], S. 383 [387]).

1. Begriff

Ein abstrakt-genereller Rechtssatz bedarf im Rechtsetzungsverfahren einer Konkretisierung³⁶⁹: Eine dazu ermächtigte Stelle muss feststellen, ob der in der Norm abstrakt beschriebene Sachverhalt im konkreten Einzelfall vorliegt.³⁷⁰ Die Ermächtigung, die generelle Anordnung durch das Gesetz auf einen Einzelfall anzuwenden, erzeugt eine individuelle Norm, wenn die (Rechtserzeugungs-)Voraussetzungen einer Wirkungsnorm³⁷¹ erfüllt sind und der erzeugte Rechtsakt selbst wieder eine rechtliche Forderung³⁷² enthält.³⁷³ Individualrechtsnormen sind folglich eine „eigenständige [...] Quelle des Rechts“.³⁷⁴

Knüpft eine Ausgangsnorm an die in einem Verwaltungsakt konkretisierte Rechtsfolge an, so soll eine solche Korrespondenz nach der hier vorgeschlagenen Differenzierung anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm *verwaltungsaktakzessorisch* bezeichnet werden. Anders als bei einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz, bei der die Konkretisierung der Bezugsnorm (durch einen nicht notwendiger-, aber typischerweise anderen Amtswalter) keine Auswirkung auf den Tatbestand der Ausgangsnorm hat³⁷⁵, ist

³⁶⁹ Der Begriff „Konkretisierung“ wird hier und im Folgenden dazu verwendet, um die Rechtserzeugung einer Individualrechtsnorm durch Konkretisierung einer abstrakt-generellen Rechtsnorm zu beschreiben; man könnte auch von einer „Individualisierung“ sprechen (beide Begriffe werden auch von *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 236, 242, gleichgesetzt). Rein rechtstheoretisch folgt aus dem Stufenbau der Rechtsordnung (oben Einleitung Fn. 29) allerdings, dass auch die Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen die Anwendung einer Wirkungsnorm darstellt und auch insofern bereits eine Rechtskonkretisierung vorliegt (zum Rechtserzeugungszusammenhang noch sogleich unten Erster Teil Fn. 373).

³⁷⁰ *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 236; *H. Kelsen*, *Allg. Staatslehre*, S. 233 ff.; *M. Jestaedt* in: Ehlers/Pünder, § 11 Rn. 10; *O. Lepsius*, *JuS* 2018, 950 (953); siehe auch bereits oben Erster Teil bei Fn. 257.

³⁷¹ Zum Begriff der Wirkungsnorm oben Erster Teil Fn. 178.

³⁷² Anderenfalls läge ein reiner Vollzugsakt (ohne Rechtsetzung) vor, ein letzter Zwangsakt am Ende des Rechtsetzungsverfahrens, der „den Charakter reiner Vollziehung“ hätte (*H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 83).

³⁷³ *A. Merkl*, *JBl* 1918, 425/444/463 (426 f.); *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 82 ff.; *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², S. 236 f., 239 f.; *H. Kelsen*, *Allg. Theorie der Normen*, S. 84; *H. Kelsen*, *Allg. Staatslehre*, S. 233; *M. Jestaedt* in: Ehlers/Pünder, § 11 Rn. 10; *Ph. Reimer*, *Verfahrenstheorie*, 2015, S. 48 f.; zur gegenteiligen Auffassung oben Erster Teil Fn. 29. Daraus folgt, dass nicht nur der Gesetzgeber Recht setzt, sondern vorwiegend auch Gerichte und Verwaltungsbehörden (und bei entsprechender Ermächtigung auch Private [siehe etwa die Vorschriften zum Vertragsschluss im BGB]). Zum Rechtserzeugungszusammenhang und zum Stufenbau einer sich selbst erzeugenden und damit dynamischen Rechtsordnung *A. Merkl* in: *FS Kelsen*, 1931, S. 252 (272 ff.); *O. Lepsius*, *JuS* 2018, 950; *M. Potacs*, *Rechtstheorie*, S. 112 ff.; siehe auch bereits oben Einleitung Fn. 29.

³⁷⁴ *M. Goldhammer* in: Schoch/Schneider, § 43 *VwVfG* Rn. 77 (1. Lfg., August 2021).

³⁷⁵ Dazu oben § 7 A II 1.

gerade diese Konkretisierung eine notwendige Bedingung innerhalb einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz. Unerheblich ist nunmehr indes die Auffassung des für die Konkretisierung der Ausgangsnorm zuständigen Amtswalters hinsichtlich der Subsumtion unter den Tatbestand einer abstrakt-generellen Bezugsnorm. Stellen wir uns zur Veranschaulichung eine Ausgangsnorm vor, nach der die Besteuerung beim Leistungsempfänger (Rechtsfolge der Ausgangsnorm) davon abhinge, dass beim Leistenden eine Bemessungsgrundlagenminderung in einer Individualrechtsnorm konkretisiert worden sei, bedeutete dies, dass es für die Rechtskonkretisierung dieser Ausgangsnorm unerheblich wäre, ob der zu dieser Konkretisierung berufene Amtswalter der Ansicht wäre, auf Seiten des Leistenden lägen die Voraussetzungen eines Tatbestandes, der die Bemessungsgrundlage minderte, vor oder auch nicht; entscheidend wäre allein, ob es eine wirksame Rechtskonkretisierung gäbe, die eine solche Minderung enthielte.

Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz ist freilich nicht auf Verwaltungsakte des bundesdeutschen Rechts, mithin solche i. S. d. § 118 S. 1 AO bzw. § 35 S. 1 VwVfG, beschränkt. Es geht um die Konkretisierung in einer Individualrechtsnorm, die dem bundesdeutschen Institut des Verwaltungsaktes strukturell vergleichbar ist.³⁷⁶ Eine solche Vergleichbarkeit setzt voraus, dass eine entsprechende Individualrechtsnorm auch bei einer gewissen Fehlerhaftigkeit die Rechtserzeugungsvoraussetzungen erfüllt, folglich Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung wird.

2. Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz und derogatorische Rechtskraft

Die Konkretisierung einer abstrakt-generellen Rechtsnorm kann fehlerhaft, aber gleichwohl wirksam sein. Anders gewendet: Eine fehlerhafte Individualrechtsnorm kann eine derogatorische Rechtskraft entfalten (dazu a). Dies führt zu der Frage, wie sich eine solche legitimiert (dazu b). Aus Perspektive einer Stelle, die zur Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen ermächtigt ist, kann eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz so dann ein taugliches (Gesetzgebungs-)Mittel sein, um die abstrakt-generelle

³⁷⁶ Der zur Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm berufene Amtswalter muss demnach im Rahmen einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz prüfen, ob die in einer anderen Rechtsordnung existierenden Individualrechtsnormen strukturell mit einem Verwaltungsakt vergleichbar sind und ob die hier angestellten Überlegungen übertragbar sind (siehe zur Übertragbarkeit bereits oben Erster Teil Fn. 2). Es ließe sich (ohne Beschränkung auf Rechtsordnungen mit Verwaltungsakten) auch von einer individualnormakzessorischen Korrespondenz sprechen, die dann allerdings weiter wäre, da man andere Individualrechtsnormen (z. B. Gerichtsakte) ebenfalls einbezöge. Da dies hier vermieden werden soll, wird der Begriff des Verwaltungsaktes unter Berücksichtigung der hier erfolgten ergänzenden Erläuterungen verwendet.

Rechtsslage an Veränderungen der Rechtsordnung durch den Erlass von Individualrechtsnormen anzupassen (dazu c).

a) Die derogatorische Rechtskraft des Verwaltungsaktes im bundesdeutschen (Steuer-)Recht

Das Tatbestandsmerkmal, das an die in einem Verwaltungsakt konkretisierte Rechtsfolge anknüpft, ist erfüllt, wenn jener Verwaltungsakt *wirksam* ist; es ist indes nicht verwirklicht, sofern der Verwaltungsakt unwirksam ist, da er in diesem Falle mangels Geltungskraft nicht Bestandteil der Rechtsordnung ist³⁷⁷ (und damit auch keine für die Rechtsordnung zu beachtende Rechtskonkretisierung stattgefunden hat). Das erlaubt es, bestehende wissenschaftliche Erkenntnisse und Lehren über die Wirksamkeit bzw. Unwirksamkeit von Verwaltungsakten (aus dem geltenden Recht) zu übernehmen.³⁷⁸ Dies wird in der rechtsdogmatischen Befassung mit korrespondenzerzeugenden Normen bisher kaum beachtet.

Ob ein Verwaltungsakt *fehlerhaft* ist, ist für eine Anknüpfung im Rahmen einer Korrespondenz von Bedeutung, wenn aus der Fehlerhaftigkeit eines Verwaltungsaktes dessen Unwirksamkeit folgt.³⁷⁹ Es ist demnach – sofern nicht etwa ausdrücklich daran angeknüpft wird, dass eine rechtmäßige Konkretisierung stattgefunden hat – für eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz unerheblich, ob ein Amtswalter die jeweilige Rechtsfolge einer Bezugsnorm konkretisieren darf; maßgebend ist, dass er es kann.³⁸⁰

Die Fehlerhaftigkeit eines Rechtsaktes (hier eines Verwaltungsaktes in Form eines Steuerbescheides) und die Geltung eines Rechtsaktes sind folglich streng voneinander zu trennen.³⁸¹ Entscheidend ist, ob Rechtsnormen bestehen, die es erlauben, fehlerhafte Rechtsakte „trotz jenes Mangels als

³⁷⁷ Vgl. dazu *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 89, der zwischen der normwidrigen und der nichtigen Norm unterscheidet, wobei die normwidrige Norm „bis zu ihrer Vernichtung eine gültige und sohin normgemäße Norm“ und nur die nichtige Norm „keine Norm“ sei.

³⁷⁸ Zu den Fehlerfolgen im bundesdeutschen Verwaltungsrecht *H. Maurer/Ch. Waldhoff*, *Verwaltungsrecht*, § 9 Rn. 40, § 10 Rn. 6; von rechtstheoretischer Warte erhellend *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 45 (2014), S. 383 (384 ff.).

³⁷⁹ Eine Frage, die nur das positive Recht beantworten kann, also aus Rechtsnormen abgeleitet werden muss, da das positive Recht „allein durch seine Normen spricht“ (*Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 45 [2014], 383 [390]; ähnlich *M. Potacs*, *Rechtstheorie*, S. 62). Zur Rechtskraft rechtswidriger Rechtsakte auch bereits *A. Merkl*, *Rechtskraft*, S. 275 ff.

³⁸⁰ Es ist also zu unterscheiden zwischen dem, was eine Stelle in einer Rechtsordnung auf Grund einer Zulässigkeitsnorm (zu diesem Begriff oben Erster Teil Fn. 184) *darf*, und dem, was eine Stelle kraft einer Wirkungsnorm (zu diesem Begriff oben Erster Teil Fn. 178) *kann* (zu dieser Unterscheidung *Ph. Reimer*, *Handlungsformen*, S. 146 ff., 151 ff.; *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 48 [2017]).

³⁸¹ *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 45 (2014), S. 383 (390).

Recht zu erkennen.“³⁸² *A. Hensel* hat bereits vor vielen Jahren (zur damaligen Rechtslage) für Rechtsakte in Gestalt von Steuerverwaltungsakten den „Grundsatz“ aufgestellt, dass solche „wirksam [sein], wenn sie gewissen Mindestanforderungen [...] genüg[t]en.“³⁸³ Diese Mindestanforderungen³⁸⁴ sind all jene Rechtserzeugungsvoraussetzungen, welche eine Wirkungsnorm enthält. Sind sie erfüllt – und ist zugleich die Rechtmäßigkeit kein Bestandteil des Tatbestandes jener Wirkungsnorm –, entfaltet auch der rechtswidrige Verwaltungsakt eine derogatorische³⁸⁵ Rechtskraft³⁸⁶; sind sie nicht erfüllt, folgt daraus die Nichtigkeit und Unwirksamkeit des Verwaltungsaktes³⁸⁷.

Um jene Befunde für das bundesdeutsche Steuerrecht greifbarer zu machen, erfolgt ein Blick in das geltende Recht³⁸⁸: Die AO enthält Regelungen für Steuerbescheide als besondere Form eines Verwaltungsaktes (§ 118 S. 1 AO), die inhaltsgleich mit den allgemeinen Regelungen in den §§ 35 ff. VwVfG sind.³⁸⁹ Nach § 124 Abs. 1 AO wird ein Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Bekanntgabe wirksam. Aus § 124 Abs. 2 AO ergibt sich, dass ein

³⁸² *A. Merkl*, Rechtskraft, S. 293; siehe auch *F. Nicklisch*, Bindung, S. 33.

³⁸³ *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 126.

³⁸⁴ Teilweise spricht man in der Rechtstheorie auch von „Minimalbedingungen“ bei der Rechtserzeugung (*R. Lippold*, Recht und Ordnung, S. 324, 407 ff.). Siehe ferner auch oben Erster Teil Fn. 178.

³⁸⁵ Mit dem Begriff der *derogatorischen* Rechtskraft ist in dieser Arbeit nicht gemeint, dass ein Verwaltungsakt eine abstrakt-generelle Rechtsnorm „selbst“ aufhebt. Der Begriff dient vielmehr zur Beschreibung der Wirkungen, die sich im geltenden Recht zuvörderst aus § 124 AO (bzw. im allgemeinen Verwaltungsrecht aus § 43 VwVfG) ergeben: Ein Verwaltungsakt besitzt danach die Rechtskraft, jedenfalls für die Zeit seiner Wirksamkeit das rechtliche Dürfen des Adressaten des Verwaltungsaktes zu verändern.

³⁸⁶ Dazu *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 (2014), S. 383 (391 ff.). Begrifflich bezeichnet Rechtskraft „die spezifische Geltungsdauer von Rechtlichem“ (*A. Merkl*, Rechtskraft, S. 177 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]), mithin die Geltungsdauer „jeglicher Rechtsnorm“ (ebd., S. 229 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]), hier die spezifische Geltungsdauer des Verwaltungsaktes. Zum Begriff der Derogation näher *H. Kelsen*, Allg. Theorie der Normen, S. 84 ff., 101 ff.; *E. Wiederin* in: Griller/Rill, S. 81 (107 f.).

³⁸⁷ *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 (2014), S. 383 (394); *R. Lippold*, Recht und Ordnung, S. 407 ff. Ein „Nichtigkeitsdogma“, mithin die Folge der Unwirksamkeit einer Norm, besteht im geltenden Recht etwa bei Gesetzen (zum Nichtigkeitsdogma *F. Ossenbühl*, NJW 1986, 2805 [2806 ff.]). *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 282, bezeichnet die Nichtigkeit als „höchste[n] Grad der Vernichtbarkeit“ und schreibt daher auch der Feststellung der Nichtigkeit konstitutiven Charakter zu; a. A. *K. E. v. Turegg*, Verwaltungsrecht, S. 163: Der nichtige Verwaltungsakt sei „ein rechtliches Nichts.“

³⁸⁸ Übersichtsartig auch bei *D. Dürschmidt*, Verweisungen, S. 98; *H. Jochum*, Grundfragen, S. 133 f.

³⁸⁹ *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 AO Rn. 1 (225. Lfg., November 2013); zur Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale (für die wort- und sinngleiche Vorschrift in § 35 S. 1 VwVfG) siehe *E. M. N. Reifegerste/N. Grabowski* in: Kempny/Reifegerste, 2. Teil, Fall 3.

Verwaltungsakt so lange wirksam bleibt, bis er „zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist.“ Somit ist ein rechtswidriger Verwaltungsakt anfechtbar, bleibt aber bis zur Grenze der Nichtigkeit (also bei „besonders schwerwiegenden Fehler[n]“, die „offenkundig“ sind [§ 125 Abs. 1 AO³⁹⁰]) trotz Fehlerhaftigkeit (selbst wenn diese aus einem Verstoß gegen eine verfassungsrechtliche³⁹¹ Norm folgt) wirksam.³⁹² Sofern eine Rechtsordnung vergleichbare Wirksamkeits- und Rechtserzeugungsvoraussetzungen enthält, kann eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz auch an die in einem rechtswidrigen Verwaltungsakt konkretisierte Rechtsfolge anknüpfen.

b) Legitimation der derogatorischen Rechtskraft und Folgen

Wer durchdringen will, in welchen Fällen die Anknüpfung an eine (auch) rechtswidrige Rechtskonkretisierung im abstrakt-generellen Recht mittels einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz sinnvoll ist, muss sich mit der Frage auseinandersetzen, wie sich eine derogatorische Rechtskraft legitimiert³⁹³, oder anders gewendet: „[W]ieso es [...] ein vom Dürfen unabhängiges rechtliches Können überhaupt geben sollte.“³⁹⁴

Es ist scharf zu trennen: Die Frage nach der Legitimation berührt nicht die Frage, wie sich eine solche Kraft aus dem geltenden Recht – genauer: aus Wirkungsnormen – ableitet. Es ist eine rechtspolitische Frage, zu deren Beantwortung Gründe darzulegen sind, weshalb der Gesetzgeber die Fehlerhaftigkeit des Rechtsaktes nicht in den Tatbestand einer Wirkungsnorm einbeziehen sollte.³⁹⁵

E. Forsthoff hat dazu die „Rechtsnatur des Verwaltungsakts“ vorgebracht: Der Verwaltungsakt sei „eine Bekundung der Staatsautorität und ha[be] als solche[r] Anspruch auf Beachtung.“³⁹⁶ Zu Recht erhebt *Ph. Reimer* Zweifel an der Überzeugungskraft dieser Begründung, da ein solches „(methodisch zweifelhaft[e]s, metajuristische[s]) Argument [...] auch auf Gesetze, Verord-

³⁹⁰ Außerhalb des Steuerrechts wortgleich § 44 Abs. 1 VwVfG bzw. die entsprechenden Ländergesetze (z. B. § 44 Abs. 1 VwVfG NRW).

³⁹¹ Im Steuerrecht insbesondere bei einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG, dazu näher *Kempny*, *StuW* 2014, 185 (196). Grundlegend zur Struktur von Gleichheitssätzen *S. Kempny/Ph. Reimer*, Gleichheitssätze.

³⁹² *S. Müller-Franken* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 124 AO Rn. 18 (241. Lfg., Februar 2017); *H. W. Kruse*, *Steuerrecht*, S. 262 f.

³⁹³ Ausführlich dazu *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 48 (2017), 417 (430 ff.).

³⁹⁴ *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 48 (2017), 417 (430) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben).

³⁹⁵ So auch *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 48 (2017), 417 (430 f.).

³⁹⁶ *E. Forsthoff*, *Verwaltungsrecht*, S. 224 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben), der weiter fortführt: „Der Verwaltungsakt gilt nicht darum, weil er die Emanation einer Norm wäre, sondern weil die staatliche Autorität ihm Geltung gibt.“

nungen und Satzungen passe [...]“, für die jedoch ein Nichtigkeitsdogma³⁹⁷ gelte.³⁹⁸ Überzeugend ist es daher, die Verleihung der Rechtskraft (das „Können“), auch fehlerhafte Verwaltungsakte wirksam zu erzeugen, auf die Gedanken der Rechtssicherheit sowie Herrschaftsabsicherung, der Effektivität und der Entlastung zu stützen.³⁹⁹ Es darf nicht vergessen werden, dass es Menschen sind, welche die Rechtskonkretisierung vornehmen: „Den in gewissem Umfang immer unvermeidlichen Organfehlern trägt das Recht am zweckmäßigsten derart Rechnung, daß es seine strengen Anforderungen [an die Rechtserzeugung] in gewissem Umfang herabmindert, dem Organ eine gewisse Latitüde zwischen dem idealen und einem immerhin noch möglichen Handeln einräumt.“⁴⁰⁰ Bestünde diese Möglichkeit nicht, wären stets Zweifel des Bürgers gerechtfertigt, ob ein Verwaltungsakt nicht fehlerhaft und unwirksam sei. Dies wäre nicht im Interesse der Rechtssicherheit.⁴⁰¹ Demnach hat der Steuerbescheid für den Bürger auch eine „Stabilisierungsfunktion“.⁴⁰² Aus Perspektive des Staates dient das rechtliche Können der Absicherung der Herrschaftsfunktion: „[D]ie Geltung einer Rechtsfolge [solle] nicht von jedermann und nicht zur Unzeit in Frage gestellt werden können (sondern z. B. nur in einem nachgelagerten Anfechtungsverfahren).“⁴⁰³ Die Steuerverwaltung wäre zudem weniger effektiv, sofern nicht auch der rechtswidrige Steuerverwaltungsakt zunächst zur Zahlung der festgesetzten Steuer verpflichtete.⁴⁰⁴

Für das rechtliche Können, fehlerhafte Verwaltungsakte wirksam zu erlassen, sprechen folglich gute Gründe. Unter Betrachtung des Stufenbaus der Rechtsordnung⁴⁰⁵ ist dies aber auch keinesfalls selbstverständlich, sondern eine Besonderheit, die nicht zu unterschätzen ist⁴⁰⁶: Verwaltungsakte be-

³⁹⁷ Zum Nichtigkeitsdogma *F. Ossenbühl*, NJW 1986, 2805 (2806 ff.).

³⁹⁸ *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 (2014), S. 383 (386); gleichsinnig *F. Nicklisch*, Bindung, S. 50.

³⁹⁹ Dazu näher *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 (2017), 417 (430 ff.).

⁴⁰⁰ *A. Merkl*, Rechtskraft, S. 296 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

⁴⁰¹ *M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 9f.

⁴⁰² So *M. Krumm*, DStR 2005, 631 (631).

⁴⁰³ *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 (2017), 417 (432).

⁴⁰⁴ Ebenso könne die Steuerverwaltung entlastet werden, wenn etwa die Rechtswidrigkeit einer gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen von anderen Finanzbehörden nicht überprüft werden müsse, solange das rechtliche Können bestand, eine solche Feststellung wirksam zu erlassen (*Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 [2017], 417 [433]).

⁴⁰⁵ Betrachtet man gängige Beschreibungen des Stufenbaus der Rechtsordnung, dann fällt auf, dass der Verwaltungsakt dort nicht auftaucht (siehe z. B. *H. Maurer/Ch. Waldhoff*, Verwaltungsrecht, § 4 Rn. 1 ff.; *Th. Möllers*, Methodenlehre, § 2 Rn. 43, 127, ferner auch der Überblick über die Rangordnung der Rechtsquellen ebd. in Rn. 11). Das liegt schlicht daran, dass ein anderes Rechtsnormverständnis zugrunde gelegt wird (zum Begriff der Rechtsnorm oben § 6 C I 1).

⁴⁰⁶ Ähnlich bereits *Ph. Reimer*, NVwZ 2015, 718 [720]: „dass das rechtliche Können

sitzen die Rechtskraft, nach der geläufigen Normenhierarchie höherrangige Normen – sogar solche von verfassungsrechtlichem Rang – im Einzelfall zu überschreiben.⁴⁰⁷ Man kann sich insofern (mindestens) eine zweite Rangfolge⁴⁰⁸ neben der geläufigen Differenzierung des Stufenbaus der Rechtsordnung – wonach eine Rechtsnorm sich als rangniedriger erweist, wenn sie einer anderen Norm ihre Geltung verdankt und jene andere Norm dann als ranghöhere Norm bezeichnet werden kann⁴⁰⁹ – vorstellen. Diese zweite Rangfolge differenziert anhand der rechtsetzenden Fähigkeit, so dass „[e]in Rechtssatz, der gegenüber einem anderen Rechtssatz derogierende Kraft hat, [...] aus diesem Grunde von höherem Rang und der derogierbare Rechtssatz im Vergleich mit dem derogierenden Rechtssatz von niedrigerem Rang“ ist.⁴¹⁰

von Behörden nicht zu unterschätzen ist“; ferner *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 45 (2014), 383 (390): „beachtliche Rechtsmacht, die den ‚Behörden‘ verliehen wird“. Siehe auch den vergleichbaren Gedanken hinsichtlich der Rechtskraft von Gerichtsentscheidungen bei *H. Kelsen*, *Allg. Theorie der Normen*, S. 93: „Das Rechtskraftprinzip verleiht den Gerichten, insbesondere den letztinstanzlichen Gerichten, eine beinahe unbeschränkte, die positiv-rechtliche Forderung der materiellen Gesetzmäßigkeit der richterlichen Entscheidungen und die Bedeutung der Gesetzgebung wesentlich einschränkende Macht [...]“.

⁴⁰⁷ Das wird dann auch als „Änderung der objektiven Rechtsordnung“ bezeichnet (*M. Goldhammer* in: Schoch/Schneider, § 43 VwVfG Rn. 76 [1. Lfg., August 2021]).

⁴⁰⁸ Keinesfalls aber eine zweite *Rechtsordnung*, die man annehmen könnte, folgte man der sog. materiellen Rechtsgrund- oder Rechtskrafttheorie, die vorwiegend auch im Steuerrecht vertreten wird: Danach sei im Rahmen der Individualisierung abstrakt-genereller Normen zu unterscheiden zwischen „objektiv entstandener“ und „festgesetzter“ Steuerschuld. Ein Steuerbescheid, der die abstrakt-generelle Rechtslage zutreffend abbilde, wirke nur deklaratorisch, während ein die abstrakt-generelle Rechtslage verfehlender Steuerbescheid – also ein rechtswidriger (Steuer-)Verwaltungsakt – konstitutiv sei, weil er eine im Gesetz nicht verankerte abstrakt-generelle Rechtsfolge konstituiere (vgl. *K.-D. Drüen* in: Tipke/Kruse, § 38 AO Rn. 10 [163. Lfg., Oktober 2020]; *S. Schuster* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 38 AO Rn. 10f. [185. Lfg., Juni 2005]; BFH, Urt. vom 17.1.1989, VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [566]). Noch schärfer formuliert *H. v. Wallis* in: FS Döllerer, 1988, S. 693 (694) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): Die Zahlungsverpflichtung aus einem Bescheid, der eine gesetzlich nicht entstandene Steuerschuld festsetze, „erschei[n]e als Anspruch aus dem Steuerschulverhältnis, [sei] aber kein solcher Anspruch.“ Das ist in der Form nicht nachvollziehbar (was soll er denn sonst sein?). Ein mit der abstrakt-generellen Rechtslage übereinstimmender Individualakt schöpft ebenso Recht, weil er eine abstrakt-generelle Rechtslage konkretisiert und individualisiert (*M. Goldhammer* in: Schoch/Schneider, § 43 VwVfG Rn. 77. [1. Lfg., August 2021]; *M.-J. Seibert*, *Bindungswirkung*, S. 94; siehe auch oben bei und in Erster Teil Fn. 373). Aus dem Blickwinkel eines Betrachters kann es immer *nur eine* Rechtsordnung geben (zum Verbot, mehrere Rechtsordnungen nebeneinander anzunehmen, *Ph. Reimer*, *Aktualität*, S. 37 [50f.]; siehe auch bereits oben Einleitung Fn. 29).

⁴⁰⁹ *A. Merkl* in: FS Kelsen, 1931, S. 252 (275 f.); *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 74.

⁴¹⁰ *A. Merkl* in: FS Kelsen, 1931, S. 252 (276); siehe auch *E. Wiederin* in: Griller/Rill,

c) Die verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz
als Reaktion des Gesetzgebers

Diese mit guten Gründen vorhandene, aber letztlich auch recht erstaunliche Kraft des (Steuer-)Verwaltungsaktes führt zu der Frage, welche Mittel dem Gesetzgeber – wenn die Entscheidung getroffen wurde, einer Individualrechtsnorm jene Kraft zu verleihen⁴¹¹ – zur Verfügung stehen, um auf eine fehlerhafte Rechtskonkretisierung zu reagieren. Dazu sollte man sich zunächst eines vergegenwärtigen: Sofern ein Steuerverwaltungsakt die Voraussetzungen einer Wirkungsnorm erfüllt, bedeutet dies nicht, „eine solche Verfügung zeitige nunmehr in jeder Hinsicht und für alle Zeit die Rechtswirkungen“.⁴¹² Ein rechtswidriger Verwaltungsakt kann vielmehr durch einen weiteren wirksamen Rechtsakt aufgehoben werden.⁴¹³ Aus Sicht des betroffenen Adressaten steht das Rechtsmittelverfahren zur Anfechtung des Steuerverwaltungsaktes zur Verfügung.⁴¹⁴ Die Anfechtung bedeutet, dass eine Gebotsnorm gegenüber der erlassenden Behörde besteht, einen Aufhebungsakt zu erlassen, der die Wirksamkeit des zuerst erlassenen rechtswidrigen Verwaltungsaktes beendet.⁴¹⁵ Außerhalb des Rechtsmittelverfahrens *darf*⁴¹⁶ die Behörde ferner die Wirksamkeit des zuerst erlassenen

S. 81 (104 ff.); *M. Potacs*, Rechtstheorie, S. 114. Zum Konflikt zwischen (nach der ersten Differenzierung) rangniederen Normen, die gegenüber ranghöheren Normen im Widerspruch stehen, siehe *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 84 ff.

⁴¹¹ Eine derogatorische Kraft ist nicht „vorgefunden“, soll heißen, rechtlich determiniert, sondern beruht auf einer (sicherlich auch anders) zu treffenden Entscheidung des Gesetzgebers. Es ist die Beschreibung einer durch Rechtsnormen erzeugten Rechtskraft. Ohnehin haben „[d]ie durch den Verwaltungsakt ausgelösten Rechtsfolgen [...] nur kraft der Rechtsordnung rechtliche Geltung“ (*M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 110). Ähnlich *J. Behrend*, Stufenbaulehre, S. 37: Die Derogation sei „ein Strukturphänomen [...], das nicht zu den begriffswesentlichen Grundvoraussetzungen des Rechts gehör[e], sondern das allein von der positiven Ausgestaltung eines realen Rechtssystems abhängig [sei]“.

⁴¹² *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 126.

⁴¹³ *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 (2014), S. 383 (394). Vom geltenden Recht losgelöst siehe auch *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 89: „Die ‚normwidrige Norm‘ ist [...] nur vernichtbar [...]“; ferner *F. Nicklisch*, Bindung, S. 34. Ausführlich auch *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 280 ff.

⁴¹⁴ Siehe § 347 Abs. 1 AO, § 40 Abs. 1 Fall 1 FGO.

⁴¹⁵ *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 (2014), S. 383 (395).

⁴¹⁶ An dieser Stelle geht es um das „Dürfen“, nicht um das „Können“. Letzteres steht der Verwaltung jedenfalls nach dem geltenden Recht ohnehin zu. Es ist nur so, dass – sofern die Voraussetzungen einer Zulässigkeitsnorm fehlten – der Aufhebungsakt abermals rechtswidrig (aber wirksam!) wäre und die Rechtswidrigkeit (bei Vorliegen aller weiteren [prozess-]rechtlichen Voraussetzungen) zum Erfolg einer Anfechtungsklage und einer gerichtlichen Aufhebung führte (siehe § 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Zutreffend insofern der Wortlaut in § 172 Abs. 1 S. 1 AO („darf“). Zur sprachlichen Verschleifung von Können und Dürfen *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 (2017), 417 (435 f.).

Verwaltungsaktes beenden, sofern die Voraussetzung einer Zulässigkeitsnorm dafür vorliegen.⁴¹⁷

Die verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz ist indes ein strukturell anderes Gesetzgebungsmittel, um auf die Rechtskraft wirksamer Individualrechtsnormen zu reagieren. Sie berührt die Wirksamkeit des Verwaltungsaktes, mithin der Bezugsnorm, nicht. Vielmehr ist eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz als Gesetzgebungstechnik geeignet, um abstrakt-generelle Rechtsfolgen – nämlich die Rechtsfolge einer Ausgangsnorm – mittels eines Verweises auf eine konkretisierte Rechtsfolge davon abhängig zu machen, dass das Rechtsetzungsverfahren fortgeschritten ist. Dabei ist es für eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz – anders bei der jedenfalls im Strafrecht umstrittenen Frage der Reichweite der Verwaltungsaktakzessorietät⁴¹⁸ – unerheblich, ob die Bezugsnorm, mithin der Verwaltungsakt, rechtsfehlerbehaftet oder rechtsfehlerfrei ist: Hinreichend ist (sofern nicht etwas anderes bestimmt ist) die Wirksamkeit der Bezugsnorm. Sofern es sich bei jener Bezugsnorm um einen Steuerverwaltungsakt handelt, ist dieser kraft gesetzlicher Anordnung geltendes Recht und Bestandteil der Rechtsordnung.⁴¹⁹

Daraus ergibt sich, dass eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz ein geeignetes Gesetzgebungsmittel zur Reaktion des Gesetzgebers auf die Wirksamkeit fehlerhafter Verwaltungsakte ist. Aus Perspektive einer zur Rechtserzeugung ermächtigten Stelle, welche im Stufenbau der Rechtsordnung überhaupt erst Individualrechtsakten eine derogatorische Kraft eingeräumt hat, behält man es sich zumindest vor, die Rechtsfolgen abstrakt-genereller Rechtssätze an die sich dynamisch entwickelnde Rechtsordnung anzupassen. Man könnte auch sagen, eine fehlerhafte Rechtskonkretisierung werde antizipiert – sie werde als derart störend empfunden, dass ihre Wirksamkeit zwar nicht beseitigt, aber auch nicht einfach hingenommen wird, da nunmehr eine andere Rechtsfolge einer abstrakt-generellen Norm von dieser wirksamen Konkretisierung abhängig ist. Eine verwaltungsaktakzes-

⁴¹⁷ Siehe insbesondere die §§ 130f. und §§ 172ff. AO.

⁴¹⁸ Im Rahmen der strafrechtlichen Verwaltungsaktakzessorietät ist strittig, ob auch der rechtswidrige Verwaltungsakt eine strafrechtliche Bedeutung entfaltet, ob demnach z. B. derjenige ohne Genehmigung handele, der über eine rechtswidrige Genehmigung verfüge (dazu *K. Rogall*, GA 1995, 299 [311]; ausführlich *D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung, S. 33 ff.).

⁴¹⁹ Insofern zutreffend (in Bezug auf einen Verwaltungsakt i. S. d. VwVfG) *M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 142 (Hervorhebung nicht wiedergegeben): „Die neu geschaffene Rechtslage ist von allen Behörden und Gerichten – unabhängig von der Rechtmäßigkeit des zugrunde liegenden V[erwaltungsaktes], aber auch von seiner Unanfechtbarkeit – als wirksamer Bestandteil der Rechtsordnung gegenüber jedermann zu beachten“; ähnlich *M. Goldhammer* in: Schoch/Schneider, § 43 VwVfG Rn. 76 (1. Lfg., August 2022).

sorische Korrespondenz verschafft dem Gesetzgeber gesetzestechnisch die Möglichkeit, Rechtsfolgen im abstrakt-generellen Recht von einem Könnensüberschuss – gemeint ist ein rechtliches Können, welches das rechtliche Dürfen eines Amtswalters im Einzelfall überschreitet – abhängig zu machen.

3. Zur Rechtsfolge der Bezugsnorm

Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz knüpft nicht unmittelbar an die Regelung eines Verwaltungsaktes an (dazu a). Eine genaue Betrachtung zeigt, dass Bezugspunkt einer solchen Korrespondenz die Rechtskonkretisierung einer einzelnen rechtsdogmatischen Rechtsfolge ist, die sich in den Besteuerungsgrundlagen in einem Steuerbescheid niederschlägt (dazu b).

a) Gründe für die Nichtanknüpfung an die Regelung des Verwaltungsaktes

Die Regelung eines Verwaltungsaktes beschreibt die Rechtswirkungen, die als Folge des Verwaltungsaktes eintreten.⁴²⁰ Jene Rechtswirkung eines Steuerbescheides – mithin sein verfügender Teil – ist die Festsetzung⁴²¹ einer Steuer nach Art und Betrag gegenüber einem bestimmten Steuerschuldner (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO).⁴²²

Zugleich entwickelt sich der Steueranspruch etappenweise.⁴²³ Im geltenden Recht liefert § 2 EStG ein eigenes, aufeinander aufbauendes System, das die in anderen Rechtssätzen (z. B. zu den Gewinnermittlungsarten, den jeweiligen Einkunftsarten oder dem Tarif) genannten Regelungen verbindet und letztlich in einer Größe – der festzusetzenden Steuer (§ 2 Abs. 6 S. 1 EStG) – bündelt.⁴²⁴ Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz,

⁴²⁰ U. Stelkens in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 35 Rn. 142; BVerwG, Urt. vom 10.5.1984, BVerwG 3 C 68.82, NJW 1985, 1302 (1303); E. Ratschow in: Klein, § 118 Rn. 24. Zum Begriff der Regelung erhellend E. M. N. Reifegerste/N. Grabowski in: Kempny/Reifegerste, 2. Teil, Fall 3 Rn. 11 (insbesondere auch Fn. 29).

⁴²¹ Eine „Festsetzung ist eine nach den Regeln des Verfahrensrechts ablaufende besondere Form der Verarbeitung von Wahrnehmungen im Bereich steuerlich relevanter Sachverhalte“, die auf diese Weise den konkretisierten Steueranspruch festschreibt (J. Martens, StuW 1993, 335 [340]). Eine Steuerfestsetzung ist daher vornehmlich eine den §§ 155–157 AO entsprechende Festsetzung, aber auch eine von § 157 Abs. 2 AO abweichende Feststellung von gesonderten Besteuerungsgrundlagen (§§ 179–183 AO), die Festsetzung, Zerlegung und Zuteilung von Steuermessbeträgen (§§ 184 ff. AO) und die Festsetzung von steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) (R. Seer in: Tipke/Lang, Rn. 1.71).

⁴²² R. Seer in: Tipke/Kruse, § 173 AO Rn. 22 (173. Lfg., November 2022); H. Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rn. 4 (249. Lfg., August 2018); M. Krumm, DStR 2005, 631 (631).

⁴²³ Dazu auch bereits oben § 6 C I 2.

⁴²⁴ § 2 EStG sei der „Navigator des EStG“ (R. Seer in: Kirchhof/Seer, § 2 Rn. 1 [Her-

welche an die Festsetzung eines Steuerbetrages aus der Verwirklichung eines bestimmten Tatbestandes anknüpfte, wäre nur in einem denkbar einfachen Steuersystem möglich. Dieses Steuersystem dürfte insbesondere nicht – wie die Einkommensteuer (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG) oder Körperschaftsteuer (§ 2 Abs. 3 S. 1 KStG) – als Jahressteuer ausgestaltet sein; es dürften in der Festsetzung einer Steuer nicht eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen gebündelt werden, sondern jeder Geschäftsvorfall müsste einzeln die Rechtsfolge „Zahlung/Erstattung von Betrag X“ auslösen.⁴²⁵ Sofern Steuern aber – wie es häufig bei Ertragsteuern der Fall sein dürfte – als Zeitabschnittsbesteuerung⁴²⁶ ausgestaltet sind, ist eine Anknüpfung an die festgesetzte Steuer nicht sinnvoll.

Die Nichtanknüpfung an die Regelung beruht folglich darauf, dass die maßgeblichen Entscheidungen über einzelne Besteuerungsgrundlagen, mithin die Steuerfestsetzungsvoraussetzungen für die am Ende festzusetzende Steuer, in einem Verwaltungsakt gebündelt werden.⁴²⁷ (Sofern nicht kraft ausdrücklicher Gesetzesanordnung⁴²⁸ abweichend von § 157 Abs. 2 AO Besteuerungsgrundlagen nach den §§ 179 ff. AO gesondert festgestellt werden

vorhebung nicht wiedergegeben]). Vgl. auch die Erläuterung zu § 4 des EStG 1975 (der in weiten Teilen § 2 EStG entspricht) in BT-Drs. 7/1470, S. 238; siehe auch *E. Ratschow* in: Brandis/Heuermann, § 2 EStG Rn. 5 (166. Lfg., Februar 2023). Überzeugend aber auch *J. Martens*, StuW 1993, 335 (337), mit der differenzierenden Klarstellung, dass auch das Steuerrecht, etwa im Bereich der Anspruchsentstehung im Rahmen der Grunderwerbsteuer, Tatbestände kenne, die eher dem idealtypischen Rechtssatz (zum Begriff vgl. *K. Vogel*, StuW 1977, 97 [97]; siehe auch oben § 6 C I 2) entsprechen, die Erfüllung der jeweiligen Tatbestandsmerkmale also keine „grundlegend anderen Gedankenoperationen erforder[e]“.

⁴²⁵ Ähnliche Rechtskonkretisierungen finden im geltenden Recht im Rahmen einer verbindlichen Auskunft statt, worin die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern „verbindliche Auskunft über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen“ (§ 89 Abs. 2 S. 1 AO). Es wäre theoretisch möglich (wenn auch wohl verwaltungspraktisch nicht umsetzbar), auch bereits verwirklichte Sachverhalte einzeln zu konkretisieren und eine Steuer(erstattung) auf solche Sachverhalte einzeln festzusetzen. An eine solche Regelung könnte dann – in der Theorie – eine Korrespondenz anknüpfen.

⁴²⁶ Eine Jahresabschnittsbesteuerung ist (ökonomisch, nicht rechtlich) notwendig, weil der Staat, der eine Haushaltsplanung nach getrennten Rechnungsjahren vornimmt (Art. 110 Abs. 2 GG), auf einen periodischen Liquiditätszufluss angewiesen ist (*Ch. Thiemann*, Verluste, S. 306; *K. Tipke*, StuW 1971, 2 [16]). Zu den Gründen, die für eine Ausgestaltung als Jahressteuer sprechen, siehe auch *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 204.

⁴²⁷ *R. Seer* in: *Tipke/Lang*, Rn. 21.117; *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rn. 5 ff. (249. Lfg., August 2018); BFH, Urt. vom 9.5.2000, VIII R 41/99, BStBl. II 2000, 686 (687).

⁴²⁸ Vgl. den Wortlaut in § 179 Abs. 1 AO: „soweit dies [die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen] in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist“; hierzu auch *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rn. 9 (249. Lfg., August 2018); *E. Ratschow* in: *Klein*, § 179 AO Rn. 4.

und demnach die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen selbst Teil der Regelung des Verwaltungsaktes ist.⁴²⁹⁾ Es besteht eine verfahrensrechtliche Einheit.⁴³⁰ Dieser Vorgang wird auch als „Grundsatz der Verwaltungskonzentration“ bezeichnet.⁴³¹

b) Behelf: Anknüpfung an die Besteuerungsgrundlagen

Es verbleibt die Möglichkeit, an die Begründung des Verwaltungsaktes anzuknüpfen. Die Begründung ist nicht Teil der Regelung, kommt nicht im verfügenden Teil des Verwaltungsaktes⁴³² (auch „Spruch“⁴³³ oder „Auspruch“⁴³⁴) zum Ausdruck und kann grundsätzlich nicht isoliert angefochten werden.⁴³⁵ Sie erwächst auch nicht an Bestandskraft, ist nicht bindend⁴³⁶, obwohl sie zur Bestimmung des Umfangs der Regelungswirkung und damit des Umfangs der Bindungswirkung von Bedeutung ist.⁴³⁷

Zur Begründung der Regelung eines Steuerbescheides gehören insbesondere die Besteuerungsgrundlagen. Besteuerungsgrundlagen seien der „tragende Pfeiler des konkreten Anspruchs“⁴³⁸, da sie die Voraussetzungen für die Entstehung des Steueranspruchs darstellen.⁴³⁹ Abweichend von der in

⁴²⁹ *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rn. 4 ff. (249. Lfg., August 2018); *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 21.117, 21.123 ff.; *M. Krumm*, DStR 2005, 631 (631); BFH, Urt. vom 9.5.2000, VIII R 41/99, BStBl. II 2000, 686 (687).

⁴³⁰ Hierzu BFH, Urt. vom 9.5.2000, VIII R 41/99, BStBl. II 2000, 686 (687); *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rn. 7 (249. Lfg., August 2018); *P. Brandis* in: Tipke/Kruse, Vorbemerkungen zu §§ 179–184 AO Rn. 1 (167. Lfg., August 2021).

⁴³¹ *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 21.117.

⁴³² Die Begrifflichkeit „verfügender Teil“ wird in § 41 Abs. 4 VwVfG verwendet.

⁴³³ So etwa BVerwG, Urt. vom 19.8.1988, BVerwG 8 C 29.87, BVerwGE 80, 96 (97 f.).

⁴³⁴ So *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 21.55.

⁴³⁵ *U. Stelkens* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 35 Rn. 143.

⁴³⁶ *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 21.55; *D. Dürrschmidt*, Verweisungen, S. 96 f.

⁴³⁷ Dazu *U. Stelkens* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 35 Rn. 143; *M. Goldhammer* in: Schoch/Schneider, § 43 VwVfG Rn. 73 (1. Lfg., August 2021).

⁴³⁸ *J. Martens*, StuW 1993, 335 (341) (Hervorhebung und Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben).

⁴³⁹ *J. Martens*, StuW 1993, 335 (336). Für Besteuerungsgrundlagen gilt demnach ebenso, dass sie nicht Bestandteil des verfügenden Teils eines Steuerbescheides, nicht „Gegenstand der im Steuerbescheid verfügten Rechtsfolge“ sind (*H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rn. 6 [249. Lfg., August 2018]; *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 21.117), sondern ihre Feststellung bildet gemäß § 157 Abs. 2 AO einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides. Teilweise wird gleichwohl angenommen, dass ein Steuerbescheid nur dann seiner Stabilisierungsfunktion gerecht werden könne, wenn er „neben dem verfügenden Teil auch die verbindliche Aussage enth[alte], dass der Sachverhalt so und nicht anders zu würdigen [sei].“. Besteuerungsgrundlagen seien „[e]ine ‚qualifizierte‘ Form der Begründung“ und nähmen auch an der Bestandskraft des Verwaltungsaktes teil (*M. Krumm*, DStR 2005, 631 [631]). Ob dies überzeugt, darf man bezweifeln. Letztlich beruht der Begriff „Besteuerungsgrundlage“ darauf, dass sich das Steuerrecht (als besonderes Verwaltungsrecht [vgl. dazu *M. Droege*

§ 199 Abs. 1 AO genannten Definition⁴⁴⁰ handele es sich nicht um die „Tatsachen, die den konkreten Lebenssachverhalt bilde[ten]“, „sondern [um] die in den jeweiligen Regelungen benannten rechtlichen Inbegriffe oder quantifizierten Zwischengrundlagen, an die die Besteuerung anknüp[f]e“. ⁴⁴¹ Diese Zwischengrundlagen⁴⁴² (oder Besteuerungsgrundlagen) sind das Ergebnis einer Rechtskonkretisierung einzelner Bestandteile der Gesamtrechtsnorm auf dem Weg zur Ermittlung der festzusetzenden Steuer. Beispielhaft genannt werden Einkünfte einer Einkunftsart, Einnahmen, Werbungskosten oder Sonderausgaben, ferner der Gewerbeertrag bei der Gewerbesteuer.⁴⁴³ An diese einzelnen Rechtskonkretisierungen – etwa, dass ein Umstand einen bestimmten Tatbestand erfülle und eine bestimmte Rechtsfolge gelte (z. B., dass ein gewisser Vorgang als Betriebseinnahme oder -ausgabe berücksichtigt worden sei) – knüpft eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz an.

in: Droege/Seiler, S. 127]) vom allgemeinen Verwaltungsrecht, welches einen den Besteuerungsgrundlagen vergleichbaren Begriff nicht kennt, dahingehend unterscheidet, dass das allgemeine Verwaltungsrecht weniger vielschichtig ist, die Regelung eines Verwaltungsaktes sich im allgemeinen Verwaltungsrecht demnach nicht aus so vielen verschiedenen (rechtlichen, aber auch rechnerischen [siehe die betriebswirtschaftliche Beschreibung der Entstehung der Steuer oben Erster Teil Fn. 196]) Zwischenschritten ergibt (ähnlich *J. Martens*, *StuW* 1993, 335 [337]).

⁴⁴⁰ Das Gesetz enthält eine Definition der Besteuerungsgrundlage in § 199 Abs. 1 AO, einer Vorschrift, die steuersystematisch zu den die Außenprüfung regelnden Bestimmungen gehört. Aus einer für die Außenprüfung normierten Definition kann allerdings – ganz i. S. d. Relativität der Rechtsbegriffe (der Begriff „Relativität der Rechtsbegriff“ enthält zwei Bestandteile: Ein „Rechtsbegriff“ ist zunächst schlicht jeder Begriff, der in einem gültigen Rechtssatz enthalten ist [*K. Engisch* in: *Murad*, S. 59 (59)]. „Relativität“ bedeutet, dass sich der Inhalt dieser Rechtsbegriffe in Abhängigkeit vom Sachbereich bestimmt und je nach Zusammenhang einen unterschiedlichen Rechtsinhalt haben kann [*T. Barczak*, *JuS* 2020, 905 (907); *F. Reimer*, *Methodenlehre*, Rn. 284; *R. Wank*, *Methodenlehre*, § 8 Rn. 46 ff.; *R. P. Schenke*, *Rechtsfindung*, S. 299; *H. Jochum*, *Grundfragen*, S. 106]) – nicht folgen, dass der Begriff auch in anderen Rechtssätzen, hier in § 157 Abs. 2 AO, inhaltsgleich auszulegen sei (*P. Brandis* in: *Tipke/Kruse*, § 179 AO Rn. 1 [167. Lfg., August 2021]: „Diese Begriffsbestimmung ist hier [innerhalb der Auslegung des Begriffs der Besteuerungsgrundlagen in § 157 AO] nicht verbindlich“; ebenso *G. Frotscher* in: *Schwarz/Pahlke*, § 157 AO Rn. 52 [Stand 31.3.2017] und § 179 Rn. 21 [Stand 2.10.2020], auch wenn dieser im Ergebnis dazu kommt, dass „diese Definition [die in § 199 Abs. 1 AO genannte] auch geeignet für § 157 Abs. 2 AO“ sei). Erforderlich ist eine Begriffsbestimmung, die in den jeweiligen Normzusammenhang passt (siehe auch *J. Martens*, *StuW* 1993, 335 [336]; *L. Osterlob*, *JÖR NF* 56 [2008], 141 [152]).

⁴⁴¹ *P. Brandis* in: *Tipke/Kruse*, § 179 AO Rn. 1 (167. Lfg., August 2021).

⁴⁴² Der Begriff „Zwischengrundlagen“ ist ein Rechtsbegriff, der eine Vielzahl anderer Tatbestände und Rechtsfolgen bündelt; Rechtssätze, die entsprechende Bündelungen enthalten, werden auch als „Hilfsnormen“ bezeichnet (dazu bereits oben § 6 C I 2 und die Nachweise in Erster Teil Fn. 194).

⁴⁴³ *R. Seer* in: *Tipke/Lang*, Rn. 6.40.

4. Abgrenzung zur Bindungswirkung

Die mit einer Korrespondenz in einem abstrakt-generellen Rechtssatz erzeugte Abhängigkeit von einer Rechtskonkretisierung in einem Verwaltungsakt ist streng zu scheiden von der sog. Bindungswirkung eines Verwaltungsaktes. Bereits der Begriff „Bindung“ eines Verwaltungsaktes kann in einem rechtlichen Sinne (freilich) unterschiedlich ausgelegt werden.⁴⁴⁴ Zur Begründung und Beschreibung einer Bindungswirkung im Sinne eines Abweichungsverbotes⁴⁴⁵ werden herkömmlich verschiedene Begrifflichkeiten herangezogen: Geläufig sind insbesondere die Begriffe einer Tatbestandswirkung (im weiteren Sinne)⁴⁴⁶, einer materiellen⁴⁴⁷ und formellen⁴⁴⁸ Bestandskraft sowie einer Feststellungs- und Gestaltungswirkung⁴⁴⁹. Inner-

⁴⁴⁴ Hierzu *F. Nicklisch*, Bindung, S. 37.

⁴⁴⁵ Dazu *M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 134 ff.; *S. Müller-Franken* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 124 AO Rn. 45 ff. (241. Lfg., Februar 2017); *F. Nicklisch*, Bindung, S. 37; *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 63 m. w. N. Daneben kann Bindungswirkung auch im Sinne eines „Aufhebungsverbotes“ beschrieben werden (*M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 19 ff.; *F. Nicklisch*, Bindung, S. 37).

⁴⁴⁶ Zu diesem Begriff *A. Leisner-Egensperger* in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, VwVfG, § 43 Rn. 39 ff.; *F. Schemmer* in: BeckOK VwVfG, § 43 Rn. 27 ff. (61. Ed., Stand 1.4.2023); *S. Müller-Franken* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 124 AO Rn. 56 (241. Lfg., Februar 2017); *U. Ramsauer* in: Kopp/Ramsauer, § 43 Rn. 39 ff.; *R. Vorbeck* in: Koenig, § 124 Rn. 3; *G. Güroff* in: Gosch, AO/FGO, § 124 AO Rn. 1 (171. Lfg., November 2022); *D. Dürrschmidt*, Verweisungen, S. 97; BVerwG, Urt. vom 23.10.2010, BVerwG 1 WB 36.09, BVewGE 136, 119 (121); BFH, Urt. vom 26.11.2007, I R 43/06, BStBl. II 2008, 134 (136); teilweise fällt auch der Begriff einer „Maßgeblichkeit“ (*F. Knöpfle*, BayVBl 1982, 225 [225 f.]).

⁴⁴⁷ Der Begriff „materielle Bestandskraft“ sei ein „schillernder und mehrdeutiger Begriff“ (*M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 132), für dessen inhaltliche Ausfüllung ein „Labyrinth der Meinungen“ (*E. Forsthoff*, Verwaltungsrecht, S. 253) bestehe. Ausführlich zur begrifflichen Aufarbeitung *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 132 ff.

⁴⁴⁸ Eine „formelle Bestandskraft“ knüpfe an die „einschlägigen Vorschriften über die Möglichkeit der Anfechtung des V[erwaltungsaktes]“ an (*M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 22 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]; gleichsinnig *K.-A. Schwarz* in: Fehling/Kastner/Störmer, § 43 Rn. 23; siehe auch bereits *E. Forsthoff*, Verwaltungsrecht, S. 252 f.).

⁴⁴⁹ Ein *gestaltender* Verwaltungsakt sei ein solcher, der nach seinem Regelungsgehalt ein Recht oder Rechtsverhältnis unmittelbar begründe, ändere oder aufhebe (*U. Stelkens* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 35 Rn. 216; *A. Windoffer* in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, § 35 Rn. 20; zur uneinheitlichen Verwendung des Begriffs *Ch. Druschel*, Verwaltungsaktbefugnis, S. 186 ff.; *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 89 ff.). Ein solcher sei – seine Wirksamkeit vorausgesetzt – stets (und nicht erst bei Bestandskraft), unabhängig von seiner Rechtmäßigkeit, für die erlassene Finanzbehörde bindend (*H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 AO Rn. 363 [225. Lfg., November 2013]). Das ist indes keine Besonderheit, die sprachlich mit dem Begriff „Bindungswirkung“ hervorgehoben werden sollte, sondern gerade die Folge daraus, dass ein wirksamer Verwaltungsakt Teil der Rechtsordnung ist (vgl. *M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 141 f.; zum Begriff der

halb dieser Begriffe besteht ein „heillose[s] Meinungswirrwarr.“⁴⁵⁰ Neben der Bindungswirkung gegenüber der Erlassbehörde⁴⁵¹ tritt eine „bunte terminologische [Begriffs-]Vielfalt“ in Erscheinung, wenn es um die Frage geht, ob auch *andere* Behörden oder Gerichte an die Regelung des Verwaltungsaktes gebunden sind.⁴⁵² Dieses Meinungswirrwarr aufzulösen ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung⁴⁵³; ohnehin ist es eine Frage des positiven Rechts, wie die Bindung an einen Individualrechtsakt ausgestaltet ist. Entscheidend ist nur, dass eine solche Bindung an die Regelung (nicht an die Begründung)⁴⁵⁴ eines Verwaltungsaktes sich strukturell von einer Korrespondenz unterscheidet: Es geht um die Bindung anderer Behörden⁴⁵⁵ und Gerichte, nicht um die Abhängigkeit – den Tatbestand – einer Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes.

Einzig eine sog. „Tatbestandswirkung im engeren Sinne“ – die von den zuvor benannten Begrifflichkeiten, insbesondere einer „Tatbestandswirkung

Rechtsordnung oben Einleitung Fn. 29), denn aus der Wirksamkeit folgt die Verbindlichkeit der Regelung (*H. Maurer/Cb. Waldhoff*, Verwaltungsrecht, § 10 Rn. 5).

Ein *feststellender* Verwaltungsakt sei ein solcher, der gesetzliche Rechtsansprüche und Rechtsverhältnisse konkretisiere (*A. Windoffer* in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, § 35 Rn. 20; *U. Stelkens* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 35 Rn. 219). Der verfügende Teil (Tenor) schreibe nur das Ergebnis eines behördlichen Subsumtionsvorgangs fest (*U. Stelkens* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 35 Rn. 219). Dazu ist anzumerken, dass auch der feststellende Verwaltungsakt ein konstitutives Element enthält (anderenfalls fehlte es bereits an der Regelung i. S. v. § 35 S. 1 VwVfG bzw. § 118 S. 1 AO), und zwar unabhängig davon, ob er rechtmäßig oder rechtswidrig ist. Auch der rechtmäßige Verwaltungsakt stellt die Rechtslage nicht nur fest, sondern ist selbst das Ergebnis einer Erzeugung von Recht im Stufenbau der Rechtsordnung und führt damit zu einer Veränderung der Rechtslage (*M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 94 ff., 106 ff.; siehe auch bereits die Diskussion zu konstitutiv und deklaratorisch wirkenden Steuerverwaltungsakten oben Erster Teil Fn. 408).

⁴⁵⁰ *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 69, für den Begriff der Tatbestandswirkung; siehe auch *A. Leisner-Egensperger* in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, § 43 Rn. 38.

⁴⁵¹ Dazu *H.-U. Erichsen*, NVwZ 1983, 185 (189); *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 AO Rn. 363 (225. Lfg., November 2013).

⁴⁵² *M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 105. Auf eine fehlende einheitliche Terminologie weist auch *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 AO Rn. 380 (225. Lfg., November 2013), hin.

⁴⁵³ Dazu *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 69 ff.

⁴⁵⁴ *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 AO Rn. 381 (225. Lfg., November 2013); *S. Müller-Franken* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 124 AO Rn. 50 (241. Lfg., Februar 2017). Die alleinige Bindung an die Regelung beruht darauf, dass die Abgrenzung zwischen dem Regelungsgehalt und bloßen Begründungselementen nicht immer eindeutig ist (sie „droht hier mehr zu verschwimmen“ [*M. Goldhammer* in: Schoch/Schneider, § 43 VwVfG Rn. 78 (1. Lfg., August 2021)]) und eine dem Umfang nach nicht mehr kalkulierbare Bindung erzeugt werden könnte. Die Bindung ist daher auf solche Inhalte beschränkt, die „sich entweder aus dem Tenor des Bescheides oder aus sonstigen Umständen klar und unmissverständlich ergeben“ (BVerwG, Urt. vom 5.11.2009, BVerwG 4 C 3.09, BVerwGE 135, 209 [209]). Siehe auch bereits oben § 7 A III 3 b.

⁴⁵⁵ Dazu auch *K.-A. Schwarz* in: Fehling/Kastner/Störmer, § 35 Rn. 74.

im weiteren Sinne“, streng zu scheiden ist – weist eine strukturelle Nähe zu einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz auf. Nach üblicher Beschreibung im Schrifttum liege eine „Tatbestandswirkung im engeren Sinne“ vor, wenn der Erlass eines wirksamen Verwaltungsaktes Tatbestandsvoraussetzung eines abstrakt-generellen Rechtssatzes ist.⁴⁵⁶ Der Begriff beschreibt eine Gesetzgebungstechnik, mit der tatbestandlich an den verfügenden Teil eines Individualrechtsaktes angeknüpft wird⁴⁵⁷, verbunden mit der Folge, dass „ein Verwaltungsakt Rechtsfolgen auslösen kann, die im Inhalt desselben gar nicht angesprochen werden.“⁴⁵⁸ Freilich handelt es sich dabei nicht um einen beliebigen Verwaltungsakt. Der Gesetzgeber legt selbst in dem jeweiligen abstrakt-generellen Rechtssatz fest, welchen Inhalt ein Verwaltungsakt haben muss, um die Rechtsfolge jenes Rechtssatzes auszulösen.⁴⁵⁹ So ist etwa (unter hier zu vernachlässigenden weiteren Voraussetzungen) die Erhöhung einer Durchschnittsmiete von Sozialwohnungen nach § 8a Abs. 4 S. 1 WoBindG davon abhängig, dass eine Bewilligungsstelle einen Verwaltungsakt mit der Genehmigung einer entsprechenden Mieterhöhung (Regelungsinhalt) erlässt.⁴⁶⁰

Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz weist demnach eine gewisse Nähe zur Tatbestandswirkung im engeren Sinne auf. Es ist nur so, dass eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz gerade nicht an den Regelungsinhalt im Sinne des verfügenden Teils eines Verwaltungsaktes anknüpft. Hinreichend ist, dass ein Amtswalter einen (in der Ausgangsnorm beschriebenen) Sachverhalt in einer bestimmten Art und Weise in seiner Rechtsfindung berücksichtigt und in seine Rechtskonkretisierung einfließen lässt. Die Regelung selbst – ob etwa bei Anknüpfung an die in einer Steuerfestsetzung konkretisierte Erhöhung der Bemessungsgrundlage zugleich im verfügenden Teil eines Steuerbescheides eine bestimmte Steuerschuld festgesetzt wird – ist nicht von Bedeutung.

⁴⁵⁶ *M. Sachs* in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 43 Rn. 154; *F. Schemmer* in: BeckOK VwVfG, § 43 Rn. 34 (61. Ed., Stand 1.10.2023); *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 81; siehe auch (ohne den Zusatz „im engeren Sinne“) *F. Knöpfle*, BayVBl 1982, 225 (230). In diesem Sinne wird der Begriff auch im Prozessrecht verwendet (*F. Knöpfle*, BayVBl 1982, 225 [230 in Fn. 57]; *B. Clausing/Ch. Kimmel* in: Schoch/Schneider, § 121 VwGO Rn. 38 [39. Lfg., Juli 2020]).

⁴⁵⁷ Beispielhaft wird eine solche Wirkung etwa in § 6 S. 1 AsylG oder in § 62 AufenthG angenommen (dazu *F. Schemmer* in: BeckOK VwVfG, § 43 Rn. 34.1 [61. Ed., Stand 1.10.2023]).

⁴⁵⁸ *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 81.

⁴⁵⁹ *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung, S. 82.

⁴⁶⁰ Eine aus § 8a Abs. 4 S. 1 WoBindG abgeleitete Tatbestandswirkung bejaht (zur entsprechenden damaligen Rechtslage) auch BVerwG, Urt. vom 15.11.1985, BVerwG 8 C 43.83, BVerwGE 72, 226 (230); ferner auch *F. Schemmer* in: BeckOK VwVfG, § 43 Rn. 34.1 (61. Ed., Stand 1.10.2023).

Ob die Bezeichnung „Tatbestandswirkung im engeren Sinne“ glücklich gewählt ist, sei dahingestellt⁴⁶¹; die Vergleichbarkeit ermöglicht jedenfalls, wissenschaftliche Erkenntnisse dieser Kategorie auf eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz zu übertragen. So wird für die Tatbestandswirkung im engeren Sinne bereits überzeugend festgestellt, dass jene Wirkung unabhängig von der Unanfechtbarkeit mit der Verbindlichkeit des Verwaltungsaktes eintrete, sofern dies nicht abweichend positiviert sei.⁴⁶² Ebenso ist es sinnvoll, eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz so zu beschreiben, dass die Wirksamkeit des Verwaltungsaktes hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm sei,⁴⁶³ ob der Verwaltungsakt zugleich endgültig sei, ob etwa eine Möglichkeit zur Anfechtung oder ein rechtliches Dürfen zur Aufhebung bestehe, ist dann nicht von Bedeutung.

5. Vollzug der Regelung des Verwaltungsaktes

Möchte man verschiedene Besteuerungen aufeinander abstimmen, so läge es vorderhand nahe, nicht nur an eine in einem Steuerverwaltungsakt konkretisierte Rechtsfolge, sondern auch an den Vollzug der Regelung des Verwaltungsaktes – regelmäßig mithin an die Zahlung der festgesetzten Steuer, wobei anzumerken ist, dass es eine Frage der Ausgestaltung des jeweiligen Rechts ist, wie eine Regelung zu vollziehen ist – anzuknüpfen.⁴⁶⁴ Dies bedeutete die Abhängigkeit der Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes von einem Realakt, mithin von einem Vorgang der Seinswelt, der zwar die Anwendung einer Rechtsfolge darstellen kann, seinerseits aber selbst kein neues Recht erzeugt.⁴⁶⁵ Die Anknüpfung an einen Realakt wäre mithin ein Tatbestandsmerkmal, das nicht an eine Rechtsfolge anknüpfte; es handelte sich nach der hier gesetzten Definition nicht um eine Korrespondenz.

Unabhängig davon steht es dem Gesetzgeber natürlich frei, mittels eines kumulativen Tatbestandsmerkmals neben der Anknüpfung an eine konkretisierte Rechtsfolge eine notwendige Bedingung zu positivieren, die voraussetzt, dass die in einem Steuerbescheid festgesetzte Steuer auch entrichtet worden ist.⁴⁶⁶ Eine solche Anknüpfung steht allerdings im geltenden Recht

⁴⁶¹ Der Begriff verschleiern, dass es um eine Wirkung geht, die nicht in einem Verwaltungsakt, sondern in einer abstrakt-generellen Rechtsnorm erzeugt wird.

⁴⁶² F. Knöpfle, BayVBl 1982, 225 (230); M.-J. Seibert, Bindungswirkung, S. 82.

⁴⁶³ Siehe oben § 7 A III 2 a.

⁴⁶⁴ Vergleichbar mit einer Vorschrift wie § 34c Abs. 1 S. 1 EStG, nach der die „festgesetzte und gezahlte [...] Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen“ ist.

⁴⁶⁵ Vgl. H. Maurer/Ch. Waldhoff, Verwaltungsrecht, § 9 Rn. 8. Zum Vollzugsakt als letzte Rechtsanwendung im Rechtsetzungsverfahren, ohne zugleich Rechtserzeugung zu sein, oben Erster Teil Fn. 174.

⁴⁶⁶ Ähnlich G. Rüsck, Korrespondenz, S. 200, der die Zahlung der Steuerschuld „als unterstützendes“ Merkmal für eine effektive Verwirklichung der korrespondierenden Besteuerung“ einordnet.

unter dem Vorbehalt, dass sich etwa auf Grund einer Rechtsfolge der Bezugsnorm in Gestalt einer Bemessungsgrundlagenerhöhung nicht zwangsläufig auch eine zu zahlende Steuer ergibt (man denke nur an die Möglichkeit, dass andere Ausgaben die Bemessungsgrundlage mindern und zu einem negativen Ergebnis [Verlust] führen können, oder an die [horizontalen sowie vertikalen] Verlustausgleichsmöglichkeiten), und sich eine konkretisierte Rechtsfolge möglicherweise auch in einer geringeren Steuererstattung niederschlagen kann. Letztlich ist die genaue Zuordnung einer Steuer(erstattung) zu einem bestimmten Geschäftsvorfall aufgrund der rechtlichen Bündelung zahlreicher Geschäftsvorfälle in einer Größe (siehe im geltenden Recht [§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m.] § 2 Abs. 3 EStG) (jedenfalls aus verwaltungspraktischen Erwägungen) kaum möglich, weshalb ein Vollzug der Regelung eines Verwaltungsaktes regelmäßig keine sinnvolle kumulative Voraussetzung einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz darstellt.

IV. Theoretische weitere Korrespondenzen

Die Unterteilung von Korrespondenzen anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm kann stets nur mit Blick auf eine bestimmte Rechtsordnung abschließend sein.⁴⁶⁷ So ließe sich auch eine *gerichtsaktakzessorische* Korrespondenz beschreiben, mithin ein abstrakt-genereller Rechtssatz, der an die in einem Gerichtsakt (Bezugsnorm) konkretisierte Rechtsfolge anknüpfte. Ebenso wäre eine *vertragsaktakzessorische* Korrespondenz zur Beschreibung einer Anknüpfung an die in einem öffentlichrechtlichen Vertrag⁴⁶⁸ konkretisierte Rechtsfolge denkbar.⁴⁶⁹ Diese theoretisch möglichen Differenzierungen dürften im Steuerrecht nur selten von Relevanz sein. Die Anknüpfung an einen Gerichtsakt (mithin ebenfalls an eine Individualrechtsnorm) stünde vor dem Problem, dass eine gerichtsseitige Individualisierung nur einträte, wenn es zu einer entsprechenden Rechtsmittelerhebung käme. Hinsichtlich des öffentlichrechtlichen Vertrages ist bereits zweifelhaft, ob es einen solchen im Steuerrecht geben darf⁴⁷⁰, jedenfalls sind Verträge über

⁴⁶⁷ Das folgt bereits daraus, dass es in einer jeden Rechtsordnung unterschiedliche Rechtssatzformen geben kann (dazu *A. Merkel* in: FS Kelsen, 1931, S. 252 [252 ff.]).

⁴⁶⁸ Im allgemeinen Verwaltungsrecht kann eine Behörde, anstatt einen Verwaltungsakt zu erlassen, einen öffentlichrechtlichen Vertrag mit demjenigen schließen, an den sie sonst den Verwaltungsakt richten würde (§ 54 S. 2 VwVfG). Das allgemeine Verwaltungsrecht räumt den Behörden damit im Rahmen der Ausübung ihrer Verwaltungstätigkeit eine weitere (zweiseitige) Handlungsmöglichkeit (ein „Können“) neben dem (einseitigen) Verwaltungsakt ein (dazu *J. Rozek* in: Schoch/Schneider, § 54 VwVfG Rn. 1 [Grundwerk Juli 2020]).

⁴⁶⁹ Siehe insofern auch bereits die im Strafrecht angedachte Möglichkeit einer aus § 330d Abs. 1 Nr. 4e StGB abgeleiteten „Verwaltungsvertragsaktakzessorietät“ (dazu oben Erster Teil Fn. 341).

⁴⁷⁰ Der Begriff eines öffentlichrechtlichen Vertrages taucht auch im Steuerrecht auf:

Steueransprüche nach der Rechtsprechung⁴⁷¹ und dem Schrifttum⁴⁷² nichtig (kein Bestandteil der Rechtsordnung).⁴⁷³ Vereinbarungen über die Steuerschuld wären folglich unwirksam und nicht Bestandteil der Rechtsordnung, so dass eine Korrespondenz auch nicht an sie anknüpfen könnte.

Es soll daher für Zwecke dieser Arbeit der Hinweis genügen, dass die Anknüpfung an weitere Rechtssatzformen jedenfalls von theoretischer Warte möglich ist; die nachfolgende Untersuchung greift eine weitergehende Differenzierung aber nicht auf.

Nach § 78 Nr. 3 AO sind auch diejenigen Beteiligte, mit denen die Finanzbehörde einen öffentlichrechtlichen Vertrag schließen will oder geschlossen hat. Gleichwohl kann die den Verwaltungsbehörden nach § 54 S. 2 VwVfG eingeräumte Befugnis zur Ersetzung eines Verwaltungsaktes durch einen öffentlichrechtlichen Vertrag nicht ohne weiteres in das Steuerrecht übernommen werden: Eine vergleichbare Vorschrift gibt es (jedenfalls) im (geltenden) Steuerrecht nicht. Die Bedeutung von § 78 Nr. 3 AO ist nicht abschließend geklärt; teilweise wird angenommen, die Vorschrift sei nur zur Harmonisierung eingeführt worden, um einen Gleichlauf mit der (insofern wortlautgleichen) Vorschrift im allgemeinen Verwaltungsrecht (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 VwVfG) herzustellen (*H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO Rn. 1, 107, 159 [245. Lfg., November 2017]). Das Abgabenrecht habe aber „beredt [...] geschwiegen“ (*R. v. Groll*, FR 1995, 814 [818]), und aus § 78 Nr. 3 AO lasse sich weder erkennen, dass sich der Gesetzgeber für noch gegen eine Anerkennung öffentlichrechtlicher Verträge im Steuerrecht entschieden habe (*R. Seer* in: Tipke/Kruse, Vorbemerkungen zu §§ 118–129 AO Rn. 16 ff. [167. Lfg., August 2021]; *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 3.241). Ein allgemeines Verbot öffentlichrechtlicher Verträge im Schrifttum wird jedenfalls vielfach abgelehnt (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 3.241; *R. Seer* in: Tipke/Kruse, Vorbemerkungen zu §§ 118–129 AO Rn. 18 [167. Lfg., August 2021]). Auch der VIII. Senat des BFH hat 1984 (abgeleitet aus dem Grundsatz aus Treu und Glauben) eine „tatsächliche Verständigung“ über „schwierig zu ermittelnde tatsächliche Umstände“ für „zulässig“ und „bindend“ erklärt (BFH, Ur. vom 11.12.1984, VIII R 131/76, BStBl. II 1984, 354 [357 und Ls.]; nun auch die anderen Senate, vgl. nur BFH, Ur. vom 5.10.1988, III R 19/88, BStBl. II 1991, 45 [46]; BFH, Ur. vom 13.2.2008, I R 63/06, BStBl. II 2009, 414 [418]). Eine solche Verständigung ist letztlich ein öffentlichrechtlicher Vertrag (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 3.242).

⁴⁷¹ RFH, Ur. vom 19.5.1931, II A 74/31, RStBl. 1931, 457 (457); RFH, Ur. vom 14.10.1936, VI A 723/36, RStBl. 1936, 1077 (1077); BFH, Ur. vom 13.7.1955, II 38/55 S, BStBl. III 1955, 251 (252); BFH, Ur. vom 11.12.1984, VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 (357); BFH, Ur. vom 31.3.2004, I R 71/03, BStBl. II 2004, 742 (745); BVerwG, Ur. vom 12.7.1963, BVerwG VII C 27.62, BStBl. I 1963, 794 (794 und Ls.); BVerwG, Ur. vom 18.4.1975, BVerwG VII C 15.73, BStBl. II 1975, 679 (682).

⁴⁷² *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO Rn. 158 (245. Lfg., November 2017); ähnlich *R. Seer* in: Tipke/Kruse, Vorbemerkungen zu §§ 118–129 AO Rn. 17 (167. Lfg., August 2021), der in den § 155 Abs. 1, § 179 Abs. 1, § 184 Abs. 1 AO ein „besonderes Vertragsformverbot“ erkennt; ausführlich dazu auch *R. Seer*, Verständigungen, S. 130 ff., 375 ff.

⁴⁷³ Die Festsetzung einer Steuerschuld ist ein einseitiges Verfahren und kann demnach nicht – wie ein öffentlichrechtlicher Vertrag im allgemeinen Verwaltungsrecht gemäß § 54 S. 2 VwVfG „anstatt“ eines Verwaltungsaktes geschlossen werden kann – auf eine Rechtserzeugungsmethode gestützt werden, die auf einem gegenseitigen Einverständnis beruht (vgl. *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO Rn. 158 [245. Lfg., November 2017]).

V. Änderungen der Rechtsfolge der Bezugsnorm

Sofern sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm ändert, hat dies Auswirkung auf die Verwirklichung des Tatbestandes der Ausgangsnorm. Auf der Suche nach Gründen, warum sich jene Rechtsfolge ändern kann, ist es zunächst sinnvoll, zwischen einer gesetzes- (dazu 1) und einer verwaltungsaktakzessorischen (dazu 2) Korrespondenz zu unterscheiden. Eine strukturell sinnvolle Lösung für die Besteuerung mit Blick auf die Ausgangsnorm kann so dann einheitlich gefunden werden (dazu 3).

1. Gesetzesakzessorische Korrespondenz

Bei einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz wäre eine Änderung der Bezugsnorm zunächst denkbar, sofern ein Gesetz „rückwirkend“ erlassen oder geändert wird⁴⁷⁴: Dann müsste der für die Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm zuständige Amtswalter unter einen geänderten Tatbestand der Bezugsnorm subsumieren.

Häufiger dürfte indes der Fall sein, dass erst zu einem späteren Zeitpunkt der Tatbestand der Bezugsnorm erfüllt oder auch nicht mehr erfüllt ist. Man stelle sich beispielsweise eine Ausgangsnorm vor, worin die Rechtsfolge davon abhängig wäre, ob eine Leistung beim Leistenden die Bemessungsgrundlage mindern dürfte. Gäbe es zugleich eine Rechtsnorm, die den Abzug beim Leistenden erst erlaubte, sofern auch hinreichende Erträge erzielt worden seien – was möglicherweise erst zu einem zukünftigen Zeitpunkt der Fall ist –, dann wäre auch erst dann, wenn der Leistende jene Erträge erzielte, ein Betriebsausgabenabzug erlaubt. Das geltende Recht kennt eine vergleichbare Regelung etwa beim Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen ([§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m.] § 4h EStG), worin der Abzug von Zinsaufwendungen nur bis zu einem gewissen Betrag und in Abhängigkeit vom erzielten Gewinn erlaubt ist, zugleich aber nicht abgezogene Zinsaufwendungen in einen Zinsvortrag einzustellen sind (§ 4h Abs. 1 S. 5 EStG) und möglicherweise in folgenden Zeiträumen abzugsfähig sind.⁴⁷⁵ Lägen die Bedingungen für einen Betriebsausgabenabzug nunmehr erst in einem nachfolgenden Zeitraum vor, änderte sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm, weil erst zu diesem Zeitpunkt der Tatbestand einer Bemessungsgrundlagenminderung verwirklicht wäre.

2. Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz

Bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz können Änderungen der Rechtsfolge der Bezugsnorm eintreten, sofern eine Rechtskonkre-

⁴⁷⁴ Zur Rückwirkung von Gesetzen O. Lepsius, JURA 2018, 577/695.

⁴⁷⁵ Siehe auch noch die Ausführungen zur zeitlichen Korrespondenz unten § 7 A VIII 1.

tisierung der Rechtsfolge, an die mit einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz angeknüpft wird, zeitlich nach der Konkretisierung der Rechtsfolge der Ausgangsnorm erfolgt oder ein Verwaltungsakt, worin jene Rechtsfolge konkretisiert wurde, aufgehoben oder geändert wird. Anders gewendet könnte man auch sagen, dass sich der Erlass, die Aufhebung und die Änderung eines Verwaltungsaktes, der eine Rechtskonkretisierung enthält, woran die Ausgangsnorm anknüpft, auf den Tatbestand der Ausgangsnorm auswirkt.

Strukturell mögen die Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsakte zwar ebenfalls geeignete Mittel sein, um auf die Rechtskraft rechtswidriger Verwaltungsakte zu reagieren, sie sind aber von den mit dem Begriff „verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz“ beschriebenen rechtlichen Wirkungen streng zu scheiden. Während eine Korrespondenz nur ein Tatbestandsmerkmal eines abstrakt-generellen Rechtssatzes darstellt, das seinerseits einer Konkretisierung bedarf, ist die Aufhebung oder Änderung die Ausübung eines rechtlichen Könnens (bei rechtmäßigem Handeln bei gleichzeitigem Vorliegen eines rechtlichen Dürfens) zur Veränderung der Rechtsordnung. Es ist ein Handeln einer zur Rechtserzeugung ermächtigten Stelle, und das Recht ordnet dieser Handlung zu, dass dadurch Recht erzeugt werde (und bei einer Aufhebung oder Änderung durch einen neuen Rechtsakt [mithin ebenfalls durch die Erzeugung einer weiteren Rechtsnorm] geltendes Recht aufgehoben oder geändert werde).⁴⁷⁶ Diese Handlungsformen ändern damit unmittelbar einen Verwaltungsakt als Bestandteil der Rechtsordnung, während eine Korrespondenz Rechtskonkretisierungen durch einen Verwaltungsakt gänzlich unberührt lässt – letztere passt nur die Rechtsfolgen abstrakt-genereller Rechtssätze an die sich stufenweise verändernde Rechtsordnung im Zuge der Rechtskonkretisierung an.

Zur Veranschaulichung kann man sich einen Amtswalter vorstellen, der eine Leistung beim Leistenden im Rahmen einer Rechtskonkretisierung (innerhalb seines rechtlichen Könnens) bemessungsgrundlagenmindernd berücksichtigt, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen (das rechtliche Dürfen) für einen solchen Abzug nicht vorliegen. Aus Perspektive einer zur Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen ermächtigten Stelle gibt es zwei (strukturell unterschiedlich wirkende) Wege, auf dieses rechtliche Können zu reagieren: Einerseits kann einer Stelle (unter bestimmten Voraussetzungen) zugleich die Erlaubnis eingeräumt werden, jene wirksame Rechtskonkretisierung (die Bemessungsgrundlagenminderung) aufzuheben, wobei freilich Vertrauensschutzerwägungen einzubeziehen wären.

⁴⁷⁶ *Ph. Reimer*, *Rechtstheorie* 45 (2014), S. 383 (389, 394f., 400f.); siehe auch bereits die Ausführungen oben Erster Teil Fn. 354.

Andererseits besteht aber auch die Möglichkeit, andere abstrakt-generelle Rechtsfolgen von der wirksamen Rechtskonkretisierung (in diesem Fall von der Bemessungsgrundlagenminderung) abhängig zu machen. Nur der zuletzt genannte Weg wird hier als verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz bezeichnet.

Ferner darf das in einem abstrakt-generellen Rechtssatz enthaltene Dürfen, einen fehlerhaften Steuerverwaltungsakt aufzuheben, nicht mit der Aufhebung selbst gleichgesetzt werden: „Sofern (solange und soweit) ein Aufhebungsakt [...] nicht erlassen wird, hat der Rechtsakt kraft der gewöhnlichen Wirkungsnormen die gewöhnlichen Wirkungen.“⁴⁷⁷ Daraus folgt, dass es für den Tatbestand einer verwaltungsaktakzessorischen Ausgangsnorm unerheblich ist, ob der Verwaltungsakt *aufhebbar* ist: Auch „[d]er aufhebbare Verwaltungsakt ist zunächst einmal gültig.“⁴⁷⁸ Auswirkungen auf die Tatbestandsverwirklichung einer Ausgangsnorm treten erst dann ein, wenn es auf Grund einer Handlung einer dazu ermächtigten Stelle (Behörden, Gerichte) zu einer Veränderung der in einem Verwaltungsakt konkretisierten Rechtsfolge kommt.

3. Auswirkungen auf eine bereits konkretisierte Ausgangsnorm

Da sich eine jede Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm auf die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm auswirkt, kann der Zusammenhang, den eine Korrespondenz begründet, in einer Rechtsordnung, die sich dynamisch entwickelt, nur aufrechterhalten werden, wenn auch ein rechtliches Dürfen zur Änderung einer möglicherweise bereits konkretisierten Rechtsfolge der Ausgangsnorm besteht; anderenfalls würden nachträglich – zeitlich nach der Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm – eingetretene Rechtsfolgen die Wirkungen einer Korrespondenz unterlaufen. Zur Verwirklichung einer gleichmäßigen Besteuerung (siehe im geltenden Recht § 85 S. 1 AO) dürfte es ferner regelmäßig steuersystematisch geboten sein, eine nachträgliche Anpassung nicht nur zu erlauben, sondern die Finanzbehörden auch rechtlich zu dieser Anpassung zu verpflichten.

Das rechtliche Zusammenspiel kann in einer Abbildung 3 visualisiert werden, die verdeutlichen soll, dass die Rechtsordnung auch eine entsprechende Zulässigkeitsnorm⁴⁷⁹ enthält, die es erlaubt, bei einer Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm eine konkretisierte Ausgangsnorm zu ändern.

⁴⁷⁷ Ph. Reimer, *Rechtstheorie* 45 (2014), S. 383 (395); siehe auch Ph. Reimer, *Rechtstheorie*, § 6 Rn. 44; ähnlich A. Merkel, *Rechtskraft*, S. 180. Siehe ferner auch den Wortlaut von § 124 Abs. 2 AO: „Ein Verwaltungsakt bleibt wirksam, solange und soweit er nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben [...] ist.“

⁴⁷⁸ E. Forsthoff, *Verwaltungsrecht*, S. 227.

⁴⁷⁹ Zu diesem Begriff oben Erster Teil Fn. 184.

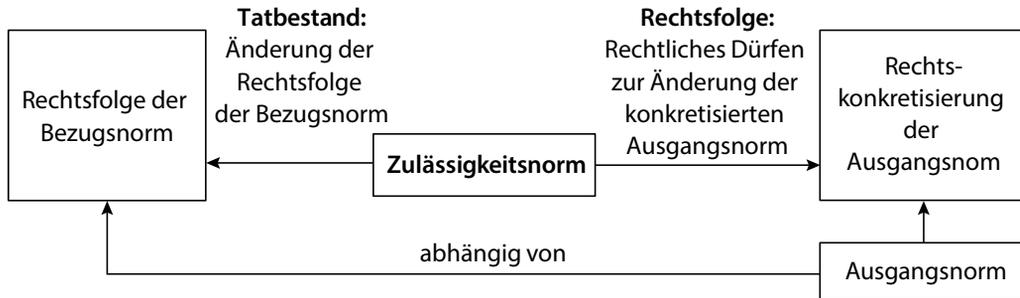


Abbildung 3

Im geltenden Recht kann man versuchen, ein solches Dürfen aus den §§ 172 ff. AO⁴⁸⁰ abzuleiten, insbesondere aus § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, sofern man die Änderung der Bezugsnorm als „rückwirkendes Ereignis“ i. S. d. Vorschrift einordnet.⁴⁸¹ Die Festsetzungsfrist stünde einer Änderung jedenfalls nicht entgegen (§ 175 Abs. 1 S. 2 AO).

Hinsichtlich einer in § 32a KStG sprachlich verkörperten Rechtsnorm – die Vorschrift enthält ein Dürfen für die Änderung einer Rechtskonkretisierung auf Ebene eines Anteilseigners (Abs. 1) oder einer Kapitalgesellschaft (Abs. 2), sofern ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Abs. 1) oder hinsichtlich einer verdeckten Einlage auf Ebene des Anteilseigners (Abs. 2) erlassen, aufgehoben oder geändert wird – wird ein jedenfalls auf den ersten Blick⁴⁸² vergleichbares Dürfen auch als „formelle Korrespondenz“ bezeichnet.⁴⁸³ Nach gelegentlicher Auffassung im Schrifttum handele es sich bei den aus dieser Bestimmung abgeleiteten rechtlichen Wirkungen „um verfahrensrechtliche Ergänzungen zu materiellen Regelungen [...], die für sich genommen eigenständig keine korrespondierende Besteuerung ver-

⁴⁸⁰ Zum Tatbestand der §§ 172 ff. AO innerhalb einer Korrespondenz siehe G. Rüschi, Korrespondenz, S. 211 ff.

⁴⁸¹ Dazu unten § 11 A III 2 c bb (2).

⁴⁸² Ein zweiter Blick legt offen, dass ein in § 32a KStG enthaltenes Dürfen sich strukturell von dem hier geforderten rechtlichen Dürfen unterscheidet: § 32a KStG wurde eingeführt, um Steuerfestsetzungen zu ändern, die bereits im Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung rechtswidrig waren (weil eine *verdeckte* Gewinnausschüttung oder Einlage nicht erkannt wurde [sondern nur das entsprechende Deckgeschäft zugrunde gelegt wurde]). Bei einer nachträglichen Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm war die Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm indes zunächst rechtmäßig, und nur die Veränderung einer sich dynamisch entwickelnden Rechtsordnung wirkt sich nachträglich auf die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm aus (zum Ganzen auch noch ausführlich unten § 11 A III 2 c bb).

⁴⁸³ Siehe die Nachweise Erster Teil Fn. 29; in Abgrenzung dazu werden Vorschriften, die einen entsprechenden Zusammenhang begründen, als „materielle Korrespondenz“ bezeichnet (siehe die Nachweise Erster Teil Fn. 30).

wirklich[t]en“.⁴⁸⁴ Diese Argumentation verläuft parallel zu einer Behauptung, die auch im Rahmen der Beschreibung des Verfahrensrechts geläufig ist: Verfahrensrecht sei nur „das ‚technische Recht‘ in seiner allerschärfsten Ausprägung“⁴⁸⁵, welches im Verhältnis zum materiellen Recht nur eine dienende Funktion einnehme.⁴⁸⁶

Rechtsstrukturell lässt sich einwenden, dass auch „technisches Recht“ Recht sei (was soll es auch sonst sein?) und Verfahrensrecht wie auch das materielle Recht „gilt“, demnach Bestandteil der Rechtsordnung ist. Ebenso wie formelles und materielles Recht⁴⁸⁷ nicht als konkurrierende Regelungen verstanden werden sollten, sondern „untrennbar miteinander verbunden“⁴⁸⁸ sind, ist – wie soeben gezeigt – ein rechtliches Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Ausgangsnorm ein bedeutungsvoller Bestandteil einer systematisch schlüssigen Ausgestaltung einer korrespondierenden Besteuerung im geltenden Recht. Ob man eine Zulässigkeitsnorm, die ein entsprechendes rechtliches Dürfen enthält, als „formelle Korrespondenz“ bezeichnen sollte, ist eine terminologische Frage, die hier aber verneint werden soll, um eine klare Grenzziehung zu einer Korrespondenz – einer Arbeitsdefinition, mit der eine strukturell anders wirkende Gesetzgebungstechnik beschrieben werden soll – zu ermöglichen. In dieser Arbeit wird daher nur von einem entsprechenden rechtlichen Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Ausgangsnorm bei einer Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm gesprochen.

VI. Verhältnis von gesetztes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz

Gesetzes- und verwaltungsaktakzessorische Korrespondenzen knüpfen an unterschiedliche Bezugsnormen an. Es handelt sich um verschiedene Korrespondenzen.⁴⁸⁹ Das ergibt sich bereits daraus, dass die Anknüpfung an die Rechtsfolge der Bezugsnorm von theoretischer Warte nur ein Tatbestandsmerkmal der Ausgangsnorm ist. Hält man sich dies vor Augen, bedeutet es auch, dass – ebenso wie es alternative und kumulative Tatbestandsmerkma-

⁴⁸⁴ G. Rüsck, FR 2019, 759 (766).

⁴⁸⁵ So bereits (für das zivilprozessrechtliche Verfahren) F. Stein, Zivilprozeßrecht, S. XIV; siehe auch J. Truttermann, Rechtsgeschäfte, S. 11: „Das Prozessverhältnis ist ein Zweckverhältnis [...]“, bei dem „[d]ie Prozeßhandlungen [...] nie Selbstzweck sein“ können.

⁴⁸⁶ Ausführlich zur Aufarbeitung einer solchen Sichtweise Ph. Reimer, Verfahrenstheorie, S. 83 f.

⁴⁸⁷ Formelles Recht beinhaltet „die generellen Normen, durch die die Organisation und das Verfahren der Gerichts- und Verwaltungsbehörden geregelt werden [...]“ (H. Kelsen, Reine Rechtslehre², S. 236); es kann auch als Verfahrensrecht bezeichnet werden (Ph. Reimer, Verfahrenstheorie, S. 68). Zum Begriff des Verfahrensrechts ausführlich Ph. Reimer, Verfahrenstheorie, S. 63 ff., zum Begriff des „materiellen Rechts“ siehe H. Kelsen, Reine Rechtslehre², S. 236 f.; Ph. Reimer, Verfahrenstheorie, S. 70 f.

⁴⁸⁸ H. Kelsen, Reine Rechtslehre², S. 237.

⁴⁸⁹ Zur Anknüpfung an die Rechtsfolgen mehrerer Bezugsnormen oben § 6 C III 6.

le⁴⁹⁰ gibt – verschiedene Kombinationen von verwaltungsakt- und gesetzesakzessorischer Korrespondenz gesetzestechnisch umsetzbar sind.

Zunächst könnte eine Korrespondenz rein gesetzesakzessorisch oder rein verwaltungsaktakzessorisch ausgestaltet werden. Daneben wäre es möglich, dass es hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm wäre, dass sich eine Rechtsfolge *alternativ* aus einer abstrakt-generellen oder einer konkretisierten Rechtslage ergäbe (dazu 1). Eine ähnliche Wirkung entstände, sofern man zwar zunächst an eine Rechtsfolge anknüpfte, die aus der abstrakt-generellen Rechtslage folgte, eine konkretisierte Rechtsfolge aber bei Fortschreiten des Rechtsetzungsverfahrens auf Ebene der Bezugsnorm vorrangig wäre (dazu 2). Theoretisch denkbar wäre daneben auch eine kumulative Anknüpfung an eine abstrakt-generelle *und* eine konkretisierte Rechtsfolge (dazu 3).

1. Alternative Verknüpfung von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz

Bei einer tatbestandlichen Alternativität liegen eine gesetzes- *und* eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz vor, die (neben den sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen) jeweils für sich hinreichend zur Erfüllung des Tatbestandes der Ausgangsnorm sind.

abstrakt-generell: Rechtsfolge (RF 1) \vee konkretisiert: Rechtsfolge (RF 2) \rightarrow abhängige Rechtsfolge (RF 3)

Um die nachfolgenden Erläuterungen greifbarer zu machen, stellen wir uns eine Ausgangsnorm X vor, nach der Leistungen auf Seiten des Leistenden innerhalb der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar sind (RF 3), wenn sie beim Leistungsempfänger besteuert werden dürfen (RF 1) (gesetzesakzessorisch) *oder* im Rahmen einer Rechtskonkretisierung – in einer Steuerfestsetzung – besteuert worden sind (RF 2) (verwaltungsaktakzessorisch).⁴⁹¹

abstrakt-generell: Besteuerung (RF 1) \vee konkretisiert: Besteuerung (RF 2) \rightarrow Leistung abziehbar (RF 3)

⁴⁹⁰ Dazu *Th. Mann/P.J. Tettinger*, Juristische Arbeitstechnik, Rn. 249ff.; anschaulich am Beispiel des strafrechtlichen Verbrechensaufbaus auch *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 8 Rn. 39ff.

⁴⁹¹ Mit welchem Rechtsinhalt das Tatbestandsmerkmal „besteuert werden“ auszufüllen ist (ist etwa eine Berücksichtigung im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage hinreichend, oder wird auch die Tarifebene [z. B. ein gewisser Mindeststeuersatz] einbezogen), ist für diese rechtsstrukturelle Überlegung unerheblich. Vgl. dazu die (insoweit rechtsdogmatischen) Ausführungen zu § 4k Abs. 1 EStG unten § 11 A IV 1.

Eine solche alternative Verknüpfung von verwaltungs- und gesetzesakzessorischer Korrespondenz hat einen entscheidenden Vorteil: Sie führt auch dann zu überzeugenden Ergebnissen, wenn die Rechtsfolge der Bezugsnorm *noch nicht konkretisiert* worden ist. Bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz stünde jede Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm vor der Misere, dass eine Konkretisierung der Bezugsnorm jederzeit eintreten könnte und sich die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm änderte.⁴⁹² Denn unabhängig von der abstrakt-generellen Rechtslage wäre das Tatbestandsmerkmal „Anknüpfung an eine konkretisierte Rechtsfolge“ der Ausgangsnorm bei fehlender Rechtskonkretisierung stets nicht erfüllt (bzw. im Falle eines negativen Tatbestandsmerkmals mangels Konkretisierung stets erfüllt).

Veranschaulicht anhand der Ausgangsnorm X: Knüpfte jener Rechtssatz nur an die RF 2 an – wirkte er also rein verwaltungsaktakzessorisch –, so wären die Leistungen beim Leistenden nicht abziehbar, sofern eine Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm (Besteuerung beim Leistungsempfänger) fehlte. Dies gölte selbst dann, wenn nach abstrakt-genereller Rechtslage die Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers die rechtmäßige und (unter der Annahme, ein Amtswalter [bzw. die zur Konkretisierung ermächtigte Stelle] werde die Rechtsfolge der Bezugsnorm rechtmäßig konkretisieren) zu „erwartende“⁴⁹³ Rechtsfolge wäre. Auch wenn der für die Konkretisierung der Ausgangsnorm X zuständige Amtswalter der Auffassung wäre, auf Seiten des Leistungsempfängers sei der Tatbestand einer abstrakt-generellen Norm erfüllt, welche die Rechtsfolge „Besteuerung“ auslöse, wäre dies nicht hinreichend für eine Verwirklichung des Tatbestandes der Ausgangsnorm X und mithin für einen Abzug auf Seiten des Leistenden (abhängige Rechtsfolge [RF 3]).

Auf der Suche nach dem Rechtsinhalt der in einem Rechtssatz sprachlich verkörpert Rechtsnorm – mithin im Rahmen der Auslegung – ist auch in der Rechtsdogmatik erkennbar, dass eine Lesart vorgeschlagen wird, die möglicherweise eine alternative Verknüpfung von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz beschreibt. So wird zwar überwiegend davon ausgegangen, aus dem Wortlaut einer Einkommensminderung i. S. v. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG ergebe sich eine (legte man das hiesige Begriffsverständnis zugrunde) verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz.⁴⁹⁴ Dieses Ergebnis scheint aber nicht vollends zufrieden-

⁴⁹² Dazu bereits oben § 7 A V.

⁴⁹³ „Erwarten“ ist hier nicht im Sinne einer Prognoseentscheidung gemeint (dazu noch unten § 7 A VIII 2); mit dem Begriff soll hier nur ausgedrückt werden, dass die Voraussetzungen eines abstrakt-generellen Rechtssatzes vorliegen, so dass die Konkretisierung einer Rechtsfolge, wie sie in der Ausgangsnorm beschrieben ist, rechtmäßig wäre.

⁴⁹⁴ Dazu die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 298.

zustellen, sofern eine Rechtskonkretisierung fehlt: Stellenweise versucht man sich „im Interesse einer sachgerechten Lösung“ zu behelfen, indem eine Minderung des Einkommens auch ohne Rechtskonkretisierung bejaht werden könne, sofern „nach eindeutiger Rechtslage die Leistungen bei der Körperschaft offenkundig abzugsfähig s[eien]“,⁴⁹⁵ mithin das Einkommen der leistenden Körperschaft minderten.⁴⁹⁶ Eine solche Lesart könnte eine Tatbestandsalternativität enthalten: Es wäre alternativ zur Konkretisierung der Einkommensminderung in einer Steuerfestsetzung hinreichend, dass sich nach abstrakt-genereller Rechtslage die Rechtsfolge der Bezugsnorm ergäbe.

Eine Alternativität von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz bedeutete aber auch, dass eine *rechtmäßige Rechtskonkretisierung* unerheblich wäre – denn eine hinreichende Bedingung der Ausgangsnorm wäre bereits nach abstrakt-genereller Rechtslage stets erfüllt. Sofern mithin die Rechtsfolge der Bezugsnorm fehlerfrei (rechtmäßig) konkretisiert würde, wären beide Tatbestandsalternativen verwirklicht. Zurück zur oben genannten Ausgangsnorm X: Bei rechtmäßiger Konkretisierung einer Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers wäre sowohl die tatbestandliche Anknüpfung an RF 1 als auch an RF 2 erfüllt.

Eine eigenständige Bedeutung erlangt jene Alternativität bei *rechtswidriger Rechtskonkretisierung*. Abstrahiert lässt sich dies darauf zurückführen, dass bei rechtswidriger Rechtskonkretisierung die abstrakt-generelle und die konkretisierte Rechtslage divergieren, zugleich aber aus der Alternativität folgt, dass es für die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm hinreichend ist, wenn sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm aus der abstrakt-generellen *oder* der konkretisierten Rechtslage ergibt.

Abbildung 4 veranschaulicht, dass eine Konkretisierung der Rechtsfolge der Bezugsnorm einerseits rechtswidrig sein kann, weil der Tatbestand einer abstrakt-generellen Rechtsnorm, der die Rechtsfolge der Bezugsnorm auslöst, nicht erfüllt ist, eine Rechtsfolge mit einem in der Ausgangsnorm beschriebenen Rechtsinhalt aber gleichwohl (rechtswidrig, aber wirksam) konkretisiert wird. Andererseits kann eine Konkretisierung auch dann

⁴⁹⁵ H. Tormöhlen/K. Korn in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 35.2 (110. Lfg., Juli 2018). Dazu auch noch unten § 11 A III 2 b aa.

⁴⁹⁶ Die Zusätze „eindeutig [...]“ und „offenkundig“ enthalten von rechtstheoretischer Warte nur schwer einzuordnende Einschränkungen: Tatbestände sind erfüllt oder sie sind es nicht, sie werden aber nicht – wie man den Worten möglicherweise entnehmen könnte – mal mehr und mal weniger „eindeutig“ oder „offenkundig“ erfüllt. Es kann sich bei diesen Begriffen nur um eine kaum zu messende Wahrscheinlichkeitsrechnung handeln, die der Rechtskonkretisierer der Ausgangsnorm anzustellen hätte; er müsste die Aussage treffen: „Es ist ‚eindeutig/offenkundig‘, dass die Rechtsfolge der Bezugsnorm ausgelöst wird.“ Welche Maßstäbe für eine solche Prognose gölten, ist aber ungewiss (vgl. dazu noch unten § 7 A VIII 2).

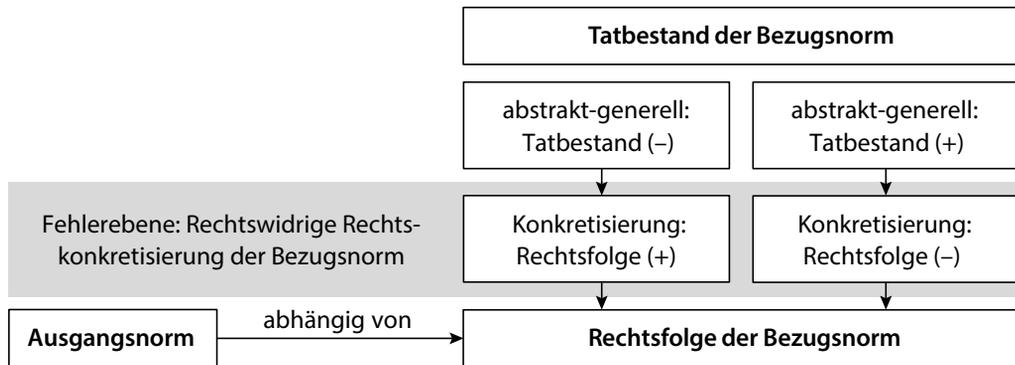


Abbildung 4

rechtswidrig sein, wenn die Voraussetzungen der Bezugsnorm vorliegen, die auszulösende Rechtsfolge aber dennoch nicht konkretisiert wird; der zuständige Amtswalter berücksichtigt dann eine Rechtsfolge mit einem anderen Inhalt auf dem Weg zur Ermittlung der festzusetzenden Steuer.⁴⁹⁷

Um die Wirkungen, die sich daraus ergeben, zu veranschaulichen, und um zugleich nachvollziehbar zu machen, ob jene Wirkungen erwünscht sind, sollte zwischen einer abhängigen Rechtsfolge, die sich steuermindernd, und einer solchen, die sich steuererhöhend auswirkt, unterschieden werden.

a) *Steuermindernde (abhängige) Rechtsfolge*

In der bereits beispielhaft herangezogenen Ausgangsnorm X⁴⁹⁸ wirkt die abhängige Rechtsfolge steuermindernd (Abzug von der Bemessungsgrundlage). Befänden wir uns in der linken Spalte von Abbildung 4 – wäre der Tatbestand einer Besteuerung nach abstrakt-genereller Rechtslage nicht erfüllt, ergäbe sich aber eine Besteuerung auf Ebene der Rechtskonkretisierung – wäre der Tatbestand der Ausgangsnorm X erfüllt. Denn hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm ist es bei einer Alternativität, dass im konkretisierten Verwaltungsakt die Rechtsfolge der Bezugsnorm enthalten ist – unabhängig davon, ob das rechtliche Dürfen für eine solche Konkretisierung gegeben war (es ist insofern nur notwendig, dass der Tatbestand einer Wirkungsnorm [demnach: ein rechtliches Können] vorlag). Damit wird die derogatorische Kraft des Verwaltungsaktes inner-

⁴⁹⁷ Von streng rechtstheoretischer Warte sind diese beiden geschilderten Konkretisierungen nicht zwingend zu unterscheiden: In beiden Fällen fehlen schlicht die Voraussetzungen einer Zulässigkeitsnorm (zum Begriff der Zulässigkeitsnorm oben Erster Teil Fn. 184) – mithin ein Dürfen – für die Rechtskonkretisierung der zur Rechtserzeugung ermächtigten Stelle, während die Voraussetzungen einer Wirkungsnorm zugleich erfüllt sind.

⁴⁹⁸ Siehe oben § 7 A VI 1 pr.

halb der abstrakt-generellen Rechtslage berücksichtigt.⁴⁹⁹ Zugleich bewirkt dies aber auch, dass eine rechtswidrige Besteuerung in einem anderen Staat dazu führt, dass in dem Staat, in welchem die Ausgangsnorm erzeugt wird, keine Besteuerung stattfindet (Abzug von der Bemessungsgrundlage) und diesem Staat insofern ein Teil des Steueraufkommens entzogen wird. Hielte man es (fiskalisch) für vorzugswürdig, dies zu vermeiden, böte sich eine rein gesetzesakzessorische Korrespondenz an. Zugleich setzte der Gesetzgeber damit den Anreiz, erlittene Rechtswidrigkeiten auch anzugreifen, sich mithin gegen die rechtswidrige Besteuerung in dem anderen Staat zur Wehr zu setzen.⁵⁰⁰ Bei einer alternativen Verknüpfung bestünde – da es aus Perspektive des Steuerpflichtigen mitunter nicht von Bedeutung ist, in welchem Staat eine Steuer entsteht – indes die Gefahr, dass der Steuerpflichtige eine rechtswidrige Besteuerung in einem anderen Staat hinnähme, wenn daraus folgte, dass er deshalb in dem Staat, worin die Ausgangsnorm erzeugt wurde, nicht besteuert würde.

Sofern die Rechtskonkretisierung rechtswidrig wäre, weil sich nach abstrakt-genereller Rechtslage eine Besteuerung ergäbe, ein dazu ermächtigter Amtswalter aber die Leistung nicht besteuert hätte (in Abbildung 4 die rechte Spalte), träte der folgende Effekt ein: Hinreichend für den Abzug beim Leistenden wäre die Besteuerung der Leistung nach abstrakt-genereller Rechtslage. Auch darin kann man einen Nachteil einer alternativen Verknüpfung erblicken: Auf Seiten des Leistungsempfängers läge jedenfalls nach der konkretisierten Rechtslage keine Besteuerung vor, gleichwohl dürfte der Leistende die Leistung bemessungsgrundlagenmindernd berücksichtigen – vorderhand ein Ergebnis, welches (im Sinne einer wertenden Aussage) „unerwünscht“ sein könnte, da es eine Minderbesteuerung auslöste, und welches sich als „inkongruent“ bezeichnen ließe. Sofern etwa bekannt wäre, dass eine dazu ermächtigte Stelle (eines anderen Staates) die Rechtsfolge der Bezugsnorm rechtswidrig konkretisieren werde – man stelle sich etwa eine Verwaltung vor, von der man wüsste, dass sie bestimmte Leistungen im Rahmen der Rechtskonkretisierung nicht besteuere, obwohl eine Besteuerung nach der einschlägigen abstrakt-generellen Rechtslage erfolgen müsste⁵⁰¹ –, emp-

⁴⁹⁹ Dazu bereits oben §7 A III 2.

⁵⁰⁰ Vergleichbar insofern der Gedanke des Vorrangs des Primärrechtsschutzes im Staatshaftungsrecht (dazu *H. Maurer/Cb. Waldhoff*, Verwaltungsrecht, §27 Rn. 99; *St. Detterbeck*, Verwaltungsrecht, Rn. 1154f.).

⁵⁰¹ Vergleiche insofern den Diskurs um „tax rulings“ – ein Begriff, der den Austausch von Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen beschreibt (BMF vom 17.12.2017, IV B 6 – S 1320/16/10002, BStBl. I 2017, 1228 [1228]) – im Internationalen Steuerrecht (insbesondere in Luxemburg) (dazu etwa *E. Czakert*, IStR 2016, 985).

föhle sich eher eine (rein) verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz⁵⁰², mit der Folge, dass dann die Voraussetzungen für einen Abzug nicht vorlägen (weil der dazu berufene Amtswalter im anderen Staat die Leistung nicht besteuert hätte).

b) Steuererhöhende (abhängige) Rechtsfolge

Zur Beschreibung der Wirkungen bei einer abhängigen Rechtsfolge, die steuererhöhend wirkt, soll eine Ausgangsnorm Y dienen, nach welcher eine Besteuerung einer Leistung beim Leistungsempfänger nur erfolgen darf (und wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung regelmäßig auch erfolgen muss [siehe im geltenden Recht § 85 S. 1 AO]), wenn die Leistung beim Leistenden die Bemessungsgrundlage mindern darf oder in einer Steuerfestsetzung gemindert hat. Befänden wir uns nun in der linken Spalte der Abbildung 4 – wäre eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach abstrakt-genereller Rechtslage nicht erlaubt, der im anderen Staat dazu ermächtigte Amtswalter hätte aber die Leistung gleichwohl im Rahmen seiner Rechtskonkretisierung bemessungsgrundlagenmindernd berücksichtigt – wäre die Leistung beim Leistungsempfänger zu versteuern. Auch hier gilt, dass insoweit die derogatorische Rechtskraft berücksichtigt würde und ein kongruentes Ergebnis entstünde.

Sofern die Rechtskonkretisierung rechtswidrig wäre, weil sich nach abstrakt-genereller Rechtslage eine Minderung der Bemessungsgrundlage ergäbe, der zuständige Amtswalter die Leistung aber nicht abgezogen hätte (in Abbildung 4 die rechte Spalte), wäre die Leistung beim Leistungsempfänger zu besteuern; denn hinreichend wäre es, dass aus der abstrakt-generellen Rechtslage ein Abzug (anders gewendet: keine Besteuerung) folgt. Es entstünde auf Ebene der Rechtskonkretisierung ein Ergebnis, welches man (wertende Aussage) als „inkongruent“ bezeichnen könnte, da nunmehr beide Staaten die Leistung besteuerten. Ein solches Ergebnis träte bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz nicht ein, weil die abstrakte Rechtslage unerheblich wäre. Es zeigt sich, dass der mit einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz verfolgte Zweck, auf die derogatorische Rechtskraft fehlerhafter, aber wirksamer Verwaltungsakte zu reagieren⁵⁰³, bei einer alternativen Verknüpfung nicht mehr vollumfänglich erreicht wird. Zugleich kann dieses Ergebnis aber auch (fiskalisch) erwünscht sein: Denn es führt dazu, dass eine Besteuerung auch bei einem rechtswidrig unterlassenen Abzug im anderen Staat stattfindet. Für die Ausgestaltung einer Kor-

⁵⁰² Siehe aber auch noch sogleich die Möglichkeit eines Vorrangs einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ab dem Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung unten § 7 A VI 2.

⁵⁰³ Dazu oben § 7 A III 2.

respondenz muss die wertend zu treffende Entscheidung gefällt werden, ob eine rechtswidrige Besteuerung in einem anderen Staat dazu führen soll, dass im Inland keine Besteuerung mehr stattfinden darf. Auch hier könnte man mit Blick auf eine zu hohe Besteuerung darauf verweisen, dass die Rechtskonkretisierung im anderen Staat rechtswidrig sei, und eine Rechtsordnung in diesen Fällen üblicherweise Rechtsmittel zur Verfügung stelle (z. B. eine Anfechtung), um die fehlerhaften Rechtswirkungen „am Entstehungsort“ zu beseitigen, womit der Gesetzgeber zugleich den Anreiz setzte, belastende Rechtswidrigkeiten auch dort anzugreifen.

2. Vorrang der Verwaltungsaktakzessorietät ab Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm

Daneben wäre es auch möglich, eine Korrespondenz zu erzeugen, bei der die abstrakt-generelle Rechtslage nur so lange maßgebend wäre, bis eine Rechtskonkretisierung stattgefunden hat: Die Rechtskonkretisierung „stäche“ dann stets die abstrakt-generelle Rechtslage. Anders gewendet bedeutete dies, dass ein Fortschreiten des Rechtsetzungsverfahrens auf Ebene der Bezugsnorm dazu führte, dass die abstrakt-generelle Rechtslage unerheblich wäre, sofern sie *in concreto* wirksam (nicht zwingend rechtmäßig) konkretisiert worden wäre.

Damit böte ein solcher Vorrang – ebenso wie eine alternative Anknüpfung – den Vorteil, dass ein sinnvolles Ergebnis einträte, sofern eine Rechtskonkretisierung auf Ebene der Bezugsnorm (noch) fehlte, da zu diesem Zeitpunkt im Rechtsetzungsverfahren ein korrespondierender Zusammenhang über eine Anknüpfung an die abstrakt-generelle Rechtslage erzeugt würde. Überdies strahlt eine solche vorrangig verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz einen gewissen Charme aus, weil der Anknüpfungspunkt der Korrespondenz dem Rechtserzeugungszusammenhang im Stufenbau der Rechtsordnung folgt: Ab dem Zeitpunkt, worin der Verwaltungsakt wirksam wird und seine derogatorische Rechtskraft entfaltet, der Verwaltungsakt mithin die abstrakt-generelle Rechtslage im Einzelfall „überschreibt“, bildet nunmehr allein die konkretisierte Rechtslage den Anknüpfungspunkt einer Korrespondenz.

Vergleicht man die Wirkung mit der einer alternativen Verknüpfung, fällt auf, dass ein abweichendes Ergebnis nur dann eintritt, wenn sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm nur aus der abstrakt-generellen, nicht aber aus der konkretisierten Rechtslage ergibt (rechte Spalte in der Abbildung 4)⁵⁰⁴: Denn

⁵⁰⁴ Innerhalb der linken Spalte in Abbildung 4 bestünde kein abweichendes Ergebnis, weil auch bei einer alternativen Anknüpfung in diesem Fall die konkretisierte Rechtslage zur Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm führte.

nur bei einer alternativen Verknüpfung wäre der Tatbestand der Ausgangsnorm dann verwirklicht.

a) Steuermindernde (abhängige) Rechtsfolge

Am Beispiel der Ausgangsnorm X – bei einer abhängigen Rechtsfolge, die steuermindernd wirkt – bedeutete dies bei einer vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz, dass ein Abzug (abhängige Rechtsfolge) nicht erfolgen dürfte, wenn eine konkretisierte Besteuerung beim Leistungsempfänger nicht vorläge. Das ist ein Ergebnis, das aus Sicht der Stelle, welche die Ausgangsnorm erzeugt, durchaus erwünscht sein könnte, weil in diesen Fällen eine Steuer im „eigenen“ Staat anfele (denn ein Abzug minderte die Bemessungsgrundlage), und welches bei einer alternativen Anknüpfung nicht einträte: Dort wäre ein Abzug auf Grund der Besteuerung nach der abstrakt-generellen Rechtslage erlaubt.⁵⁰⁵

b) Steuererhöhende (abhängige) Rechtsfolge

Bei einer abhängigen Rechtsfolge, welche steuererhöhend wirkt – ziehen wir beispielhaft die Ausgangsnorm Y heran –, führte ein Vorrang der verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ab dem Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung dazu, dass eine Besteuerung nicht stattfände, wenn sich auf Ebene der Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm keine Minderung der Bemessungsgrundlage (anders gewendet: eine Besteuerung) ergäbe. Das mag fiskalisch wiederum unerwünscht sein, weil dann die rechtswidrige Besteuerung in einem anderen Staat dazu führte, dass dem eigenen Staat Steuersubstrat entzogen würde, und der Steuerpflichtige möglicherweise auf eine Anfechtung der rechtswidrigen Besteuerung verzichten könnte (was zu Lasten der Staatskasse desjenigen Staates ginge, der die Ausgangsnorm Y erzeugt hätte). Es sprechen demnach hier auch gute Argumente für eine alternative Anknüpfung, die in diesem Fall eine Besteuerung im Inland erlaubte.⁵⁰⁶

c) Zusammenfassende Stellungnahme

Welche Wirkungen im Einzelnen erzeugt werden sollen – insbesondere, ob die Wirkungen einer alternativen Verknüpfung oder einer vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz aus der Perspektive eines rechtserzeugenden Organs erwünscht sind – ist eine rechtspolitische Frage. Die angeführten Argumente für die jeweilige Ausgestaltung einer Korrespondenz können aber als abstrakt formulierte finanz- und fiskalpolitische Leitlinien

⁵⁰⁵ Dazu oben § 7 VI 1 a.

⁵⁰⁶ Dazu bereits oben § 7 VI 1 b.

im Entscheidungsprozess herangezogen werden. Sich die beschriebenen Wirkungen zu vergegenwärtigen, sie im Rechtserzeugungsprozess abzuwägen und eine solche Abwägung offenzulegen kann jedenfalls zur Qualität der erzeugten Rechtsnormen erheblich beitragen.

3. Kumulative Verknüpfung von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz

Ebenfalls möglich ist es, eine gesetzes- und verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz kumulativ zu verknüpfen:

abstrakt-generell: Rechtsfolge (RF 1) \wedge konkretisierte Rechtsfolge (RF 2) \rightarrow RF 3 (abhängige Rechtsfolge)

Am Beispiel des Abzugs einer Leistung, der von einer Besteuerung beim Empfänger abhängig wäre – mithin anhand der bereits zuvor betrachteten Ausgangsnorm X, die für unsere Zwecke nunmehr kumulativ ausgestaltet sein und als Ausgangsnorm Z bezeichnet werden soll –, ließe sich dies logisch wie folgt darstellen:

abstrakt-generell: Besteuerung (RF 1) \wedge konkretisiert: Besteuerung (RF 2) \rightarrow Leistung abziehbar (RF 3)

Hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm Z wäre nur die abstrakt-generelle Rechtsfolge der Bezugsnorm *und* deren Konkretisierung. Es bestünde nur *eine* Korrespondenz.⁵⁰⁷ Anders gewendet bedeutete dies: Die Voraussetzungen der abhängigen Rechtsfolge wären stets (und) nur dann erfüllt, wenn die abstrakt-generelle Rechtsfolge *rechtmäßig* konkretisiert würde. Bei *rechtswidriger* Konkretisierung fehlte es an einer notwendigen Bedingung. Eine solche Kombination ist möglich, aber der Gesetzgeber muss sich bewusst sein, dass er in diesem Fall die derogatorische Rechtskraft eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes – und damit das rechtliche Können der Verwaltung außerhalb des rechtlichen Dürfens – ignoriert. Veranschaulicht anhand der Ausgangsnorm Z: Unterläge die Leistung nach abstrakt-genereller Rechtslage beim Leistungsempfänger der Besteuerung, würde der zuständige Amtswalter die Leistung im Rahmen der Rechtskonkretisierung aber gleichwohl nicht besteuern, wäre eine notwendige Bedingung der Ausgangsnorm nicht erfüllt. Das einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz immanente Problem, dass die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm stets ein fortgeschrittenes Rechtsetzungsverfahren bezüglich der Bezugsnorm verlangt⁵⁰⁸, stellte sich zudem auch hier. Aus verwaltungswissenschaftlicher Perspektive ist ergänzend anzumerken, dass

⁵⁰⁷ Insoweit bereits oben §6 C III 6.

⁵⁰⁸ Dazu bereits zuvor oben §7 A VI 1.

der Belastete – mithin derjenige, der nach der Ausgangsnorm eine Leistung nicht abziehen darf – wohl eine gesetzeswidrige Nichtbesteuerung beim Leistenden nicht rügen kann, weil dies prozessrechtlich regelmäßig nicht zugelassen wird; insofern fehlt hier ohnehin das Setzen eines Anreizes, belastete Rechtswidrigkeiten am „Entstehungsort“ anzugreifen. Eine kumulative Verknüpfung ist daher wohl regelmäßig eher keine sinnvolle Ausgestaltung einer Korrespondenz.

VII. Keine wechselseitige Wirkung

Die Studie wissenschaftlicher Beiträge zur Korrespondenz im Steuerrecht erweckt stellenweise den Eindruck, eine Korrespondenz wirke wechselseitig. So seien – wird etwa geschrieben – die Besteuerungen bei „Steuertatbestände[n] [...], die ausdrücklich an die steuerliche Behandlung eines anderen Steuerpflichtigen anknüpfen[,] [...] zueinander in Wechselbeziehung gesetzt“.⁵⁰⁹

Nach hier vertretenem Verständnis wirkt *eine* Korrespondenz nicht wechselseitig (dazu 1). Eine abzuschichtende Frage ist es, ob mittels *mehrerer* Korrespondenzen eine wechselseitige Wirkung erzeugt werden kann (dazu 2).

1. Einseitige Abhängigkeit

In dieser Arbeit wird vorgeschlagen, eine Korrespondenz als „einseitige[s] Abhängigkeitsverhältnis“⁵¹⁰ zu begreifen. Nur die Rechtsfolge der Ausgangsnorm ist abhängig von der Rechtsfolge der Bezugsnorm, während die Rechtsfolge der Bezugsnorm gerade nicht von der Rechtsfolge der Ausgangsnorm abhängig ist. Wenn etwa der Abzug einer Leistung davon abhängig ist, wie die Leistung beim Leistungsempfänger zu besteuern ist, folgt daraus nicht, dass auch die Besteuerung beim Leistungsempfänger davon abhängig ist, ob der Leistende die Leistung abziehen darf. Wenn nun *L. Mechtler* feststellt, dass eine „Wechselbeziehung der steuerlichen Behandlung verschiedener Steuerrechtssubjekte [...] zunächst dann feststellbar [sei], wenn es aufgrund der tatbestandlichen Gestaltung zweier grundsätzlich eigenständiger Rechtsvorschriften im Ergebnis zu einer korrespondierenden Besteuerung eines Leistungsverhältnisses bei verschiedenen Steuerpflichtigen komm[e]“⁵¹¹, so ist dies darauf zurückzuführen, dass *L. Mechtler* ein über-

⁵⁰⁹ *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 32 (Hervorhebung hinzugefügt); gleichsinnig *H. v. Wallis*, JbBW 1985, 281 (283); *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 5; *M. Mues* in: Littmann/Bitz/Pust, §22 Rn. 23 (147. Lfg., November 2020). Siehe auch *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, §175 AO Rn. 390f. (255. Lfg., Oktober 2019).

⁵¹⁰ *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 24 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

⁵¹¹ *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 31 f.

einstimmendes steuerliches Ergebnis beschreibt, das aus einem gleichlautenden Wortlaut folgt. Die Verwendung eines gleichen Wortlauts zur sprachlichen Verkörperung einer Rechtsnorm in verschiedenen Rechtssätzen mag wechselseitig wirken, begründet aber nach hier vertretenem Verständnis mangels Abhängigkeit keine Korrespondenz.⁵¹² Sofern demnach im Zusammenhang mit einer Korrespondenz eine „wechselseitige Wirkung“ genannt wird, lässt sich dies darauf zurückführen, dass eine strukturell anders wirkende Gesetzgebungstechnik beschrieben wird.

2. Wechselseitige Wirkung von zwei Korrespondenzen

Davon abzugrenzen ist die theoretische Möglichkeit, eine *zweite* Korrespondenz zu positivieren, die dann eine Wechselseitigkeit begründen kann. Übersetzt in die hier vorgeschlagene Beschreibungsweise bedeutete dies, dass es zwei Ausgangsnormen – nennen wir sie Ausgangsnorm I und II – gäbe, bei denen die Rechtsfolge der Bezugsnorm in der Ausgangsnorm I zugleich die abhängige Rechtsfolge in der Ausgangsnorm II und die Rechtsfolge der Bezugsnorm in der Ausgangsnorm II die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm I darstellte. Vereinfacht könnte man auch sagen, es wird eine zweite Rechtsnorm (Ausgangsnorm II) erzeugt, worin die Rechtsfolge der Ausgangs- und der Bezugsnorm der ersten Rechtsnorm (Ausgangsnorm I) die Rollen tauschen.

Ausgangsnorm I	RF II (RF der Bezugsnorm)	→	RF I (abhängige RF)
Ausgangsnorm II	RF I (RF der Bezugsnorm)	→	RF II (abhängige RF)

Deutlicher werden diese abstrakten Überlegungen an dem bereits zur Beschreibung der einseitigen Abhängigkeit herangezogenen Beispiel einer Abzugsfähigkeit einer Leistung, die davon abhängig ist, dass sie auf Seiten des Leistungsempfängers zu besteuern ist.⁵¹³ Die Norm, die diese Wirkung erzeugt, nennen wir Ausgangsnorm I. Daneben stellen wir uns nun eine Ausgangsnorm II vor, bei der die Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers davon abhängig ist, dass der Leistende die Leistung abziehen darf (gesetzesakzessorisch).

Ausgangsnorm I	Besteuerung (RF der Bezugsnorm)	→	Abzug (abhängige RF)
Ausgangsnorm II	Abzug (RF der Bezugsnorm)	→	Besteuerung (abhängige RF)

Diese beiden Ausgangsnormen I und II führten dazu, dass der Abzug von Aufwendungen von der Besteuerung beim Leistungsempfänger und jene

⁵¹² Dazu oben § 6 C III 5. Auch *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 32, geht nur von einer „gewissermaßen ‚indirekt‘ korrespondierenden Besteuerung“ aus.

⁵¹³ Siehe oben § 7 A VII 1.

Besteuerung zugleich von dem Abzug der Aufwendungen abhängig wäre: Es entstünde ein Zirkelschluss.⁵¹⁴

Derartige Wirkungen sind insbesondere denkbar, sofern die jeweiligen Korrespondenzen von verschiedenen zur Rechtserzeugung ermächtigten Stellen erlassen werden, und können damit (weniger rechtstheoretisch gesprochen) bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eintreten. Die (wahrlich nicht einfach zu bewerkstellende) Auflösung eines dadurch entstehenden Zirkelschlusses bedürfte einer Anordnung, welche Vorschrift vorrangig anzuwenden sei. Zur Veranschaulichung stelle man sich zwei Staaten (Staat A und Staat B) mit den jeweils wortlautidentischen Vorschriften (die Gesetzesakzessorischen Ausgangsnormen A und B) vor:

Gesetzesakzessorische Ausgangsnormen A und B:

Eine Leistung ist beim Leistenden von der Bemessungsgrundlage abziehbar, sofern sie in einem anderen Staat nach abstrakt-genereller Rechtslage nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen ist.

Sowohl Staat A als auch Staat B knüpfen an die abstrakt-generelle Rechtslage in dem jeweils anderen Staat an. Es ist nicht zu beantworten, ob nun die Voraussetzungen der Ausgangsnormen A und B jeweils erfüllt sind oder nicht. Einerseits könnte man sagen, dass die Bedingungen sowohl der Ausgangsnorm A als auch der Ausgangsnorm B vorlägen (mithin ein Dürfen zum Abzug in Staat A und in Staat B bestünde), da ein Abzug im anderen Staat auf Grund der dort geltenden Ausgangsnorm nicht erfolgen dürfte. Andererseits hätte etwa ein Dürfen zum Abzug in Staat A zur Folge, dass der Tatbestand der Ausgangsnorm in Staat B nicht erfüllt wäre: Denn der Tatbestand von Ausgangsnorm B knüpfte ja gerade daran an, dass ein Abzug nach abstrakt-genereller Rechtslage nicht erlaubt wäre (Zirkelschluss).

Ob es sich dabei um eine „Normenkollision“⁵¹⁵ handelt, sei dahingestellt. Entscheidend für die Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik ist es, ob und, falls ja, mit welchen Mitteln ein solcher Zirkelschluss sinnvoll vermieden oder aufgelöst werden kann. Dabei sollte es zum Ziel erkoren werden, dass zunächst in beiden Staaten ein Dürfen zum Abzug der Leis-

⁵¹⁴ Gleichsinnig („Zirkularitätsproblem“) *M. Kohl*, Korrespondenzregeln, S. 211 (Hervorhebung nicht wiedergegeben). Zum Verbot eines Zirkelschlusses *F. Müller/R. Christensen*, Methodenlehre, Rn. 372 f.; *Th. Möllers*, Methodenlehre, § 5 Rn. 35 ff.; *B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie, Rn. 199.

⁵¹⁵ Kollision (von dem lateinischen Wort „collidere“) bedeutet in diesem Zusammenhang, dass zwei sich wechselseitig ausschließende oder widersprechende Regelungen vorliegen (*T. Barczak*, JuS 2015, 969 [970]; *K. F. Röhl/H. C. Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, S. 596; im deutschen Sprachgebrauch auch „Zusammenstoß“ [*Duden*, Deutsche Rechtschreibung, S. 661]). Nach *R. Walter* ist der Begriff der „widersprechenden Normen“ zu vermeiden, vorzugswürdig sei die Bezeichnung „Normkonflikt“ (*R. Walter*, Rechtstheorie 11 [1980], 299 [301]). Zur Aufarbeitung einer Normenkollision mit logischen Mitteln *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, § 8 Rn. 54 ff.

tung von der Bemessungsgrundlage bestünde. Denn die alternative Lösung, dass auch bei Gesetzesakzessorischer Korrespondenz nur in einem Staat ein Abzug erfolgen dürfte, führte zu der Folgefrage, welcher Staat dies sei – einer Frage, die sich innerhalb bilateraler Verträge (DBA) auflösen mag, nicht aber bei einem unilateralen Gesetzgebungsmittel. Einem Zirkelschluss sollte so begegnet werden, dass die Vorschriften widerspruchsfrei nebeneinander bestehen können.⁵¹⁶ Dies ließe sich mit einer Gesetzesakzessorischen Korrespondenz erreichen, nach der es hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm wäre, wenn der Abzug im anderen Staat ebenfalls mit einer Gesetzesakzessorischen Korrespondenz ausgestaltet wäre; die Leistung dürfte dann in beiden Staaten von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.⁵¹⁷

Zugleich sollte der Abzug der Leistung aber dann versagt werden, wenn in dem anderen Staat eine Rechtskonkretisierung vorgenommen wurde, worin die Leistung abgezogen wurde. Ein Griff in den bereits gut bestückten Werkzeugkoffer⁵¹⁸ hilft, um diese wünschenswerte Wirkung rechtlich umzusetzen: Eine Rechtskonkretisierung eines Abzugs in einem Staat führt dazu, dass das Dürfen zur Rechtskonkretisierung in dem anderen Staat entfällt, wenn man eine Gesetzes- und Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz⁵¹⁹ alternativ miteinander verknüpft oder eine Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz⁵²⁰ ab dem Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung vorrangig ist.⁵²¹ Letztlich wird der Zirkelschluss dann durch die zeitlich zuerst erfolgte Rechtskonkretisierung aufgelöst.⁵²² Sofern Staat A nun einen Abzug von der Bemessungsgrundlage gewährt, da es in Staat B (noch) an einer Rechtskonkretisierung fehlt, gleichwohl aber Staat B zeitlich nachfolgend (rechtswidrig, aber wirksam) ebenfalls einen Abzug von der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Rechtskonkretisierung zulässt, wirkt sich dies wieder auf die Ausgangsnorm in Staat A aus. Hier bedürfte es nun eines

⁵¹⁶ Geläufig bezeichnet man dies auch als „Primat normerhaltender Auslegung“ (dazu *T. Barczak*, JuS 2015, 969 [974f.]; *R. Zippelius*, Methodenlehre, S. 33). Letztlich handelt es sich dabei um eine Rechtsfindung, worin argumentiert wird, dass keine Rechtsnorm erzeugt werden *sollte*, die ein nicht auflösbares Zirkularitätsproblem enthält.

⁵¹⁷ Auch *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 208, geht davon aus, dass beide Staaten einen Betriebsabzug gewähren würden, stellte man auf die abstrakte Rechtslage ab.

⁵¹⁸ Siehe dazu die Ausführungen zum Ziel des Ersten Teils dieser Arbeit oben § 2.

⁵¹⁹ Dazu bereits oben § 7 A VI 1.

⁵²⁰ Dazu bereits oben § 7 A VI 2.

⁵²¹ Ähnlich im Ergebnis *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 208, der das Problem auf Ebene der Nachweismöglichkeiten löst: Es solle dem Steuerpflichtigen bei Rechtskonkretisierung in dem anderen Staat möglich sein, nachzuweisen, dass das „unerwünschte Besteuerungsergebnis nicht eingetreten [sei]“.

⁵²² Es gilt sozusagen: „Wer zuerst kommt, mahlt zuerst“, wobei im hiesigen Beispiel freilich der Betriebsausgabenabzug nicht (wie das gemahlene Korn aus der zuvor genannten Redewendung) das fiskalisch erwünschte Ergebnis wäre.

Dürfens zur Änderung der konkretisierten Rechtsfolge der Ausgangsnorm in Staat A.⁵²³

Bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz gälte von Anfang an, dass eine Rechtskonkretisierung des Abzugs das Dürfen zum Abzug in dem anderen Staat beseitigte:

Verwaltungsaktakzessorische Ausgangsnormen A und B:

Eine Leistung ist beim Leistenden von der Bemessungsgrundlage abziehbar, sofern in einem anderen Staat ein Abzug von der Bemessungsgrundlage nicht konkretisiert wurde.

Sofern beide Staaten noch keine Rechtskonkretisierung vorgenommen hätten, wäre auch jeweils kein Abzug von der Bemessungsgrundlage konkretisiert worden; dies bewirkte, da es sich hier um ein negatives Tatbestandsmerkmal handelte, dass ein Abzug jeweils erlaubt wäre und erst eine Rechtskonkretisierung, die einen Abzug von der Bemessungsgrundlage enthielte, dazu führte, dass der Tatbestand für einen Abzug beim Leistenden nicht verwirklicht wäre. Nachteilhaft ist daran gleichwohl, dass ein Abzug auch dann erlaubt wäre, wenn sicher wäre, dass auch der andere Staat einen Abzug gewähren wird (weil es dort etwa keine Korrespondenz gibt), sobald das Rechtsetzungsverfahren fortgeschritten ist.⁵²⁴

VIII. Zeitliche Korrespondenz

Unter dem begrifflichen Aufhänger einer „zeitlichen Korrespondenz“ wird zudem diskutiert, ob eine Korrespondenz auch veranlagungszeitraumübergreifend⁵²⁵ wirken könne.⁵²⁶ Bereits *H. v. Wallis* hat den Begriff einer zeitlichen Korrespondenz in die folgende Frage übersetzt:

⁵²³ Vgl. dazu oben § 7 A V 3.

⁵²⁴ Vgl. dazu die Ausführungen zu den Vorteilen einer alternativen Verknüpfung oben § 7 A VI 1.

⁵²⁵ Der Begriff „veranlagungszeitraumübergreifend“ verdeutlicht eines: Die Diskussion findet ihren Ursprung bereits darin, dass die betrachteten Steuern – regelmäßig die Einkommen- und Körperschaftsteuern – Jahressteuern sind (siehe § 2 Abs. 7 S. 1 EStG, § 7 Abs. 3 S. 1 KStG) und die Veranlagung jener Steuern nach dem Einkommen erfolgt, dass der Steuerpflichtige in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) bezogen hat ([§ 31 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m.] § 25 Abs. 1 EStG). Das wohl aufkeimende Störgefühl lässt sich zuvörderst darauf zurückführen, dass die Voraussetzungen des Tatbestandes der Ausgangsnorm erst in einem nachfolgenden Zeitabschnitt (Veranlagungszeitraum) erfüllt sind.

⁵²⁶ Zutreffend erkannt von *F. Holle/J. Keilhoff*, IStR 2017, 245 (249): „Die zugrunde liegende Fragestellung kann auf zahlreiche Korrespondenzregelungen übertragen werden. Im Kern stellt sich die Frage einer zeitpunkt- oder zeitraumbezogenen Betrachtung“; siehe auch *J. D. Becker/Th. Loose*, IStR 2012, 758 (759): „wobei wie beim bisherigen Korrespondenzprinzip nicht klar ist, ob diese Betrachtung periodenübergreifend zu erfolgen hat.“ Zur zeitlichen Korrespondenz auch bereits *M. Kobl*, Korrespondenzregeln, S. 208 f.;

„Das ist die Frage, ob zur gleichen Zeit, in der einerseits von A die Ausgabe geleistet wird, andererseits bei B eine Einnahme anfällt.“⁵²⁷

Diese Frage lässt sich anhand der hiesigen Differenzierung nach der Rechtsatzform der Bezugsnorm präziser beantworten (dazu 1). Von einer zeitlichen Korrespondenz zu trennen sind sog. Prognoseentscheidung im Recht (dazu 2).

1. Differenzierung anhand der Rechtsatzform der Bezugsnorm

Eine Korrespondenz ist in einem Tatbestandsmerkmal eines Rechtssatzes (als sprachlich verkörpertes Teilstück einer „Gesamtrechtsnorm“⁵²⁸) enthalten. Ein Tatbestandsmerkmal ist erfüllt oder nicht. Das gilt insofern ohne jede Einschränkung auch für den Tatbestand einer Norm, welche eine Wirkung enthält, die (hier) als „Korrespondenz“ bezeichnet wird. Die Diskussion um eine „zeitliche Korrespondenz“ dreht sich daher um die Frage, ob im Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung einer Ausgangsnorm der Tatbestand jener Ausgangsnorm bereits erfüllt ist oder noch nicht.

Dies lässt sich differenzierter beantworten, wenn man zwischen einer Gesetzes- und einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz unterscheidet. Es zeigt sich, dass eine Korrespondenz insofern ein zeitliches Moment enthält, als die Abhängigkeit von Rechtsakten mit verschiedenen Rechtsatzformen nach sich zieht, dass jeweils an einen bestimmten Zeitpunkt auf dem gedachten Zeitstrahl des Rechtsetzungsverfahrens im Stufenbau der Rechtsordnung⁵²⁹ (nach dem Rechtserzeugungszusammenhang) angeknüpft wird.

Der Tatbestand einer *gesetzesakzessorischen Korrespondenz* ist erfüllt, wenn der Tatbestand der Bezugsnorm verwirklicht ist, mit der Folge, dass deren Rechtsfolge ausgelöst wird.⁵³⁰ Sofern der Tatbestand der Bezugsnorm erst in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum erfüllt ist, ist auch der Tatbestand der Ausgangsnorm erst zu diesem Zeitpunkt (und nicht bereits zuvor) verwirklicht.⁵³¹

Bei einer *verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz* ist der Tatbestand der Ausgangsnorm erfüllt, sofern eine Rechtsfolge mit dem in der Ausgangsnorm genannten Inhalt wirksam konkretisiert wurde. Auch hier ist eine zeitliche Komponente nur insofern von Bedeutung, als es auf einen anderen Zeit-

G. Rüscho, Korrespondenz, S. 203 f.; G. Bodden in: Korn, § 2 Rn. 143 (142. Lfg., Januar 2023).

⁵²⁷ H. v. Wallis, JbBW 1985, 281 (281).

⁵²⁸ Dazu und zur Unterscheidung von Rechtssatz und Rechtsnorm oben § 6 C I 1.

⁵²⁹ Zum Stufenbau der Rechtsordnung oben Einleitung Fn. 29.

⁵³⁰ Vgl. auch oben § 7 A V 1.

⁵³¹ Wohl a. A. G. Rüscho, Korrespondenz, S. 211, der davon ausgeht, dass sich bei einem „Abstellen auf die abstrakte Rechtslage [...] bereits materiell keine zeitraumübergreifenden Anwendungsfragen [stellten]“.

punkt im Rechtsetzungsverfahren ankommt.⁵³² Eingedenk des Umstands, dass die Konkretisierung der Rechtsfolge eine notwendige Bedingung der Ausgangsnorm ist, stellt es auch keine Besonderheit dar, dass der Tatbestand der Ausgangsnorm erst erfüllt ist, wenn jene Rechtsfolge konkretisiert wurde, wenn mithin ein entsprechender Verwaltungsakt Bestandteil der Rechtsordnung ist.⁵³³

Ohne eine anderslautende gesetzliche Einschränkung – theoretisch ist der Gesetzgeber frei, nur an Rechtsfolgen anzuknüpfen, deren Tatbestand in einem bestimmten Zeitabschnitt verwirklicht ist oder die in einem solchen konkretisiert worden sind – wirken Korrespondenzen daher auch veranlagungszeitraumübergreifend.⁵³⁴ Gesetzestechisch empfiehlt es sich nur, dass die betrachtete Rechtsordnung zugleich ein rechtliches Dürfen für eine Änderung des Steuerbescheides, in welchem die Rechtsfolge der Ausgangsnorm konkretisiert wird, enthält, um darauf reagieren zu können, wenn sich der Zustand, der sich darauf auswirkt, ob die Rechtsfolge der Ausgangsnorm ausgelöst wird, in einem späteren Veranlagungszeitraum ändert⁵³⁵ – sei es innerhalb einer Gesetzesakzessorischen Korrespondenz, weil erst in einem späteren Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen der Bezugsnorm vorliegen, oder sei es innerhalb einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz, weil eine Rechtskonkretisierung erst in einem späteren Veranlagungszeitraum erfolgt.⁵³⁶

⁵³² Vgl. auch oben § 7 A V 2.

⁵³³ Es sei denn, es handelte sich um ein negatives Tatbestandsmerkmal: Dann wäre der Tatbestand der Ausgangsnorm stets deshalb erfüllt, weil eine Rechtskonkretisierung fehlte (siehe auch oben § 7 A VI 1).

⁵³⁴ Eine „zeitliche Korrespondenz“ oder „Zeitraumkongruenz“ (in dem Sinne, dass es eine notwendige Bedingung sei, dass die Rechtsfolge der Bezugsnorm auch bereits im Zeitpunkt der Konkretisierung der Rechtsfolge der Ausgangsnorm vorliege) ebenfalls ablehnend *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 203 f.; *A. Musil* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rn. 62 (290. Lfg., Januar 2019); *G. Bodden* in: Korn, § 2 Rn. 143 (142. Lfg., Januar 2023); innerhalb der Auslegung einzelner korrespondenzbegründender Tatbestandsmerkmale ferner *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 147; *H. J. Watermeyer* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 51 (303. Lfg., April 2021); *C. Pohl* in: Brandis/Heuermann, § 4i EStG Rn. 54 (160. Lfg., Dezember 2021); *M. Bergmann*, FR 2017, 126 (128); *J. Schrade/M. Grundke*, Ubg 2018, 309 (319); siehe auch die Gesetzesbegründung zu § 4i EStG (BT-Drs. 18/9956, S. 3); eine Zeitraumkongruenz als notwendig erachtend indes *O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian*, DStR 2007, 514 (515). Aus ökonomischer Perspektive ist eine Beschränkung auf eine zeitraumkongruente Erfassung auch nicht zielführend, weil die Abschnittsbesteuerung wirtschaftlich auf zufällig gewählten Zeitabschnitten beruht (es wäre auch möglich, einen Veranlagungszeitraum über drei Kalenderjahre zu strecken [zu den Gründen, die für eine Jahresabschnittsbesteuerung sprechen, siehe oben Erster Teil Fn. 426]).

⁵³⁵ Siehe oben § 7 A V 3.

⁵³⁶ Dazu, ob sich ein solches Dürfen aus den §§ 172 ff. AO im Bereich korrespondierender Tatbestände ergibt, siehe bereits *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 211 ff., der aller-

2. Korrespondenz und Prognoseentscheidungen

Abzuschichten ist die Frage nach einer zeitraumübergreifenden Betrachtung von einer Prognoseentscheidung. Eine solche läge beispielsweise vor, wenn es hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung einer Ausgangsnorm wäre, dass der Tatbestand einer Bezugsnorm *voraussichtlich* erfüllt sein werde (gesetzesakzessorisch) oder die Rechtsfolge der Bezugsnorm voraussichtlich konkretisiert werden werde (verwaltungsaktakzessorisch).⁵³⁷

Beispiel 4

Eine Leistung darf von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (abhängige Rechtsfolge), wenn die Leistung beim Empfänger nach abstrakt-genereller Rechtslage oder im Rahmen einer Rechtskonkretisierung *voraussichtlich* besteuert wird.

Prognoseentscheidungen sind dem Verwaltungsrecht⁵³⁸ – und auch dem Steuerrecht⁵³⁹ – nicht fremd.⁵⁴⁰ Aber entschiede sich der Gesetzgeber für eine solche, so bedeutete dies auch, dass es für den Tatbestand der (Ausgangs-)Norm grundsätzlich nicht von Bedeutung wäre, wenn sich ex post herausstellte, dass das prognostizierte Ereignis nicht eingetreten sei; eine Erfolgskontrolle findet grundsätzlich nicht statt.⁵⁴¹ Am deutlichsten wird dies unter Betrachtung des gängigen Beispiels aus dem Gefahrenabwehrrecht: Das Handeln der Polizeibehörde im Falle einer konkreten Gefahr⁵⁴² würde nicht (nachträglich) rechtswidrig werden, wenn es nicht zu einer Rechtsgutverletzung käme.⁵⁴³ Wäre es (wie im Beispiel 4) Voraussetzung für einen Abzug von der Bemessungsgrundlage, dass eine Leistung beim Empfänger voraussichtlich besteuert wird, so wäre ein konkretisierter Abzug beim Leistenden rechtmäßig, wenn eine darauf gerichtete Prognose nach den

dings (insofern abweichend zur hier vertretenen Auffassung) davon ausgeht, dass ein „verfahrensrechtliches Änderungsbedürfnis entf[a]ll[e]“, sofern auf die abstrakte Rechtslage abgestellt werde (S. 211).

⁵³⁷ Siehe beispielhaft § 4k Abs. 1 S. 2 EStG (Hervorhebung hinzugefügt): „Satz 1 gilt nicht, soweit die Besteuerungsinkongruenz *voraussichtlich* in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird [...]“

⁵³⁸ Ausführlich dazu *M. Goldhammer*, Prognoseentscheidung, S. 139 ff.

⁵³⁹ Siehe nur den Wortlaut „voraussichtlich“ in § 4k Abs. 1 S. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Abs. 1 Nr. 2 S. 2, Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c, § 7g Abs. 1 S. 1, § 19 Abs. 2 S. 4, § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb S. 3 Hs. 1, § 37 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 3, § 38a Abs. 3 S. 2, § 39a Abs. 2 S. 8, § 39b Abs. 2 S. 12, Abs. 3 S. 1 ff., § 39c Abs. 1 S. 2, § 39f. Abs. 1 S. 3 f., § 48 Abs. 2 S. 1 f., § 50a Abs. 7 S. 2, § 72 Abs. 4, § 110 Abs. 2, § 111 Abs. 2, Abs. 4 S. 1 EStG.

⁵⁴⁰ Nach *M. Goldhammer*, Prognoseentscheidung, S. 5, wird die Prognoseentscheidung im Öffentlichen Recht gar zum „fortwährenden Normalfall“.

⁵⁴¹ *M. Goldhammer*, Prognoseentscheidung, S. 23, 190, 245.

⁵⁴² Eine konkrete Gefahr liegt nach allgemein üblicher Definition vor, wenn eine Sachlage oder ein Verhalten bei ungehindertem Ablauf des zu erwartenden Geschehens mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu einer Schädigung eines geschützten Rechtsguts führt (siehe nur *Th. Kingreen/R. Poscher*, Polizei- und Ordnungsrecht, § 8 Rn. 9).

⁵⁴³ *Th. Kingreen/R. Poscher*, Polizei- und Ordnungsrecht, § 8 Rn. 44.

gesetzlich erforderlichen Kriterien – welche Anforderungen an eine rechtmäßige Prognose zu stellen sind, muss durch Auslegung ermittelt werden – erfolgte; unerheblich wäre, ob sich ex post herausstellte, dass die Leistung besteuert wird oder nicht.⁵⁴⁴

Eine solche Prognoseentscheidung zieht nach sich, dass eine aufeinander abgestimmte Besteuerung, die mit einer Korrespondenz verwirklicht werden soll, nicht erreicht wird, sofern sich die Prognose ex post nicht bestätigt. Träfe man die (politische) Entscheidung, dass eine Leistung nur abziehbar sein soll, wenn sie beim Leistenden zu besteuern ist – hier bezeichnet als „kongruente Besteuerung“ –, würde man diese Entscheidung nur in Teilen in geltendes Recht umsetzen, wenn man eine Norm wie in Beispiel 4 schüfe. Es entstünde keine kongruente Besteuerung, wenn aus einer Ex-ante-Sicht von einer Besteuerung auszugehen wäre, ex post aber die Voraussetzungen einer Besteuerung nicht vorlägen: Der Tatbestand für einen Abzug von der Bemessungsgrundlage beim Leistenden wäre gleichwohl verwirklicht.

Ob eine solche Wirkung gewünscht ist, erscheint fraglich. Es stellt sich die Frage, ob es überhaupt erforderlich ist, das „Minenfeld“ der Prognoseentscheidungen zu betreten. Während es Rechtsgebiete gibt, worin Prognosen unumgänglich sind⁵⁴⁵ – so im Gefahrenabwehrrecht, um drohende Rechtsgutverletzungen bereits im Vorfeld zu vermeiden⁵⁴⁶ –, oder es Gründe gibt, die Prognoseentscheidung notwendig erscheinen lassen – so etwa bei der Bewertung von Nutzungen und Leistungen mit Blick auf die Lebensdauer des Betroffenen⁵⁴⁷ oder bei der Besteuerung von Renten anhand der Lebensdauer des Rentenberechtigten⁵⁴⁸ –, ist eine Prognose bei Korrespondenzen nicht zwingend erforderlich. Eine konkretisierte Rechtsfolge – z. B. ein Abzug von der Bemessungsgrundlage in Beispiel 4 – ist auch nach einer Rechtskonkretisierung nicht unumstößlich⁵⁴⁹, wohingegen etwa die Beeinträchtigung des Rechtsguts der körperlichen Unversehrtheit im Gefahrenab-

⁵⁴⁴ Vgl. die rechtsdogmatischen Ausführungen zu § 4k Abs. 1 S. 2 EStG bei *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 166; *G. Rüsck*, DStZ 2020, 274 (280); zustimmend *V. Tcherveniachki* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 4k EStG Rn. 50 (99. Lfg., Oktober 2021). Dazu noch unten § 11 A IV 4.

⁵⁴⁵ Dazu allgemein *M. Goldhammer*, Prognoseentscheidung, S. 12 ff.

⁵⁴⁶ Dazu *M. Goldhammer*, Prognoseentscheidung, S. 139 ff.

⁵⁴⁷ Siehe § 14 Abs. 1 BewG.

⁵⁴⁸ Siehe § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb S. 4 EStG.

⁵⁴⁹ Siehe *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 126: „Die Feststellung, daß ein Steuerwaltungsakt, der die Mindestanforderungen [einer Wirkungsnorm] erfüllt, grundsätzlich wirksam ist, darf aber nicht zu der Meinung verführen, eine solche Verfügung zeitig nunmehr in jeder Hinsicht und für alle Zeit die Rechtswirkungen, welche sie nach dem Willen der Verwaltung haben soll. Eine Verfügung kann aufgehoben, abgeändert, durch einen ihr widersprechenden Verwaltungsakt ganz oder teilweise ihrer Rechtswirkung entkleidet werden.“ Siehe auch bereits oben § 7 A III 2 c.

wehrrecht – mithin der Eintritt des prognostizierten Ereignisses – nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Überdies sollte man sich bewusst sein, dass ein Normsetzer, der eine Prognoseentscheidung einführt, einerseits den Rechtsanwender (der Ausgangsnorm) zum „Stochastiker“ verdammen würde, der eine Prognose über die Wahrscheinlichkeit der Verwirklichung des Tatbestandes der Rechtsfolge der Bezugsnorm abzugeben hätte, häufig ohne Offenlegung von Maßstäben, anhand deren jene Prognose zu erfolgen hätte, und andererseits dem Rechtsanwender im Rahmen seiner Rechtserzeugung (einer Individualrechtsnorm) zugleich eine erhebliche Rechtsmacht einräumte, wenn die anzulegenden Maßstäbe für eine solche Prognose nicht feststünden und somit ein möglicherweise nicht zu unterschätzender Rechtssetzungsbestandteil⁵⁵⁰ verliehen würde.

Letztlich lassen sich steuerlich sinnvolle Ergebnisse ebenfalls erzielen, wenn man auf künftige Veränderungen hinsichtlich der Rechtsfolge der Bezugsnorm auch auf Ebene der Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm reagiert. Dazu genügt (abermals) ein rechtliches Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Rechtsfolge der Ausgangsnorm.⁵⁵¹

IX. Formulierungen für den Gesetzgeber

Ein Blick in das geltende Recht und in die rechtsdogmatische Diskussion offenbart, dass es erhebliche Schwierigkeiten bereitet, aus dem Wortlaut einer sprachlich verkörperten Rechtsnorm zu ermitteln⁵⁵², an welche Rechtssatzform die erzeugte Rechtsnorm eigentlich anknüpft, oder anders gewendet: Das Scheiden zwischen einer gesetzes- oder verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz gelingt nicht (dazu 1). Es ist daher sinnvoll, den „Werkzeugkasten“ um Formulierungsvorschläge anzureichern, deren sich der Gesetzgeber bedienen kann, um klar zum Ausdruck zu bringen, welche Art einer Korrespondenz erzeugt werden soll.⁵⁵³ Um eine einheitliche Auslegung der Rechtssätze, die eine Korrespondenz enthalten, zu fördern, gibt es in Teilen

⁵⁵⁰ Zur Unterscheidung von Rechtserkenntnis- und Rechtssetzungsbestandteilen *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, S. 320 ff.

⁵⁵¹ Dazu bereits oben §7 A V 3. Siehe im geltenden Recht auch §7g Abs. 3 S. 2 f. EStG: Auch hier wird an ein voraussichtliches Ereignis (eine künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern) angeknüpft; sofern sich die Prognose als fehlerhaft erweist (weil ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut nicht angeschafft oder hergestellt wird), darf ein §7g Abs. 1 S. 1 EStG konkretisierender Rechtsakt geändert werden (dazu *P. Brandis* in: *Brandis/Heuermann*, §7g EStG Rn. 66 [163. Lfg., August 2022]).

⁵⁵² Diesen Arbeitsschritt – das „Ermitteln“ des Inhalts der erzeugten Rechtsnorm – bezeichnet man üblicherweise als „Auslegung“. Ausführlich dazu *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, S. 332 ff., 349 ff.; *M. Jestaedt*, ZöR (2000), 133.

⁵⁵³ Siehe insofern *O. Bühler/G. Strickrodt*, Steuerrecht, S. 658: „Das Steuerrecht lebt

bereits abstrakt gehaltene Formulierungsvorschläge für Korrespondenzen (dazu 2). Hinsichtlich der Rechtsatzform der Bezugsnorm differenzieren diese indes kaum. Jene Differenzierung berücksichtigende Formulierungsvorschläge sollen in dieser Arbeit entwickelt werden (dazu 3).

1. Befunde aus dem geltenden Recht

Die Betrachtung einschlägiger Vorschriften⁵⁵⁴ zeigt, dass das Verb, mit welchem die Rechtsfolge der Bezugsnorm beschrieben wird, in unterschiedlichen Zeitformen verwendet wird. Gelegentlich wird dazu das Präsens (Indikativ)⁵⁵⁵, mitunter auch im Passiv⁵⁵⁶, verwendet:

§4i S. 1 EStG

„Aufwendungen dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat *mindern*.“

§4k Abs. 1 S. 1 EStG

„Aufwendungen [...] sind insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge [...] *nicht* oder *niedriger* [...] *besteuert werden*.“

§8b Abs. 1 S. 3 KStG

„Sofern die Bezüge [...], gilt Satz 1 nur, soweit das Einkommen [...] *nicht niedriger ist* [...]“.“

Wieder andere Vorschriften verwenden das Präteritum (Indikativ)⁵⁵⁷ oder das Perfekt (Indikativ)⁵⁵⁸ zur Beschreibung der Rechtsfolge der Bezugsnorm, gelegentlich wird dabei auch das Passiv verwendet:

§3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG

„Dies gilt nur, soweit sie das Einkommen [...] *nicht gemindert haben*.“

§8 Abs. 3 S. 4f. KStG

„Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters *gemindert hat*. Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die [...] bei der Besteuerung des Gesellschafters *nicht berücksichtigt wurde*, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung *hat* [...] das Einkommen *nicht gemindert*.“

aus dem Diktum des Gesetzgebers und kann dieses auch nur aus dem Wortlaut positiver Gesetze entnehmen. Umso bedeutsamer ist die eindeutige Verkörperung des Normierungswillens in der Norm selbst.“

⁵⁵⁴ Hervorhebungen in den nachfolgenden Vorschriften sind hinzugefügt.

⁵⁵⁵ Zum Gebrauch des Präsens in der deutschen Sprache *WAHRIG-Redaktion*, Richtiges Deutsch, Rn. 223.1; *Duden*, Grammatik, Rn. 721 ff.

⁵⁵⁶ Das Passiv stellt den Vollzug einer Handlung oder eines Ereignisses in den Vordergrund (*WAHRIG-Redaktion*, Richtiges Deutsch, Rn. 650.1; *Duden*, Grammatik, Rn. 796).

⁵⁵⁷ Zum Gebrauch des Präteritums in der deutschen Sprache *WAHRIG-Redaktion*, Richtiges Deutsch, Rn. 227.1; *Duden*, Grammatik, Rn. 709.

⁵⁵⁸ Zur Funktion der Zeitform „Perfekt“ *Duden*, Grammatik, Rn. 726; *WAHRIG-Redaktion*, Richtiges Deutsch, Rn. 230.2; zur Abgrenzung zum Präteritum *WAHRIG-Redaktion*, Richtiges Deutsch, Rn. 228.1.

§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG

„Satz 1 gilt nur, soweit die Bezüge das Einkommen [...] *nicht gemindert haben*.“

In anderen Vorschriften scheint der Gesetzgeber die Rechtssatzform der Bezugsnorm weniger mit einer grammatikalischen Zeitform ausdrücken zu wollen, sondern knüpft an eine „tatsächliche Besteuerung“ an:

§ 4i S. 2 EStG

„Satz 1 gilt nicht, soweit diese Aufwendungen Erträge [...] mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung *unterliegen* als auch nachweislich der *tatsächlichen Besteuerung* in dem anderen Staat.“

§ 4k Abs. 2 S. 1 EStG

„Soweit [...], sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge [...] in keinem Staat einer *tatsächlichen Besteuerung unterliegen*.“

2. Befunde aus dem Schrifttum

G. Rüschi beschäftigt sich mit dem Wortlaut insbesondere zur Beantwortung der Frage, ob eine „periodenübergreifende Anwendung“ einer Korrespondenz möglich sei.⁵⁵⁹ Der Wortlaut „gemindert hat“ (§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG) erlaube als Perfekt nur die Betrachtung bereits abgeschlossener Handlungen⁵⁶⁰, wohingegen sich aus den Worten „mindern“ (§ 4i S. 1 EStG), „unterliegen“ (§ 4j Abs. 1 S. 1 EStG), „besteuert werden“ (§ 4k Abs. 1 S. 1 EStG) und „nicht berücksichtigt werden“ (§ 4k Abs. 4 S. 1 EStG) ergebe, dass nur eine gegenwarts- und zukunftsbezogene Betrachtungsweise möglich sei. Das folge daraus, dass diese Formulierungen ein „(futurisches) Präsens“ enthielten.⁵⁶¹ Allerdings sei „der Wortlaut hier extensiv auszulegen“, da andernfalls eine korrespondierende Besteuerung streng genommen (z. B. sofern ein Abzug im Ausland zeitlich vorher stattfindet) „nicht effektiv verwirklicht werden“ könne.⁵⁶² Der Wortlaut „gemindert haben“ (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d

⁵⁵⁹ Siehe dazu auch hier die Ausführungen zur zeitlichen Korrespondenz oben § 7 A VIII.

⁵⁶⁰ G. Rüschi, Korrespondenz, S. 82, 204; dies ist nicht zwingend (zur Verwendung der Zeitform „Perfekt“ für zukünftige Ereignisse siehe WAHRIG-Redaktion, Richtiges Deutsch, Rn. 230.2).

⁵⁶¹ G. Rüschi, Korrespondenz, S. 130, 154, 165, 181, 204. Dies überzeugt nicht, da entscheidend für die Verwendung der Zeitform „Präsens“ nur ist, dass „das Ereignis, mit dem das Verb bezeichnet wird, auch in der Gegenwart Gültigkeit hat“ (WAHRIG-Redaktion, Richtiges Deutsch, Rn. 223.1; gleichsinnig Duden, Grammatik, Rn. 723); auch eine zeitlich vorher erfolgte Besteuerung „gilt“ (hier im rechtlichen Sinne) auch noch im Zeitpunkt der Konkretisierung der Ausgangsnorm, ist demnach auch zu diesem Zeitpunkt noch Bestandteil der Rechtsordnung.

⁵⁶² G. Rüschi, Korrespondenz, S. 204.

S. 2 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG) und „niedriger ist“ (§ 8b Abs. 1 S. 3 KStG) stehe „einer zeitraumübergreifenden Anwendung nicht im Wege“.⁵⁶³

Hinsichtlich der Frage, auf welchen Zeitpunkt abzustellen sei, lassen sich auch Ausführungen zur Rechtssatzform der Bezugsnorm finden. So wird überwiegend aus dem Wortlaut „gemindert haben“ (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG) geschlussfolgert, dass eine Steuerfestsetzung erforderlich sei.⁵⁶⁴ Dies beruht wohl – die Argumente erschöpfen sich lediglich in einen Verweis auf den Wortlaut, ohne dass dies näher begründet würde⁵⁶⁵ – auf der Überlegung, dass sich aus der Verwendung eines Verbs im Perfekt (Indikativ) ausdrücke, dass der Gesetzgeber (hier als Sprecher bzw. Verwender der Zeitform) ein Geschehen oder ein Sein als abgeschlossen betrachte⁵⁶⁶ – womit dann wohl eine weitergehende Individualisierung im Rechtsetzungsverfahren gemeint sein könnte. Im Umkehrschluss ließe sich vielleicht schlussfolgern, dass der Rechtsetzer durch Verwendung der Zeitform Präsens möglicherweise ausdrücken könnte, dass eine gesetzesakzessorische Korrespondenz erzeugt werden sollte. Die Verwendung des Präteritums könnte man wiederum verwaltungsaktakzessorisch auslegen, gestützt auf das Argument, dass sich daraus ein in der Vergangenheit abgeschlossenes Rechtsetzungsverfahren – eine Konkretisierung – ergebe. Aber zweifelsfrei ist eine solche Lesart nicht: Mit Verweis auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 38 AO), der unabhängig von einer nachfolgenden Steuerfestsetzung sei, hat *G. Rüsck* erst kürzlich überzeugend darauf hingewiesen, dass auch eine vergangenheitsbezogene Formulierung als Anknüpfung an die abstrakt-generelle Rechtslage verstanden werden könne, da das „Einkommen dogmatisch bereits vor der Steuerfestsetzung existent [sei].“⁵⁶⁷

Unabhängig davon, wie man den Rechtsinhalt der jeweils erzeugten Rechtsnorm aus dem jeweiligen Wortlaut nun ableitet – eine Frage, die man ohnehin nur beantworten könnte, wenn man sich eingehender mit der „Auslegung“ von Rechtsnormen beschäftigte⁵⁶⁸ – zeigt der Befund aus der Rechts-

⁵⁶³ *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 204 (ähnlich bereits zuvor auf S. 47).

⁵⁶⁴ Siehe die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 298.

⁵⁶⁵ Siehe etwa *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 144 (Hervorhebung und Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): „Nach dem Wortlaut [...] setzt die Minderung des Einkommens entgegen den Vorstellungen des Gesetzgebers eine Steuerfestsetzung voraus[...]“.

⁵⁶⁶ Siehe zur Beschreibung der Zeitform „Perfekt“ *WAHRIG-Redaktion*, Richtiges Deutsch, Rn. 230.2: „Das Perfekt (auch: vollendete Gegenwart, Vorgegenwart) ist ein Tempus, mit dem man sich in der Regel auf ein Geschehen bezieht, das abgeschlossen ist, dessen Auswirkungen aber zum Sprechzeitpunkt relevant sind.“

⁵⁶⁷ *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 42 (ähnlich auch auf S. 81, 124).

⁵⁶⁸ Dazu *M. Jestaedt*, ZöR (2000), 133; siehe auch bereits oben Erster Teil Fn. 552. Betrachtet man die Rechtsnorm als Gedankengebilde, als einen Sinn erzeugenden Rechtsakt (dazu oben § 6 C I 1), dann sprechen gute Argumente dafür, ein subjektives Auslegungs-

dogmatik eines: Der Wortlaut der Bestimmungen, die im geltenden Recht eine Korrespondenz enthalten, lässt nicht klar erkennen, welche Rechtsatzform die Bezugsnorm aufweisen muss.

3. Formulierungsvorschläge

Sinnvoll und notwendig erscheinen daher klare Formulierungen, die den Weg vom Rechtstext zum Rechtssinn insofern erleichtern, als sie erkennen lassen, an welche Rechtsatzform die zur Rechtserzeugung ermächtigte Stelle (der Gesetzgeber) anknüpfen will. Diese Formulierungsvorschläge lassen sich verknüpfen, um eine alternative oder kumulative Korrespondenz zu begründen.⁵⁶⁹ (Eine rechtsinhaltsbezogene Anleitung zur Formulierung von Korrespondenzen – an welche Rechtsfolge im Einzelnen angeknüpft werden soll, z. B. an eine „Besteuerung“ oder eine „Minderung des Einkommens“⁵⁷⁰ – kann hier nicht erfolgen.)

a) Gesetzesakzessorische Korrespondenz

Eine gesetzesakzessorische Korrespondenz sollte – um jegliche Zweifel zu vermeiden – ausdrücklich durch den *Zusatz* „nach abstrakt-genereller Rechtslage“ kodifiziert werden. Möchte der Gesetzgeber etwa den Abzug einer Leistung auf Seiten des Leistenden davon abhängig machen, dass diese beim Leistungsempfänger besteuert werden darf (gesetzesakzessorisch), so böte sich die folgende Formulierung an:

Eine Leistung ist als Betriebsausgabe abziehbar [abhängige Rechtsfolge], wenn sie beim Leistungsempfänger nach abstrakt-genereller Rechtslage [Zusatz] zu besteuern⁵⁷¹ ist [Rechtsfolge der Bezugsnorm].

Sofern der Gesetzgeber auf einen solchen Zusatz verzichten und die gesetzesakzessorische Korrespondenz allein mittels der Wahl eines bestimmten Verbs ausdrücken möchte, könnte man andenken, das Verb „dürfen“ zu verwenden. Die sprachliche Verkörperung der zuvor betrachteten Rechts-

ziel zu erkiesen und im Rahmen der Auslegung zuvörderst den „Willen des Gesetzgebers“ – der, auch wenn es um einen Entscheidungsakt eines Kollegialorgans geht, gleichwohl ermittelbar ist, denn es sind immer noch Handlungen (und damit auch Absichten und Interessen) von Menschen, die hinter einem solchen Kollegialorgan stehen – zu ermitteln (so auch *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, S. 354 f.; *O. Depenheuer*, Wortlaut, S. 54 f.; *R. Walter* in: FS Klug, 1983, S. 187 [192 f.]).

⁵⁶⁹ Dazu oben §7 A VI.

⁵⁷⁰ Zu den möglichen Rechtsfolgen bereits oben §6 C II 2; siehe auch *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 192, 199 ff.

⁵⁷¹ Den Begriff „Besteuerung“ schlägt auch *G. Rüsck* vor, sofern es um die positive Erfassung von Einnahmen zur Beschreibung der Rechtsfolge der Bezugsnorm gehe. Sofern es indes um die Nichterfassung von Ausgaben gehe, sei die Formulierung „nicht ‚berücksichtigt‘ werden“ zu verwenden, da nicht davon gesprochen werden könne, dass Ausgaben besteuert würden (*G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 200).

norm ließe sich dann dahingehend fassen, dass eine Leistung besteuert werden *darf* – dies wiederum wäre der Fall, wenn die Voraussetzungen einer Zulässigkeitsnorm vorlägen.⁵⁷² Der Wortlaut „darf“ wäre zwar dem Wortlaut „kann“ vorzuziehen, der auch mit einem „Ermächtigungskönnen“ auf Grund einer Wirkungsnorm⁵⁷³ verwechselt werden könnte, häufig aber eher ein Dürfen beschreibt⁵⁷⁴; zugleich bestünde aber auch die Gefahr, dass eine Lesart vorgeschlagen würde, worin es eine Tatbestandsvoraussetzung sei, dass die Besteuerung auf Grund des Wortlauts „darf“ in das „Ermessen“ eines Amtswalters gestellt sei⁵⁷⁵. Daher erscheint es notwendig, den zuvor benannten Zusatz zu verwenden.

b) Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz

Auch eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz sollte ausdrücklich mittels eines Zusatzes sprachlich verkörpert werden; es sollte ergänzt werden, dass die Rechtsfolge der Bezugsnorm „konkretisiert“ worden sei.

Eine Leistung ist als Betriebsausgabe abziehbar [abhängige Rechtsfolge], wenn ihre Besteuerung [Rechtsfolge der Bezugsnorm] beim Leistungsempfänger konkretisiert [Zusatz] wurde.

Der Wortlaut einer „tatsächlichen Besteuerung“ sollte nicht verwendet werden; er birgt insbesondere die Gefahr einer Verwechslung mit der Zahlung einer Steuer und verwischt die Grenze zum Vollzug der Regelung eines Steuerbescheides. Möchte der Gesetzgeber – etwa aus wirtschaftlichen Erwägungen und aus Gründen einer tatsächlichen Besteuerungsgleichmäßigkeit – an die Zahlung⁵⁷⁶ anknüpfen, kann dies ausdrücklich in einem kumulativen Tatbestandsmerkmal angeordnet werden, z. B. wie folgt:

⁵⁷² Zum Begriff der Zulässigkeitsnorm oben Erster Teil Fn. 184.

⁵⁷³ Zum Begriff der Wirkungsnorm oben Erster Teil Fn. 178.

⁵⁷⁴ Siehe z. B. § 49 Abs. 1 VwVfG (Hervorhebung hinzugefügt): „Ein rechtswidriger Verwaltungsakt *kann* [...] zurückgenommen werden.“ Die Bestimmung enthält bei Lichte betrachtet nur ein „Dürfen“ zur Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes. Zur sprachlichen Vermengung von Können und Dürfen *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 (2017), 417 (435 f.).

⁵⁷⁵ Ein „Ermessen“ im Rahmen der Steuerfestsetzung bedeutete, dass ein rechtsfreier Raum bestünde, worin ein Amtswalter sowohl rechtmäßig handelte, wenn er eine Steuerfestsetzung vornähme, als auch dann, wenn er dies unterließe; es gäbe gerade kein Recht, das die eine oder die andere Handlung verböte (erhellend zum Ermessen *E. M. N. Reifegerste* in: Kempny/Reifegerste, 1. Teil Rn. 109). Einen solchen rechtsfreien Raum gibt es freilich bei einer Steuerfestsetzung aus rechtsinhaltlichen Gründen nicht: Sie steht üblicherweise nicht im „Ermessen“ der Verwaltung (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 3.233; siehe auch *O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Band 1, S. 316: „Die Steuerauflage bedarf, als Eingriff, selbstverständlich der gesetzlichen Grundlage. Sie muß überdies [...] rechtsatzmäßig geregelt sein, ohne Zutat irgend welchen freien Ermessens“).

⁵⁷⁶ Vgl. auch § 34c Abs. 1 S. 1 EStG, wonach eine festgesetzte und *gezahlte* Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet werden kann (wobei insofern die Frage verbleibt,

Eine Leistung ist als Betriebsausgabe abziehbar [abhängige Rechtsfolge], wenn ihre Besteuerung [Rechtsfolge der Bezugsnorm] beim Leistungsempfänger in einer Steuerfestsetzung konkretisiert [Zusatz] wurde und die festgesetzte Steuer gezahlt wurde.

c) *Verknüpfung von gesetztes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz*

Die Umsetzung einer Verknüpfung von gesetztes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz erfordert keine weiteren komplizierten Gedankenoperationen: Grundlagen der Rechtstechnik und -methodik genügen. Für eine alternative Verknüpfung einer gesetztes- und einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz müssten nur alternative Tatbestandsmerkmale verwendet werden.⁵⁷⁷ Am Beispiel des betrachteten Betriebsausgabenabzugs könnte die Vorschrift wie folgt formuliert werden:

Eine Leistung ist als Betriebsausgabe abziehbar [abhängige Rechtsfolge], wenn sie beim Leistungsempfänger nach abstrakt-genereller Rechtslage [Zusatz] zu besteuern ist [Rechtsfolge der Bezugsnorm] *oder* wenn ihre Besteuerung [Rechtsfolge der Bezugsnorm] beim Leistungsempfänger konkretisiert [Zusatz] wurde.

Hielte man eine kumulative Verknüpfung⁵⁷⁸ für rechtspolitisch vorzugswürdig, müsste das „oder“ nur durch ein „und“ ausgetauscht werden.

Ein Vorrang der verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz⁵⁷⁹ ließe sich mittels eines kumulativen Tatbestandsmerkmals innerhalb der ersten Alternative (Anknüpfung an die abstrakt-generelle Rechtslage) gesetztes-sprachlich umsetzen, worin vorauszusetzen wäre, dass die Rechtsfolge der Bezugsnorm nach der abstrakt-generellen Rechtslage nur bis zum Zeitpunkt einer Rechtskonkretisierung den Tatbestand der Ausgangsnorm verwirkliche:

Eine Leistung ist als Betriebsausgabe abziehbar [abhängige Rechtsfolge], wenn sie beim Leistungsempfänger nach abstrakt-genereller Rechtslage [Zusatz] zu besteuern ist [Rechtsfolge der Bezugsnorm] *und* noch keine Rechtskonkretisierung erfolgt ist [kumulatives Tatbestandsmerkmal zum Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz] *oder* wenn ihre Besteuerung [Rechtsfolge der Bezugsnorm] beim Leistungsempfänger konkretisiert [Zusatz] wurde.

weshalb die ausländische Steuer um einen nur „entstandenen Ermäßigungsanspruch“ zu kürzen ist). Angemerkt sei, dass es aufgrund einer konkretisierten Rechtsfolge, welche sich erhöhend auf die steuerliche Bemessungsgrundlage auswirkt – etwa der Erfassung eines Geschäftsvorfalles als Betriebseinnahme – nicht zwingend zu einer Steuerzahlung kommen muss (siehe insofern bereits die Ausführungen oben bei § 7 A III 5).

⁵⁷⁷ Siehe bereits oben § 7 A VI 1.

⁵⁷⁸ Siehe bereits oben § 7 A VI 3.

⁵⁷⁹ Siehe bereits oben § 7 A VI 2.

X. Zum Nachweis der Rechtsfolge der Bezugsnorm

Die rechtsdogmatische Befassung mit Korrespondenzen legt offen, dass die Frage Schwierigkeiten bereitet, *wer* (Steuerpflichtiger oder Verwaltung) welchen Nachweis für das Tatbestandsmerkmal, welches an die Rechtsfolge einer Bezugsnorm anknüpft, erbringen muss und *wie* dieser Nachweis zu erfolgen habe.⁵⁸⁰ Nach Darstellung der Grundlagen (dazu 1) soll auch hier zwischen gesetzes- (dazu 2) und verwaltungsaktakzessorischer (dazu 3) Korrespondenz unterschieden werden.⁵⁸¹

1. Grundlagen im geltenden Recht

Der Amtsermittlungsgrundsatz verpflichtet die Finanzbehörden als „Teil der staatlichen Informationsordnung und Grundregel der Aufgabenverteilung zwischen Trägern und Beteiligten im (Steuer-)Verwaltungsverfahren“⁵⁸² den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§ 88 Abs. 1 S. 1 AO). Der Steuerpflichtige ist als Beteiligter (§ 78 Nr. 2 AO) nur zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet (§ 90 Abs. 1 S. 1 AO). Bei einem Sachverhalt, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, ordnet der Gesetzgeber indes eine erweiterte⁵⁸³ Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung und zur erforderlichen Beweismittelbeschaffung (§ 90 Abs. 2 S. 1 AO) an.⁵⁸⁴

Lässt man das geltende Recht hinter sich, ist der Gesetzgeber (von theoretischer Warte) selbstredend frei, eine gesonderte Nachweispflicht für ein Tatbestandsmerkmal ausdrücklich zu normieren.⁵⁸⁵

⁵⁸⁰ Siehe nur die Diskussion (m. w. N.) bei *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 50 ff., 65, 72 f., 85 f., 94 f., 114 ff., 131 ff., 155 f., 167 f., 175 ff., 182 f., 186; siehe ferner die abstrakte Betrachtung auf den S. 206 ff., 222 f. ebd. Siehe auch *M. Kohl*, Korrespondenzregeln, S. 205 ff.; *A. Schnitger/J. Haselmann*, ISR 2022, 13 (14 ff.).

⁵⁸¹ In der Sache ähnlich bereits *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 206 ff.

⁵⁸² *K.-D. Drüen* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 88 AO Rn. 4 (263. Lfg., Juni 2021) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben); gleichsinnig *R. Seer* in: Tipke/Kruse, § 88 AO Rn. 1 (147. Lfg., Januar 2017).

⁵⁸³ Zu den erhöhten Anforderungen dieser „Erweiterung“ siehe *M. Heintzen* in: Musil/Weber-Grellet, § 90 AO Rn. 4; *H. Söhn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 90 AO Rn. 152 ff. (257. Lfg., April 2020). Siehe ferner auch die durch Gesetz vom 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2056) erweiterten Mitwirkungspflichten bei „Beteiligungsverhältnissen in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet“ (§ 7 S. 1 StAbwG) nach § 12 StAbwG (zur Rechtsentwicklung *R. Seer* in: Tipke/Kruse, § 90 AO Rn. 58 ff. [170. Lfg., Mai 2022]).

⁵⁸⁴ Über § 76 Abs. 1 S. 4 FGO gilt diese erweiterte Mitwirkungspflicht auch im finanzgerichtlichen Verfahren (dazu *U. Schallmoser* in: FS BFH, 2018, S. 1747 [1757]).

⁵⁸⁵ So auch *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 205; *R. Seer* in: Tipke/Kruse, § 90 AO Rn. 22a (170. Lfg., Mai 2022); siehe etwa § 50d Abs. 8 S. 1 EStG: „soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass [...]“.

2. Nachweis innerhalb gesetzesakzessorischer Korrespondenz

Eine gesetzesakzessorische Korrespondenz wird zuvörderst zur Vermeidung von Besteuerungsinkongruenzen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eingesetzt. Bei der Bezugsnorm handelt es sich dann um eine abstrakt-generelle Rechtsnorm, die von einer in dem jeweils anderen Staat zur Rechtserzeugung⁵⁸⁶ ermächtigten Stelle erlassen wurde.⁵⁸⁷ Zu den Amtsermittlungspflichten der Finanzbehörde gehört im geltenden bundesdeutschen Recht auch die Ermittlung solcher ausländischen Steuerrechtsnormen.⁵⁸⁸ Dem Steuerpflichtigen obliegt es nur, die Voraussetzungen – mithin die zu subsumierenden (seinsweltlichen) Umstände – nachzuweisen⁵⁸⁹; die Ermittlung und Auslegung jener Normen gehört aber zum Pflichtenprogramm der Finanzbehörde.⁵⁹⁰ Daraus folgt, dass der Behörde im Rahmen der Konkretisierung einer gesetzesakzessorischen Ausgangsnorm die (freilich nicht einfache) Aufgabe zukommt, unter den Tatbestand einer Norm zu subsumieren, die nur kraft der Verweisung im Rahmen der Korrespondenz zum Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung wird, deren rechtsinhaltliche Ausgestaltung aber von einer nicht bundesdeutschen Stelle bestimmt wird.⁵⁹¹ Weitergehende Besonderheiten hinsichtlich der Nachweiserbringung bestehen nicht.

3. Nachweis innerhalb verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz

Bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz wird an eine Rechtsfolge angeknüpft, die in einem Steuerbescheid konkretisiert wurde.⁵⁹²

⁵⁸⁶ Zum Begriff der Rechtserzeugung oben Erster Teil Fn. 178; speziell zur Rechtserzeugung im Stufenbau oben Einleitung Fn. 29, Erster Teil Fn. 408.

⁵⁸⁷ Zum Begriff der gesetzesakzessorischen Korrespondenz oben § 7 A II 1.

⁵⁸⁸ G. Rüsck, Korrespondenz, S. 52; R. Seerin: Tipke/Kruse, § 90 AORn. 22 (170. Lfg., Mai 2022); H. Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 90 AO Rn. 153 (257. Lfg., April 2020); B. Rätke in: Klein, § 90 Rn. 22; D. Fehling/A. Linn/R. Martini, IStR 2022, 781 (787); a. A. (gestützt auf eine analoge Anwendung von § 293 ZPO) R. Dawven, IStR 2014, 196 (199f.).

⁵⁸⁹ H. Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 90 AO Rn. 153 (257. Lfg., April 2020); F. Roser in: Gosch, AO/FGO, § 90 AO Rn. 46 (179. Lfg., November 2023); A. Schnitger, BB 2002, 332 (333); Ch. Birker/Th. Schänzle, Ubg 2016, 320 (329); ausdrücklich auch die Finanzverwaltung: „Die erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO trifft den Beteiligten aber insoweit, als er nachzuweisen hat, dass er die Voraussetzungen der ausländischen Rechtsnorm erfüllt oder aber nicht“ (BMF vom 3.12.2020, IV B 5 – S 1341/19/10018, BStBl. I 2020, 1325 [1327]).

⁵⁹⁰ B. Rätke in: Klein, § 90 Rn. 22; Ch. Birker/Th. Schänzle, Ubg 2016, 320 (329); zur Auslegung ausländischer Rechtsnormen im gerichtlichen Verfahren BFH, Urt. vom 7.12.2017, IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 (445).

⁵⁹¹ Dazu bereits oben § 7 A II 1 sowie die Nachweise dort Erster Teil Fn. 355.

⁵⁹² Dazu oben § 7 A III 1.

Vorderhand naheliegend wäre es, die Vorlage des entsprechenden Steuerbescheides als notwendige Beweismittelbeschaffung i. S. d. § 90 Abs. 2 S. 1 AO zu verlangen.⁵⁹³ Aus dem Steuerbescheid selbst ließe sich indes nur entnehmen, wie Hilfsgrößen oder Zuträger⁵⁹⁴ (im bundesdeutschen Recht z. B. „Einkünfte“ oder „Summe der Einkünfte“) konkretisiert worden wären. Ob aber etwa nach Auffassung des für die Konkretisierung der Bezugsnorm zuständigen Amtswalters der Tatbestand einer Betriebsausgabe erfüllt ist oder die Leistung den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllt, ließe sich den im Steuerbescheid angegebenen Größen nicht unmittelbar entnehmen. Der Steuerbescheid selbst trüge nur wenig zum Nachweis einer konkretisierten Rechtsfolge bei.⁵⁹⁵

Es ließe sich aus Praktikabilitätsabwägungen vertreten, dass es „für eine verhältnismäßige Ausgestaltung der Nachweispflichten vorzugswürdig [sei], [...] ein[en] Nachweis über die abstrakte Rechtslage“ als hinreichend zu erachten, verbunden mit dem Argument, dass „typisierend davon ausgegangen werden [könne], dass es nicht zu dem unerwünschten Besteuerungsergebnis komm[e].“⁵⁹⁶ Dieses Argument überzeugt nach hier vertretener Auffassung aus zwei Gründen nicht. Erstens schlägt der Nachweis der abstrakt-generellen Rechtslage bei rechtswidriger Konkretisierung fehl.⁵⁹⁷ Dies führt dazu, dass auf Nachweisebene die Wirkung einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz – die Reaktion auf die derogatorische Rechtskraft fehlerhafter Verwaltungsakte⁵⁹⁸ – unterlaufen wird. Zweitens führt es zu der Frage, warum das Tatbestandsmerkmal dann nicht von vornherein gesetzesaktzessorisch ausgestaltet wird (zumindest alternativ zu einer verwaltungsaktakzessorischen Anknüpfung). Dann wäre es ohnehin hinreichend, dass sich aus der abstrakt-generellen Rechtslage die Rechtsfolge der Bezugsnorm ergäbe – ein Steuerbescheid wäre bereits nicht notwendig (und ebenso wenig eine Nachweisführung, die einen solchen verlangte). Es wäre wenig zielführend,

⁵⁹³ Siehe etwa A. Schnitger/J. Haselmann, ISR 2022, 13 (15); L. Behrendt/B. Hinz, BB 2021, 1623/1685 (1686).

⁵⁹⁴ Zu diesen Begrifflichkeiten und zur Systematik von § 2 EStG bereits oben § 6 C I 2 und die Nachweise oben Erster Teil Fn. 195.

⁵⁹⁵ Gleichsinnig G. Rüscher, Korrespondenz, S. 51, 53, 117, 132, 168, 182, 207; St. Brunsbach/C. Freiling in: FS Endres, 2016, S. 61 (70).

⁵⁹⁶ G. Rüscher, Korrespondenz, S. 207 (siehe auch die Ausführungen zum Nachweiserfordernis auf S. 222).

⁵⁹⁷ In diesen Fällen solle es nach G. Rüscher, Korrespondenz, S. 208, ausnahmsweise auf die „tatsächliche Besteuerung“ ankommen: Sofern die Finanzverwaltung anhand einer „konkrete[n] Wahrscheinlichkeit“ darlegen könne, „dass entgegen der ausländischen Rechtslage verfahren wurde“, „sollte“ der Steuerpflichtige die tatsächliche Behandlung nachweisen; welche Maßstäbe für eine dahingehende Prognoseentscheidung gelten, wird nicht erläutert. Zur Kritik bezüglich Prognoseentscheidungen im Steuerrecht siehe bereits oben § 7 A VIII 2.

⁵⁹⁸ Dazu oben § 7 A III 2 c.

die Anknüpfung an die Bezugsnorm einerseits verwaltungsaktakzessorisch auszulegen – mithin zu behaupten, der Gesetzgeber habe eine Norm erzeugt, die an eine Individualrechtsnorm anknüpft –, zur Nachweiserbringung aber die Darlegung abstrakt-genereller Rechtssätze genügen zu lassen. Umgekehrt gölte auch: Bei einer gesetzesakzessorischen Auslegung wäre es nicht überzeugend, einen Nachweis über die Rechtskonkretisierung zu führen.

Der Nachweis sollte daher stets kongruent zu dem erfolgen, was nachzuweisen ist. Anderenfalls verlagerte man Argumente, die für oder gegen eine Gesetzes- bzw. verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz sprechen können, auf die Ebene der Nachweiserbringung. So können etwa die erschweren Nachweismöglichkeiten auf Ebene der Rechtskonkretisierung, auf die zu Recht hingewiesen wird⁵⁹⁹, freilich auch als Argument gegen die Einführung einer (rein) verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ins Feld geführt werden. Entscheidend ist nur: Sofern eine Ausgangsnorm an eine konkretisierte Rechtsfolge anknüpft, so sollte auch ein Nachweis über die entsprechende Rechtskonkretisierung geführt werden.

Daher ist auch der Vorschlag nicht überzeugend, zur Nachweiserbringung könne die Vorlage der Buchführung dienen.⁶⁰⁰ Die Buchführung selbst ist zunächst einmal nur eine Bündelung von Subsumtionen *des Steuerpflichtigen* unter abstrakt-generelle Rechtssätze. Sie ist damit nur ein Subsumtionsvorschlag des Steuerpflichtigen an die zur Rechtserzeugung ermächtigte Stelle (hier an die Finanzbehörde). Dieser feine Unterschied ist entscheidend, weil eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz nur an eine wirksame Rechtskonkretisierung anknüpft. Die Buchführung kann daher allenfalls mittelbar zur Nachweiserbringung dienen, gestützt auf das Argument, dass, sofern verschiedene Größen (insbesondere der ermittelte Gewinn) in der Buchführung und in dem Steuerbescheid übereinstimmen, sich der Amtswalter die vom Steuerpflichtigen vorgeschlagene Subsumtion zu eigen gemacht habe. Anders gewendet würde man unterstellen, dass der zur Rechtskonkretisierung berufene Amtswalter die in der Buchführung vorgeschlagene Subsumtion in die Rechtskonkretisierung übernommen habe.

Da eine Nachweiserbringung mittels der Buchführung aber ohnehin mit erheblichem Aufwand verbunden wäre⁶⁰¹, ist es überzeugender, unmittelbar einen Nachweis über die Rechtskonkretisierung zu verlangen. Dazu sollte ein Auskunftersuchen im Wege der Amtshilfe (im Inland nach den §§ 111 ff.

⁵⁹⁹ G. Rüsck, Korrespondenz, S. 207; D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 147b; G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (472 f.); St. Brunsbach/C. Freiling in: FS Endres, 2016, S. 61 (73).

⁶⁰⁰ G. Rüsck, Korrespondenz, S. 207; zur Nachweiserbringung im Rahmen von § 8b Abs. 1 S. 2 KStG ferner G. Rüsck, Ubg 2019, 565 (570), im Rahmen von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG G. Rüsck, GmbHR 2020, 251 (254 f.), sowie im Rahmen von § 4k EStG auch A. Schnitger/J. Haselmann, ISR 2022, 13 (16).

⁶⁰¹ G. Rüsck, Korrespondenz, S. 207.

AO [siehe auch Art. 35 Abs. 1 GG]; praxisrelevanter im Ausland nach § 117 Abs. 1 i. V. m. §§ 111 ff. AO) – mithin die Anfrage nach einer ergänzenden Hilfeleistung einer anderen staatlichen Stelle⁶⁰² – an die jeweilige Behörde, deren Amtswalter für die Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm zuständig ist, angestoßen werden.⁶⁰³ Darin sollte danach gefragt werden, ob eine Rechtskonkretisierung stattgefunden habe und, falls ja, unter welchen Tatbestand ein bestimmter Sachverhalt subsumiert worden sei.

Ergäbe ein solches Ersuchen, dass eine Rechtskonkretisierung erfolgt sei, wäre die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz oder bei einem Vorrang der Verwaltungsaktakzessorietät anhand jener konkretisierten Rechtsfolge zu prüfen. Bei einer alternativen Verknüpfung von gesetz- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz wäre weiterhin auch die abstrakt-generelle Rechtsfolge hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung; die Erforderlichkeit eines Amtshilfeersuchens wäre daher in diesem Fall nur erfüllt, sofern nach abstrakt-genereller Rechtslage der Tatbestand der Ausgangsnorm nicht erfüllt wäre.

Anderenfalls – sofern das Ersuchen zutage förderte, dass eine Rechtskonkretisierung nicht stattgefunden habe (davon wäre auch auszugehen, wenn das Auskunftsverfahren ohne Antwort bliebe) – wäre bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz die Rechtsfolge der Bezugsnorm nicht erfüllt. Knüpfte der Gesetzgeber mittels eines negativen Tatbestandsmerkmals an eine nicht konkretisierte Rechtsfolge an (z. B. in der Form, dass eine Leistung *nicht* die Bemessungsgrundlage gemindert habe) – ein Nach-

⁶⁰² Zum Begriff der „Amtshilfe“ *M. Hendricks*, Informationshilfe, S. 12 ff., 361; *H. W. Kruse*, Steuerrecht, S. 229.

⁶⁰³ Dahingehend auch *S.-E. Bärsch/Ch. Spengel*, Ubg 2013, 377 (383): „Denkbar ist insbesondere, dass die ausländischen Finanzbehörden [...] selbst eine entsprechende Erklärung gegenüber der deutschen Finanzverwaltung abg[eben]“; siehe ferner auch *A. Schnitger/J. Haselmann*, ISR 2022, 13 (20). Zum Auskunftersuchen zwischenstaatlicher Amtshilfe durch deutsche Finanzbehörden *R. Seer* in: *Tipke/Lang*, Rn. 21.273; *H. Söhn* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 117 AO Rn. 15 ff. (225. Lfg., November 2013); *G. Zöllner* in: *Koenig*, § 117 AO Rn. 1 ff. Voraussetzung ist dabei u. a., dass die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe erforderlich ist (dazu *M. Hendricks*, Informationshilfe, S. 361 ff.; *R. Seer* in: *Tipke/Kruse*, § 117 AO Rn. 23 ff. [174. Lfg., Februar 2023]; *H. Söhn* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 117 AO Rn. 19 ff. [225. Lfg., November 2013]). Sofern sich nicht vorrangig mithilfe des an der Sachverhaltsaufklärung beteiligten Steuerpflichtigen ermitteln lässt, wie die Rechtsfolge der Bezugsnorm konkretisiert wurde, dürften die Voraussetzungen einer „Erforderlichkeit“ des Amtshilfeersuchens bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz gegeben sein: Das Dürfen der inländischen Finanzbehörde zur Konkretisierung der Ausgangsnorm hängt davon ab, wie die (ausländische) Behörde den Sachverhalt konkretisiert hat. Zur Erforderlichkeit bei einer alternativen Verknüpfung von gesetz- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz sogleich im Haupttext.

weis, der gelegentlich als schwierig erachtet wird, da für deren Nachweis eine „konkrete Position fehl[e]“⁶⁰⁴ –, wäre der Tatbestand der Ausgangsnorm erfüllt.⁶⁰⁵ Bei einer alternativen Verknüpfung oder einem Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz wäre weiterhin die abstrakt-generelle Rechtslage maßgebend. Das ist ein nicht zu vernachlässigender Vorteil, weil insbesondere nicht kooperative Staaten anderenfalls (bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz) die Mitwirkung verweigern könnten, um die eigene Standortattraktivität (zulasten des anderen Staates) zu erhöhen.⁶⁰⁶ Innerhalb der Ausgestaltung einer Korrespondenz – mithin im Rahmen der Wahl, ob der Gesetzgeber eine gesetzes- oder eine (alternativ oder vorrangig) verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz erzeugen möchte – ist es (abstrakt formuliert) auch Bestandteil der Aufgabe des Gesetzgebers, je nach fiskalischer Lage (ob er etwa eine steuererhöhende oder -mindernde Voraussetzung normiert) die Feststellungs- oder Beweislast sowie die Folgen der Unerweislichkeit eines Umstands tatsächlicher oder rechtlicher Art zu regeln, womit zugleich einhergeht, die Vorschriften interessen- und

⁶⁰⁴ G. Rüsck, Korrespondenz, S. 51 (ähnlich S. 207); gleichsinnig M. Kohl, Korrespondenzregeln, S. 220.

⁶⁰⁵ So läge etwa eine konkretisierte Einkommensminderung i. S. d. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Lesart der Vorschriften nicht vor, sofern ein darauf gerichtetes Auskunftersuchen unbeantwortet bliebe; die Voraussetzungen einer (partiellen) Steuerfreistellung bzw. eines gesonderten Steuertarifs (Rechtsfolge der Ausgangsnorm) wären erfüllt. Im Ergebnis entspricht dies der weitestgehenden Auffassung im Schrifttum im Zuge der rechtsdogmatischen Diskussion, nach der die Verwaltung die Feststellungslast trage (H. J. Watermeyer in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 52 [303. Lfg., April 2021]; D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 147b; A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 222; J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 135 [148. Lfg., Juli 2019]; J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2012, 758 [760]; M. Haisch/M. Helios/D. Niedling, DB 2013, 1444 [1445]; D. Fehling/A. Linn/R. Martini, IStR 2022, 781 (787); a. A. A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 99 [107. Lfg., September 2022]). Hielte man dieses Ergebnis nicht für überzeugend, böte sich eine alternative Anknüpfung im Sinne einer gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz oder ein Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz an (siehe sogleich im Haupttext sowie unten Erster Teil Fn. 606).

⁶⁰⁶ Knüpfte eine Besteuerung etwa daran an, dass eine Leistung beim Empfänger nur (in voller Höhe) zu besteuern wäre, wenn sie in einem anderen Staat beim Leistenden abzugsfähig wäre, so führte eine rein verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz bei fehlender Mitwirkung des anderen Staates dazu, dass eine Besteuerung nicht stattfände (so etwa bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Auslegung einer Einkommensminderung i. S. d. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG [siehe zuvor oben Erster Teil Fn. 605]). Bei einer alternativen Verknüpfung oder bei einem Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ergäbe sich indes, dass es hinreichend für eine Besteuerung beim Empfänger wäre, wenn eine Einkommensminderung aus der abstrakt-generellen Rechtslage folgte. Siehe auch noch unten § 11 B III 2 b aa.

risikosphärengerecht auszugestalten und kluge Verhaltensanreize zu setzen, etwa in der Form, den Steuerpflichtigen zu motivieren, aus eigenem Interesse richtige Informationen beizubringen.

Es kann festgehalten werden, dass – wenn der Gesetzgeber verschiedene Besteuerungen korrespondierend ausgestaltet und die Besteuerung zugleich nicht an der Grenze endet – man den Informationsaustausch zwischen den Behörden stärken muss, um die mit einer Korrespondenz verfolgten Ziele zu verwirklichen.⁶⁰⁷

B. Einschränkende Modifizierung einer Korrespondenz

Im Mittelpunkt der bisherigen Untersuchung – auf einer ersten Stufe – stand die Rechtsatzform der Bezugsnorm einer Korrespondenz. Eine Anreicherung um rechtsinhaltliche Elemente diente zur Veranschaulichung. Auf einer zweiten Stufe können nun einige geläufige Begrifflichkeiten beschrieben werden, die eine Korrespondenz rechtsinhaltlich ergänzen⁶⁰⁸: Es geht dabei um die Begriffe einer interpersonalen (dazu I), einer intertemporalen (dazu II) und einer internationalen (dazu III) Korrespondenz.

I. Interpersonale Korrespondenz

Beschreibungen einer Korrespondenz setzen häufig voraus, dass die Rechtsfolge der Bezugsnorm an ein anderes Steuersubjekt oder an eine andere Person im Recht – letztlich an eine andere rechtliche Einheit, in der Rechte und Pflichten gebündelt sind⁶⁰⁹ – gerichtet ist.⁶¹⁰ Eine derart interpersonal verstandene Korrespondenz gerät vielfach in den Mittelpunkt wissenschaftli-

⁶⁰⁷ Dahingehend auch *J. Blumenberg/E. Oertel*, StbJb 2017/2018, 453 (478): „Eine ‚Internationalisierung‘ des Steuervollzugs scheint unausweichlich, will man die Korrespondenzregeln zutreffend anwenden [...]“; in diesem Sinne auch *M. Kobl*, Korrespondenzregeln, S. 217 ff. Zur Bedeutung eines internationalen Informationsaustausches auch *A. Rust* in: Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (92); *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 21.273. Siehe auch *St. Greil*, IStR 2022, 373 (383): „Die internationale Zusammenarbeit wird zum Standard und ist nicht Ausnahme im Einzelfall“.

⁶⁰⁸ Freilich kann eine dahingehende Untersuchung nicht abschließend sein. Die zahlreichen (im Schrifttum geläufigen) Modifikationen (siehe oben § 5 B I) einer Korrespondenz können und sollen nicht voneinander abgegrenzt werden.

⁶⁰⁹ Zum Begriff des Rechtssubjekts *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 172 ff.

⁶¹⁰ Siehe die Begriffsbeschreibungen von *R. W. Könemann*, Individualbesteuerung, S. 39; *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 5; *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 31; *E. Oertel*, BB 2018, 351 (352); *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 207; *G. T. Wiese* in: FS Gosch, 2016, S. 463 (463); *Ch. Gröpl*, FR 2001, 568 (568); *R. Seer* in: Kirchhof/Seer, § 2 Rn. 57. Auch *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 27, weist bereits auf solche interpersonalen Verknüpfungen im Schrifttum hin.

cher Behandlungen, weil eine solche gegen Rechtsnormen verstoßen könnte, deren Wirkungen man üblicherweise mit dem Begriff „Individualsteuerprinzip“⁶¹¹ beschreibt. So wird etwa die Ablehnung eines „allgemeinen“ Korrespondenzprinzips⁶¹² darauf gestützt, dass eine „wechselseitige Abhängigkeit [...] mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung unvereinbar“ sei⁶¹³, denn nach diesem seien Bemessungsgrundlage und progressiver Tarif auf eine einzelne Person zu beziehen.⁶¹⁴ Die Abhängigkeit von Rechtsfolgen, die an ein anderes Steuersubjekt gerichtet sind, löse ein Störgefühl aus.⁶¹⁵

Ob ein solches Störgefühl eine normative Stütze findet – anders gewendet: ob eine interpersonale Verknüpfung der Besteuerungen gegen eine (Verfassungs-)Norm verstößt –, kann nicht pauschal beantwortet werden. Es wäre zunächst einmal eine Norm zu benennen, aus der sich ein solches Prinzip ergibt. Bestenfalls beiläufig wird das Individualsteuerprinzip auf verschiedene Grundrechtsartikel (insbesondere Art. 3 Abs. 1, Art. 6 und Art. 14 GG) gestützt, ohne dies näher zu begründen.⁶¹⁶ Stattdessen begnügt man sich damit,

⁶¹¹ Erstmals wurde der Begriff vom BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67), verwendet, um zu begründen, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten im „System des modernen Einkommensteuerrechts [...] einen Fremdkörper“ – mit dieser Formulierung sollte klargestellt werden, dass das EStG nicht mehr auf einer Haushaltsbesteuerung beruhe (so ursprünglich in § 4 Buchst. a Preußisches Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer vom 30.5.1820 [PrGS 1820, 140]: „Die Hebung geschieht in der Regel nach Haushaltungen“) – bilde. Zur weiteren Entwicklung in der Rechtsprechung siehe *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (38 ff.). Teilweise wird synonym auch der Begriff „Subjektsteuerprinzip“ verwendet (so *H. Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 178; *H. Weber-Grellet* in: Schmidt, § 2 Rn. 19; *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, S. 47); zur begrifflichen Abgrenzung *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (36 f., 42 ff.).

⁶¹² Dazu oben § 6 A I.

⁶¹³ BFH, Urt. vom 26.1.1994, X R 57/89, BStBl. II 1994, 597 (98).

⁶¹⁴ *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 8.22; *R. Seer* in: Kirchhof/Seer, § 2 Rn. 8. Ferner BFH, Beschl. vom 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 (612), im Zusammenhang mit einer Übertragung von Verlusten: „Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer. [...] Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht“.

⁶¹⁵ *J. Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 84 f. (Hervorhebungen nicht wiedergegeben und hinzugefügt): „Die positive Korrespondenz [...] und die damit einhergehende intersubjektive Betrachtungsweise stören vor allem die folgerichtige Definition und Zurechnung der Maßgröße objektiver Leistungsfähigkeit. [...] [¶] Die negative Korrespondenz [...] stört die gleichheitssatzkonforme Definition der Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit.“ Ähnlich auch *R. W. Könemann*, Individualbesteuerung, S. 40 f.; *M. Müller*, Korrespondenzprinzip, S. 37 ff.; *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches, S. 42 ff.; *K. Tipke*, StuW 1980, 1 (8); *J. Blumenberg/E. Oertel*, StbJb 2017/2018, 453 (456); *E. Oertel*, BB 2018, 351 (352); *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 (297. Lfg., April 2020); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 8.24; *A. Nacke* in: Brandis/Heuermann, § 22 EStG Rn. 68 (165. Lfg., November 2022); *R. Seer* in: Kirchhof/Seer, § 2 Rn. 57 und § 8 Rn. 11; *G. T. Wiese* in: FS Gosch, 2016, S. 463 (464 ff.).

⁶¹⁶ *R. W. Könemann*, Individualbesteuerung, S. 27 ff.; *J. Blumenberg/E. Oertel*, StbJb 2017/2018, 453 (456); *St. Mädels/ S. Stockburger/J. Stößel*, FR 2021, 1110 (1113). Für

die fehlende Auseinandersetzung hinter dem Begriff der Leistungsfähigkeit zu verschleiern und zu behaupten, das Individualsteuerprinzip sei als „Subprinzip“⁶¹⁷ untrennbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verbunden.⁶¹⁸

Letztlich wird mit dem Begriff „Prinzip der Individualbesteuerung“ eine Zurechnungsfrage beschrieben: Es geht darum, wem ein Wert, der eine „Leistungsfähigkeit“ abbilde, zuzurechnen ist.⁶¹⁹ Das ist eine Frage, die nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip (und demnach auch nicht das Individualsteuerprinzip) vorgibt, sondern eine vorhergehende, wertend getroffene Entscheidung, mit der jener Begriff erst ausgefüllt wird.⁶²⁰ Das zeigt sich auch daran, dass die „Subjektfrage“ auch in einer Rechtsordnung zu beantworten wäre, worin die Staatsfinanzierung nicht nach dem Leistungsfähigkeits-, sondern z. B. nach einem Divisions- oder Äquivalenzprinzip erfolgte.

Es liegt auf der Hand, dass es etwas anderes ist, ob die Besteuerung des Bäckers A mit der Besteuerung der natürlichen Person B, die bei ihm Brötchen kauft, verknüpft wird oder ob die Besteuerung der Gewinnausschüt-

den Begriff „Grundsatz der Individualbesteuerung“ wird zudem auf die Dissertation von *J. Becker*, Individualbesteuerung, verwiesen (siehe z. B. *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 8.22 in Fn. 22; siehe ferner die Angaben zum Schrifttum bei *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 46 [297. Lfg., April 2020]). Was indes nicht erwähnt wird: *J. Becker* kommt erstens zu dem Ergebnis, dass sich der „Grundsatz einer individualisierenden Besteuerung“ gerade nicht auf den allgemeinen Gleichheitssatz stützen lasse (*J. Becker*, Individualbesteuerung, S. 138f.), und zweitens zu der (überzeugenden) Feststellung, dass „[d]er Ausdruck ‚Individualbesteuerung‘ [...] unnötig“ sei und „[z]ur Kennzeichnung seiner sachrichtigen Deutungsmöglichkeiten [...] klare Fachbegriffe zur Verfügung“ stünden (*J. Becker*, Individualbesteuerung, S. 172). Eine Ableitung des Individualsteuerprinzips aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip mit beachtlichen Argumenten zudem ablehnend *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (46 ff.), der darauf hinweist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst einer Konkretisierung bedürfe (dazu auch *S. Kempny*, StuW 2021, 85 [92]).

⁶¹⁷ Ein Subprinzip unterscheide sich von einem systemtragenden Prinzip darin, dass es nur für eine einzelne Normgruppe des Steuerrechts gelte (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 3.14; zu Subprinzipien auch *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung², Band 1, S. 69 ff., 258 f., 281).

⁶¹⁸ *J. Hey* in: Schön/Osterloh-Konrad, S. 1 (15); *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 46 (297. Lfg., April 2020). Man spricht dann auch von einer „individuellen Leistungsfähigkeit“ (*J. Hey* in: GS Trzaskalik, 2005, S. 219 [224]; *U. Palm*, Person, S. 468).

⁶¹⁹ So auch *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (46); *U. Palm*, Person, S. 467 ff.; *J. Hey* in: Schön/Osterloh-Konrad, S. 1 (7); siehe auch *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 77: „Der Begriff ‚Einkommen‘ ist dagegen nur dann denkbar, wenn man von einer Person ausgeht, die dieses Einkommen [...] bezieht“; vgl. auch die Aufteilung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit von *D. Schneider*, ZfbF 1971, 352 (353), insbesondere die dort unter b aufgeworfene Frage: „Wer ist als Steuerzahler anzusehen?“. Zur Zurechnung von Einkunftsquellen siehe auch *H. G. Ruppe*, DStJG 1 (1978/1979), 7 (17 ff.).

⁶²⁰ Ähnlich *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (47); tendenziell auch *S. Heinrichs*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, S. 49.

tung einer Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner davon abhängig ist, welche Rechtsfolgen der ausgeschüttete Betrag auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft auslöst oder unter welchen Tatbestand der zuständige Amtswalter die Ausschüttung im Rahmen der Rechtskonkretisierung subsumiert hat⁶²¹. Es wäre jedenfalls jeweils darzulegen, gegen welche (Verbots-)Norm (und nicht gegen welches Prinzip) eine korrespondierende Besteuerung verstoßen könnte, um anschließend den Tatbestand jener Norm zu prüfen.⁶²²

Eine interpersonale Verknüpfung ist nach hier vertretenem Verständnis kein notwendiger Bestandteil einer Korrespondenz.⁶²³ Diese Einschränkung wäre theoretisch möglich, aber zur Beschreibung einer Korrespondenz nicht sinnvoll, wenn diese auch dazu verwendet werden könnte, eine zusammenhängende Besteuerung bei einer intrapersonalen Besteuerung zu erzeugen, beispielsweise bei Streckung eines steuerlich zusammenhängenden Sachverhaltes über mehrere Zeitabschnitte (Veranlagungszeiträume):

Beispiel 5

A nimmt im Jahre 2021 eine Teilwertabschreibung⁶²⁴ von 100 WE an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vor; der zuständige Amtswalter übernimmt diese in voller Höhe (keine Berücksichtigung von § 3c Abs. 2 S. 1 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a S. 1 EStG) in seine Rechtskonkretisierung. Auf Grund des Wertaufholungsgebots⁶²⁵ ist die Teilwertabschreibung im Jahre 2022 wieder rückgängig zu machen.

Teilwertabschreibung und Wertaufholung betreffen einen zusammenhängenden Sachverhalt. Es scheint jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass der politische Wunsch besteht, diese beiden Vorgänge korrespondierend auszugestalten. Dies gilt insbesondere dann, wenn Regelungen bestehen, die sich innerhalb der steuerpflichtigen Wertaufholung ermäßigend auf die Steuerlast auswirken.⁶²⁶ Daher bestünde (aus Sicht einer gesetzserzeugenden Stel-

⁶²¹ Dazu ausführlich unten § 11 A I.

⁶²² Nicht hinreichend ist daher die Behauptung, eine Korrespondenz verstoße gegen das verfassungsrechtlich verankerte Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (siehe etwa *R. W. Könemann*, Individualbesteuerung, S. 40f.: „Werden bestimmte Erträge entgegen der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht bei demjenigen erfasst, der leistungsfähig ist, sondern bei einem anderen Steuerpflichtigen, so liegt darin nicht eine insgesamt zulässige Behandlung des Vorgangs, sondern ein doppelter Verstoß gegen den verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. [...] [¶] Das Argument, ohne korrespondierende Besteuerung ergäben sich ungerechtfertigte Steuerlücken, rechtfertigt nicht den Verstoß gegen verfassungs-immanente Prinzipien des Steuerrechts“; ähnlich auch *H. Söbn*, *StuW* 1985, 395 [406]).

⁶²³ Ebenso *G. Rüsck*, *Korrespondenz*, S. 27.

⁶²⁴ Im geltenden Recht: § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2f. EStG (Anlagevermögen) und § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG (Umlaufvermögen).

⁶²⁵ Im geltenden Recht: § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG (Anlagevermögen) und § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG (Umlaufvermögen).

⁶²⁶ Etwa eine (anteilige) Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a S. 1 EStG oder § 8b Abs. 2 S. 3 KStG.

le) etwa die Möglichkeit, sich einer Korrespondenz zu bedienen, um eine ermäßigte Besteuerung der Wertaufholung davon abhängig zu machen, dass im Rahmen der Rechtskonkretisierung eine zeitlich vorangehende Teilwertabschreibung nicht (in einem vorherigen Veranlagungszeitraum) in voller Höhe von der Bemessungsgrundlage abgezogen wurde.⁶²⁷ Es läge dann eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz vor, die in diesem Fall intrapersonal ausgestaltet wäre.

II. Intertemporale Korrespondenz

In der steuerrechtlichen Diskussion geläufig ist auch der Begriff einer intertemporalen Korrespondenz.⁶²⁸ Eine solche liege vor, wenn mit einem Abzug in der Phase einer Ersparnisbildung eine steuerliche Erfassung bei Ersparnisauflösung einhergehe⁶²⁹, was dazu führe, „dass das gesamte (Markt-) Einkommen, das ein Steuerpflichtiger in den verschiedenen Phasen seines Lebens erzielt, einmal besteuert werde [...]“⁶³⁰.

Eine nachgelagerte Besteuerung (regelmäßig im Rahmen der Alterseinkünftebesteuerung) ist freilich veranlagungszeitraumübergreifend – insofern intertemporal – auf die Phase der Ersparnisbildung abgestimmt. Sie wird aber (jedenfalls nach den hier verwendeten Begrifflichkeiten) nicht mit der Gesetzgebungstechnik einer Korrespondenz umgesetzt. Zwar muss eine Konkretisierung der Rechtsfolge von Ausgangs- und Bezugsnorm nach hier vertretener Auffassung keinesfalls zeitraumkongruent erfolgen; insofern wirkt eine Korrespondenz, sofern nicht ausdrücklich anders angeordnet,

⁶²⁷ Vgl. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a S. 2 EStG; § 8b Abs. 2 S. 4 KStG.

⁶²⁸ *W. Schmähl*, DRV 1986, 101 (106); *H. Söhn*, StuW 1985, 395 (406); *Ch. Gröpl*, FR 2001, 568 (568); *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 (297. Lfg., April 2020); *Ch. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung, S. 45 ff.; BFH, Urt. vom 28.10.2020, X R 29/18, BStBl. II 2021, 675 (676); BFH, Beschl. vom 13.1.2022, X B 82/21, VersR 2022, 918 (919). Gelegentlich wird eine intertemporale Korrespondenz auch mit einer intrapersonalen Korrespondenz gleichgesetzt (*Ch. Gröpl*, FR 2001, 568 [568 in Fn. 1]), oder es wird jedenfalls darauf hingewiesen, dass eine nachgelagerte Besteuerung als Unterfall einer intertemporalen Korrespondenz denselben Steuerpflichtigen treffe, also personenbezogen (man könnte auch sagen: intrapersonal) sei (*Ch. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung, S. 46).

⁶²⁹ *Ch. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung, S. 45 f.; *R. W. Könemann*, Individualbesteuerung, S. 39; *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 48 (297. Lfg., April 2020). Eine nachgelagerte Besteuerung bedeutet nicht, dass die Ersparnisbildung steuerlich begünstigt wird, sondern nur, dass ein Besteuerungsaufschub gewährt wird (*Ch. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung, S. 47).

⁶³⁰ *Ch. Gröpl*, FR 2001, 568 (568) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben); gleichsinnig *W. Schmähl*, DRV 1986, 101 (106). In diesem Zusammenhang wird auch von einem „nachgelagerten Korrespondenzprinzip“ gesprochen, welches als Unterfall einer intertemporalen Korrespondenz verstanden wird (*Ch. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung, S. 46 ff.).

weder inter- noch intratemporal.⁶³¹ Der Inhalt einer „intertemporalen Korrespondenz“ beschreibt aber nur eine (weitestgehend⁶³²) kongruente Besteuerung, bei der die nachgelagerte Besteuerung von einer Abzugsmöglichkeit im Rahmen der Ersparnisbildung „politisch“, nicht aber „formal“ abhängig ist.⁶³³

III. Internationale Korrespondenz

Beschreibungen einer Korrespondenz setzen überdies regelmäßig voraus, dass an eine Rechtsfolge angeknüpft wird, die aus einer Rechtsnorm folgt, die von einer nicht bundesdeutschen Stelle erzeugt wurde.⁶³⁴ Man spricht dann auch von einem Internationalen Korrespondenzprinzip⁶³⁵ oder von Internationalen Korrespondenzklauseln⁶³⁶.

Ein genauerer Blick offenbart recht schnell, weshalb man dazu geneigt sein mag, eine Korrespondenz dahingehend begrifflich einzuschränken: Die „Staatensoveränität“⁶³⁷ erlaubt es, dass ein jeder Staat seine eigenen Gesetze erlassen – rechtstheoretisch: abstrakt-generelle Rechtsnormen erzeugen – kann⁶³⁸, die zwar nicht zwingend zur jeweiligen Rechtsordnung des Betrachters gehören müssen, die aber zu einem System unzureichend abgestimmter Rechtsnormen führen können, womit die Möglichkeit zur Steuervermeidung⁶³⁹ einhergeht.⁶⁴⁰ Nicht aufeinander abgestimmte Rechtsnormen verschiedener Staaten sind ein Grund, eine – insbesondere gesetzesakzessorische⁶⁴¹ – Korrespondenz einzuführen; insofern kann eine Korrespondenz ein taugliches Gesetzgebungsmittel sein, um ökonomisch nicht

⁶³¹ Zur zeitlichen Korrespondenz oben § 7 A VIII.

⁶³² Auf nicht kongruente Lösungen (insbesondere im Hinblick auf Rentengewinne) im Zuge der aktuellen Diskussion um die Besteuerung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung weisen S. Kempny/Th. Siegel, DStR 2022, 905 (907 ff.), hin.

⁶³³ Zu dieser Unterscheidung siehe oben § 6 C III 3.

⁶³⁴ Siehe J. Lüdicke in: FS Frotscher, 2013, S. 403 (404); St. Brunsbach/C. Freiling in: FS Endres, 2016, S. 61 (61); H. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.15, Rn. 21.96.

⁶³⁵ So etwa A. Türksch, Gestaltungsinstrumente, S. 238; F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 41d; A. Hauck in: FS Schaumburg, 2009, S. 741 (741).

⁶³⁶ H. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.15; H. Schaumburg in: FS Frotscher, 2013, S. 503 (514 ff.).

⁶³⁷ Zur rechtstheoretischen Beleuchtung staatlicher Souveränität siehe H. Kelsen, Allg. Staatslehre, S. 102 ff.; siehe ferner noch unten § 11 A II 2 und B II 2.

⁶³⁸ Dazu W. Scheffler, Steuerlehre, S. 7; H. Schaumburg, ISR 2016, 371 (372, 376); A. Rust, ISR 2013, 241 (241).

⁶³⁹ Zum Begriff der Steuervermeidung unten Zweiter Teil Fn. 170.

⁶⁴⁰ Vgl. A. Kredig/M. Link, SAM 2015, 148 (148); J. Kokott, IStR 2019, 123 (123 f.); G. Kraft/M. Kockrow, IStR 2022, 60 (63); F. Lenhart, StuW 2022, 50 (51).

⁶⁴¹ Siehe bereits die angeführten Gründe für die Einführung gesetzesakzessorischer Korrespondenzen oben § 7 A II 2 c.

gerechtfertigte Ausweichhandlungen, welche bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eintreten können, zu vermeiden.

Letztlich ist das aber nur ein Motiv für die Erzeugung einer Korrespondenz. Welchen Mehrwert der Begriff einer internationalen Korrespondenz böte, ist nicht ersichtlich. Schon die Unterscheidung von „nationalem“ und „internationalem“ Recht kann von rechtstheoretischer Warte nicht überzeugen⁶⁴²; Recht „gilt“, ist mithin Bestandteil der betrachteten Rechtsordnung, oder eben nicht. Der Begriff des „Internationalen Steuerrechts“ ist insofern allenfalls ein Ordnungs-, nicht aber ein Rechtsbegriff⁶⁴³, der nur wenig zur Systematisierung beitragen kann. Daher trägt auch der Begriff einer „Internationalen Korrespondenz“ wenig zur wissenschaftsfördernden Untersuchung der rechtlichen Wirkungen bei, die mit dem Begriff „Korrespondenz“ beschrieben werden.

⁶⁴² Dazu S. Plesdonat in: Kempny/Reifegerste, 2. Teil Fall 9 Rn. 59 in Fn. 38.

⁶⁴³ D. Beck, Qualifikationskonflikte, S. 1 und Fn. 1. Ausführlich zur Begriffsdiskussion H. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 1.1 ff.

§ 8 Leitsätze zum Ersten Teil

1. Eine Korrespondenz ist die Abhängigkeit der Rechtsfolge eines abstrakt-generellen Rechtssatzes (Ausgangsnorm) von einer Rechtsfolge einer anderen Rechtsnorm (Bezugsnorm). Die Rechtsfolge der Ausgangsnorm kann als „abhängige Rechtsfolge“ bezeichnet werden. (§ 5 C III)
2. Der Begriff eines Korrespondenzprinzips wird abgelehnt. (§ 6 A)
3. Eine Korrespondenz ist ein Mittel der Gesetzgebungstechnik. (§ 6 B)
4. Die abhängige Rechtsfolge ist nicht auf einen bestimmten Rechtsinhalt beschränkt. Es kann sich – möchte man sich um eine nicht abschließende Aufzählung bemühen – um die Erfassung einer Betriebseinnahme, einer Steuerbefreiung, einer Betriebsausgabe, eines Abzugs von negativen Einkünften oder einer Anordnung eines gesonderten Steuertarifs handeln. Gleiches gilt für die Rechtsfolge der Bezugsnorm. (§ 6 C I 2)
5. Die Bezugsnorm muss keine besondere Rechtssatzform aufweisen. Mit einer Korrespondenz kann an eine Rechtsfolge angeknüpft werden, die sich aus einem abstrakt-generellen Rechtsakt (Gesetz) ergibt oder die in einer Individualrechtsnorm (Verwaltungsakt) konkretisiert wurde. (§ 6 C II 1)
6. Die Abhängigkeit einer Korrespondenz entsteht aus einem Tatbestandsmerkmal in der Ausgangsnorm. Es besteht eine „formale“ Abhängigkeit. (§ 6 C III 2)
7. Abzugrenzen ist eine solche „formale“ von einer nur „politischen“ Abhängigkeit. Mit einer „politischen Abhängigkeit“ ist eine Besteuerung gemeint, die nur nach dem Willen der hinter der zur Rechtserzeugung ermächtigten Stelle stehenden Menschen aufeinander abgestimmt ist. (§ 6 C III 3)
8. Eine Korrespondenz liegt auch dann vor, wenn der Tatbestand der Ausgangsnorm nicht verwirklicht ist. (§ 6 C III 4)
9. Gleichlautende Tatbestandsmerkmale in verschiedenen Rechtssätzen – die sicherlich auch zu einer zusammenhängenden Besteuerung führen können – begründen keine Korrespondenz. Es handelt sich um eine strukturell anders wirkende Gesetzgebungstechnik, bei der es an einer Abhängigkeit fehlt; bereits die Zuordnung der Begriffe „Ausgangs-“ und „Bezugsnorm“ wäre nicht möglich. (§ 6 C III 5)

10. Mit einer Korrespondenz kann an die Rechtsfolgen verschiedener Bezugsnormen angeknüpft werden. Es entstehen mehrere Korrespondenzen, wenn eine alternative Anknüpfung erfolgt; bei einer kumulativen Anknüpfung liegt nur eine Korrespondenz vor. (§ 6 C III 6)
11. Eine Korrespondenz lässt sich als eine besondere Form eines „Verweises“ als Mittel der Gesetzgebungstechnik begreifen. Auch besteht eine erhebliche Nähe zu dem in der Rechtswissenschaft geläufigen Begriff einer „Akzessorietät“, dem allerdings herkömmlich ein weiteres Begriffsverständnis zugrunde liegt. (§ 6 C III 7)
12. Der Stufenbau der Rechtsordnung (nach dem Rechtserzeugungszusammenhang) zieht es nach sich, dass Korrespondenzen an verschiedene Zeitpunkte im Rechtsetzungsverfahren einer anderen Besteuerung anknüpfen können. Es ist sinnvoll, Korrespondenzen auf einer ersten Stufe anhand der Rechtssatzform der Bezugsnorm zu unterscheiden; darauf aufbauend können die Begriffe einer gesetzesakzessorischen und einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz eingeführt werden. (§ 7 A pr.)
13. Im Schrifttum erfolgt eine solche Unterscheidung allenfalls zwischen den Zeilen. Strafrechtswissenschaftliche Erkenntnisse lassen sich teilweise übertragen. (§ 7 A I)
14. Eine gesetzesakzessorische Korrespondenz beschreibt die Abhängigkeit von einer Rechtsfolge, die aus einer abstrakt-generellen Bezugsnorm folgt. Der zur Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm berufene Amtswalter muss entscheiden, ob der Tatbestand einer abstrakt-generellen Bezugsnorm mit der in der Ausgangsnorm genannten Rechtsfolge erfüllt ist. Dies kann dazu führen, dass ein im bundesdeutschen Steuerrecht ausgebildeter Amtswalter unter abstrakt-generelle Rechtsnormen subsumieren muss, die von einer nicht bundesdeutschen Stelle erzeugt worden sind. (§ 7 A II 1)
15. Eine *gesetzesakzessorische Korrespondenz* ist ein taugliches Gesetzgebungsmittel, um auf Veränderungen in einer (dynamischen) Rechtsordnung zu reagieren, da sich eine jede Änderung der Bezugsnorm unmittelbar auf die Ausgangsnorm auswirkt. (§ 7 A II 2 c)
16. Eine *verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz* beschreibt die Abhängigkeit von einer Rechtsfolge, die in einer Individualrechtsnorm – genauer: in einem Verwaltungsakt – konkretisiert wurde. (§ 7 A III 1)
17. Für die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm ist es hinreichend, dass ein Verwaltungsakt, worin die Rechtsfolge der Bezugsnorm konkretisiert wurde, wirksam ist. Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz ist daher ein taugliches Gesetzgebungsmittel, um auf die verdrängende Rechtskraft von Verwaltungsakten zu reagieren. (§ 7 A III 2)

18. Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz begründet keine Abhängigkeit von der Regelung eines Verwaltungsaktes. Anknüpfungspunkt ist eine Rechtskonkretisierung, die sich in den Besteuerungsgrundlagen niederschlägt. (§ 7 A III 3)
19. Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz ist von der Bindungswirkung anderer Behörden an einen Verwaltungsakt abzugrenzen. (§ 7 A III 4)
20. Der Vollzug der Regelung des Verwaltungsaktes ist kein notwendiger Bestandteil einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz. (§ 7 A III 5)
21. Von theoretischer Warte sind – je nachdem, welche Rechtssatzformen eine Rechtsordnung kennt – weitere Korrespondenzen möglich. Denkbar wäre etwa eine gerichtsaktakzessorische oder eine vertragsaktakzessorische Korrespondenz. (§ 7 A IV)
22. Eine jede Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm wirkt sich auf die Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm aus. Ein Zusammenhang, den eine Korrespondenz begründen soll, kann in einer Rechtsordnung, die sich dynamisch entwickelt, nur aufrechterhalten werden, wenn auch ein rechtliches Dürfen zur Änderung einer möglicherweise bereits konkretisierten Rechtsfolge der Ausgangsnorm besteht; anderenfalls würden nachträglich – zeitlich nach der Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm – eingetretene Rechtsfolgen die Wirkungen einer Korrespondenz unterlaufen. Bei Erzeugung einer Korrespondenz sollte stets darauf geachtet werden, dass die Rechtsordnung auch eine entsprechende Zulässigkeitsnorm enthält, die es erlaubt (und aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung [im geltenden Recht siehe § 85 S. 1 AO] auch gebietet), bei einer Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm eine konkretisierte Ausgangsnorm zu ändern. (§ 7 A V)
23. Eine gesetzes- und eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz können miteinander verknüpft werden. Dies ist insbesondere mittels alternativer Tatbestandsmerkmale möglich. Eine alternative Verknüpfung bietet Vorteile, weil eine Verwirklichung des Tatbestandes der Ausgangsnorm auch ohne Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm möglich ist, zugleich aber auch das Ergebnis der Rechtskonkretisierung für sich allein hinreichend zur Erfüllung des Tatbestandes der Ausgangsnorm ist. Dieser Vorteil ginge auch nicht verloren, wenn man eine Korrespondenz erzeugte, nach der die abstrakt-generelle Rechtslage so lange maßgebend wäre, bis eine Rechtskonkretisierung stattgefunden hat („Vorrang der verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz“). (§ 7 A VI 1 und 2)
24. Korrespondenzen begründen eine einseitige Abhängigkeit und wirken nicht wechselseitig. (§ 7 A VII)

25. Die im Schrifttum geläufige Frage, ob eine Korrespondenz veranlagungszeitraumübergreifend wirke („zeitliche Korrespondenz“), dreht sich bei Lichte betrachtet darum, ob im Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm der Tatbestand der Ausgangsnorm bereits verwirklicht ist oder nicht. Eine Korrespondenz enthält insofern ein zeitliches Moment, als die Abhängigkeit zu Rechtsakten mit verschiedenen Rechtssatzformen nach sich zieht, dass an einen Zeitpunkt auf dem gedachten Zeitstrahl des Rechtsetzungsverfahrens im Stufenbau der Rechtsordnung (nach dem Rechtserzeugungszusammenhang) angeknüpft wird. (§7 A VIII 1)
26. Davon abzugrenzen sind Prognoseentscheidungen im Recht, nach denen es etwa hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung sein kann, dass eine Rechtsfolge der Bezugsnorm voraussichtlich eintreten werde; sie sind einer Korrespondenz abträglich, wenn das prognostizierte Ereignis nicht eintritt. Überdies sind sie bei einer Korrespondenz nicht notwendig, weil auf künftige Änderungen hinsichtlich der Rechtsfolge der Bezugsnorm reagiert werden kann, wenn eine bereits konkretisierte Rechtsfolge der Ausgangsnorm in diesen Fällen geändert werden darf. (§7 A VIII 2)
27. Ein Blick in das geltende Recht und in die rechtsdogmatische Diskussion offenbart, dass es erhebliche Schwierigkeiten bereitet, aus dem Wortlaut einer sprachlich verkörperten Rechtsnorm zu ermitteln, an welche Rechtssatzform die erzeugte Rechtsnorm anknüpft, ob demnach eine gesetzes- oder verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz besteht (dazu 1). Der „Werkzeugkasten“ zur Erzeugung einer Korrespondenz wird daher um Formulierungsvorschläge angereichert, deren sich der Gesetzgeber bedienen kann, um klar zum Ausdruck zu bringen, welche Art einer Korrespondenz erzeugt werden soll. (§7 A IX)
28. Der Nachweis der Rechtsfolge der Bezugsnorm sollte sich daran orientieren, was tatbestandlich von der Ausgangsnorm vorausgesetzt wird. Bei einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz hat der Steuerpflichtige nur die Voraussetzungen der Bezugsnorm nachzuweisen; die Ermittlung und Auslegung von abstrakt-generellen Normen (auch sofern diese von einer ausländischen Stelle erzeugt worden sind) obliegt den Finanzbehörden. Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz führt dazu, dass der Nachweis einer Rechtskonkretisierung im Wege der Amtshilfe ([§ 117 Abs. 1 i. V. m.] §§ 111 ff. AO) erfolgen sollte, sofern nicht der Steuerpflichtige eine Rechtskonkretisierung nachweist. Bei einem erfolglosen Ersuchen ist davon auszugehen, dass eine Rechtskonkretisierung nicht stattgefunden habe. Sofern eine alternative Verknüpfung einer gesetzes- und einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz oder eine vorrangig verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz vorliegt,

- ist der Tatbestand der Ausgangsnorm dann (weiterhin) möglicherweise nach der abstrakt-generellen Rechtslage erfüllt. (§ 7 A X)
29. Auf einer zweiten Stufe (zur ersten Stufe siehe Leitsatz 12) können rechtlich-inhaltliche Elemente einbezogen werden, um geläufige Begrifflichkeiten einer Korrespondenz zu beschreiben und abzugrenzen. (§ 7 B pr.)
 30. Eine interpersonale Korrespondenz liegt vor, wenn die Rechtsfolge der Bezugsnorm an ein anderes „Steuersubjekt“ oder an eine andere „Person“ gerichtet ist. Begrifflich ist eine Korrespondenz nicht dahingehend einzuschränken. (§ 7 B I)
 31. Der Inhalt einer intertemporalen Korrespondenz beschreibt eine (weitestgehend) kongruente Besteuerung, bei der die nachgelagerte Besteuerung von einer Abzugsmöglichkeit im Rahmen der Ersparnisbildung „politisch“, nicht aber „formal“ abhängig ist. Ein solcher Zusammenhang wird nicht durch eine Korrespondenz erzeugt. (§ 7 B II)
 32. Der Begriff einer Internationalen Korrespondenz wird abgelehnt, weil er keinen Mehrwert bietet; schon die Unterscheidung von „nationalem“ und „internationalem“ Recht überzeugt, vom hier eingenommenen rechtstheoretischen Standpunkt aus betrachtet, nicht. (§ 7 B III)

Zweiter Teil

Steuertheoretische Untersuchung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern

In einem *Zweiten Teil* sollen die Ergebnisse aus der Beschreibung der Gesetzgebungstechnik „Korrespondenz“ im *Ersten Teil* herangezogen werden, um die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern zu untersuchen.

Dieser Untersuchung liegt ein systematischer Ansatz zugrunde. Dazu ist es erforderlich, eingangs Grundlagen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften darzustellen (dazu § 9). Anschließend wird offengelegt, anhand welcher Maßstäbe (dazu § 10) beurteilt werden soll, ob eine Korrespondenz innerhalb dieser Besteuerung ein „wünschenswertes“ oder „gutes“ Besteuerungssystem fördert oder nicht (dazu § 11). Keinesfalls sei behauptet, die hier entwickelten Kriterien seien die einzig „richtigen“ Maßstäbe zur Bewertung eines Steuersystems. Sie sollen als ein wertend getroffener, auf Gerechtigkeitserwägungen beruhender Vorschlag zur Beurteilung eines Steuersystems verstanden werden. Schließlich widmet sich die Untersuchung der Frage, welche Bedeutung ein „Trennungsprinzip“ innerhalb der Besteuerung von Kapitalgesellschaften einnimmt und in welchem Verhältnis eine korrespondierende Besteuerung dazu steht (dazu § 12). Auch der *Zweite Teil* der Untersuchung wird anhand von Leitsätzen abgeschlossen (dazu § 13).

§9 Grundlagen

Die Erzeugung von Normen, die eine korrespondierende Wirkung zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern begründen, berührt Grundlagen der Körperschaftsbesteuerung. Eine systematische Untersuchung setzt voraus, dass einerseits ein *ökonomisches* Grundlagenwissen über jene Besteuerungssystematik vorhanden ist (dazu A), andererseits aber auch die *dogmatischen* Grundlagen bekannt sind (dazu B).

A. Ökonomische Grundlagen

Das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit von Kapitalgesellschaften unterliegt (jedenfalls im bundesdeutschen Recht) einer eigenen (Ertrags-)Steuer: der Körperschaftsteuer. Dies ist ein geläufiger, aber nur einer von mehreren möglichen Wegen, Kapitalgesellschaften zu besteuern. Das Steuerrecht folgt insofern – wenn es diesen Weg einschlägt – (auf Grund einer freien, autonomen, verfassungsrechtlich nicht vorgegebenen Entscheidung¹) zivilrechtlichen Wertungen, indem es an die Rechtsfähigkeit² von bestimmten Zusammenschlüssen natürlicher Personen³ (genauer: von sog. „juristischen Personen“⁴) anknüpft. Die nachfolgende ökonomische Grundlagenuntersu-

¹ So auch *Ch. Thiemann*, Verluste, S. 364: „Im Bereich der Besteuerung der Körperschaften ist das Konzept der Identität, anders als im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen, ein normatives Konzept. An zivilrechtliche Wertungen einer rechtlichen Selbständigkeit der Körperschaftsbesteuerung ist der Steuergesetzgeber dabei nicht gebunden. [...]“ Ähnlich *J. Hey*, Harmonisierung, S. 246; *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 375. Dazu auch noch unten §9 A I 2 b.

² Siehe im geltenden Recht u. a. § 1 Abs. 1 AktG, § 13 Abs. 1 GmbHG.

³ Eine „natürliche Person“ ist rechtstheoretisch nicht mit einem Menschen gleichzusetzen; es handelt sich um eine „vom Recht geschaffene Einheit“ (*S. Kempny*, Verwaltungskontrolle, S. 17 Fn. 112), mithin um eine „Einheit von Pflichten und Rechten, die das Verhalten eines Menschen zum Inhalt ha[t].“ (*H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 178).

⁴ Der Begriff einer „juristischen Person“ ist ein von rechtstheoretischer Warte unglücklicher Begriff, der verschleiert, dass juristische Personen nur Gedankengebilde sind, hinter denen stets handelnde Menschen stehen. Es handelt sich um Zusammenschlüsse mehrerer Personen nach Regeln, die von einer Rechtsordnung vorgegeben werden (siehe *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre², S. 178 ff.; *S. Kempny*, Verwaltungskontrolle, S. 17 Fn. 114).

chung geht von einer Rechtsordnung aus, welche diese (Wert-)Entscheidung mit der Einführung der bundesdeutschen Körperschaftsteuer getroffen hat, und widmet sich der Frage, welche Gründe den Gesetzgeber dazu veranlasst haben könnten, diesen Weg einzuschlagen.

Diese Frage drängt sich auf, weil die Besteuerung von Gesellschaften ökonomisch eher fernliegend ist: Fiktive Gebilde wie Kapitalgesellschaften können nach in den Wirtschaftswissenschaften vorherrschender Begriffsverwendung⁵ kein Einkommen erzielen⁶, sondern die erwirtschafteten Kapitalerträge müssen zunächst einem Haushalt (demnach einer natürlichen Person) zugeflossen sein.⁷ Besteuert man einerseits die auf Ebene der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne, andererseits zugleich den Transfer jener Gewinne von der Gesellschaft an die Anteilseigner (Gewinnausschüttungen), mündet dies in ein „Grundproblem der Körperschaftbesteuerung“⁸: einer (möglichen) Doppelbelastung⁹ ausgeschütteter Gewinne. Dieses Problem ist vielfach diskutiert worden, und es ist bereits mehrfach darauf hingewiesen worden, dass es seit über 100 Jahren bekannt, gleichwohl aber bis heute nicht gelöst worden sei.¹⁰

⁵ *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 175; *D. Schneider*, *StuW* 1975, 97 (101 f.); *G. Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 198; *M. Rose* in: *FS Lang*, 2010, S. 641 (642).

⁶ Daher ist es bereits vom Ansatz her verfehlt, die Körperschaftsteuer als „Einkommensteuer der juristischen Person“ (*J. Hey* in: *Tipke/Lang*, Rn. 11.1 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]; gleichsinnig *T. Schober* in: *Bott/Walter*, § 8 Rn. 102 [169. Lfg., Mai 2023]; *J. Lange*, Körperschaftsteuer, Rn. 4; *M. Alber/M. Szczesny*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, S. 3) zu bezeichnen. Aufklärend ist insofern ein Blick zurück: „Auch den älteren Steuergesetzen war die Uebertragung des Einkommensbegriffes auf andere Rechtssubjekte als natürliche Personen völlig fremd. Erst in den neueren Gesetzgebungen ist aus rein fiskalischen Gründen der Versuch einer solchen Uebertragung gemacht worden, indem man, ausgehend von der juristischen Gleichstellung physischer und juristischer Personen, die wirtschaftlichen Begriffe des Ertrages und des Einkommens verwechselte [...]“ (*B. Fuisting*, Steuerlehre, S. 188 [Hervorhebungen nicht wiedergegeben]). Zum Begriff der Körperschaftsteuer auch erhellend *D. Schneider* in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Band II, S. 509 (509 f.).

⁷ *D. Schneider*, *StuW* 1975, 97 (102); dazu auch *G. Wöhe* in: *FS Scherpf*, 1983, S. 5 (16); *G. Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 189, 198; Argumente gegen die Fiktion der „juristischen Person“ und die Besteuerung einer solchen finden sich auch bereits bei *B. Fuisting*, Steuerlehre, S. 187 ff.; *K. Ballerstedt*, Kapitalgesellschaften, S. 18.

⁸ BT-Drs. 7/1470, S. 323. In der Körperschaftsteuerreform von 1977 (Einführung eines sog. Anrechnungsverfahrens) wurde die Beseitigung einer ertragsteuerlichen Doppelbelastung als Ziel auserkoren (BT-Drs. 7/1470, S. 323, 326).

⁹ Zum Begriff der Doppelbelastung sogleich unten § 9 A I.

¹⁰ *D. Birk*, *StuW* 2000, 328 (333); *R. Seer*, *DStJG* 23 (2000), 87 (117); *M. Desens*, Halbeinkünfteverfahren, S. 5; *U. Schramm*, *FR* 2019, 346 (346); siehe auch bereits die Diskussion im Rahmen der Reformgesetzgebung von 1890/91 in Preußen (dazu *A. Thier*, Staatssteuerreformen, S. 464 ff.). *J. Sigloch*, *StuW* 2000, 160 (163), weist zutreffend darauf

Zur Veranschaulichung dieses Grundproblems bietet sich eine Betrachtung in zwei Schritten an. Es ist in einem ersten Schritt zu klären, ob die (nochmalige) Besteuerung ausgeschütteter Gewinne eine steuerliche Doppelbelastung darstellt (dazu I). Erst wenn eine solche bejaht ist, ergibt die Frage Sinn, welche theoretischen Möglichkeiten es gibt, eine solche Doppelbelastung zu vermeiden (dazu II).

I. Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne und Rechtfertigung einer Körperschaftsteuer

Der Begriff einer Doppelbelastung ist von dem Begriff einer Doppelbesteuerung abzugrenzen.¹¹

Eine Doppelbesteuerung setzt eine Identität von Steuersubjekt (z. B. die gleiche natürliche oder juristische Person), von Steuerobjekt bzw. Steuergegenstand, der Besteuerungszeiträume¹² und der Steuerarten voraus.¹³ Eine solche könnte bei genauerer Betrachtung sogar als abwegig bezeichnet werden: Es sind juristische (Rechts-)Gebilde, die der Körperschaftsteuer unterliegen. Es handelt sich um unterschiedliche Steuersubjekte.¹⁴

Eine Doppelbelastung liegt vor, wenn dasselbe Steuerobjekt bzw. derselbe Steuergegenstand mit einer gleichartigen Steuer mehrfach belastet wird.¹⁵ Eine Identität des Steuersubjekts ist unerheblich.¹⁶ Ebenso wenig ist die

hin, dass die Frage nach einer Doppelbelastung von der Politik je nach Zielsetzung oder Vorgabe unterschiedlich beantwortet werde.

¹¹ Dazu ausführlich *H.-W. Seiler*, Einmalbesteuerung, S. 34 f.

¹² Aus ökonomischer Perspektive kann, wird geltend gemacht, auf dieses Merkmal verzichtet werden, da es für die Prüfung, ob ein Steuerobjekt mehrfach besteuert wird, nicht darauf ankommen könne, in welchem Veranlagungszeitraum man die Steuern erhebe (*W. Scheffler*, Steuerlehre, S. 8).

¹³ *W. Scheffler*, Steuerlehre, S. 7 f. Eine Doppelbesteuerung ist daher ein zentrales Problem im sog. „Internationalen Steuerrecht“ (zu diesem Begriff bereits oben § 7 B III); vornehmlich in früherer Zeit wurde hervorgehoben, dass es für eine Doppelbesteuerung wesentlich sei, dass ein Steuerzugriff verschiedener Steuergewalten vorliege (*L. Blum*, Aktiengesellschaften, S. 111 f.; *A. Spitaler*, *StuW* 1948, Sp. 7 [7]).

¹⁴ *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 117; siehe auch bereits die Amtliche Begründung zum Entwurf eines KStG, Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Band 341, Aktenstück Nr. 1976 zum KStG 1920, S. 14: „Jedenfalls aber liegt eine doppelte Besteuerung in dem Sinne nicht vor, daß dasselbe Subjekt zweimal besteuert wird.“

¹⁵ *H. Schaumburg* in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 15.3; *H.-W. Seiler*, Einmalbesteuerung, S. 34; *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 117. *Ch. Spengel* in: *Jacobs/Spengel*, S. 3, setzt den Begriff einer wirtschaftlichen (in Abgrenzung zu einer juristischen) Doppelbesteuerung mit einer Doppelbelastung gleich.

¹⁶ *W. Scheffler*, Steuerlehre, S. 8, mit kritischer Betrachtung der begrifflichen Differenzierung zwischen (juristischer) Doppelbesteuerung und (wirtschaftlicher) Doppelbelastung.

Höhe der Steuer von Bedeutung: Eine Doppelbelastung setzt nicht voraus, dass es auch zu einer doppelt so hohen Steuerzahlung kommt.¹⁷

Eine Doppelbelastung liegt – da es auf die Steuersubjektidentität nicht ankommt – freilich deutlich näher als eine Doppelbesteuerung, aber es wäre wissenschaftlich ungenau, eine solche ohne eine strukturierte Begründung anzunehmen.¹⁸ Denn eine Besteuerung desselben Steuergegenstands läge nur vor, wenn die Körperschaftsteuer auf einen Steuergegenstand erhoben würde, anhand dessen sich auch die Besteuerung auf Anteilseignerebene bemäße. Das wäre wiederum nicht der Fall, wenn die Steuerzahlung einer Körperschaft eine Gegenleistung für besondere staatliche Leistungen darstellte (dazu 1) oder eine Körperschaft über eine „eigene“ (über die der Anteilseigner hinausgehende) Leistungsfähigkeit verfügte (dazu 2).¹⁹ Hielte man beide zuvor genannten Ansätze für nicht überzeugend, so verbliebe nur ein Rückgriff auf andere (offenzulegende) Argumente, welche die Erhebung einer Körperschaftsteuer rechtfertigen²⁰ könnten (dazu 3).

1. Äquivalenztheoretische Begründung

Eine äquivalenztheoretische²¹ Rechtfertigung der Körperschaftsteuer gründet auf der Annahme, dass Steuern erhoben werden, um Staatsleistungen zu finanzieren.²² Es läge demnach vorderhand nahe, nicht die Position des Staates als übergeordnete Institution, sondern eine Beziehung zwischen gleichberechtigten Tauschpartnern in den Vordergrund zu stellen.²³ Die entrichteten Steuern wären als Gegenleistung (Entgelt) für vom Staat gewährte

¹⁷ *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 236.

¹⁸ Dahingehend auch *Th. Pothast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 27: „Wie selbstverständlich unterstellt heute nahezu jede Steuerdiskussion eine Doppelbelastung körperschaftlicher Gewinne“.

¹⁹ Überzeugend mit Blick auf die Logik der Argumentation der Hinweis von *K. Schredelseker*, *FinArch NF* 31 (1972/73), 27 (27 in Fn. 1), dass der Begriff der Doppelbelastung bereits „von einer bestimmten Vorstellung über die Kapitalgesellschaft vorgeprägt“ sei, nämlich dass „der in der Kapitalgesellschaft erwirtschaftete und der dem Anteilseigner zugeflossene Gewinn einunddieselbe Sache“ seien.

²⁰ Rechtfertigung bedeutet in diesem Zusammenhang nicht die Rechtfertigung vor einer anderen Norm (die ohnehin sonst zu benennen wäre), sondern die Rechtfertigung einer wertend getroffenen Entscheidung (die man auch anders treffen könnte). Es ist schlicht die Suche nach Gründen anzustoßen, die für eine Besteuerung von Kapitalgesellschaften sprechen.

²¹ Begrifflich auch als „Benefit Pricing“ oder „Nutzenprinzip“ bezeichnet (*D. Wellisch*, *Finanzwissenschaft II*, S. 39 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]).

²² Zur äquivalenztheoretischen Begründung von Steuern *A. Schmehl*, Äquivalenzprinzip; *S. Kempny*, *StuW* 2021, 85 (90). Allgemein zur Rechtfertigung von Steuern *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*², Band 1, S. 1 ff.; *R. Seer* in: *Tipke/Lang*, Rn. 1.5 ff.

²³ *R. Elschen* in: *Wittmann*, Teilband 1, Sp. 366.

Leistungen einzuordnen.²⁴ Eine Doppelbelastung bestünde dann nicht, da eine so verstandene Körperschaftsteuer einen anderen Steuergegenstand beträfe. Es handelte sich um eine Unternehmensteuer in Form einer Objektsteuer.²⁵

Man sollte eine solche äquivalenztheoretische Rechtfertigung nur für überzeugend erachten, wenn zweierlei gelänge: Einerseits die Benennung der Leistungen, für welche die Körperschaftsteuer die Gegenleistung darstellt, andererseits – logisch nachfolgend – die Darlegung, dass die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer – das zu versteuernde Einkommen (§7 Abs. 1 KStG) – eine ökonomisch sinnvolle Maßgröße ist, um den Gegenwert der zuvor benannten staatlichen Leistungen zu ermitteln.²⁶

Eine staatliche Leistung könnte aus einem äquivalenztheoretischen Blickwinkel in der Verleihung einer selbständigen zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit einer Körperschaft zu sehen sein. Das wäre aber nur eine vom zur Rechts-erzeugung berufenen Organ geschaffene *Möglichkeit* zur Betätigung von Personenmehrheiten am Markt. Die geltende Körperschaftsbesteuerung mit einer Besteuerung des Einkommens knüpft aber gerade nicht an den möglichen, sondern an den *verwirklichten* Mittelwerb an.²⁷ Eine zivilrechtliche Rechtsfähigkeit kann eine Körperschaftsbesteuerung nicht rechtfertigen.²⁸

Es wäre ferner möglich, die Gewährung bestimmter (teils zivilrechtlicher) Privilegien (insbesondere einer beschränkten Haftung, einer erhöhten Kreditfähigkeit [und einer damit einhergehenden Möglichkeit zur Kapitalbeschaffung]) oder den Bezug allgemeiner staatlicher Leistungen (z. B. der Nutzung der staatlichen Infrastruktur) zur Rechtfertigung einer Körperschaftsteuer heranzuziehen.²⁹ Dann aber müsste man etwa argumen-

²⁴ Die Argumentation zusammenfassend *S. Kempny*, *StuW* 2021, 85 (90, siehe auch die weiteren Nachweise in Fn. 71). Noch zugespitzter könnte formuliert werden, der Bürger wäre bereits kein Steuerpflichtiger (mehr), weil er Steuern freiwillig als Gegenleistung für in Anspruch genommene Leistungen des Staates erbrächte (der Staat nähme demnach die Rolle eines [Dienst-]Leistenden ein). Eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung interessierte sich folglich nicht für die Steuerbelastung des Einzelnen, weil die Steuer den Charakter einer Gegenleistung einnehme (zu diesem Gedankengang *D. Schneider* in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Band II, S. 509 [533]).

²⁵ Von einer solchen geht *W. Flume*, *DB* 1971, 692 (693, 695), aus.

²⁶ *D. Schneider*, *Unternehmensbesteuerung*, S. 174; *D. Schneider*, *StuW* 1975, 97 [104]; *D. Schneider*, *Steuerlast und Steuerwirkung*, S. 55.

²⁷ So für die Einkommensteuer *S. Kempny*, *StuW* 2021, 85 (97f., 106) (die Argumentation kann insoweit auf die Körperschaftsteuer übertragen werden, weil das KStG zur Ermittlung des Einkommens auf das EStG verweist [§8 Abs. 1 S. 1 KStG]). Zum Verständnis der Leistungsfähigkeit als Möglichkeit zum Mittelwerb siehe auch *D. Schneider*, *FinArch* NF 37 (1979), 26 (39ff.).

²⁸ *D. Schneider*, *Unternehmensbesteuerung*, S. 174; *J. Hey*, *Harmonisierung*, S. 258.

²⁹ Dahingehend *W. Flume*, *DB* 1971, 692 (693, 695); *K. Schredelseker*, *FinArch* NF 31 (1962/73), 27 (36); in Teilen (weil differenzierend) auch *K. Schmidt*, *FinArch* NF 22

tieren, dass die Haftungsbeschränkung einen gleichwertigen Vorteil für die Besteuerung der Bemessungsgrundlage (Einkommen) darstelle. Das dünkt wenig überzeugend, weil der Vorteil – die beschränkte Haftung – bei positiven Ergebnissen nicht seine Vorteilhaftigkeit entfaltet.³⁰ Vielmehr ist die Haftungsbeschränkung nur eine vom Gesetzgeber geschaffene Möglichkeit, einen Zusammenschluss mehrerer Personen mit einem niedrigeren Risiko am Markt zu ermöglichen, um die Volkswirtschaft zu stärken. Eine Steuer darauf zu erheben, dass sich Personen – wie es ja vom Gesetzgeber beabsichtigt ist – zu einer solchen Vereinigung zusammenschließen, entspräche nicht dem Vorteil, den die Personenvereinigung erhält.³¹ Eine allgemein höhere Kreditfähigkeit von Kapitalgesellschaften ist überdies bereits kaum feststellbar.³² Letztlich sind derartige Rechtfertigungsansätze „nur Relikte ungenauen Denkens“³³. Für all diese „Leistungen“ ist die Bezugsgröße „Einkommen“ zur Bemessung ungeeignet.³⁴ Hinzu kommt, dass bereits der

(1962/1963), 35 (50f.). Auf die Vorteile der Kapitalbeschaffung und der Kreditfähigkeit hat auch bereits die Amtliche Begründung zum Entwurf eines KStG, Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Band 341, Aktenstück Nr. 1976 zum KStG 1920, S. 15, hingewiesen.

³⁰ *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 174; wenn überhaupt, dann müsste eine Gebühr für die Haftungsbeschränkung an die Eintrittswahrscheinlichkeit von Verlusten einer Körperschaft als Bemessungsgrundlage anknüpfen, so wie auch eine Haftpflichtversicherung an die Eintrittswahrscheinlichkeit einer Haftungssumme anknüpft (*D. Schneider*, *StuW* 1975, 97 [104]).

³¹ *D. Schneider*, *StuW* 1975, 97 (105); *G. Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 199; *U. Palm*, Person, S. 511 ff., 593 f.; BVerfG, Urt. vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (353). Im Ergebnis ähnlich (aber mit anderer Argumentation) *J. Hey*, Harmonisierung, S. 259: Dem Staat gebühre bereits keine Gegenleistung, weil durch eine Haftungsprivilegierung „keine Kosten [für den Staat] anf[ielen]“. *P. Kirchhof*, *DStJG* 25 (2002), 1 (6), weist darauf hin, dass dann – wenn man den Haftungsgedanken zu Ende dächte – auch eine natürliche Person, die ihre Haftung vertraglich beschränken kann, der Körperschaftsteuer unterliegen müsste.

³² *J. Hey*, Harmonisierung, S. 252.

³³ *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 174; *D. Schneider*, *StuW* 1975, 97 (107). Der Äquivalenzgedanke widerspräche auch der Umsetzung im geltenden Recht, denn eine Kapitalgesellschaft zahlt (so lange keine Ausschüttungen getätigt werden, und die Möglichkeit einer Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG außer Betracht gelassen) bei einem Körperschaftsteuersatz von lediglich 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG) auch unter Berücksichtigung der gewerbesteuerlichen Belastung weniger Steuern als der Einzelkaufmann oder Gesellschafter einer Personengesellschaft (freilich nur, sofern die Personengesellschaft nicht zur Besteuerung nach dem KStG optiert hat [§ 1a KStG]). Zur Kritik an der begünstigten Besteuerung thesaurierter Gewinne noch unten § 11 A III 1, insbesondere Zweiter Teil Fn. 285.

³⁴ *D. Schneider* in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, S. 509 (530 ff.); *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 174; ähnlich *B. Fuisting*, Steuerlehre, S. 190. Im Übrigen ist es wohl auch schlicht unmöglich, die Nutzung staatlicher Rahmenbedingungen so zu messen, dass sie eine gleichmäßige Besteuerung rechtfertigen könnte (dahingehend auch *A. Schmehl*, Äquivalenzprinzip, S. 14 ff.; *K. Vodrazka*, *StuW* 1971,

Begriff „Steuern“³⁵ in diesem Kontext ungenau wäre, denn eine auf Äquivalenzerwägungen beruhende Rechtfertigung mündete in der Erhebung von Gebühren und Beiträgen und gerade nicht in der (auch verfassungsrechtlich) gegenleistungsfreien Definition von Steuern.³⁶

2. Begründung mit der Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft

Zur Rechtfertigung von Steuern wird – sozusagen als Gegenstück zu den zuvor dargestellten äquivalenztheoretischen Erwägungen – auch der Begriff der Leistungsfähigkeit herangezogen.³⁷ Bevor man die Frage diskutiert, ob Kapitalgesellschaften über eine Leistungsfähigkeit verfügen (dazu b), ist es – gedanklich einen Schritt zuvor – erforderlich, klarzustellen, was nach hier vertretener Auffassung unter dem Begriff „Leistungsfähigkeit“ verstanden wird³⁸ (dazu a). Darauf aufbauend erfolgt eine zusammenfassende Bewertung (dazu c).

a) Der Begriff der Leistungsfähigkeit

Der Begriff einer Leistungsfähigkeit wird unterschiedlich verwendet.³⁹

Er kann einerseits zur Rechtfertigung einer Steuer (oder auch: einer Staatsfinanzierung) herangezogen werden. Dann nimmt er die Rolle eines Gegenbegriffs zu der zuvor dargestellten (theoretisch möglichen, aber jedenfalls für die Körperschaftsteuer nicht überzeugenden) Rechtfertigung einer Steuer anhand des Äquivalenzprinzips ein.⁴⁰

Der Leistungsfähigkeitsbegriff kann andererseits aber auch als eine Maßgröße zur Bemessung der Steuerlast, mithin als eine „Lastengleichheit“ darstellbar machende Größe, anhand deren die Zuteilung einer Steuerlast zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs erfolgen kann, verstanden werden.⁴¹

235 [241]; U. Schramm, FR 2019, 346 [346]; J. Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 42 [297. Lfg., April 2020]; E. Schipporeit, StuW 1980, 190 [196 f.]; H.-J. Pezzer, DStJG 20 [1997], 5 [14]; a. A. K.-D. Drüen in: Frotscher/Drüen, Vor § 1 KStG Rn. 13 [Stand 12.7.2023], der aus dem Äquivalenzprinzip eine Rechtfertigung der Besteuerung und eine eigenständige Leistungsfähigkeit einer Körperschaft ableitet.

³⁵ Siehe § 3 Abs. 1 AO (Hervorhebung hinzugefügt): „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen [...]“.

³⁶ Ch. Moes, Existenzminimum, S. 36, 95; S. Kempny, StuW 2021, 85 (90).

³⁷ Zur Möglichkeit, Steuern mit dem Begriff „Leistungsfähigkeit“ zu rechtfertigen, siehe S. Kempny, StuW 2021, 85 (87).

³⁸ Treffend Ch. Moes, Existenzminimum, S. 96: „Denn die allgemeine Aussage, jedermann solle entsprechend seiner individuellen Leistungsfähigkeit besteuert werden[,] hat offensichtlich keinen konkreteren Aussagegehalt als etwa die Leerformel ‚Jedem das Seine‘.“

³⁹ Dazu S. Kempny, StuW 2021, 85 (87 ff.).

⁴⁰ S. Kempny, StuW 2021, 85 (87).

⁴¹ S. Kempny, StuW 2021, 85 (87, 90 ff.).

Leistungsfähigkeit ist dann eine Größe, die festlegen soll, „welchen Steuerpflichtigen [...] gleich viel Steuerschuld [...] und welchen mehr oder weniger Steuerschuld als anderen [...] aufzuerlegen sei.“⁴² Innerhalb einer solchen Begriffsverwendung kann der Begriff einerseits rechtsdogmatisch verwendet werden, indem anhand von Rechtsnormen dargelegt wird, wie die Größe Leistungsfähigkeit im geltenden Recht ausgefüllt wird. Er kann aber andererseits auch steuertheoretisch verwendet werden. Dann handelt es sich um einen Begriff, womit ausgedrückt werden kann, was man (unabhängig vom geltenden Recht) in einem „guten“ oder „wünschenswerten“ System als besteuernswürdig erachtet.⁴³ Der Begriff wird dann zur Bündelung rechtspolitischer Forderungen herangezogen.⁴⁴

Wie man auch immer den Begriff der Leistungsfähigkeit verwendet: Es ist stets offenzulegen, ob er zur Rechtfertigung einer Staatsfinanzierung oder zur Bemessung der Steuerlast verwendet wird. Sofern nicht anders dargelegt, wird der Begriff in dieser Arbeit im zuletzt genannten Sinne verwendet.

b) Leistungsfähigkeit einer Körperschaft

Zieht man den Leistungsfähigkeitsbegriff indes zur Rechtfertigung der Körperschaftsteuer heran, so muss der Nachweis gelingen, dass Kapitalgesellschaften über eine „eigene“ Leistungsfähigkeit verfügen, die über die Leistungsfähigkeit der dahinterstehenden Anteilseigner hinausgeht.⁴⁵ Gelingt dieser Nachweis, würde die Körperschaft nicht nur als Instrument der natürlichen Person zur Verwirklichung ökonomischer Ziele verstanden

⁴² S. Kempny, *StuW* 2021, 85 (91) (Hervorhebung nicht wiedergegeben); siehe auch F. Neumark, *Grundsätze*, S. 120, zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

⁴³ S. Kempny, *StuW* 2021, 85 (88). Siehe auch die Ausführungen zur Abgrenzung von (Steuer-)Theorie und (Verfassungsrechts-)Dogmatik oben § 3 bei und in Einleitung Fn. 30, 31 und 32.

⁴⁴ Siehe S. Kempny, *StuW* 2021, 85 (92): „Die Größe ‚Leistungsfähigkeit‘ vermag deshalb, bildlich gesprochen, als Übertragungsriemen von der Kraftquelle der Gerechtigkeit (der jeweils zugrunde gelegten Gerechtigkeitsvorstellung) auf die Wellen des Räderwerks des Steuerrechts zu wirken“; siehe ferner Th. Siegel, *ZfbF* 52 (2000), 724 (737 ff.); D. Wellich, *Finanzwissenschaft II*, S. 24; E. Ratschow, *DStJG* 34 (2011), 35 (47).

⁴⁵ Eine ökonomische Rechtfertigung, nach der man „Leistungsfähigkeit“ als „Opferfähigkeit“ verstünde, setzte dann voraus, dass die Bemessungsgrundlage einer Steuer Ausdruck für die Opferfähigkeit (verstanden als Leistungsfähigkeit) des Steuerpflichtigen wäre (D. Schneider in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Band II, S. 509 [529]). Ausführlich zur Argumentationsstruktur nach dem Opferprinzip D. Schneider, *Unternehmensbesteuerung*, S. 174 ff.; D. Schneider, *Steuerlast und Steuerwirkung*, S. 55; D. Schneider in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Band II, S. 509 [533 ff.]). In der Steuerrechtswissenschaft wird in diesem Zusammenhang auch zwischen einer rechtlichen (gelegentlich auch einer formellen [L. Blum, *Aktiengesellschaften*, S. 8; U. Palm, *JZ* 2012, 297 (297)]) und einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise von Körperschaften differenziert (dazu M. Desens, *Halbeinkünfteverfahren*, S. 5 ff.).

werden, sondern sie – die Körperschaft – verkörperte ein „Mehr“⁴⁶ an Leistungsfähigkeit.⁴⁷

Ginge man von einem solchen „Mehr“ an Leistungsfähigkeit aus, bestünde keine Doppelbelastung bei (nochmaliger) Besteuerung ausgeschütteter Gewinne; es würde nur ein zusätzlicher Steuergegenstand besteuert werden. Damit ließe sich zwar eine Körperschaftsteuer rechtfertigen, eine schlüssige Argumentation zur Rechtfertigung der bundesdeutschen Systematik zur Besteuerung von Körperschaften und Anteilseignern ließe sich darauf aber nicht aufbauen: Es erklärte sich nicht, weshalb das geltende Recht ausgeschüttete Gewinne auf Anteilseignerebene ermäßigt besteuert⁴⁸, zumal im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich offengelegt wurde, dass diese Ermäßigung darauf beruhe, dass die Erträge schon auf Ebene der Körperschaft besteuert worden seien.⁴⁹

Das BVerfG scheint gleichwohl von einer „eigenständige[n] und objektive[n]“ Leistungsfähigkeit einer Körperschaft auszugehen:

„Der Gesetzgeber erkennt Körperschaften im Sinne von §1 KStG, insbesondere Kapitalgesellschaften, eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit zu, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt ist und unabhängig von dieser besteuert wird“⁵⁰

Was heißt in diesem Kontext „eigenständig“, „getrennt“ und „unabhängig“? Die vom BVerfG getätigten Aussagen lassen dies in weiten Teilen offen. Im Vordergrund steht wohl ein Argument, das die ökonomischen Grundlagen in den Hintergrund stellt: die „Einheit der Rechtsordnung“. Kapitalgesellschaften seien *zivilrechtlich* rechtsfähig⁵¹, besäßen eigenes Vermögen und

⁴⁶ Zu diesem Bild *P. Bareis* in: FS Stehle, 1997, S. 21 (40).

⁴⁷ Diesen Ansatz vertritt die Theorie vom „Unternehmen an sich“. Der Begriff geht auf *F. Haussmann*, Aktienwesen, S. 27 ff., zurück, der sich mit dem berühmten Werk „Vom Aktienwesen. Eine geschäftliche Betrachtung“ von *W. Rathenau* auseinandersetzt: *F. Haussmann* verwendet den Begriff zur Beschreibung der von *W. Rathenau* eingeführten Aktienrechtstheorie, der Begriff stammt aber nicht von *W. Rathenau* selbst (darauf hinweisend *O. Netter* in: FS Pinner, 1932, S. 507 [545]; *Ch. Rasenack*, Körperschaftsteuer, S. 11 in Fn. 6). Zur Entstehung der Theorie vom „Unternehmen an sich“ auch *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 29 ff.

⁴⁸ Vgl. *J. Sigloch*, StuW 2000, 160 (166), im Zusammenhang mit dem Abzugsverbot nach §3c Abs. 2 EStG. Eine konsequente Umsetzung in das positive Recht wäre die Einführung eines klassischen Körperschaftsteuersystems ohne Entlastung auf Anteilseignerebene (*M. Desens*, Halbeinkünfteverfahren, S. 7; *R. Elschen*, Unternehmensgewinne, S. 146).

⁴⁹ Siehe oben bei und die Nachweise Einleitung Fn. 8 und 9.

⁵⁰ BVerfG, Beschl. vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (147).

⁵¹ „Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung als solche hat selbständig ihre Rechte und Pflichten“ (§13 Abs. 1 Hs. 1 GmbHG); „Die Aktiengesellschaft ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit“ (§1 Abs. 1 S. 1 AktG); siehe ferner auch §17 Abs. 1 GenG (für die eingetragene Genossenschaft) und die §§21, 22 BGB (für den Verein).

träten selbst am Markt auf. Daraus könne sich eine (Körperschafts-)Besteuerung als selbständige Steuersubjekte ergeben.⁵² So fährt das BVerfG fort:

„Mit dem eigenständigen steuerlichen Zugriff auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft nimmt das Steuerrecht die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, die das Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft von dem Vermögen ihrer Gesellschafter trennt und zugleich die Haftung der Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt (§ 1 AktG, § 13 Abs. 1 und 2 GmbHG). [...] Die auf diese Weise bewirkte stärkere Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern hat zur Folge, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige Leistungsfähigkeit entsteht, die getrennt von der individuellen Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen besteuert werden darf [...]“⁵³

Es ist ohne jeden Zweifel, dass sich „[d]as ökonomische Handeln [...] in den Formen, Kategorien und Rechtsfiguren des Zivilrechts“⁵⁴ vollzieht. Es erscheint nur fraglich, ob – unterstellt, eine Steuerrechtsordnung übernehme diese zivilrechtliche Wertentscheidung – dies zugleich bedeutete, dass daraus steuerrechtlich das zuvor benannte „Mehr“ an steuerlicher Leistungsfähigkeit folge.

Wer die Körperschaftsteuer mit der zivilrechtlichen Trennung rechtfertigt und behauptet, die Einheit der Rechtsordnung gebiete es, dass das Steuerrecht jene Entscheidung fortführe bzw. übernehme⁵⁵, der muss sich bewusst sein, dass er damit zugleich eine Rangfolge zwischen Zivil- und Steuerrecht proklamiert.⁵⁶ Das BVerfG ging jedenfalls früher davon aus, dass zivilrechtliche Ordnungsstrukturen auch im Steuerrecht zu achten seien: Das Steuer-

⁵² Dahingehend *K. Ballerstedt*, Kapitalgesellschaften, S. 16 ff.; *K.-D. Drüen* in: Frotzcher/Drüen, Vor § 1 KStG Rn. 15 (Stand 12.7.2020); *T. Schober* in: Bott/Walter, § 8 Rn. 103 (169. Lfg., Mai 2023); *D. Birk*, StuW 2000, 328 (333); *J. Hennrichs*, StuW 2002, 201 (205).

⁵³ BVerfG, Beschl. vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (148).

⁵⁴ *H. Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 196.

⁵⁵ Dahingehend *A. Spitaler*, StuW 1948, Sp. 7 (53 in Fn. 53): Es sei „größte Zurückhaltung in der Verselbständigung des Steuerrechts [...] geboten!“; siehe auch *W. Eckhardt*, StbJb 1961/1962, 77 (122 ff., 137); *W. Flume* in: FS Smend, S. 59 (60 ff.); *K. Schredelseker*, FinArch NF 31 (1972/73), 27 (34); zuvörderst wurde das Argument der Einheit der Rechtsordnung nach dem Zweiten Weltkrieg zur Behauptung einer Abhängigkeit vom Steuer- zum Zivilrecht herangezogen (darauf hinweisend *G. Crezelius*, Rechtsanwendung, S. 181).

⁵⁶ Siehe die Begründung des KStG 1977: „Losgelöst von dieser Problematik ist die Bundesregierung aber der Auffassung, daß die Beibehaltung einer Körperschaftsteuer für die Einkommensbesteuerung der juristischen Person unerlässlich ist. Es entspricht der Einheitlichkeit der Rechtsordnung, wenn das Steuerrecht an die zivilrechtliche Gestaltung anknüpft“ (BT-Drs. 7/1740, S. 326). *K. Schredelseker*, FinArch NF 31 (1972/73), 27 (34), spricht von einer unzulässigen Durchbrechung, sofern eine Steuerreform die zivilrechtliche Verselbständigung der Kapitalgesellschaften leugne und die Besteuerung auf die Person des Gesellschafters durchgreife. Für eine Aufbereitung des Literaturstandes siehe *D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung, S. 119 ff.

recht sei zwar nicht gezwungen, „durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung“ anknüpfen, steuerrechtliche Abweichungen von zivilrechtlichen Gestaltungen müssten aber von „überzeugenden Gründen“ getragen sein.⁵⁷ *G. Crezelius* geht in seiner Habilitationsschrift davon aus, dass das Steuerrecht ein Folgerecht des Zivilrechts sei, und nur sofern zivilrechtliche Gestaltungen bereits nach zivilrechtlichen Wertungen zu beanstanden seien („gestörte Privatautonomie“⁵⁸), dürfe die Bindung an das Zivilrecht entfallen.⁵⁹ Und erst vor einigen Jahren behauptet *S. Scholz*, der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung finde sich als „als verfassungsrechtlich verankertes Gebot in der Prinzipienpyramide wieder.“⁶⁰

Eine rechtstheoretisch aufgeklärte Untersuchung des Verhältnisses von Zivil- und Steuerrecht stellt nüchtern fest, dass zivil- und steuerrechtliche Normen gleichrangig nebeneinander stehen.⁶¹ Es könnte ebenso der Vorwurf erhoben werden, zivilrechtliche Gestaltungen müssten Rücksicht auf Wirkungen von Steuerrechtsnormen nehmen.⁶² Rein rechtstheoretisch wird man bereits den Begriff „Zivilrecht“ anzweifeln müssen; letztlich handelt es sich nur um Textstücke, mithin sprachliche Verkörperungen einer Rechts-

⁵⁷ BVerfG, Urt. vom 24.1.1962, BVerfGE 13, 331 (340). Diese strenge Bindung an das Zivilrecht hat das BVerfG zwischenzeitlich aufgegeben (BVerfG, Beschl. vom 15.7.1969, 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 [334 ff.]). Zur Entwicklung der Rechtsprechungslinie *H.-J. v. Beckerath*, Durchgriff, S. 41 ff.; *D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung, S. 113 ff.

⁵⁸ *G. Crezelius*, Rechtsanwendung, S. 328 ff.

⁵⁹ *G. Crezelius*, Rechtsanwendung, S. 178 ff., 334; kritisch dazu *J. Schulze-Osterloh*, *StuW* 1986, 74; dazu auch *R. Seer* in: *Tipke/Lang*, Rn. 1.31 ff. Nach *W. Schön*, *StuW* 2005, 247 (255), rechtfertigt zwar Teleologie und Systematik des Steuerrechts eine autonome Auslegung, allerdings ist auf die „Begriffswahl des historischen Gesetzgebers zurückzugreifen.“

⁶⁰ *S. Scholz*, Einheit, S. 99 (auf eine Norm von Verfassungsrang wird jene Behauptung indes nicht gestützt).

⁶¹ So auch *H. Jochum*, Grundfragen, S. 106. Gleichrangigkeit kann man auf verschiedenen Wegen konstruieren: Zum einen kann Gleichrangigkeit bedeuten, dass zwei Normen ihre Geltung einer anderen (Wirkungs-)Norm höherer Stufe verdanken (wie sowohl das Steuerrecht [hier vorwiegend das EStG und das KStG] als auch das Zivilrecht [hier insbesondere das BGB] im Wege des von der Verfassung vorgesehenen Verfahrens zur Erzeugung von Gesetzen Bestandteil der Rechtsordnung geworden sind) oder aber, dass eine Norm gegenüber einer anderen Norm höherrangig ist, weil sie gegenüber der anderen Norm (unabhängig von der zuvor beschriebenen Rangfolge) eine derogatorische Kraft besitzt wie es etwa der rechtswidrige Verwaltungsakt als individualisierender Rechtsakt gegenüber einer materiellrechtlich abweichenden abstrakt-generellen Norm hat (vgl. *A. Merkl* in: *FS Kelsen*, 1931, S. 252 [275 ff.]; *H. Kelsen*, *Reine Rechtslehre*¹, S. 84 ff.; dazu bereits oben § 7 A III 2 b). Regelmäßig ist mit einer „Gleichrangigkeit“ die zuerst genannte Rangfolge gemeint. Aber anhand welcher Rangfolge man die Gleichrangigkeit von Steuerrecht und Zivilrecht auch bestimmte, man käme stets zu dem Ergebnis, dass weder das Zivil- noch das Steuerrecht dem jeweils anderen Rechtsgebiet vorgeinge.

⁶² Zur Auswirkung des Steuerrechts auf das Zivilrecht *R. Seer* in: *Tipke/Lang*, Rn. 1.38 m. w. N.

norm, die man dem „Zivilrecht“ zuordnet.⁶³ Insofern zielt die Frage nach dem Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht bei Lichte betrachtet darauf ab, wie sich die „Steuerrechtstextlage“ zur „Zivilrechtstextlage“ verhält. Überzeugend ist es, das Steuerrecht als „ein selbständiges System [zu begreifen], dessen Begriffe, Tatbestände, Institute und Prinzipien im Hinblick auf seine besonderen Zwecke eigenständig zu bestimmen sind“⁶⁴. Denn das Steuerrecht erfasst den wirtschaftlichen Sachverhalt hinter den zivilrechtlichen Gestaltungen⁶⁵; es besteht „kein Primat des Zivilrechts“⁶⁶. Das Argument der „Einheit der Rechtsordnung“ kann eine eigene Besteuerung von Körperschaften nicht rechtfertigen.⁶⁷

Eine andere Frage ist es, ob es zweckmäßig – aber nicht verfassungsrechtlich vorgegeben – sei, zivilrechtliche Strukturen in das Steuerrecht zu übernehmen. Was „zweckmäßig“ ist, kann sinnvollerweise nur beantwortet werden, wenn man zuvor einen Zweck darlegt, der zu verwirklichen sei: Dabei sollten ökonomische Überlegungen nicht ausgeschlossen, sondern bewusst berücksichtigt werden.⁶⁸

⁶³ Zum Verhältnis von Recht und Sprache siehe bereits oben § 6 C I 1.

⁶⁴ *H. Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 197 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben). Siehe auch *K. Ballerstedt*, Kapitalgesellschaften, S. 4 (insbesondere dort Fn. 4); *A. Raupach*, Durchgriff, S. 53, 92; *H. Weber*, JZ 1980, 545 (551); *W. R. Walz*, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag, S. 49; *H. G. Ruppe*, DStJG 1 (1978/1979), 7 (11); *E. Rüd*, FR 2009, 703 (708).

⁶⁵ Siehe § 39 Abs. 2 Nr. 1, §§ 40 f. AO; dazu auch bereits *O. Wilser*, Durchgriff, S. 23 ff.

⁶⁶ *H. Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 198; siehe auch *O. Bühler*, Lehrbuch des Steuerrechts, S. 110 f.

⁶⁷ So auch *J. Hey*, Harmonisierung, S. 246; *J. Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (169); *J. Hennrichs*, StuW 2002, 201 (206 f.); *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 1.34; *Ch. Thiemann*, Verluste, S. 364.

⁶⁸ So auch *L. Blum*, Aktiengesellschaften, S. 134; *J. Hey*, Harmonisierung, S. 246; *Th. Siegel/Ch. Kirchner/R. Elschen/H.-U. Küpper u. a.*, StuW 2000, 257 (258 f.); *F. Wagner* in: FS Siegel, 2005, S. 611 (629); *D. Schneider/P. Bareis/Th. Siegel*, DStR 2013, 1145 (1145 ff.); ähnlich bereits *O. Bühler*, Lehrbuch des Steuerrechts, S. 110 f.; *R. Elschen*, StuW 1991, 99 (100) (Hervorhebung nicht wiedergegeben): „Es gibt ein gemeinsames Fundament, in dem die Erkenntnisse aller steuerlichen Einzeldisziplinen wurzeln. Und es gibt gemeinsame Erkenntnisziele, die interdisziplinäre Forschung und Verständigung möglich machen“; siehe auch *K. H. Friauf/K.-H. Hansmeyer/G. Mann/G. Rose u. a.* (*Die Herausgeber*), StuW 1971, 1 (1): „Daher hat sich die ‚Steuer und Wirtschaft‘ zum Ziel gesetzt, die Kontakte zwischen den mit dem Steuerwesen befaßten Einzeldisziplinen zu fördern, zu vertiefen und den gegenwärtig zu konstatierenden Rückstand integrierter steuerwissenschaftlicher Forschung durch interdisziplinär orientierte Publikationen abzubauen“. Das wohl bekannteste und markanteste Gegenbeispiel zu dem Ideal interdisziplinärer Forschung findet sich bei *K. Vogel*, StuW 2000, 90 („Schuster bleib bei Deinen Leisten!“), eine Reaktion auf die von *P. Bareis*, StuW 2000, 81, angelegte Untersuchung der Ehegattenbesteuerung und ihrer ökonomischen Wirkungen.

Ökonomisch sind Gewinne (Reinerträge) von Gesellschaften Einkommen der Anteilseigner.⁶⁹ Das Zivilrecht stellt nur „den organisatorischen Rahmen und die rechtlichen Instrumente für den Marktverkehr zur Verfügung, das Steuerrecht knüpft an seine Ergebnisse an und besteuert den Erfolg.“⁷⁰ Die von einer Körperschaft erwirtschafteten Erträge sind aber wirtschaftlich den hinter der Körperschaft stehenden Anteilseignern zuzurechnen.⁷¹ Der Begriff des Einkommens kann nicht von den hinter einer Gesellschaft stehenden Individuen getrennt betrachtet werden.⁷² Bereits der Entwurf des Reichseinkommensteuergesetzes von 1920 führte aus:

„Die nichtphysischen Personen stellen in der Einkommensteuer einen Fremdkörper dar, der in deren Rahmen nur mit Hilfe von Fiktionen künstlich hineingepresst werden kann;

⁶⁹ *M. Rose* in: FS Lang, 2010, S. 641 (642).

⁷⁰ *W. R. Walz*, Steuergerechtigkeit, S. 210.

⁷¹ *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 175; *D. Schneider*, StuW 1975, 97 (101 f.); *G. Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 198; *Th. Siegel* in: FS Wagner, 2004, S. 193 (204); aus dem steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum ebenso *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 3.51; siehe auch bereits *L. Blum*, Aktiengesellschaften, S. 9: „[D]ie Aktiengesellschaft bezieht kein von dem ihrer Aktionäre verschiedenes, selbständiges Einkommen“; a. A. *R. Kohlhepp*, DStR 2007, 1502 (1506): „Das Leistungsfähigkeitsprinzip muss bezogen auf jeden einzelnen Steuerpflichtigen angewandt werden. Es ist also eine isolierte Betrachtung durchzuführen, keine Gesamtschau. Letzteres würde [...] unzulässigerweise die Belastung von Körperschaft und Steuerpflichtigem addieren“; dahingehend auch *S. Lehmann* in: Frotzcher/Drüen, §8 KStG Rn. 28, 48 (Stand 16.2.2022).

⁷² *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 175 ff.; *D. Schneider* in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, S. 509 (534); *Th. Siegel* in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Eintrag „Steuern“, S. 354 (369); *P. Bareis/A. Geiger/St. Höflacher*, GmbH 1988, 312 (312); allgemein zum Begriff des Einkommens auch bereits *A. Hensel*, Steuerrecht, S. 77. Dies führt zu der sog. Identitätstheorie, nach der das Einkommen einer juristischen Person nichts anderes darstelle als das Einkommen der hinter einer juristischen Person stehenden natürlichen Person (zur Identitätstheorie *Ch. Rasenack*, Körperschaftsteuer, S. 33; *Th. Pothast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 28 f.). Hebt man diese Sichtweise hervor, ist die Körperschaftsbesteuerung in erster Linie eine „Ersatzbesteuerung“, die sich dadurch rechtfertigt, dass eine steuerliche Belastung thesaurierter Gewinne auf Ebene der natürlichen Person mangels Zuflusses Bedenken auslöst (Argumente gegen diese Bedenken Zweiter Teil Fn. 93). Im Laufe der Geschichte der Körperschaftsteuer (dazu *W. Reiß* in: 50 Jahre Steuerreformen, S. 66 ff.; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 558 ff.) ist diese Sichtweise mehr und mehr in den Hintergrund geraten: Die Körperschaftsbesteuerung „begannt sich allmählich zu verselbständigen“ (*Th. Pothast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 29; dazu auch *Ch. Rasenack*, Körperschaftsteuer, S. 58; *H.-J. Pezzer*, DStJG 20 [1997], 5 [6 f.]; *W. R. Walz*, Steuergerechtigkeit, S. 366). Diese Entwicklung führte zum Gegenstück der Identitätstheorie, der Theorie vom „Unternehmen an sich“ (*W. Rathenau*, Aktienwesen, S. 7 ff.; *F. Haussmann*, Aktienwesen, S. 27 ff.; zum Begriffsursprung oben Zweiter Teil Fn. 47). Konsequenterweise mündete eine solche Sichtweise in einer Betriebssteuer (vgl. *W. Reiß*, DStJG 17 [1994], 3 [17]; *R. Elschen*, Unternehmensgewinne, S. 92 ff.).

ihre Besteuerung kann in gerechter Weise nicht ausschließlich auf der Grundlage des für die physischen Personen gegebenen Einkommensbegriffs erfolgen“.⁷³

Die (zivil-)rechtlichen Rechtsformen, mit denen eine Person am Markt auftritt, müssen dabei nicht zu einer geänderten Belastungswirkung führen. Die Entscheidung eines Individuums, seine gewerbliche Tätigkeit in die Form einer Körperschaft zu kleiden, ist nur ein „Vehikel im Rahmen des Marktprozesses von Angebot und Nachfrage [...] [und] ein ökonomisch sinnvolles, weil Wohlstand mehrendes, Mittel zum Zweck.“⁷⁴ Es handelt sich um juristische Gebilde, die nach einem rechtlich vorgegebenen Rahmen den Zusammenschluss von mehreren Personen ermöglichen und zum Zwecke der Bedürfnisbefriedigung der Anteilseigner bestehen.⁷⁵ Es bleibt aber dabei, dass der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft letztlich „seinem eigenen Einkommensstreben nachgeht“⁷⁶.

c) Zusammenfassende Bewertung

Die Diskussion um die Rechtfertigung der Körperschaftsteuer mithilfe des Leistungsfähigkeitsbegriffs lässt sich entwirren, sofern man zwischen den verschiedenen Verwendungsformen des Begriffs des Leistungsfähigkeitsprinzips trennt.⁷⁷

Zur Rechtfertigung einer Steuer auf rechtliche Gebilde wie Körperschaften – mithin als Gegenbegriff zum Äquivalenzprinzip – taugt er nicht.⁷⁸ Kapitalgesellschaften verfügen nicht über ein „Mehr“ an Leistungsfähigkeit.⁷⁹

⁷³ Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes, Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Band 340, Aktenstück Nr. 1624, S. 17.

⁷⁴ U. Schramm, FR 2019, 346 (347); ferner J. Hey, KSzW 2013, 353 (357): „ein nahezu beliebig spaltbares und hinter- oder nebeneinander schaltbares Vehikel [...], ein betriebliches Organisationsinstrument zur besseren operationalen Strukturierung einheitlicher wirtschaftlicher Prozesse.“ Gleichsinnig auch P. Bareis in: Brönnner, Besteuerung der Gesellschaften¹⁷, S. 792; P. Bareis, BB 2003, 2315 (2315); M. Valta, FR 2020, 586 (591). Ähnlich auch BVerfG, Beschl. vom 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (198): Die Kapitalgesellschaft sei nur ein „Instrument der Anteilseigner zur Erzielung von Einkünften“.

⁷⁵ Ebenso Ch. Rasenack, Körperschaftsteuer, S. 4; U. Schramm, FR 2019, 346 (346); D. Schneider, Unternehmensbesteuerung, S. 181; Homburg, Allg. Steuerlehre, S. 228; H.-J. v. Beckerath, Durchgriff, S. 29.

⁷⁶ Th. Siegel in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Eintrag „Steuern“, S. 354 (369).

⁷⁷ Dazu oben § 9 A I 2 a.

⁷⁸ Ebenso W. R. Walz, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag, S. 41.

⁷⁹ Anschaulich bereits L. Blum, Aktiengesellschaften, S. 7: „Wohl wechselt das juristische Gewand [bei Gründung einer Aktiengesellschaft], aber niemand wird behaupten wollen, daß damit nun auch neben dem bereits vorhandenen Vermögen noch ein neues hervorgezaubert worden sei“. Zu Recht weist G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 200, darauf hin, dass sich unter der Annahme, eine Kapitalgesellschaft besitze auf Grund ihrer Rechtsform wirtschaftliche Vorteile, die Frage stelle, warum die steuerliche

Sofern man Leistungsfähigkeit als eine Größe versteht, worin (nach einer politischen Wertung) besteuerswürdige Sachverhalte gebündelt werden, um daraus die Bemessungsgrundlage einer Steuer abzuleiten, so lässt sich davon sprechen, dass das Körperschaftsteuerrecht die Leistungsfähigkeit der Körperschaften besteuere. Daraus dürfen nur nicht die folgenden zwei Fehlschlüsse gezogen werden.

Erstens folgt daraus nicht, dass die Besteuerung der Leistungsfähigkeit einer Körperschaft zwingend sei.⁸⁰ Denn der Zuordnung einer steuerlichen Leistungsfähigkeit an eine Körperschaft ist zuvor eine steuerpolitische, wertende Entscheidung vorangegangen.⁸¹ Ob ein Staat zur Staatsfinanzierung eine Steuer auf juristische Gebilde erhebt, ist eine (aus vielen Gründen sicherlich sinnvolle⁸²) Entscheidung, aber keine, die man nicht auch anders treffen könnte. Die Besteuerung von Körperschaften kann nie allein anhand des Begriffs der „Leistungsfähigkeit“ gerechtfertigt sein, weil der Begriff selbst nichts darüber aussagt, mit welchem Inhalt der Verwendende ihn ausgefüllt hat.

Zweitens wäre die Schlussfolgerung falsch, es handele sich um eine *eigene*, von den Anteilseignern unabhängige Leistungsfähigkeit.⁸³ Die Betätigung

Belastung der Kapitalgesellschaften bei Thesaurierung ihrer Gewinne geringer ausfallen als bei Personenunternehmen und folglich zu einer „Flucht in die Kapitalgesellschaft“ führe (zur begünstigten Besteuerung thesaurierter Gewinne noch unten § 11 A III 1).

⁸⁰ In diese Richtung aber BVerfG, Urt. vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (352): Die Körperschaftsteuer sei die „notwendige Konsequenz aus der [zivilrechtlichen] Verselbständigung der juristischen Person“. Woraus soll sich diese Notwendigkeit ergeben? Es wäre normativ zu belegen, warum aus der *zivilrechtlichen* Verselbständigung *notwendig* auch eine *steuerrechtliche* Verselbständigung folge. Jedenfalls theoretisch denkbar wäre doch auch eine Abschaffung der Körperschaftsteuer und die vollständige Integration der Körperschaften in die Einkommensteuer (siehe nur den Entwurf eines „Einkommensteuergesetzbuchs“ von P. Kirchhof zur Vereinheitlichung des Steuerrechts, der jegliche Unterscheidung zwischen einer Einkommen- und einer Körperschaftsteuer durch Verzicht auf eine eigene Steuer für Körperschaften aufgibt [P. Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, S. 31]).

⁸¹ Das folgt bereits daraus, dass „Leistungsfähigkeit kein mit Händen zu greifendes wirtschaftliches factum brutum“ (W. R. Walz, Steuergerechtigkeit, S. 161; W. R. Walz, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag, S. 40) ist, sondern eine (steuerpolitische) Entscheidung voraussetzt, anhand deren einem wirtschaftlichen Sachverhalt eine Leistungsfähigkeit entnommen werden kann (S. Kempny, StuW 2021, 85 [95, insbesondere bei Fn. 128]); zutreffend auch J. Hey, DStJG 24 (2001), 155 (169): Die Erhebung einer Körperschaftsteuer (und die Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip) seien keine „vorrechtliche[n], sondern vom Gesetzgeber selbst gesetzte Unterschiede.“

⁸² Siehe die nachfolgende Begründung sogleich unten § 9 A I 3.

⁸³ So aber S. Lehmann in: Frotzcher/Drüen, § 8 KStG Rn. 28 (Stand 16.2.2022) (Hervorhebung hinzugefügt): „Zwar kann auch die Beteiligung des Gesellschafters an der Körperschaft als eine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr und am Marktgeschehen aufgefasst werden. Das ist aber eine andere Beteiligung am Wirtschaftsverkehr und begründet

am Markt in der Rechtsform „Körperschaft“ begründet keine höhere Leistungsfähigkeit als die Ausübung derselben Tätigkeit am Markt in einer anderen Rechtsform.⁸⁴ Körperschaften existieren „nicht um ihrer selbst willen [...], sondern um den an ihr beteiligten Gesellschaftern ein Einkommen zu erwirtschaften [...]“⁸⁵. Eine Rechtsordnung, die eine Steuer auf juristische Gebilde erhebt, darf die „Leistungsfähigkeit“, die in der Bemessungsgrundlage jener Steuer eine zahlenmäßige Verkörperung findet, nie getrennt und unabhängig von der Leistungsfähigkeit der hinter der Körperschaft stehenden Individuen betrachten.⁸⁶

Für die Frage nach einer Doppelbelastung folgt daraus, dass die Besteuerung thesaurierter Gewinne auf Körperschaftsteuerebene und eine (nicht ermäßigte) Ausschüttungsbesteuerung auf Anteilseignerebene eine Doppelbelastung darstellt.⁸⁷ Es wird derselbe Steuergegenstand besteuert.⁸⁸ In den

eine weitere, von der Körperschaft zu *unterscheidende* Leistungsfähigkeit, nämlich die des Gesellschafters.“ Ähnlich auch *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 116 f.; *L. Kloster*, Zusammenschlüsse, S. 189 ff.; *R. Kohlhepp*, DStR 2007, 1502 (1506).

⁸⁴ Sempel, aber treffend formuliert von *Th. Siegel*, DStJG Sonderband (2001), 84 (89), im Rahmen einer Diskussion auf dem Symposium der DStJG am 24.3.2001: „Nehmen Sie an, an einer Straßenecke sind zwei Bäcker. Der eine ist organisiert als Einzelkaufmann und der andere gründet eine GmbH, ansonsten macht sie [die GmbH] dasselbe. Warum sollen sie unterschiedliche Steuern zahlen?“

⁸⁵ *G. Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 194, fortführend auf S. 198; in diesem Sinne auch *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 228; *L. Blum*, Aktiengesellschaften, S. 9 f.; a. A. wohl *K.-D. Drüen* in: Frotscher/Drüen, Vor § 1 KStG Rn. 13 f. (Stand 17.8.2020), der davon ausgeht, dass nur die Körperschaft, nicht aber ein Anteilseigner, am Markt auftreten könne, und es deswegen ein Verstoß gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität sei, den Gewinn eines Unternehmens „nach der Leistungsfähigkeit der einzelnen Anteilseigner zu besteuern“.

⁸⁶ In diesem Sinne bereits *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, S. 420; *L. Blum*, Aktiengesellschaften, S. 8 f.; siehe auch *E. Schipporeit*, StuW 1980, 190 (197); *P. Bareis* in: Schick, S. 35 (37); *P. Bareis*, FR 2015, 1 (5 in Fn. 20); *N. M. Mertz*, Kapitalerträge, S. 59; betriebswirtschaftlich nachgerechnet von *P. Bareis*, BB 2003, 2315 (2315 ff.); ausdrücklich *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.6: „[D]ie Einschaltung einer juristischen Person begründet keine endgültig höhere Leistungsfähigkeit.“ Der Zusatz „endgültig“ lässt sich darauf zurückführen, dass nach *J. Hey* eine vorübergehende Leistungsfähigkeit von Körperschaften besteht, die mit der Ausschüttung von Gewinnen an Anteilseigner endet (*J. Hey*, Harmonisierung, S. 254 ff.; zuvor auch bereits *E. Schipporeit*, StuW 1980, 190 [196]). Diese vermittelnde Auffassung (so *M. Desens* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum KStG Rn. 34 [296. Lfg., Februar 2020]) lässt indes die Frage offen, warum es (nach geltendem bundesdeutschem Recht) auch nach Ausschüttungen von Gewinnen bei einer definitiven Körperschaftsteuerbelastung bleibt, und zwar selbst dann, wenn auf Anteilseignerebene keine Steuer zu erheben wäre (z. B. weil der Anteilseigner den Grundfreibetrag nicht ausschöpfte [§ 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG]; kritisch zu den Belastungswirkungen [Zusatzbelastung bei sinkendem Einkommensteuersatz] etwa *P. Bareis*, StuW 2000, 133 [136 f.]; zustimmend *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144 [146]).

⁸⁷ Anderenfalls ließen sich nur schwer die zahlreichen Versuche zur Vermeidung einer Doppelbelastung im Laufe der Geschichte der Körperschaftsteuer erklären (zu

Worten von *B. Fuisting*: „[A]lle Beschönigungsversuche[, dies zu leugnen,] gehen nicht über den Werth von Spitzfindigkeiten hinaus.“⁸⁹

3. Die Körperschaftsteuer als „Sicherungseinkommensteuer“

Es verbleibt die Frage: Warum werden im bundesdeutschen Recht Körperschaften einer eigenen Besteuerung nach dem KStG unterworfen?

Ein Grund kann in dem Streben nach einer „gleichmäßigen“ Besteuerung im Vergleich zur Besteuerung natürlicher Personen (als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer einer Personengesellschaft) gefunden werden. Unter der Annahme, dass eine Rechtsordnung andere Erträge aus der Betätigung am Markt (z. B. von Einzelunternehmen oder der Betätigung in Form einer Personengesellschaft) unabhängig davon besteuert, ob sie im betrieblichen Bereich verbleiben oder entnommen werden⁹⁰, erfordert es eine gleichmäßige Besteuerung (Werturteil), dass auch der nicht ausgeschüttete (thesaurierte) Gewinn einer Körperschaft besteuert wird.⁹¹

Der gegensätzliche, theoretisch ebenfalls gangbare Weg, Kapitalgesellschaften transparent zu besteuern – die Erträge der Kapitalgesellschaft mit-

den verschiedenen Systemen unten Zweiter Teil Fn. 102). Auf einer Gesamtbetrachtung von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft beruhte zuvörderst das vormalige Anrechnungsverfahren, aber ohne jeden Zweifel auch die Einführung des Halb- und des Teilkünftverfahrens (BT-Drs. 14/2683, S. 120; BT-Drs. 16/4841, S. 46; dazu noch unten § 11 A III 4 a).

⁸⁸ Im Ergebnis wird das auch im Schrifttum weitestgehend so gesehen (*J. Hey*, Harmonisierung, S. 251; *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 3.51; *J. Hey* in: Schön/Osterloh-Konrad, S. 1 [14]; *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 173; *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 377; *K. Vodrazka*, StuW 1971, 235 [241]; *D. Schneider*, StuW 1975, 97 [101]; *U. Schramm*, FR 2019, 346 [347]; *C. Kraft/G. Kraft*, Unternehmensbesteuerung, S. 89; *F. Schildgen/J. Hey*, ifst-Schrift 544 [2022], 1 [5]; siehe auch bereits *L. Blum*, Aktiengesellschaften, S. 12, 116 f.; *A. Raupach*, Durchgriff, S. 75; a. A. *R. Kohlhepp*, DStR 2007, 1502 [1506]; *K.-D. Drüen* in: Frotzcher/Drüen, Vor § 1 KStG Rn. 13 f. [Stand 12.7.2020]). Nach *M. Desens*, Halbeinkünfteverfahren, S. 9 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben), der die Frage nach der Leistungsfähigkeit unter den Begriffen der wirtschaftlichen und rechtlichen Betrachtungsweise diskutiert, kann keine Betrachtungsweise „den Anspruch einer absoluten Richtigkeit haben“, und es lässt sich weder „die Notwendigkeit (= rechtliche Betrachtungsweise) noch die Unzulässigkeit (= wirtschaftliche Betrachtungsweise) einer wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen fordern“; kritisch dazu *P. Bareis*, FR 2015, 1 (5 in Fn. 20).

⁸⁹ *B. Fuisting*, Steuerlehre, S. 189.

⁹⁰ Entnahmen wirken sich (sofern man die Möglichkeit einer Nachversteuerung im Rahmen einer zuvor in Anspruch genommenen Begünstigung nicht entnommener Gewinne [§ 34a EStG] unbeachtet lässt) auf das Eigenkapital, nicht aber auf die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage aus (siehe [§ 5 Abs. 1 S. 1 i. V. m.] § 4 Abs. 1 S. 1 EStG).

⁹¹ So auch *Th. Siegel* in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Eintrag „Steuern“, S. 354 (370); ähnlich *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.6 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): Es „bedarf [...] der K[örperschaftsteuer] schon aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit, da Gewinne, solange sie thesauriert werden, nicht beim Anteilseigner erfasst werden können.“

hin den Anteilseignern unabhängig von einer Ausschüttung zuzurechnen (Teilhabersteuer⁹²) –, wird vielfach abgelehnt, weil bei Thesaurierung der Gewinne das Einkommen der Kapitalgesellschaft (jedenfalls bei Minderheitsgesellschaftern und Anteilseignern von Publikumsgesellschaften) dem Verfügungsbereich des Anteilseigners entzogen sei, so dass er auch nicht zu einer Steuer herangezogen werden dürfe.⁹³

Die mangelnde Liquidität auf Ebene des Anteilseigners darf aber nicht zu dem Schluss verleiten, dass nicht ausgeschüttete Gewinne nicht besteuert werden dürften.⁹⁴ Anderenfalls bliebe der Gewinn der Körperschaften unbelastet und eröffnete ein enormes Steuerstundungs-, wenn nicht gar ein Steuervermeidungspotential: Kapitalgesellschaften sind jedenfalls nach geltendem Recht (abgesehen von der Ausschüttungsverpflichtung nach § 13 Abs. 1 REITG) gesellschaftsrechtlich nicht zur Ausschüttung von Gewinnen verpflichtet.⁹⁵

⁹² Zu einem dahingehenden Vorschlag *W. Engels/W. Stützel*, Teilhabersteuer, speziell zur Ausgestaltung in den Rn. 11 ff.

⁹³ So *J. Hey*, Harmonisierung, S. 289f. (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben), unter Rückgriff auf den „Markteinkommensbegriff“: „Nach dem Markteinkommensbegriff darf eine Besteuerung erst im Zeitpunkt der Realisierung eingreifen. Der Anteilseigner erhält erst mit dem Zufließen, also mit Gewinnrealisierung, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Gewinne der Kapitalgesellschaft“; siehe auch *J. Hey* in: Schön/Osterloh-Konrad, S. 1 (13); *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit, S. 100f.; *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 116. Die Rechtfertigung einer eigenen Körperschaftsbesteuerung wird demnach auch auf das Zufluss- bzw. Realisationsprinzip zurückgeführt (dazu *M. Desens* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum KStG Rn. 31 [296. Lfg., Februar 2020]). Dies gelte vornehmlich für Publikumskapitalgesellschaften, bei denen der einzelne (einflusslose) Kapitalgeber für sich allein nicht über erzielte (und noch nicht ausgeschüttete) Gewinne der Körperschaft verfügen könne (die Möglichkeit, eine Wertsteigerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft durch eine Veräußerung zu realisieren, außer Acht gelassen [dazu *W. Reiß*, DStJG 17 [1994], 3 <18>]). Abgesehen davon, dass hier die Frage nach der „Zahlungsfähigkeit“ mit der Frage vermengt wird, welche wirtschaftlichen Sachverhalte auf der Skala Leistungsfähigkeit zur Bemessung anhand des „Einkommens“ (und nicht des „Vermögens“) aufzureihen sind (dazu *S. Kempny*, StuW 2021, 85 [89, 95 f.]), kann man dem Argument, ein Anteilseigner dürfe erst bei Liquiditätszufluss besteuert werden, entgegenhalten, dass auch bei Minderheitsgesellschaftern und Publikumsgesellschaftern eine bewusste Entscheidung zur Vermögensmehrung mittels des Instruments einer Kapitalgesellschaft getätigt werde und eine möglicherweise eingeschränkte Verfügungsmacht hinzunehmen sei, weil mit einer mangelnden Liquidität zu rechnen gewesen wäre (so *U. Schramm*, FR 2019, 346 [348]; die dort in Fn. 9 genannte vergleichende Fundstelle [*Ch. Wamsler*, Integration, S. 92 ff.] stützt diese Behauptung indes nicht; für die Frage, wie sich Liquiditätsprobleme im Wege des Integrationsverfahrens vermeiden ließen, siehe sogleich unten Zweiter Teil Fn. 98).

⁹⁴ So auch *Th. Siegel* in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Eintrag „Steuern“, S. 354 (370).

⁹⁵ *D. Schneider* in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, S. 509 (545); *S. Kempny*, DB 2021, 25 (26 f.).

Überzeugendermaßen kann die Körperschaftsteuer nur als eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer (vergleichbar mit der Lohn- [§§ 38 ff. EStG] oder der Kapitalertragsteuer [§§ 43 ff. EStG], also einer „Quellensteuer“⁹⁶) verstanden werden⁹⁷, die auf die Einkommensteuerschuld der natürlichen Person anzurechnen ist.⁹⁸ Die Körperschaftsteuer ist ökonomisch eine Sicherungseinkommensteuer im Sinne einer Vorabbesteuerung der natürlichen Person, eine mittelbare Steuerzahlung des Anteilseigners, die von der Kapitalgesellschaft für den Anteilseigner abzuführen ist.⁹⁹ Es kann daher festgehalten werden, dass der Versuch, die Körperschaftsteuer als selbständige (von den Anteilseignern unabhängige) Ertragsbesteuerung zu rechtfertigen, nicht überzeugt.¹⁰⁰

II. Theoretische Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbelastung

Eine eigene Besteuerung von Körperschaften lässt sich systematisch begründen, eine nochmalige Besteuerung ausgeschütteter Gewinne stellt aber eine Doppelbelastung dar.¹⁰¹ Daran schließt sich die Frage an, über welche theoretischen Möglichkeiten der Gesetzgeber verfügt, um eine solche Doppel-

⁹⁶ D. Schneider, Unternehmensbesteuerung, S. 177; zum Begriff der „Quellensteuer“ J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 7.27; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 604.

⁹⁷ Leichte Bedenken ruft allein der etwas verschleierte Effekt der Bezeichnung einer Körperschaftsteuer hervor, der (wie die Geschichte gezeigt hat [siehe oben Zweiter Teil Fn. 72]) dazu verleiten kann, die Körperschaftsteuer vom Modell der „Integrations- theorie“ loszulösen und i. S. d. „Theorie vom Unternehmen an sich“ als eine eigenständige und von der Besteuerung der Anteilseigner unabhängige Steuer (Stichwort: Trennungsprinzip) anzusehen.

⁹⁸ D. Schneider in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, S. 509 (545); D. Schneider, StuW 1975, 95 (107); P. Bareis in: Schick, S. 35 (37). Zu Ende gedacht müsste die Körperschaftsteuer sogar als Teilhabersteuer in die Einkommensteuer integriert werden (auch „Integrationsverfahren“ genannt), so dass dem Anteilseigner der Gewinn unabhängig davon, ob dieser ausgeschüttet wird oder nicht, zuzurechnen wäre, zugleich aber auf Ebene der Körperschaft eine proportionale Teilhabersteuer (Körperschaftsteuer) erhoben würde, die auf die Einkommensteuer des Anteilseigners anzurechnen wäre; damit bestünden auf Anteilseignerebene keine Liquiditätsprobleme (dazu W. Engels/W. Stützel, Teilhabersteuer, Rn. 17 ff.; BT-Drs. 7/1470, S. 323 [328 f.]; R. Elschen, Unternehmensgewinne, S. 126 ff.; befürwortend Th. Siegel in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Eintrag „Steuern“, S. 354 [370]; D. Schneider, Unternehmensbesteuerung, S. 177 ff. Ch. Wamsler, Integration, S. 113 ff., schlägt ein Modell vor, dass sowohl Elemente eines Integrations- als auch eines Anrechnungsverfahrens enthält [zu den Vor- und Nachteilen dort auf S. 227 ff.]).

⁹⁹ D. Schneider, StuW 1975, 97 (98); D. Schneider, Unternehmensbesteuerung, S. 177; Th. Siegel/P. Bareis/N. Herzig/D. Schneider/F. Wagner/E. Wenger, BB 2000, 1269 (1269); H. Weber-Grellet, Verfassungsstaat, S. 87; Th. Siegel in: FS Wagner, 2004, S. 193 (205).

¹⁰⁰ So auch St. Homburg, Allg. Steuerlehre, S. 264.

¹⁰¹ Siehe oben bei und in Zweiter Teil Fn. 88.

belastung zu vermeiden. Dazu haben sich seit Einführung der Besteuerung von Körperschaften zahlreiche Systeme entwickelt¹⁰², die bereits eingehend untersucht worden sind.¹⁰³

Diese Arbeit möchte diese Systeme nicht grundlegend untersuchen (sie werden allenfalls vergleichend herangezogen). Es soll das geltende Recht in den Blick genommen werden, verbunden mit der dort gewählten Systematik zur Vermeidung einer Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne¹⁰⁴, und es soll nur insofern über das geltende Recht hinausgegangen werden, als dies zur Beantwortung der Frage beiträgt, ob Korrespondenzen innerhalb dieses Systems systematisch zu begrüßen seien oder nicht.

Hält man die vorangehende ökonomische Betrachtung von Kapitalgesellschaften für überzeugend, folgt daraus noch eine kurze, ergänzende begriffliche Klarstellung: Geht man davon aus, dass die (nicht abgemilderte) nochmalige Besteuerung ausgeschütteter Gewinne eine Doppelbelastung darstellt, so sind Rechtsnormen, nach denen Ausschüttungen (auf welchem Wege sei hier dahingestellt) im Vergleich zu anderen Einkünften geringer zu besteuern sind, keine „Begünstigungsnormen“¹⁰⁵, solange sie nicht zu einer insgesamt niedrigeren Besteuerung führen; sie begründen dann auch kein „Privileg“¹⁰⁶. Diese Begriffe setzen stets einen Bezugsgegenstand (welche Besteuerung ist gegenüber welcher begünstigt oder privilegiert?) voraus, wobei sodann ausgedrückt wird, dass eine gegenüber dem Bezugsgegenstand geringere Steuerbelastung eintritt.¹⁰⁷ Die geringere Besteuerung ausgeschütteter Gewinne ist aber nur eine systematische Folge der (Vor-)Belastung auf Ebene der Körperschaft, nicht aber eine Begünstigung oder Privilegierung auf Anteilseignerebene.¹⁰⁸ Begrifflich wird in dieser Arbeit daher der etwas

¹⁰² Genannt seien nur eine Betriebssteuer, eine Teilhabersteuer, ein gespaltener Steuersatz, ein Dividendenabzugsverfahren, eine Freistellung der Dividenden sowie ein Anrechnungsverfahren. Für eine anschauliche Darstellung siehe BT-Drs. 7/1470, S. 328 ff.; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung², Band 2, S. 1198 ff.

¹⁰³ Siehe etwa den Vergleich des geltenden Systems mit anderen Körperschaftsteuersystemen aus betriebswirtschaftlicher Sicht bei W. Scheffler, Besteuerung I, Rn. 434 ff.

¹⁰⁴ Dazu im Einzelnen sogleich unten § 9 B; zur Beschreibung des Ausgangspunktes dieser Untersuchung auch noch unten § 10 A.

¹⁰⁵ So M. Brühl/M. Weiss, Ubg 2017, 510 (513); ähnlich D. Schanz/Ch. Maier, Ubg 2015, 189/282 (286).

¹⁰⁶ So H. Jacobsen, DStZ 2021, 792 (793).

¹⁰⁷ Abstrahiert formuliert: Eine steuergesetzliche Regelung lässt sich theoretisch mit jeder anderen steuerlichen Regelung vergleichen, und ob eine Mehr- oder Minderbelastung vorliegt, setzt stets einen Vergleich zu einer anderen „Regelung X“ voraus (K. Vogel, StuW 1977, 97 [100]).

¹⁰⁸ Treffend die Beschreibung von U. Schramm zur Systematik des Halbeinkünfteverfahrens: „[E]ine nur hälftige Besteuerung der Ausschüttungen auf der Ebene der Anteilseigner ist ja kein Steuergeschenk des Fiskus“ (U. Schramm, FR 2019, 346 [348]); siehe ferner J. Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 8 (317. Lfg.,

neutralere Begriff einer „ermäßigten Besteuerung“ zur Beschreibung von Entlastungswirkungen auf Anteilseignerebene verwendet.

B. Dogmatische Grundlagen

Den Charakter einer Sicherungseinkommensteuer hatte die bundesdeutsche Körperschaftsteuer unter Geltung des sog. Anrechnungsverfahrens.¹⁰⁹ Es wurde trotz kleinerer Makel vielfach (zu Recht) positiv bewertet.¹¹⁰ Gleichwohl wurde es vordergründig wegen europarechtlicher Bedenken¹¹¹, zuvörderst aber wohl auf Grund standortpolitischer Erwägungen¹¹², in Deutschland – trotz erheblicher Bedenken, insbesondere seitens der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre¹¹³ – abgeschafft, und es gilt seit 2001 ein klassisches System mit einer Entlastung auf Ebene der Anteils-

März 2023); *M. Wehrheim/I. Fross*, Unternehmensbesteuerung, S. 152; *J. Sigloch*, *StuW* 2000, 160 (166); *W. Schön*, *StuW* 2000, 151 (154); *W. Kessler* in: *Kessler/Kröner/Köhler*, § 1 Rn. 27 ff.; *D. Schneeloch/St. Meyering/G. Patek*, *Steuerlehre*, S. 184; *W. Scheffler*, *Besteuerung I*, Rn. 417.

¹⁰⁹ Zur Systematik im Anrechnungsverfahren siehe die übersichtliche Aufarbeitung von *A. Raupach*, *FR* 1978, 570.

¹¹⁰ So ausdrücklich *A. Raupach*, *DStJG* 20 (1997), 21 (56) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): „Daher möchte ich abschließend noch einmal betonen, was ich schon früher geäußert habe, daß ich nämlich das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren als einen großen Wurf betrachte, als eines der wenigen, wenn nicht überhaupt einzigen Gesetzgebungswerke im Ertragsteuerrecht der Nachkriegszeit, das eine umfassende geistige Durchdringung aufweist“; ferner *St. Ganghof*, *Steuerpolitik*, S. 61: „ein System der Kapitalbesteuerung, das in vielerlei Hinsicht vorbildlich war und um das Deutschland von anderen Ländern beneidet wurde“; ähnlich auch *W. Reiß* in: *50 Jahre Steuerreformen*, S. 66 (120): Der Gesetzgeber habe „auf Empfehlung der Brühler Kommission unter tätiger Mitwirkung der Steuerrechtswissenschaft eine der intelligentesten steuerlichen Erfindungen“ mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens abgeschafft.

¹¹¹ *BT-Drs. 14/2683*, S. 92 ff.; *Brühler Empfehlungen*, S. 45 ff.; hierzu eingehend auch *C. Treisch*, *Europataugliche Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung*, S. 147 ff., 345 ff. Siehe ferner *T. Hagemann/A.-B. Wagner* in: *Bordewin/Brandt*, § 3 Nr. 40 Rn. 1 (444. Lfg., März 2022); *M. Desens* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *Einführung zum KStG* Rn. 70 (296. Lfg., Februar 2020); überzeugend die kritische Beleuchtung der vorgebrachten Argumente von *H.-J. Pezzer*, *StuW* 2000, 144 (144 ff.); *J. Sigloch* *StuW* 2000, 160 (163).

¹¹² *J. Hey*, *BB* 1999, 1192 (1194); *J. Sigloch*, *StuW* 2000, 160 (161); *Th. Pottbast*, *Entwicklung der Körperschaftsteuer*, S. 195; *A. Weinelt*, *Körperschaftsteuersystem*, S. 70. Zum Trend der vergangenen Jahrzehnte, im Zuge des internationalen Steuerwettbewerbs die Körperschaftsteuersätze zu senken, siehe *A. Weinelt*, *Körperschaftsteuersystem*, S. 1 f., 21 ff., 58, 88 ff.; *J. Hey* in: *Tipke/Lang*, Rn. 11.110. Zu den politischen Hintergründen zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens erhellend *St. Ganghof*, *Steuerpolitik*, S. 98 ff.

¹¹³ Siehe nur *Th. Siegel/P. Bareis/N. Herzig/D. Schneider/F. Wagner/E. Wenger*, *BB* 2000, 1269. Von steuerrechtswissenschaftlicher Warte zustimmend *J. Hey* in: *Tipke/Lang*, Rn. 11.16.

eigner.¹¹⁴ Dabei handelt es sich um eine Kombination aus steuerlicher Entlastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (relativ milde steuerliche Belastung durch einen geringen Steuersatz) und des Anteilseigners (pauschalierende Steuerentlastung).¹¹⁵ Derartige Systeme werden auch als Shareholder-Relief-Systeme bezeichnet.¹¹⁶ Die Vorbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft wird dabei nicht exakt (so wie es im Anrechnungsverfahren der Fall war), sondern typisierend berücksichtigt.¹¹⁷

Die Grundzüge dieser Besteuerung und der gewählte Weg zur Vermeidung einer Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne sollen im Folgenden kurz dargestellt werden. Dabei ist einerseits die Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (dazu I), andererseits die Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners (dazu II) zu betrachten.

I. Besteuerung der Kapitalgesellschaft

Die Kapitalgesellschaft ist Steuersubjekt der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft werden nicht den Anteilseignern im Rahmen der Einkommensteuer (so wie bei Mitunternehmenschaften nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), sondern der Kapitalgesellschaft zugerechnet.¹¹⁸ Das zu versteuernde Einkommen ist die Maßgröße, um das Ergebnis dieser Tätigkeit zu messen (§ 7 Abs. 1 KStG); zur Ermittlung verweist das KStG auf die Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG).¹¹⁹ Das KStG knüpft die Bemessung der Steuer folglich an die Entstehung erzielter (demnach verwirklichter, nicht nur

¹¹⁴ Dazu *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.11 ff.

¹¹⁵ Dazu *H.-J. v. Beckerath* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 3 Rn. B 40/1 (323. Lfg., April 2022); *R. Paetsch* in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 3 Nr. 40 Rn. 23; *G. Crezelius*, DB 2001, 221 (221); *F. Schildgen/J. Hey*, ifst-Schrift 544 (2022), 1 (5); *F. Lauterbach*, Unternehmenssteuerrecht, S. 45.

¹¹⁶ *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 429; siehe auch *F. Born*, Körperschaftsteuer, S. 138.

¹¹⁷ *M. Valta*, Steuerrecht, S. 294f.; *J. Hey* in: Schön/Osterloh-Konrad, S. 1 (14); *M. Haisch/M. Helios/D. Niedling*, DB 2013, 1444 (1445); *A. Schmehl* in: FS Bryde, 2013, S. 457 (469); zum systematisch vergleichbaren Halbeinkünfteverfahren *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144 (146); *M. Desens*, Halbeinkünfteverfahren, S. 103 ff. Eine nur *typisierende* Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung zeigt sich (Korrekturen durch eine Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG [dazu unten § 11 D] unbeachtet) offenkundig bereits daran, dass wirtschaftliche Sachverhalte nicht auf nationale Grenzen beschränkt sind, zugleich aber die Körperschaftsteuertarife im internationalen Vergleich erheblich auseinanderfallen können (dazu *G. Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 1111; *H. Schaumburg* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.1).

¹¹⁸ Dazu *W. Reiß*, DStJG 17 (1994), 3 (17).

¹¹⁹ Anhand dieser Vorschriften ist noch im heutigen Recht ersichtlich, dass sich die Körperschaftsteuer historisch aus der Einkommensteuer entwickelt hat (*Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 24; dazu auch *J. Hey*, DStJG 24 [2001], 155 [169];

möglicher) Erträge an. Abweichend vom Einkünftekatalog in §2 Abs.1 S.1 Nr.1–7 EStG sind sämtliche Einkünfte einer Kapitalgesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§8 Abs.2 KStG¹²⁰).

Die körperschaftsteuerliche (Vor-)Belastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft tritt nur in einem zum Vergleich der Besteuerung anderer Unternehmensformen milden Umfang ein: Der Körperschaftsteuersatz, der auf das Einkommen als steuerliche Bemessungsgrundlage erhoben wird, beträgt gemäß §23 Abs.1 KStG (nur) 15%.¹²¹ Diese körperschaftsteuerliche Belastung ist definitiv, soll heißen, sie bleibt auch bei Ausschüttung bestehen.¹²² Umgekehrt gilt aber auch, dass sich die Gesamtsteuerbelastung nicht ändert, wenn eine Körperschaft sich dazu entscheidet, Gewinne nicht an ihre Anteilseigner auszuschütten.¹²³ Daraus folgt die bewusst getroffene Entscheidung zur Privilegierung thesaurierter Gewinne.¹²⁴

Gewinnausschüttungen – seien sie offener oder verdeckter Natur – mindern das Einkommen nicht (§8 Abs.3 S.1 f. KStG); es handelt sich nur um eine Verteilung des bereits zuvor erzielten Einkommens. Als Bestandteil der Einkommensverwendung sind sie für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung.¹²⁵ Ebenso wie innerhalb der Besteuerung natürlicher Personen

zu den Ähnlichkeiten der körperschaft- und einkommensteuerlichen Strukturen bereits *R. Evers*, KStG 1920/1922, Einleitung S.48f.).

¹²⁰ Zu der umstrittenen Frage, ob es sich bei dieser Vorschrift um eine Rechtsgrund- oder eine Rechtsfolgenverweisung handele, siehe *J. Hey* in: *Tipke/Lang*, Rn.11.37 m. w. N.

¹²¹ Siehe *G. Crezelius*, DB 2001, 221 (221), im Zuge der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens: „Die wesentliche unternehmenssteuerrechtliche Entlastung für Körperschaften ergibt sich aus §23 Abs.1 KStG [a. F.], wonach die K[örperschaftsteuer] nunmehr einheitlich 25 v[on] H[undert] des zu versteuernden Einkommens beträgt“. Zur Einbeziehung der Gewerbesteuer als „Sondersteuer“ der Kapitalgesellschaften unten §11 C.

¹²² *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn.415, 430; *I. van Lishaut*, *StuW* 2000, 182 (183); *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung, S.371; *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S.203. Das System führt zu Belastungswirkungen, die in Abhängigkeit vom persönlichen Steuersatz des Anteilseigners stehen (siehe bereits *Ch. Spengel/M. Vituschek*, Besteuerung, S.5f., 8ff., 16). Sofern der Anteilseigner einen persönlichen Einkommensteuersatz von 0% hat, verbleibt eine definitive Körperschaftsteuerbelastung. Das System wirkt insofern als ein klassisches Körperschaftsteuersystem (*Th. Siegel/P. Bareis*, Strukturen, S.148, 173). Im umgekehrten Fall, wenn also der Anteilseigner dem Spitzensteuersatz unterliegt, wirkt das Halbeinkünfteverfahren begünstigend (zu den Belastungswirkungen im Halbeinkünfteverfahren *P. Bareis*, *StuW* 2000, 133 [135ff.]; *I. van Lishaut*, *StuW* 2000, 182 [183]; *Th. Siegel/P. Bareis*, Strukturen, S.173; *F. Lauterbach*, Unternehmenssteuerrecht, S.19; siehe auch den Vergleich der Belastungswirkung verschiedener Systeme zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften bei *M. Desens* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einführung zum KStG Rn.17ff. [296. Lfg., Februar 2020]).

¹²³ *P. Bareis* in: *FS Brönnert*, 2000, S.1 (4).

¹²⁴ Dazu unten §11 A III 1.

¹²⁵ Im Anrechnungsverfahren wurde nach §27 Abs.1 KStG 1977 (BGBl. I 2597

nach dem EStG soll nur das am Markt erzielte Einkommen versteuert werden.¹²⁶

II. Besteuerung der Anteilseigner

Die Besteuerung auf Anteilseignerebene hängt davon ab, ob eine natürliche Person (dazu 1), eine andere Kapitalgesellschaft (dazu 2) oder eine Personengesellschaft (dazu 3) an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

1. Natürliche Personen als Anteilseigner

Eine natürliche Person ist Subjekt der Einkommensteuer (§ 1 Abs. 1 EStG). Es muss weiter unterschieden werden, ob die Beteiligung im Privat- (dazu a) oder im Betriebsvermögen (dazu b) gehalten wird.

a) Beteiligung im Privatvermögen

Bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung stellen Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge beim Anteilseigner Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 S. 1 Hs. 2 EStG).¹²⁷ Stattdessen wird ein pauschalierender Werbungskostenabzug in Höhe von 801 € abgezogen (§ 20 Abs. 9 S. 1 Hs. 1 EStG). Eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne wird im Wege einer tarifären Entlastung¹²⁸ berück-

[2609]) bei Ausschüttung an die Gesellschafter ein geminderter Steuersatz angewendet, der die Körperschaftsteuerbelastung minderte. Auch im zuvor geltenden klassischen Doppelbelastungssystem galt ein „gespaltener Steuersatz“, der die Körperschaftsteuerbelastung bei Ausschüttung herabsetzte (zunächst auf 30 % [BGBl. I 1953, 413 [418f.], später auf 15 % [BGBl. I 1958, 473 [487]]). Dazu auch *Siegel/P. Bareis*, Strukturen, S. 170.

¹²⁶ Dazu ausführlich *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 414 ff.

¹²⁷ Einen tatsächlichen (nach § 3c Abs. 2 EStG beschränkten) Werbungskostenabzug erlaubt das Recht auf Antrag („Option zum Teileinkünfteverfahren“) gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, da § 20 Abs. 9 EStG nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG keine Anwendung findet. Voraussetzung ist eine Mindestbeteiligung von 25 % (Buchst. a) an der Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung von 1 % bei unternehmerischer Einflussmöglichkeit auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft (Buchst. b).

¹²⁸ Auch als Entlastung durch Reduzierung des Steuersatzes bezeichnet (*W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 378, 430). Der Begriff einer „Entlastung“ setzt voraus, dass eine Bezugsgröße genannt wird, die sich bei einem Vergleich als eine höhere Belastung erweist (siehe bereits die Ausführungen zum Begriff der „Begünstigungsnorm“ oben § 9 A II). Als Bezugsgröße eines tarifären Vergleichs ließe sich der progressive Tarif nach § 32a EStG heranziehen, und man könnte etwa von einer Entlastung sprechen, wenn man den sog. Spitzensteuersatz von 42 % (§ 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG) zum Vergleich nähme. Andererseits dürfte man einen Tarif aber auch nur vergleichen, wenn er auf dieselbe Bemessungsgrundlage angewendet würde, was hier bereits deshalb nicht der Fall wäre, weil der Spitzensteuersatz nur auf einen Teil der Beträge (Teileinkünfteverfahren) erhoben würde. Bezöge man dies mit ein, ergäbe sich, dass der gesonderte Steuertarif

sichtigt: Die Bezüge einer Kapitalgesellschaft unterliegen nicht dem progressiven, sondern einem gesonderten Steuertarif in Höhe von 25 % (§32d Abs.1 EStG). Die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen werden nicht berücksichtigt.¹²⁹ Letztlich ist die Einführung eines gesonderten Steuertarifs eine Entwicklung in Richtung einer Schedulenbesteuerung weg von einer synthetischen Besteuerung.¹³⁰

Systematisch fragwürdig ist zudem, aus welchen Gründen andere Erträge aus Kapitalvermögen, die keiner steuerlichen Vorbelastung unterlegen haben (z. B. Zinserträge i. S. d. §20 Abs. 1 Nr. 7 EStG), ebenfalls in den „Genuss“ einer tarifären Entlastung kommen.¹³¹ Es wäre wohl nicht allzu abwegig, daran anlehndend zu bezweifeln, ob der gesonderte Steuertarif eine körperschaftsteuerliche Vorbelastung berücksichtigt. Der Gesetzgeber hat die Einführung des gesonderten Steuertarifs (und die damit verbundene Abgeltungssteuer [vgl. §§43 ff. EStG, insbesondere §43 Abs. 5 S. 1 EStG]) jedenfalls nicht mit der Berücksichtigung einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung gerechtfertigt, sondern mit der Erhöhung der Attraktivität der nationalen Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und einer damit einhergehenden Eindämmung des Transfers von Kapitalvermögen ins Ausland.¹³² Gleichwohl scheint der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesonderten Steuertarifs nach §32d EStG die körperschaftsteuerliche Vorbelastung auf Ausschüttungen auch nicht gänzlich außer Acht zu lassen, da bei fehlender

zu einer Besteuerung nach den persönlichen Verhältnissen führte, wenn der Anteilseigner einen persönlichen Steuersatz von 36,25 % hätte. Daraus folgte, dass eine Entlastung nur dann bestünde, wenn der persönliche Steuersatz größer als 36,25 % wäre, und ferner, dass die Entlastung mit steigendem persönlichem Steuersatz anwüchse und zu einer Minderbelastung führte. Bei einem Steuersatz unter 36,25 % kehrte sich der Begriff einer „Entlastung“ sogar in eine „zusätzliche Belastung“ um, wobei der Gesetzgeber eine solche zusätzliche Belastung durch eine sog. Günstigerprüfung gemäß §32d Abs. 6 EStG vermeidet (zum Ganzen *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 430; auf diese Belastungswirkungen bereits im Zuge der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens hinweisend *I. van Lisbaut*, FR 1999, 938 [939]; *P. Bareis*, StuW 2000, 133 [136 f.]; kritisch zur tarifverzerrenden Wirkung auch *A. Weinelt*, Körperschaftsteuersystem, S. 99).

¹²⁹ *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 429.

¹³⁰ Kritisch zur Einführung einer Schedulenbesteuerung *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 7.79; *K. Faltheuser* in: FS Ritter, 1997, S. 511 (513 ff.).

¹³¹ Ob die unterschiedslose Besteuerung von Dividenden und anderen Zinserträgen gegen eine Besteuerung nach der „Leistungsfähigkeit“ verstößt (der Sache nach wird hier regelmäßig ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG geprüft [zur Begriffsverwendung der Leistungsfähigkeit bereits oben §9 A I 2 a]), es wird demnach Verfassungsrechtsdogmatik betrieben), wird unterschiedlich beantwortet. Bejahend *J. Intemann*, DB 2007, 1658 (1661); *J. Englisch*, StuW 2007, 221 (223 ff.); wohl auch *U. Palm*, Person, S. 468; verneinend *R. Eckhoff*, FR 2007, 989 (997); *G. Kühner/I. Gabert-Pipersberg* in: Herrmann/Heuer/Raupach, §32d EStG Rn. 6 (315. Lfg., Dezember 2022).

¹³² BT-Drs. 15/1722, S. 8; BR-Drs. 220/07, S. 52.

Vorbelastung der gesonderte Steuertarif auf Bezüge nach §20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht zur Anwendung kommt (§32d Abs. 2 Nr. 4 EStG).¹³³

b) Beteiligung im Betriebsvermögen

Die Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft, deren Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird, führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§20 Abs. 8 S. 1 EStG). Diese Einkünfte unterliegen nicht dem gesonderten Steuertarif nach §32d Abs. 1 EStG, sondern dem progressiven Steuertarif nach §32a Abs. 1 EStG. Eine wirtschaftliche Doppelbelastung wird dabei typisierend¹³⁴ im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens berücksichtigt.¹³⁵ Der Begriff „Teileinkünfteverfahren“ soll ausdrücken, dass ein *Teil* der Erträge – nämlich 40 % (§3 Nr. 40 Buchst. d–i EStG)¹³⁶ – von der Steuer freigestellt sind. Aufwendungen, die mit einer solchen Steuerfreistellung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind gemäß §3c Abs. 2 S. 1 EStG nur zu 60 % abzugsfähig. Steuersystematisch wird die Körperschaftsteuerliche Vorbelastung insoweit auf Ebene der Bemessungsgrundlage des Anteilseigners berücksichtigt.

2. Kapitalgesellschaften als Anteilseigner

Eine Kapitalgesellschaft ist Subjekt der Körperschaftsteuer (§1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Gewinnausschüttungen führen auf Ebene einer empfangenden Kapitalgesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§8 Abs. 2 KStG). Eine steuerliche Differenzierung zwischen im Privat- und im Betriebsvermögen

¹³³ Das ist ein systematisches Argument zur Ermittlung des Inhalts der erzeugten Rechtsnorm. Zu §32d Abs. 2 Nr. 4 EStG noch unten §11 A III 2.

¹³⁴ Aus dem Begriff „typisierend“ geht der entscheidende Unterschied zum ehemals geltenden Anrechnungsverfahren hervor: Während innerhalb des Anrechnungsverfahrens eine gezahlte Körperschaftsteuer „exakt“ auf Ebene des Anteilseigners angerechnet werden konnte, wird im Teileinkünfteverfahren nur pauschalierend unterstellt, dass es zu einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung gekommen sei (dazu auch noch unten §11 A III 4 c bei und in Zweiter Teil Fn. 439).

¹³⁵ Gesetzestechisch wird dazu in §3 Nr. 40 S. 2 EStG auf §20 Abs. 8 S. 1 EStG verwiesen: Es ist eine notwendige Bedingung des Teileinkünfteverfahrens, dass Kapitaleinkünfte einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, anders gewendet: Es darf sich nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen handeln. Flankiert wird diese Vorschrift im Bereich der Steuererhebung durch §43 Abs. 5 S. 2 EStG, wonach die grundsätzlich bestehende Abgeltungswirkung für Kapitalerträge nach §43 Abs. 5 S. 1 Hs. 1 EStG nicht greift, sofern Kapitalerträge zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören.

¹³⁶ Das Teileinkünfteverfahren ist nicht auf laufende Erträge begrenzt. Auch Erträge aus der Veräußerung von Beteiligungen sind zu 40 % steuerfrei (§3 Nr. 40 Buchst. a–c EStG).

gehaltenen Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften entfällt. Herkömmlich spricht man davon, dass Kapitalgesellschaften nicht über einen „Privatbereich“ verfügen.¹³⁷

Sofern eine Kapitalgesellschaft als Anteilseigner an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sollen Gewinnausschüttungen zur Vermeidung einer Doppelbelastung (sog. Kaskadeneffekt¹³⁸) vollständig von der Steuer freigestellt werden.¹³⁹ Eine (Nach-)Versteuerung von Gewinnausschüttungen soll erst bei Ausschüttung an eine natürliche Person als Anteilseigner erfolgen.¹⁴⁰ Das ist ökonomisch schlüssig, weil es sich um realisiertes Einkommen handelt, das bereits einer definitiven (Körperschaft-)Steuerbelastung unterlegen hat.¹⁴¹

Zur Umsetzung dient das sog. körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg¹⁴² in §8b KStG. Nach §8b Abs. 1 KStG sind Bezüge von einer Kapitalgesellschaft steuerfrei, wobei allerdings 5 % der Bezüge, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten (§8b Abs. 5 S. 1 KStG). Voraussetzung für die Steuerbefreiung

¹³⁷ Es sei „[d]ie Besonderheit der Kapitalgesellschaft gegenüber der natürlichen Person [...], daß sie keine natürliche Handlungsfähigkeit und keine Privatsphäre besitzt[e]“ (BFH, Urt. vom 28.11.1991, IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342 [343]; ähnlich auch BFH, Urt. vom 22.8.2007, I R 32/06, BStBl. II 2007, 961 [963f.]). Die Finanzverwaltung geht von einem „einheitlichen Geschäftsbetrieb“ einer Kapitalgesellschaft aus (BMF vom 16.4.1999, IV C 6 – S2745 – 12/99, BStBl. I 1999, 455 [455]). Dem folgt weitestgehend auch die Literatur (F. Roser in: Gosch, §8 Rn. 70a; V. Pfirrmann in: Herrmann/Heuer/Raupach, §8 KStG Rn. 73 [312. Lfg., Juli 2022]; Scheffler, Besteuerung I, Rn. 390; es gibt aber auch kritische Stimmen [etwa R. Schwedhelm in: Streck, §8 Rn. 83 ff.]).

¹³⁸ Th. Potthast, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 204; B. Weitemeyer/T. Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rn. 1012; D. Grashoff/H. Mach, Grundzüge, Rn. 286; L. Behrendt/B. Hinz, BB 2021, 1623/1685 (1623). Auf die Gefahr mehrfacher Doppelbelastung bei zwischengeschalteten Aktiengesellschaften weist bereits L. Blum, Aktiengesellschaften, S. 114f., hin. Im Anrechnungsverfahren trat ein solcher Effekt bei inländischen Sachverhalten nicht ein, weil ausgeschüttete Gewinne stets nach dem persönlichen Einkommensteuersatz des Anteilseigners (natürliche Person) besteuert wurden sind. Steuerliche Doppelbelastungen durch eine Aneinanderreihung verschiedener Kapitalgesellschaften waren ausgeschlossen. §8b Abs. 1 KStG diene zuvörderst dazu, steuerliche Doppelbelastungen bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften zu vermeiden (und die Standortattraktivität Deutschlands zu erhöhen) (BT-Drs. 12/4487, S. 38; E. Gröbl/G. Adrian in: Erle/Sauter, §8b KStG Rn. 14; A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, §8b Rn. 3; D. Gosch in: Gosch, §8b Rn. 1).

¹³⁹ Zum Sinn und Zweck von §8b Abs. 1 KStG W. Scheffler, Besteuerung I, Rn. 428; B. Weitemeyer/T. Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rn. 1007; anschaulich auch das Beispiel von P. Bareis in: FS Brönnner, 2000, S. 1 (5f.).

¹⁴⁰ D. Gosch in: Gosch, §8b Rn. 1; A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, §8b Rn. 4; W. Scheffler, Besteuerung I, Rn. 378, 400; H.-J. Pezzer, DStJG 25 (2002), 37 (56).

¹⁴¹ Th. Siegel/P. Bareis, Strukturen, S. 161.

¹⁴² Zur Kritik an dem Begriff „Privileg“ oben §9 A II.

ist eine Mindestbeteiligungshöhe von 10 % des Grund- oder Stammkapitals (§ 8b Abs. 4 S. 1 KStG), sog. Ausschluss der Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden.¹⁴³

3. Personengesellschaften als Anteilseigner

Nicht alle Zusammenschlüsse von Personen werden im geltenden Recht als Steuersubjekt des KStG erfasst. Die Personengesellschaft ist weder Steuersubjekt der Körper- noch der Einkommensteuer, sondern nur „Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünftermittlung“¹⁴⁴. Die auf Ebene einer Personengesellschaft ermittelten Einkünfte werden den Gesellschaftern einer Personengesellschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG sodann als gewerbliche Einkünfte zugerechnet¹⁴⁵, sofern es sich um eine gewerbliche Mitunternehmerschaft handelt (sog. Transparenzprinzip).¹⁴⁶

Falls eine Personengesellschaft Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft ist, sind die Erträge, die im Zusammenhang mit einer Kapitalgesellschaft stehen, Bestandteil des auf Ebene der Personengesellschaft ermittelten Gewinns. Eine ermäßigte Besteuerung gilt dann auch für die zugerechneten Gewinnanteile, soweit darin Erträge enthalten sind, die im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stehen.¹⁴⁷

¹⁴³ B. Weitemeyer/T. Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rn.1015ff.; zu den Gründen für die Einführung dieser Mindestbeteiligungsgrenze D. Eberhardt, Dividenden, S. 78ff.; kritisch zur Mindestbeteiligungsgrenze J. Hey, KSzW 2013, 353 (355); Ch. Spengel in: Jacobs/Spengel, S. 55; D. Eberhardt, Dividenden, S. 86ff.

¹⁴⁴ BFH, Beschl. vom 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621).

¹⁴⁵ Für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte siehe § 13 Abs. 7 EStG, für selbständige Einkünfte siehe § 18 Abs. 4 S. 2 EStG.

¹⁴⁶ Dazu ausführlich J. Hennrichs in: Tipke/Lang, Rn. 10.10ff.; R. Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 62ff. (zum Ursprung des Begriffs „Transparenzprinzip“ [fiscal transparency] siehe S. 17 in Fn. 3).

¹⁴⁷ H. Tormöhlen/K. Korn in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 3 (110. Lfg., Juli 2018). Strittig ist allerdings, wie die Steuerfreistellung im Steuerverfahren bewerkstelligt wird: auf Ebene der Mitunternehmerschaft (sog. Nettomethode) oder auf Ebene des Mitunternehmers (sog. Bruttomethode) (dazu H. Söbn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rn. 229a [250. Lfg., November 2018]; G. Scholten/St. Griemla/F. Kinalzik, FR 2010, 259 [259]).

§ 10 Ausgangspunkt, Ziel und Maßstab der Untersuchung

Eine steuersystematische Untersuchung, die darauf abzielt, zu beurteilen, ob das betrachtete Steuersystem ein „gutes“, „wünschenswertes“ oder „gelungenes“ Steuersystem sei, kann eine steuertheoretische Arbeit sein, die sich anschickt, über das geltende Recht hinauszugehen. Das erlaubt und ermöglicht es, einerseits die Frage zu beantworten, ob vorgefundenes Recht bestimmte Kriterien verwirkliche, andererseits aber auch, wie ein Rechtssystem auszugestalten sei, damit es die Maßstäbe eines „guten“ oder „wünschenswertes“ Systems erfülle.¹⁴⁸ Die Arbeit befasst sich daher mit dem geltenden Recht, aber es wird ein außerrechtlicher Maßstab daran angelegt. Insofern ist eine solche steuertheoretische Befassung mit dem geltenden Recht eine Arbeit, die sich an den (Steuer-)Politiker richtet.¹⁴⁹ Freilich ist dabei jede Äußerung auf Sand gebaut¹⁵⁰, wenn nicht zugleich dargelegt wird, was in den Augen des Verfassers ein solches „gutes“ System ausmache. Denn „[d]ie Frage, nach welchem Kriterium oder welchen Kriterien der Staat Steuern erheben soll, läßt sich nicht aus einem Naturgesetz beantworten und setzt daher eine Wertung voraus.“¹⁵¹

Daher wird eingangs der Ausgangspunkt der Arbeit aufgezeigt; es wird zudem offengelegt, welche Ziele der anschließenden steuertheoretischen Untersuchung zugrunde liegen und welcher Maßstab zu deren Verwirklichung sinnvollerweise an ein System zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften

¹⁴⁸ Siehe dazu die Ausführungen bei und die Nachweise oben Einleitung Fn. 30 und 31.

¹⁴⁹ Dazu oben bei und in Einleitung Fn. 32.

¹⁵⁰ Vgl. S. Kempny, Verwaltungskontrolle, S. 12, zur Erforderlichkeit einer Definition des Begriffs „Kontrolle“.

¹⁵¹ Th. Siegel in: FS Wagner, 2004, S. 193 (194); gleichsinnig P. Bareis in: FS Wacker, 2006, S. 27 (27f.). Siehe auch G. Rose, StuW 1985, 330 (336), der Steuergerechtigkeit nicht als eine absolute, sondern als eine relative Größe bezeichnet. Strikt zu trennen ist eine steuersystematische Untersuchung von der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit eines Steuersystems (das wäre Verfassungsrechtsdogmatik). Viele Steuersysteme mögen verfassungsrechtlich unbedenklich sein (mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG möglicherweise auch eine Kopfsteuer), aber zugleich steuersystematisch nicht „gut“ sein (dazu [auch die Nachweise] unten Zweiter Teil Fn. 182). Zur Trennung von Verfassungsrechtsdogmatik und Steuerrechtstheorie S. Kempny, StuW 2021, 85 (88 bei und in Fn. 26 und 27).

angelegt werden sollte (dazu A). Im Anschluss wird dieser Maßstab näher erläutert (dazu B).

A. Ausgangspunkt und Ziel

Die nachfolgende Untersuchung nimmt das geltende Körperschaftsteuersystem zum Ausgangspunkt, mithin ein klassisches System mit einer Entlastung auf Ebene des Anteilseigners.¹⁵² Es wird *a priori* vorausgesetzt. Die Grundlagen dieser Systematik sind bereits eingehend untersucht worden¹⁵³ (und es sei versichert, dass der Verfasser dieser Zeilen die [insbesondere von Seiten der steuerökonomischen Lehre] angeführten Kritikpunkte¹⁵⁴ an diesem System teilt¹⁵⁵). Die hiesige Untersuchung zielt nur darauf ab, rechtliche Wirkungen, die hier unter dem Begriff „Korrespondenz“ gebündelt werden, dahingehend zu untersuchen, ob diese systematisch eine Verbesserung darstellen oder sich negativ auf das vorgefundene System auswirken.

Das maßgebliche Kriterium für diese Untersuchung soll eine rechtsform- und entscheidungsneutrale Besteuerung sein.¹⁵⁶ Dies liegt darin begründet,

¹⁵² Zu den dogmatischen Grundlagen oben §9 B.

¹⁵³ Insbesondere *M. Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren. Da dieses System – trotz einiger Detailverschiebungen bezüglich der Höhe des Körperschaftsteuersatzes und der Ermäßigung auf Anteilseignerebene – auf der Systematik des zuvor geltenden Halbeinkünfteverfahrens beruht, kann Literatur zu letzterem regelmäßig auch auf das geltende System übertragen werden.

¹⁵⁴ So ist z. B. bereits die Besteuerung thesaurierter Gewinne nicht finanzierungsneutral (dazu *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 237).

¹⁵⁵ Siehe den Aufruf von sechs namhaften Professoren mit Zustimmung von 72 Fachkollegen im Zuge der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens (*Th. Siegel/P. Bareis/N. Herzig/D. Schneider/F. Wagner/E. Wenger*, BB 2000, 1269; ferner *P. Bareis*, StuW 2000, 133 [143]: „Das Halbeinkünfteverfahren trägt seinen Namen zu Recht: es ist eine ‚halbe Sache‘ und sollte nicht eingeführt werden“). Auch in neuerer Zeit wird die Systemumstellung noch als steuersystematischer Rückschritt eingeordnet (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.16; ähnlich *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 245 f.).

¹⁵⁶ Was ein „gutes“ Steuersystem ausmacht, hat *A. Smith* im Jahre 1776 in seinem Werk „Wohlstand der Nationen“ herausgearbeitet (maßgebend seien vier Kriterien: Gleichheit der Besteuerung, Bestimmtheit der Besteuerung, Bequemlichkeit der Besteuerung, Wohlfeilheit der Besteuerung [*A. Smith*, Wohlstand, S. 703 ff.]). Auf diesen Erkenntnissen aufbauend, unter Berücksichtigung moderner Steuermaximen der finanz- und betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, werden heute vier Grundanforderungen ökonomischer und rechtsstaatlicher Rationalität an ein gutes Steuersystem aufgestellt: Gerechtigkeit, Ergiebigkeit, Unmerklichkeit und Praktikabilität einer Steuer bzw. eines Steuersystems (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 7.5). Normen, die eine korrespondierende Wirkung erzeugen, sind letztlich nur ein kleiner Bestandteil in einem Gesamtsteuersystem, und es ergäbe wenig Sinn, sämtliche dieser Kriterien in dieser Untersuchung zugrunde zu legen (zu den für diese Untersuchung maßgeblichen Kriterien siehe sogleich im Haupttext).

dass das geltende System auf die Unternehmensteuerreform 2001 zurückgeht. Jene Reform beruhte auf den Empfehlungen einer von *O. Lafontaine*, dem seinerzeitigen Bundesfinanzminister, am 16.12.1998 einberufenen Kommission („Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“).¹⁵⁷ Ziel dieser Empfehlungen – und auch Ziel der Unternehmensteuerreform ausweislich der Gesetzesbegründung¹⁵⁸ – war ausdrücklich eine rechtsformneutrale¹⁵⁹ Unternehmensteuer.¹⁶⁰ Nach mehrheitlicher Auffassung im Schrifttum wurde dieses Ziel verfehlt.¹⁶¹ *P. Bareis* geht so weit, dass die Abschaffung des Anrechnungs- und die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (heute: des Teileinkünfteverfahrens) „das Tor zur Besteuerung nach Willkür weiter geöffnet ha[be].“¹⁶² Umso spannender ist es, ob die unter Hervorhebung des Trennungsprinzips so häufig kritisierte Verknüpfung der Besteuerungsebenen¹⁶³ mittels einer Korrespondenz dazu beigetragen hat, einen Schritt in die richtige Richtung zu gehen, soll heißen: ob Rechtsnormen, die einen korrespondierenden Zusammenhang begründen, zu einer rechtsformneutralen Besteuerung beitragen und das Tor zur willkürlichen Besteuerung jedenfalls ein Stück weit wieder geschlossen haben oder schließen können. Noch einmal: Die Untersuchung zielt nicht darauf ab, ob das geltende System (mit oder ohne Korrespondenzen) ein „gutes“ Steuersystem sei, sondern ob Korrespondenzen das bestehende System systematisch verbessern können (oder auch nicht). Dazu ist eine vergleichende Betrachtung erforderlich: Bezugs- bzw. Vergleichspunkt ist dabei nicht, wie üblich, eine „Welt ohne Steuern“¹⁶⁴, sondern eine „Welt ohne Korrespondenz“.

¹⁵⁷ *Brühler Empfehlungen*, S. 11.

¹⁵⁸ BT-Drs. 14/2683, S. 94f.

¹⁵⁹ Der Begriff „Rechtsform“ wird hier und im Folgenden als ein Inbegriff von Rechtssätzen verstanden, welche den Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Betätigung am Markt regeln (ähnlich *W. R. Walz*, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag, S. 9). Eine Rechtsform kann als „Standardvertrag“ beschrieben werden, den eine Rechtsordnung zur Verfügung stellt. Diese „Verträge“ legen standardisiert Rechte und Pflichten aller Beteiligten fest, ohne dass eine marktwirtschaftliche Organisation in Form unzähliger Einzelverträge erforderlich ist (*St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 227). Zu diesen Standardverträgen gehören u. a. die GbR (§ 705 ff. BGB), die OHG (§§ 105 ff. HGB), die KG (§§ 161 ff. HGB), die GmbH (GmbHG) und die Aktiengesellschaft (AktG).

¹⁶⁰ *Brühler Empfehlungen*, S. 14. Zur Bedeutung der Rechtsformneutralität für die Untersuchung des Unternehmensteuerrechts siehe auch *Ch. Wamsler*, Integration, S. 31 f.

¹⁶¹ *S. Sieker*, DStJG 25 (2002), 145 (147); *J. Sigloch*, StuW 2000, 160 (171); *J. Thiel*, DStJG Sonderband (2001), 84 (92); *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 211; *A. Weinelt*, Körperschaftsteuersystem, S. 60, 98.

¹⁶² *P. Bareis*, BB 2003, 2315 (2315).

¹⁶³ Dazu noch unten § 11 A III 4 c und § 12, siehe auch die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 910.

¹⁶⁴ *D. Schneider*, Investition, S. 193; *Th. Siegel/P. Bareis*, Strukturen, S. 28; *W. Scheffler*, Besteuerung III, Rn. 156; leicht modifiziert *R. Elschen*, StuW 1991, 99 (102) (Hervorhebung im Original): „Zustand ohne Steuern“.

B. Maßstab: Eine entscheidungsneutrale Besteuerung

Eine rechtsformneutrale Besteuerung ist auch eine entscheidungsneutrale Besteuerung. Entscheidungsneutral sind „Steuerrechtsetzungen, die bei vernünftigen Steuerpflichtigen keine Ausweichhandlungen verursachen“¹⁶⁵. Es ist wichtig zu verstehen, dass Steuern negative Zielgrößen sind: Ein rational handelnder Steuerpflichtiger wird stets davon geleitet sein, Steuerzahlungen so weit wie möglich zu vermeiden.¹⁶⁶ Ein gutes Steuersystem muss folglich dazu beitragen, ökonomisch nicht begründbare Handlungen, die zu einer geringeren Zielgröße „Steuern“ führen, zu vermeiden.¹⁶⁷ Während der Steuerpflichtige in einem solchen System der Besteuerung „nicht ausweichen [kann], ohne sich selbst zu schädigen“¹⁶⁸, verzerrt ein nicht steuerneutrales System ökonomische Entscheidungen.¹⁶⁹ Die Minimierung von Handlungen zur Steuervermeidung¹⁷⁰ ist insofern ein unverzichtbarer Bestandteil einer entscheidungsneutralen Besteuerung.

Die in den „Brühler Empfehlungen“ und in der Unternehmensteuerreform 2001 anvisierte Rechtsformneutralität erweist sich dann bei Lichte betrachtet bloß als ein Bestandteil¹⁷¹ einer solchen entscheidungsneutralen

¹⁶⁵ *D. Schneider*, Investition, S. 193 (Hervorhebung nicht wiedergegeben); gleichsinnig *J. Sigloch*, *StuW* 1990, 229 (229); *R. Elschen*, *StuW* 1991, 99 (102 ff.); *R. Elschen* in: Wittmann, Teilband 1, Sp. 369 ff.; *M.-L. Dietrich*, Dividenden, S. 36.

¹⁶⁶ *F. W. Wagner*, *FinArch NF* 44 (1986), 32 (35); *F. W. Wagner*, *StuW* 1992, 2 (3); *D. Beck*, Qualifikationskonflikte, S. 24; *C. Kraft/G. Kraft*, Unternehmensbesteuerung, S. 5; *W. Scheffler*, Besteuerung III, Rn. 156.

¹⁶⁷ *F. W. Wagner*, *StuW* 1992, 2 (3, 8); *D. Wellisch*, Finanzwissenschaft II, S. 27.

¹⁶⁸ *F. W. Wagner*, *DB* 1999, 1520 (1522).

¹⁶⁹ *C. Kraft/G. Kraft*, Unternehmensbesteuerung, S. 6; *W. Scheffler*, Besteuerung III, Rn. 156.

¹⁷⁰ „Steuervermeidung“ ist kein positiver Rechtsbegriff. Der Begriff verkörpert den „Graubereich zwischen legaler Ausdeutung der Steuergesetze und illegaler Verkürzung der Steuern“ (*A. Leipold*, *ZPTh* 2020, 273 [275]) und ist damit zwangsläufig ein unbestimmter Rechtsbegriff, der mit Wertungen zu füllen ist. Steuervermeidung soll hier – in Abgrenzung zu einer illegalen Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit – als eine *legale* Ausweichhandlung verstanden werden (ebenso *D. Schneider*, Investition, S. 193; *J. Sigloch* in: *Enzyklopädisches Lexikon*, S. 1792; *H. Hahn*, *IStR* 2010, 638 [643]; *Ch. Biebinger*, *Ubg* 2019, 421 [421]; *R. Oberheide*, Steuerumgehung, S. 31; *R. Seer* in: *Tipke/Lang*, Rn. 6.29; kritisch *R. Elschen*, *StuW* 1991, 99 [103]).

Steuervermeidung tritt vornehmlich in neuerer Zeit auf Grund sog. „Cum-Ex/Cum-Cum-Geschäfte“ (empfehlenswert dazu *Ch. Moes*, *JZ* 2020, 529) vermehrt ins Rampenlicht. Es ist das „verstörende Potential der Legalität eines offensichtlich illegitimen Vorgangs“ (*Ch. Moes*, *JZ* 2020, 529 [529]) – zweimalige Erstattung einer nur einmal entrichteten Kapitalertragsteuer –, das einerseits das mediale Interesse entfacht, andererseits aber auch aufzeigt, dass nur ein Steuerrecht, das die Vermeidung von Steuerzahlungen nicht ermöglicht (oder jedenfalls erschwert), ein gerechtes Steuerrecht sein kann.

¹⁷¹ *F. W. Wagner*, *StuW* 2006, 101 (102). Bestandteile einer entscheidungsneutralen Besteuerung sind neben der Rechtsform- auch eine Finanzierungs- und Verwendungs-

Besteuerung.¹⁷² Der Begriff Rechtsformneutralität enthält nur die Aussage, dass eine Steuer auch entscheidungsneutral hinsichtlich der Wahl der Rechtsform ausgestaltet sein soll. Denn eine Entscheidungsneutralität setzt voraus, dass eine vergleichbare wirtschaftliche Betätigung¹⁷³ gleich besteuert wird,

neutralität, wobei diese Aufteilung nicht stets trennscharf erfolgt, sondern sich gelegentlich überschneidet (dazu *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 91). Der Begriff „Finanzierungsneutralität“ wird zur Beschreibung einer Nachfrage nach finanziellen Mitteln für Investitionszwecke auf dem Finanzmarkt verwendet, bei der das Steuerrecht keinen Anreiz für eine bestimmte Finanzierungsform (z. B. eine Fremdfinanzierung [etwa durch Aufnahme von Krediten am Markt], eine Beteiligungsfinanzierung [Anteilsrechte gegen Geld, Kapitalerhöhung] oder eine Selbstfinanzierung [Thesaurierung von Gewinnen] [dazu *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 256]) setzt (*L. Fischer*, ZfB 1970, 313 [324]; *D. Schneider*, Investition, S. 204; *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 253; *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 92; *U. Schreiber/M. Ruf*, BB 2007, 1099 [1102]; *A. Weinelt*, Körperschaftsteuersystem, S. 36). Verwendungsneutralität (ebenfalls geläufig ist der Begriff „Thesaurierungsneutralität“ [*J. Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (171); ausführlich zum Begriff *J. Lang* in: Harzburger Steuerprotokoll 38 (1999), S. 33 (47, 57)]) liegt vor, wenn das Steuerrecht keinen Einfluss auf die Verwendung des Unternehmensgewinns (sei es durch Ausschüttung, Leistungsvergütung, Thesaurierung oder Veräußerung der Anteile) hat (*A. Weinelt*, Körperschaftsteuersystem, S. 35; *A. Musil/Th. Leibbohm*, FR 2008, 807 [809]). Im Rahmen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern bedeutet dies insbesondere, dass ein Unternehmensteuerrecht verwendungsneutral ist, wenn weder die Zurückbehaltung der Gewinne (Thesaurierung) noch die Ausschüttung der Gewinne an die Anteilseigner steuerlich günstiger ist (*Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 93; *J. Hey*, DStJG 24 [2001], 155 [157]). Eine niedrige Belastung thesaurierter Gewinne führt zu einer Selbstfinanzierung und mündet in einem „Einsperreffekt“ (auch „Lock-in-Effekt“) (dazu *J. Hundsdoerfer*, StuW 2001, 113 [113]; *M. Desens* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum KStG Rn. 59 [296. Lfg., Februar 2020]).

¹⁷² Möchte man einen weiteren Abstraktionsgrad hinzufügen, könnte man auch sagen, eine entscheidungsneutrale Besteuerung sei nur Bestandteil einer gerechten Steuer, und Gerechtigkeit sei die „Grundnorm“ im Steuerrecht (*P. Bareis* in: FS Wacker, 2006, S. 27 [27]; diese „Grundnorm“ ist nicht mit der von *H. Kelsen* präsentierten Grundnorm zur Beschreibung des Ausgangspunktes und der Geltungskraft einer Rechtsordnung zu verwechseln [dazu *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 77 ff.; *H. Kelsen*, Allg. Staatslehre, S. 249]). Die Forderung einer gerechten Steuer mündet dann in dem Postulat der Steuergleichheit oder einer gleichmäßigen Besteuerung (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 7.7; *D. Wellich*, Finanzwissenschaft II, S. 23, 38 ff.), und Gleichheit der Besteuerung setzt voraus, dass die Bürger im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten – womit wohl meist eher keine Fähigkeiten im Sinne eines bloßen Potentials gemeint sind – Steuern zahlen (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 7.2; ähnlich *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 143). Das zu setzende Werturteil bezieht sich auf die Gleichheit empirischer Sachverhalte (horizontale Steuergerechtigkeit); davon abzugrenzen ist ein zweites Werturteil, dass sich aus dem Postulat „steuerliche Gerechtigkeit“ ableiten lässt: vertikale Steuergerechtigkeit. Es besagt, dass unterschiedliche bemessene Leistungsfähigkeit unterschiedlich hoch zu besteuern ist (zu den verschiedenen Werturteilen *S. Kempny*, StuW 2021, 85 [92 ff.]). Eine horizontale Steuergerechtigkeit wirkt dann zugleich entscheidungsneutral.

¹⁷³ Rechtsformneutralität bedeutet nicht, dass wirtschaftlich beachtliche Unterschiede, die sich aus einer Rechtsform ergeben können, nicht beachtet werden sollen. Eine

unabhängig davon, in welcher Rechtsform oder in welchem „Rechtskleid“ sie ausgeübt wird.¹⁷⁴ Sofern es demnach gelänge, vergleichbare wirtschaftliche Tätigkeiten unabhängig von der Rechtsform auf einer Skala zur Bemessung der Steuerschuld¹⁷⁵ aufzureihen, beeinflusste das Steuerrecht die Wahl der Rechtsform nicht.¹⁷⁶ Die Rechtsform selbst ist aber kein „sachgerechtes Differenzierungskriterium unterschiedlich hoher Steuerlasten“¹⁷⁷ und darf auf dieser Skala keine Berücksichtigung finden. Anderenfalls böte die Wahl der Rechtsform Steuerausweichmöglichkeiten, die der Steuerpflichtige bei einer Steuer, die entscheidungsneutral ausgestaltet wäre, nicht hätte.¹⁷⁸ Man könnte auch sagen, dass der Steuerpflichtige mit Ausweichhandlungen reagieren würde, wenn die Wahl der Rechtsform steuerliche Vorteile böte, und er sich insofern nicht nur von ökonomisch sinnvollen, sondern auch von steuerlich günstigen Handlungsalternativen leiten ließe.¹⁷⁹ Übertragen auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften kann dies in den Worten von *E. Becker* und *M. Lion* wie folgt festgehalten werden: „Die Einkommen- und die Körperschaftsteuer ist so zu gestalten, daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur andern überzugehen.“¹⁸⁰

rechtsformneutrale Besteuerung setzt vielmehr voraus, dass rechtsformabhängige Unterschiede unterschiedlich besteuert werden, sofern sie auf der Skala „Leistungsfähigkeit“ unterschiedlich berücksichtigt werden sollen (*F. Lauterbach*, Unternehmenssteuerrecht, S. 8; *J. Hey*, DStJG 24 [2001], 155 [168]). Es läge dann keine vergleichbare wirtschaftliche Betätigung vor.

¹⁷⁴ *J. Lang*, StuW 1990, 107 (112, 115); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 13.168 ff.; *J. Hey*, DStJG (24) 2001, 155 (156 ff.); *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 263 ff.; *Th. Siegel* in: FS Wagner, 2004, S. 193 (203).

¹⁷⁵ Die Einreihung vergleichbarer wirtschaftlicher Betätigungen auf einer Skala kann der Jurist alleine nicht bewerkstelligen, sondern er muss auf die Worte des Ökonomen hören: „[E]in gutes Steuerrecht kann nur ein interdisziplinär durchdachtes sein“ (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 7.1 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]).

¹⁷⁶ Vgl. *W. R. Walz*, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag, S. 52; *M. Rose* in: FS Lang, 2010, S. 641 (648); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 13.169.

¹⁷⁷ *J. Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (159); ähnlich auch *W. R. Walz*, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag, S. 114.

¹⁷⁸ Siehe die treffende Formulierung von *J. Sigloch* in: Enzyklopädisches Lexikon, S. 1792 (mit Blick auf eine Besteuerung nach Zielgrößen): „Werden aber verschiedene Wege zum gleichen finanziellen Ziel unterschiedlich hoch besteuert, beginnt die Suche nach dem günstigsten steuerlichen Weg und es eröffnen sich Steuerausweichmöglichkeiten. Das Ausweichpotential ist dabei umso höher, je mehr Wege mit niedriger Steuerbelastung existieren und je gangbarer diese Wege erscheinen.“

¹⁷⁹ Dazu aus betriebswirtschaftlicher Sicht *G. Rose*, StuW 1985, 330 (335 f.).

¹⁸⁰ *E. Becker/M. Lion*, Verhandlungen des 33. Juristentags, S. 429 (429) (gemeinschaftliche Leitsätze); ähnlich *S. Sieker*, DStJG 25 (2002), 145 (151).

Entscheidungsneutral ist eine Steuer allerdings gegenüber einer „Welt ohne Steuern“ nie. Ein jedes Steuerrecht beeinflusst „Entscheidungen zur Einkommenserzielung und Einkommensverwendung einzelner Bürger und der von ihnen gebildeten Unternehmungen“^{181, 182} Freilich wird eine Rechtsordnung auch nie eine Rechtsformneutralität in Vollkommenheit erreichen, solange sie verschiedene Rechtsformen zur Betätigung am Markt zur Verfügung stellt (im geltenden System könnte man auch sagen, solange sie am „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“¹⁸³ festhält).¹⁸⁴ Aber das ist hinzunehmen und für Zwecke dieser Untersuchung auch unschädlich. Diese Arbeit möchte nur wissenschaftsfördernd zu der Frage beizutragen, ob Korrespondenzen innerhalb der Besteuerung von Kapitalgesellschaften dazu beitragen, sich dem Postulat einer entscheidungs- und rechtsformneutralen Besteuerung anzunähern.

Warum eine entscheidungsneutrale Besteuerung ein sinnvoller Maßstab für die Beurteilung eines „guten“ Steuersystems ist, wird schließlich deutlich, wenn man sich die Folgen vor Augen führt, die Steuervermeidungshandlungen – insbesondere in einem nur schwer verständlichen Steuersystem – hervorrufen. Sofern die Höhe der Steuerzahlungen von den Begabungen des Steuerpflichtigen oder seiner Berater abhinge, führte dies dazu, dass sich

¹⁸¹ D. Schneider, *StuW* 1989, 328 (330).

¹⁸² St. Homburg, *Allg. Steuerlehre*, S. 240, 264; C. Kraft/G. Kraft, *Unternehmensbesteuerung*, S. 6; Th. Siegel/P. Bareis, *Strukturen*, S. 28; D. Wellisch, *Finanzwissenschaft II*, S. 241; M. Desens in: Herrmann/Heuer/Raupach, *Einführung zum KStG Rn. 55* (296. Lfg., Februar 2020). Am ehesten trüge eine entscheidungsfixe Besteuerung (z. B. eine Kopfsteuer) zu einer entscheidungsneutralen Besteuerung bei (siehe F. W. Wagner, *FinArch NF* 44 [1986], 32 [42]). Entscheidungsneutralität in Reinform würde aber selbst ein Kopfsteuersystem nicht verwirklichen (denn dem Steuerpflichtigen stünde immer noch die Möglichkeit zur Emigration zu, um der Steuer auszuweichen [Cb. Moes, *Existenzminimum*, S. 100f.; S. Kempny, *StuW* 2014, 185 (188)]). Abgesehen davon wäre ein solches aber ohnehin aus zahlreichen Gründen abzulehnen, insbesondere, sofern man auch Umverteilungsziele verfolgte. Bereits die steuerliche Nichterfassung eines Existenzminimums (im geltenden Recht durch den Grundfreibetrag [§ 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG]) spräche gegen ein Kopfsteuerprinzip, weil es dazu führte, dass andere Steuerpflichtige mehr belastet werden müssten (P. Bareis in: *Harzburger Steuerprotokoll* 35 [1996], S. 25 [31]; zu weiteren Bedenken, die gegen ein Kopfsteuerprinzip sprechen, M. Ohmer, *Grundlagen*, S. 33, 51, 55 f.). Angestrebt werden kann letztlich nur eine Zielgrößenbesteuerung, die deshalb weitestgehend neutral wäre, weil bei Verwirklichung der Zielerreichung gleichzeitig die steuerliche Bemessungsgrundlage stiege. Abweichungen (z. B. durch sog. „Lenkungssteuern“) müssten eigens begründet werden (F. W. Wagner, *StuW* 1992, 2 [4 ff.]).

¹⁸³ Dazu A. Raupach, *DStJG* 25 (2002), 9 (21 ff.); J. Hennrichs, *StuW* 2002, 201 (204 ff.).

¹⁸⁴ A. Raupach, *DStJG* 20 (1997), 21 (25); Th. Potthast, *Entwicklung der Körperschaftsteuer*, S. 212; St. Homburg, *Allg. Steuerlehre*, S. 264 ff.; nach F. Neumark, *Grundsätze*, S. 271, seien die realen Einkommen- und Körperschaftsteuersysteme „wettbewerbsaneutral“.

Gutverdienende durch die Inanspruchnahme von Steuerspezialisten Vorteile „erkaufen“ könnten¹⁸⁵ und Steuervermeidung ein „nur durch hohe Bezahlung erlangbare[s] Geheimwissen [darstellte], über das z. B. ein mit allen Prozeßordnungs-Tricks vertrauter Steuerrechtsanwalt verfügt[e].“¹⁸⁶ Die Steuerzahlung verlagerte sich in diesen Fällen für den Kundigen in die Sphäre der Freiwilligkeit.¹⁸⁷ Ein Steuersystem, das dahingehende Ausweichhandlungen hervorruft, ist nach der hier getroffenen Wertentscheidung kein gerechtes Steuersystem.

¹⁸⁵ *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 152f. Es ist erstaunlich, dass zahlreiche zivilrechtliche Gestaltungen (man denke etwa nur an die GmbH & Co. KG) ohne die entsprechenden steuerlichen Vorteile, die aus solchen Gestaltungen folgen, nicht erklärbar wären (dazu *Ch. Moes*, Existenzminimum, S. 99ff.). Dass hochqualifizierte Rechtsanwälte und Steuerberater ihre Zeit darauf verwenden, solche Gestaltungen zu entwickeln, kann volkswirtschaftlich kaum erwünscht sein.

¹⁸⁶ *D. Schneider*, *StuW* 1985, 345 (355).

¹⁸⁷ Zu diesem Bild im Zusammenhang mit sog. Share Deals in der Grunderwerbsteuer *H. Tappe*, *StuW* 2021, 139 (147).

§ 11 Steuertheoretische und systematische Untersuchung

Anhand dieses Maßstabs soll die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern – „[e]ines der umstrittensten Gebiete des Körperschaftsteuerrechts“¹⁸⁸ – untersucht werden.

Gegenstand der Untersuchung sind die systematischen Auswirkungen einer korrespondierenden Besteuerung einerseits bei Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner (dazu A), andererseits bei Leistungen von den Anteilseignern an die Kapitalgesellschaft (dazu B). Betrachtet werden soll auch, welche Bedeutung die Gewerbesteuer (dazu C) und die Hinzurechnungsbesteuerung (dazu D) in diesem Zusammenhang haben.

Kein Gegenstand der Untersuchung sind verfassungsrechtliche¹⁸⁹ und europarechtliche¹⁹⁰ Fragen. Auch das Abkommensrecht soll nicht betrachtet werden.¹⁹¹ Überhaupt erhebt diese Arbeit nicht den Anspruch, selbst umfassend (ähnlich einer Kommentierung) Rechtsdogmatik zu betreiben.¹⁹² Es handelt sich vielmehr um eine Untersuchung der Grundlagen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der Ergebnisse aus dem *Ersten Teil* zur Wirkung einer Korrespondenz und unter Einbeziehung ökonomischer Erkenntnisse. Zwar beschäftigt sich die Arbeit auch mit dogmatischen Fragestellungen, das dient aber nur dazu, das geltende Recht zu bewerten und Aussagen aus dem Schrifttum zu ordnen sowie zu systematisieren. All dies ist die Grundlage, um zugleich das geltende Recht hinter sich zu lassen und zur Beantwortung der Frage beizutragen,

¹⁸⁸ D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1276.

¹⁸⁹ Dazu A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 108; O. Milanin, Einschränkung des Schachtelprivilegs, S. 26 ff.; G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (468); D. Fehling/A. Linn/R. Martini, IStR 2022, 781 (789 f.).

¹⁹⁰ Dazu M. Kohl, Korrespondenzregeln, S. 27 ff.; H. Frase, BB 2008, 2713 (2714 ff.); O. Milanin, IStR 2015, 861; M. Desens, DStR-Beihefter 2013, 13 (20 ff.); G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (468 ff.); Ch. Kahlenberg, StuB 2014, 647 (648 ff.); D. Fehling/A. Linn/R. Martini, IStR 2022, 781 (788 f.); M. Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 108 f. (Stand 3.5.2022).

¹⁹¹ Daher werden insbesondere nicht § 50d Abs. 9 EStG und § 16 Abs. 4 InvStG untersucht; zu diesen Vorschriften G. Rüscher, Korrespondenz, S. 54 ff. und 66 ff.

¹⁹² Darauf liegt etwa ein Schwerpunkt der Untersuchung zur Korrespondenz von G. Rüscher, Korrespondenz, Kap. 3 (S. 31–187).

wie ein gelungenes System innerhalb der Besteuerung von Kapitalgesellschaften aussehen *sollte*.

A. Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner: Besteuerungssystematik zwischen Einkommensverwendung und Einkommenserzielung

Politisch nicht erwünschte Gesamtsteuerbelastungen einer Kapitalgesellschaft und deren Anteilseignern – herkömmlich bezeichnet als „Besteuerungsinkongruenzen“¹⁹³ oder „Steuerschlupflöcher“¹⁹⁴ – lassen sich im Einzelnen auf hochkomplexe (Finanzierungs-)Strukturen zurückführen, auf die der Gesetzgeber seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens mehrfach reagiert hat (dazu II). Diese (Finanzierungs-)Strukturen aufzuarbeiten ist nicht das Ziel der Untersuchung – es soll aber eine modelltheoretische Systematisierung entwickelt werden, welche die Entstehung von unerwünschten Gesamtsteuerbelastungen bei Leistungen von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner auf ihre Grundzüge herunterbricht (dazu I). Mithilfe dieser Systematisierung soll sodann einerseits die Ebene der Einkommensverwendung (Besteuerung von Ausschüttungen) (dazu III), andererseits die Ebene der Einkommenserzielung untersucht werden (dazu IV). Einen Sonderfall stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar (dazu V).

I. Eine modelltheoretische Systematisierung

Eine modelltheoretische Systematisierung, welche mögliche Wege zur Vermeidung von politisch nicht gewünschten Besteuerungsergebnissen aufzeigen möchte, findet ihren Ausgangspunkt im geltenden Recht. Das KStG trennt ebenso wie das EStG zwischen der Einkommenserzielung und der Einkommensverwendung.¹⁹⁵ Besteuert wird das am Markt erzielte Einkommen.¹⁹⁶ Während das EStG damit den betrieblichen Bereich von den privaten (Konsum-)Ausgaben trennt (siehe § 12 Nr. 1 EStG), führt dies bei Kapitalgesellschaften zu einer Trennung zwischen der betrieblichen und der gesellschaftsrechtlichen Sphäre.¹⁹⁷ Die Einkommensverwendung entspricht

¹⁹³ Siehe die Nachweise oben Einleitung Fn. 13, zum Begriff auch oben Einleitung Fn. 14.

¹⁹⁴ Siehe die Nachweise oben Einleitung Fn. 12.

¹⁹⁵ B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 642 ff.; B. Weitemeyer/T. Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, Rn. 1032; J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 11.45.

¹⁹⁶ W. Scheffler, Besteuerung I, Rn. 390.

¹⁹⁷ W. Scheffler, Besteuerung I, Rn. 376; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 643; H. Weber-Grellet, Verfassungsstaat, S. 252; V. Pfirrmann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 82 (312. Lfg., Juli 2022).

bei Kapitalgesellschaften der Entscheidung über die Gewinnverwendung und darf die Bemessungsgrundlage nicht mindern.¹⁹⁸

Auf diesen Erwägungen aufbauend wird ein Modell vorgeschlagen, dass zwischen der Einkommensverwendung (dazu 1) und der Einkommenserzielung (dazu 2) unterscheidet. Es zeigt sich, dass zu geringe Besteuerungen – die jedenfalls „unerwünscht“ sind, wenn man eine entscheidungsneutrale Besteuerung anstrebt – eintreten können, wenn es zu einer Vermengung beider Ebenen kommt (dazu 3).

1. Einkommensverwendung

Die Ausschüttung von Gewinnen – eine Leistung an die Anteilseigner, die der *Einkommensverwendung* zuzuordnen ist – darf das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern (§ 8 Abs. 3 S. 1 KStG).¹⁹⁹ Die Leistungen (die ausgeschütteten Beträge) sind Bestandteil der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.²⁰⁰ Es handelt sich um Einkommen, das im Rahmen der Körperschaftsteuer versteuert wurde.²⁰¹ In der geltenden Systematik wird typisierend eine körperschaftsteuerliche Belastung beim Leistenden unterstellt (Steuerteilbetrag A1). Zur Vermeidung einer Doppelbelastung werden die empfangenen Leistungen – die Gewinnausschüttungen – ermäßigt besteuert (Steuerteilbetrag A2).²⁰² Die Steuerteilbeträge A1 und A2 ergeben im Rahmen einer additiven Gesamtbetrachtung den Steuerbetrag A.



Abbildung 5

¹⁹⁸ W. Scheffler, Besteuerung I, Rn. 390; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 584; A. Schnitger/C. Lebbart in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 207 ff.

¹⁹⁹ Hierzu S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 35 (Stand 16.2.2022); St. Hamacher in: Bott/Walter, § 8 Rn. 500 ff. (169. Lfg., Mai 2023); S. Mirbach/K. Zerbin in: KStG-eKommentar, § 8 Rn. 28.1 (Stand 28.11.2023).

²⁰⁰ B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 643.

²⁰¹ Der Transfer an die Anteilseigner kann insofern mit Unterhaltsleistungen verglichen werden, die grundsätzlich ebenfalls aus voll versteuertem Einkommen stammen (siehe B. Fuisting, Steuerlehre, S. 190 ff.).

²⁰² Zu den dogmatischen Grundlagen dieser „ermäßigten“ Besteuerung oben § 9 B II.

2. Einkommenserzielung

Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner, die der *Einkommenserzielung* zuzuordnen sind, mindern die steuerliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft.²⁰³ Ein Anteilseigner hat solche Zahlungen – ohne Ermäßigung – zu versteuern, sofern der Tatbestand einer Einkunftsart erfüllt ist (Steuerbetrag A).²⁰⁴ Es besteht (bei Fremdüblichkeit) insofern kein Unterschied, ob der Anteilseigner diese Leistung (die aus seiner Sicht eine Gegenleistung darstellt) von der Kapitalgesellschaft oder von einem fremden Dritten bezieht.

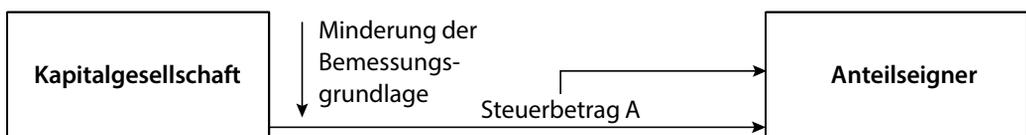


Abbildung 6

3. Vermengung von Einkommensverwendung und -erzielung

Aus der Darstellung in Abbildung 5 und Abbildung 6 wird deutlich, dass die Steuerlast bei einer Verwendung des Einkommens aus Perspektive der leistenden Kapitalgesellschaft auf die Kapitalgesellschaft und deren Anteilseigner aufgeteilt wird (Steuerteilbeträge A1 und A2), während im Rahmen der Einkommenserzielung die Steuerlast (Steuerbetrag A) dem Anteilseigner zugerechnet wird.²⁰⁵ Nicht systemkonforme Ergebnisse treten ein, wenn auf Seiten der leistenden Kapitalgesellschaft Rechtsfolgen der Einkommensverwendung oder der Einkommenserzielung ausgelöst werden, während auf Seiten des Anteilseigners das jeweils konträre Rechtsprogramm gilt: Es können Minder- oder Nichtbesteuerungen entstehen.²⁰⁶ Systematisch sind

²⁰³ Zur Anerkennung von schuldrechtlichen – fremdüblichen – Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern noch unten § 11 A V 1.

²⁰⁴ Sofern eine Kapitalgesellschaft als Anteilseigner aufträte, lägen stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (§ 8 Abs. 2 KStG). Die Einkünfte wären dann – wie jeder andere Ertrag auch – Bestandteil der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Bei einer natürlichen Person hinge eine Besteuerung davon ab, ob ein Tatbestand des Einkünfte-katalogs (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–7 EStG) erfüllt wäre.

²⁰⁵ Die genaue Höhe der Steuerlast kann vernachlässigt werden; deren Einbeziehung bedürfte einer ökonomischen Analyse der Besteuerungssystematik (siehe etwa zu den Belastungswirkungen im Halbeinkünfteverfahren P. Bareis, StuW 2000, 134 [135 ff.]; P. Bareis, BB 2003, 2315 [2315 ff.]).

²⁰⁶ Möglich ist es auch, dass eine zu hohe steuerliche Gesamtbelastung entsteht, etwa wenn eine körperschaftsteuerlich vorbelastete Ausschüttung beim Anteilseigner nicht ermäßigt besteuert wird. Eine solche Gesamtbelastung ist nicht erwünscht, aber in einem System weniger schädlich, weil ein rational handelnder Steuerpflichtiger dieser ausweichen wird (Steuern als negative Zielgröße).

derartige Ergebnisse zu vermeiden, weil sie den Steuerpflichtigen zu ökonomisch nicht begründbaren Ausweichhandlungen veranlassen können (Steuern als negative Zielgröße).²⁰⁷ Wenn „[d]as Ausnutzen von Besteuerungslücken [...] zum festen Bestandteil der internationalen Steuerplanung geworden“²⁰⁸ ist, dann ist das Steuerrecht nicht entscheidungsneutral. Der Steuerpflichtige soll der Besteuerung nicht ausweichen können, indem er sich die „Rosinen aus dem Kuchen herauspickt“ (Minderung der Bemessungsgrundlage einerseits, ermäßigte Besteuerung andererseits).

Von einem theoretischen Standpunkt aus stehen dem Gesetzgeber zwei Wege (Variante A und Variante B) zur Verfügung, um mit der Gesetzgebungstechnik einer Korrespondenz derartige systemunerwünschte Besteuerungen zu vermeiden.²⁰⁹ Möglich wäre es zunächst, die Abzugsfähigkeit auf Seiten der leistenden Kapitalgesellschaft als abhängige Rechtsfolge zu erkiesen und an eine Besteuerung beim Anteilseigner (Rechtsfolge der Bezugsnorm) anzuknüpfen (Variante A). Damit wäre sichergestellt, dass der Tatbestand von Rechtsfolgen, die der Einkommenserzielung zuzuordnen sind, nur dann verwirklicht wäre, wenn auch auf Ebene des Anteilseigners entsprechende Rechtsfolgen ausgelöst würden. Möglich wäre es aber auch, die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene (abhängige Rechtsfolge) von der Besteuerung auf Seiten der Kapitalgesellschaft (Rechtsfolge der Bezugsnorm) abhängig zu machen (Variante B). Beide Varianten ließen sich Gesetzesakzessorisch und verwaltungsaktakzessorisch ausgestalten.

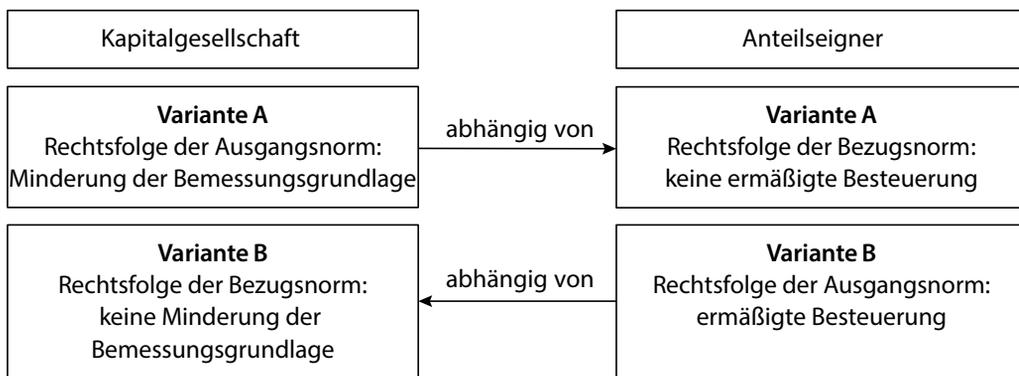


Abbildung 7

²⁰⁷ Dazu oben § 10 B.

²⁰⁸ St. Mädel/S. Stockburger/J. Stößel, FR 2021, 1110 (1110); ähnlich S. Grotherr, Ubg 2020, 377 (378).

²⁰⁹ Die Variantendarstellung ist angelehnt an die grundlegenden Überlegungen zu grenzüberschreitend eingesetzten hybriden Finanzierungsinstrumenten von S.-E. Bärsch/Ch. Spengel, Ubg 2013, 377 (381), sowie an die Empfehlungen der BEPS-Initiative, die zwischen vorrangigen Regeln und Abwehrregeln differenzieren (siehe OECD, Abschlussbericht 2015, S. 19, 22; dazu auch A. Rust in: Schön/Heber, S. 89 [92]).

II. Ursachen und Rechtsentwicklung

Die zuvor dargestellten unerwünschten Besteuerungsergebnisse lassen sich darauf zurückführen, dass nach der geltenden Systematik eine ökonomisch zusammenhängende Steuerlast („Steuerbetrag A“) in zwei Teilbeträge („Steuerteilbetrag A1“ und „Steuerteilbetrag A2“) zerfällt. Auch ohne in eine betriebswirtschaftliche Belastungsrechnung eintauchen zu müssen, dürfte kaum zu bezweifeln sein, dass eine jedenfalls annäherungsweise entscheidungs- und rechtsformneutrale Besteuerung nur dann erreicht werden kann, wenn jene Teilbeträge addiert werden.²¹⁰ Fällt ein Teilbetrag weg, entsteht eine Minderbesteuerung (die zugleich eine ökonomisch nicht gerechtfertigte Ausweichhandlung hervorrufen kann), was nicht verwundert, wenn man die Körperschaftsteuer – mithin „Steuerteilbetrag A1“ in der Abbildung 5 – nur als eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der natürlichen Person betrachtet.²¹¹

Berücksichtigt man das sich stufenweise entwickelnde Rechtsetzungsverfahren, kann man die Ursachen, warum es zu einem Entfallen eines solchen Teilbetrages kommen kann, weiter auffächern: Der Grund ist einerseits die derogatorische Rechtskraft auch rechtswidriger Verwaltungsakte (dazu 1), andererseits aber auch die souveräne Rechtsmacht zur Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen verschiedener Stellen (Staaten) (dazu 2). Führt man sich dies vor Augen, erklärt sich die Entwicklung der Besteuerungssystematik im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens mit Blick auf eine Korrespondenz (dazu 3).

1. Derogatorische Rechtskraft von Verwaltungsakten

Man darf die Grundzüge der geltenden Besteuerung von Kapitalgesellschaften kritisieren²¹², aber es ist jedenfalls innerhalb dieser Systematik schlüssig und systemkonform, dass die körperschaftsteuerliche Vorbelastung („Steuerbetrag A1“) bei Ausschüttung von Gewinnen an die Anteilseigner im Wege einer ermäßigten Besteuerung berücksichtigt wird. Stünde allein das „Dürfen“ im Vordergrund und wäre ausnahmslos eine Stelle zur Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen ermächtigt, so ließe sich die Systematik zur Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner ohne eine formale Abhängigkeit (mithin ohne Korrespondenz) schlüssig positionieren.²¹³ Sofern ein zur Rechtskonkretisierung berufener Amtswalter indes

²¹⁰ Zur ökonomischen Betrachtung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften oben § 9 A I 2 und 3.

²¹¹ Dazu oben § 9 A I 3.

²¹² Siehe die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 155.

²¹³ Anders gewendet treten nicht mehr systemkonforme Ergebnisse ein, wenn eine andere Stelle – regelmäßig ein in einem anderen Staat zur Rechtserzeugung ermächtigtes

von seinem „Können“ ohne begleitendes „Dürfen“²¹⁴ Gebrauch macht und eine Individualrechtsnorm (insbesondere einen Verwaltungsakt in Gestalt eines Steuerbescheides) erzeugt, der von der abstrakt-generellen Rechtslage abweicht, gerät das System ins Wanken. Eine wirksame, aber rechtswidrige Rechtskonkretisierung könnte dann Belastungswirkungen hervorrufen, die mit Blick auf eine entscheidungsneutrale Besteuerung nicht überzeugen. So träten etwa erhebliche (systematisch nicht zu rechtfertigende) Minderbesteuerungen ein, wenn eine Ausschüttung beim Anteilseigner nur ermäßigt besteuert würde – demnach lediglich ein Steuerteilbetrag A2 festgesetzt würde –, ohne dass es zugleich zu einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung – mithin zu einer Erhebung von Steuerteilbetrag A1 – käme. Eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz – in diesem Fall in Gestalt der Variante B – böte einer Steuersystematik die Flexibilität, auf der Stufe der abstrakt-generellen Rechtslage auf eine Veränderung auf der Stufe der Rechtskonkretisierung zu reagieren.²¹⁵

2. Rechtserzeugungsmacht anderer Stellen (Staaten)

Betrachtet man das Rechtsetzungsverfahren, können unerwünschte Besteuerungsergebnisse auch bereits eine Stufe zuvor – auf Ebene der abstrakt-generellen Rechtslage – eintreten. So wäre es (um beim vorherigen Beispiel zu bleiben) ebenfalls möglich, dass es an einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung (Steuerteilbetrag A1) fehlte, weil nach der abstrakt-generellen Rechtslage in einem anderen Staat, in welchem eine Kapitalgesellschaft ansässig wäre, eine Leistung nicht der Einkommensverwendung, sondern der Einkommenserzielung zuzuordnen wäre und demnach die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (bzw. einer ausländischen vergleichbaren Steuer) minderte. Dass dies möglich ist, beruht auch darauf, dass sich das Handeln der Steuerpflichtigen nicht auf Staatsgrenzen beschränken lässt und zugleich ein jeder Staat in seiner Steuergesetzgebung autonom ist.²¹⁶ Herkömmlich bezeichnet man dies auch als völkerrechtliches Souveränitätsprinzip.²¹⁷

Organ – abstrakt-generelle Rechtsnormen erzeugt, die bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gelten (dazu noch sogleich unten § 11 A II 2). In diesem Sinne auch *H. Jacobsen*, DSStZ 2021, 792 (793): Bei inländischen Sachverhalten könne sich der Gesetzgeber „darauf verlassen, dass sie [eine Tochterkapitalgesellschaft] eine solche Dividende nicht als Betriebsausgabe abziehen k[önnen]“.

²¹⁴ Zu dieser Unterscheidung *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 (2017), 417 (insbesondere auf den S. 422 ff.); siehe auch bereits oben § 7 A III 2.

²¹⁵ Zum Sinn und Zweck einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz bereits oben § 7 A III 2.

²¹⁶ Ähnlich *A. Kredig/M. Link*, SAM 2015, 148 (148).

²¹⁷ Dazu *W. Scheffler*, Steuerlehre, S. 7; *Ch. Spengel* in: *Jacobs/Spengel*, S. 819; *H. Schaumburg* in *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, Rn. 5.5; *S. Sigge*, *Finanzie-*

Wenn unterschiedliche Stellen – Gesetzgeber verschiedener Staaten – Rechtsfolgen für verschiedene Steuersubjekte festlegen und die Steuerbelastung dieser Steuersubjekte nur bei einer Zusammenrechnung eine systematisch schlüssige Gesamtbelastung ergibt, sind unerwünschte Belastungsergebnisse – und demnach Gestaltungspotential und nach den hier zugrunde liegende Maßstäben²¹⁸ unerwünschte Ausweichhandlungen – vorprogrammiert.²¹⁹ Möchte man diese Problematik weiter auffächern, so sind es zuvörderst sog. „hybride Gestaltungen“, die darauf abzielen, Rechtsfolgen in verschiedenen Staaten auszunutzen, um eine geminderte Gesamtsteuerbelastung zu erreichen.²²⁰ Eine hybride Gestaltung ist beispielsweise ein sog. „hybrides Finanzierungsinstrument“²²¹, mithin eine Gestaltung, mit der bewusst ein „Qualifikationskonflikt“²²² ausgelöst wird, bei welchem die Hingabe von Kapital einerseits (in einem Staat) als Fremdkapital und andererseits (in einem anderen Staat) als Eigenkapital „qualifiziert“²²³ wird.²²⁴

rungsinstrumente, S. 17. *F. Lenhart*, *StuW* 2022, 50 (51) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben), spricht von der „Natur der nationalen Steuerhoheit als gehüteter Kernbereich nationalstaatlicher Souveränität“. Ähnlich auch *M. Valta*, *Steuerrecht*, S. 306: „Problem der fiskalischen Autonomie“.

²¹⁸ Dazu oben § 10 B.

²¹⁹ Siehe *S. Scholz*, *Einheit*, S. 82, der aus der Trennung von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft ableitet, dass dies „naturgemäß steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten“ eröffne; ähnlich *Tb. Pottbast*, *Entwicklung der Körperschaftsteuer*, S. 227, 230; *P. Bareis*, *BB* 2003, 2315 (2315); *M. G. Marquardsen*, *StuW* 2019, 374 (374 f.); *H. Jacobsen*, *DStZ* 2021, 792 (795).

²²⁰ Siehe dazu *V. Tcherveniachki* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 4k EStG Rn. 2 (99. Lfg., Oktober 2021); *Ch. Kahlenberg*, *IStR* 2019, 636 (637); Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 (ABl. EU L 193 vom 19.7.2016, S. 4 [Erwägungsgrund 13]).

²²¹ Der Oberbegriff einer hybriden Gestaltung umfasst weitere Formen zur Vermeidung von Steuerzahlungen, vorwiegend hybride und umgekehrt hybride Unternehmen, hybride und umgekehrt hybride Betriebsstätten sowie (importierte) Besteuerungsinkongruenzen (vgl. Art. 2 Nr. 9 ATAD; dazu auch *V. Kaminskiy*, *Korrespondenzregelungen*, S. 92 [insbesondere auch dort Fn. 337]).

²²² Zum Begriff „Qualifikationskonflikt“ *V. Kaminskiy*, *Korrespondenzregelungen*, S. 37 ff.; *D. Beck*, *Qualifikationskonflikte*, S. 214 ff.; *S. Sigge*, *Finanzierungsinstrumente*, S. 16 ff.

²²³ „Qualifiziert“ bedeutet in diesem Kontext, dass ein Sachverhalt in verschiedenen Staaten gegenläufige Tatbestandsmerkmale verwirklicht: Während etwa in Staat A eine Leistung unter das Tatbestandsmerkmal „Fremdkapital“ zu subsumieren wäre, handelte es sich nach der Rechtslage in Staat B um „Eigenkapital“ (siehe insofern auch den Vorschlag von *Ch. Kahlenberg/A. Kopec*, *StuW* 2016, 159 [165 ff.], *Qualifikationskonflikte* durch einheitliche Definitionen zu vermeiden).

²²⁴ Der Zusatz „hybrid“ soll ausdrücken, dass die Finanzierungsform sowohl Aspekte beinhaltet, die einer Zuwendung von Eigenkapital entspricht, als auch Fremdfinanzierungselemente enthält (*S. Sigge*, *Finanzierungsinstrumente*, S. 16 ff.; *A. Rust*, *ISR* 2013, 241 [242]; *S. Benz/St. Eilers*, *IStR-Beihefter* 2016, 1 [6]; *BT-Drs. 17/13033*, S. 62); während nach bundesdeutschem Recht beispielsweise der sog. „Genussrechts-Test“ (§ 8 Abs. 3 S. 2 Fall 2 KStG) zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital verwendet wird, erfolgt

Diese unterschiedliche Einordnung führt (da die Leistung z. B. in einem Staat unter das Tatbestandsmerkmal „Betriebsausgabe“ zu subsumieren ist) zu einer Bemessungsgrundlagenminderung (Einkommenserzielung) in demjenigen Staat, in welchem die Kapitalgesellschaft ansässig ist, während im Empfängerstaat eine ermäßigte Besteuerung als Dividende (Einkommensverwendung) erfolgt.²²⁵ Hybride Finanzierungen können ungewollt²²⁶ entstehen, sind aber regelmäßig die Folge geschickter Steuerplanung.²²⁷ Es liegt auf der Hand, dass Berater und Steuerpflichtige Wege gefunden haben und finden werden, eine dahingehende unterschiedliche „Qualifizierung“ auszunutzen, um eine (aus der Perspektive des Steuerpflichtigen) günstigere Besteuerung zu erreichen.²²⁸ Anders gewendet: Derartige Gestaltungen führen zu ökonomisch nicht zu rechtfertigenden Ausweichhandlungen, die einer entscheidungsneutralen Besteuerung entgegenstehen.

3. Entwicklung der Besteuerungssystematik seit der Unternehmensteuerreform 2001

Die Beschäftigung mit den Ursachen, die es möglich machen, im Recht der Kapitalgesellschaften Steuern zu vermeiden, ermöglicht es, die Entwicklung der Besteuerungssystematik seit der Unternehmensteuerreform 2001 mit Blick auf eine Korrespondenz genauer nachzuzeichnen.

a) Verdeckte Gewinnausschüttungen

Im Mittelpunkt der Diskussion standen zunächst nicht erwünschte Gesamtsteuerbelastungen bei verdeckten Gewinnausschüttungen.

die Abgrenzung in anderen Staaten z. B. anhand der Laufzeit oder Nachrangigkeit der Kapitaltitel (*D. Schanz/Ch. Maier*, Ubg 2015, 189/282 [282]). Für einen (etwas in die Jahre gekommenen) Vergleich der steuerlichen Einordnung von Finanzierungsinstrumenten in Australien, Deutschland, Italien und den Niederlanden siehe *S.-E. Bärsch/Ch. Spengel*, Ubg 2013, 377 (378 ff.).

²²⁵ Dazu BR-Drs. 632/1/12, S. 3; *S.-E. Bärsch/Ch. Spengel*, Ubg 2013, 377 (377); *J. D. Becker/Ch. Kamphaus/Th. Loose*, IStR 2013, 328 (329); *P. Roth*, Ubg 2013, 609 (610); *D. Schanz/Ch. Maier*, Ubg 2015, 189/282 (282).

²²⁶ Eine ungewollte (nicht gestaltete) Besteuerungsinkongruenz kann auch in Form einer Doppelbesteuerung (zum Begriff oben § 9 A I) eintreten (dazu *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 36 f.; *H. Schaumburg* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 17.1). Zur Vermeidung dienen insbesondere bilaterale Verträge zwischen verschiedenen Staaten (DBA).

²²⁷ *A. Rust*, ISR 2013, 241 (241); zu den Gestaltungsmöglichkeiten *E. Bogenschütz*, Ubg 2008, 533 (536 ff.); *St. Berges/M. Rotter*, IWB 2015, 802 (804 ff.).

²²⁸ Ähnlich *Ch. Spengel* in: *Jacobs/Spengel*, S. 819 ff.; *A. Kredig/M. Link*, SAM 2015, 148 (148).

aa) Forderung nach einer verfahrensrechtlichen Korrekturmöglichkeit

Körperschaftsteuerbescheide werden regelmäßig unter „Vorbehalt der Nachprüfung“ (§ 164 Abs. 1 S. 1 AO) erlassen. Das ermöglicht die vollumfängliche Überprüfung der Besteuerung im Rahmen einer Betriebsprüfung. Einkommensteuerbescheide einer natürlichen Person ergehen indes häufig nicht unter einem solchen Vorbehalt. Findet auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt eine Betriebsprüfung statt, sind jene Einkommensteuerbescheide regelmäßig nicht mehr änderbar.²²⁹ Die Ausgangslage ist demnach ein ökonomisch zusammenhängender Sachverhalt, der *eine* Steuerlast auf *zwei* Steuersubjekte und demnach auf *zwei* Steuerbescheide aufteilt (Steuerteilbeträge A1 und A2²³⁰), während die abstrakt-generelle Rechtslage gleichzeitig aber nur ein rechtliches Dürfen zur Änderung *eines* Steuerbescheides enthält.

Im Ausgangspunkt treten systematisch nicht schlüssige Belastungswirkungen ein, wenn zunächst auf beiden Ebenen eine fehlerhafte Rechtskonkretisierung erfolgt. Das passiert üblicherweise bei verdeckten Gewinnausschüttungen²³¹: Da diese „verdeckt“ (hinter dem „Schleier des zivilrechtlichen Mantels“) erfolgen²³², wird regelmäßig sowohl im Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft als auch im Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners zunächst das zivilrechtliche Deckgeschäft besteuert. So wird etwa eine überhöhte Zahlung eines Geschäftsführergehalts auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer mindern, da der zur Rechtskonkretisierung ermächtigte Amtswalter (fälschlicherweise) davon ausgeht, es liege der Tatbestand einer Betriebsausgabe (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 4 EStG) vor. Auf Ebene des Anteilseigners subsumiert der dort zuständige Amtswalter unter den Tatbestand „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Es liegt eine Besteuerung vor, die zwar rechtswidrig ist, aber gleichwohl eine schlüssige Gesamtsteuerbelastung auslöst (siehe Abbildung 6²³³), eben deshalb, weil sie auf beiden Ebenen das abstrakt-generelle Recht fehlerhaft konkretisiert.

Die nachträgliche Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung führt zu einer Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrund-

²²⁹ Dazu T. Gröne, Korrespondierende Besteuerung, S. 90 ff.; J. Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 3 (278. Lfg., März 2017); B. E. Bippus, GmbHR 2002, 951 (953); N. Trossen, DStR 2006, 2295 (2295); D. Pohl/A. Raupach, FR 2007, 210 (211); G. Tetzlaff/A. Schallock, StuB 2007, 51 (52); M. Stöber, FR 2013, 448 (448).

²³⁰ Zu dieser Aufteilung oben § 11 A I 1.

²³¹ Dazu T. Gröne, Korrespondierende Besteuerung, S. 149; N. Trossen, DStR 2006, 2295 (2296); K.-F. Kohlhaas, GmbHR 2010, 748 (748 f.).

²³² Dazu unten § 11 A V I.

²³³ Siehe oben § 11 A I 2.

lage. Ein Dürfen, eine bereits konkretisierte Bemessungsgrundlagenminderung zu ändern, ergibt sich aus § 164 Abs. 2 S. 1 AO: Es wird nun der „Steuerteilbetrag A1“ erhoben. Eine ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene – mithin die Berücksichtigung des „Steuerteilbetrages A1“ (siehe Abbildung 5²³⁴) – darf auf Grund der Bestandskraft und der fehlenden Korrekturmöglichkeit – nach überwiegender Auffassung sind die §§ 172 ff. AO nicht einschlägig²³⁵ – nicht berücksichtigt werden. Im Rechtssetzungsverfahren wirkt sich die Erkenntnis aus der Betriebsprüfung – die Aufdeckung eines nicht fremdüblichen Geschäfts – nur auf *eine* Rechtskonkretisierung aus.

Im Schrifttum wurden daher bereits kurze Zeit nach der Unternehmenssteuerreform 2001 Bedenken geäußert.²³⁶ Das DWS-Institut hat im Jahre 2005 eine verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeit auf Anteilseignerebene – mithin ein Dürfen zur Änderung einer Individualrechtsnorm²³⁷ – gefordert, sofern es auf Grund einer geänderten Rechtskonkretisierung zu einer steuerlichen Vorbelastung ausgeschütteter Beträge (Steuerteilbetrag A1) gekommen sei, zugleich aber auf Ebene der Anteilseigner keine ermäßigte Besteuerung (nur Erhebung des Steuerteilbetrages A2) konkretisiert worden sei.²³⁸ Auch rückblickend wird dem Gesetzgeber noch unterstellt, er habe bei

²³⁴ Siehe oben § 11 A I 1.

²³⁵ P. Bauschatz in: Gosch, § 32a Rn. 6; B. E. Bippus, GmbHR 2002, 951 (953 ff.); R. Ax/G. Harle, GmbHR 2001, 763 (766 f.); B. Meyer/J. Ball, DStR 2002, 1285 (1286 ff.); N. Trossen, DStR 2006, 2295 (2295). Dazu auch noch unten § 11 A III 2 c bb (2).

²³⁶ B. Meyer/J. Ball, DStR 2002, 1285; B. E. Bippus, GmbHR 2002, 951 (951 ff.); darauf ebenfalls hinweisend F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 32a KStG Rn. 1 (86. Lfg., Mai 2016); T. Gröne, Korrespondierende Besteuerung, S. 149 ff. m. w. N.

²³⁷ Ob ein solches Dürfen zuvor – im Anrechnungsverfahren – erforderlich war, wird unterschiedlich beantwortet: Einerseits wird vertreten, die Subsumtion unter den Tatbestand „verdeckte Gewinnausschüttung“ und die entsprechende Änderung des Körperschaftsteuerbescheides habe zwar dazu geführt, dass sich die anzurechnende Steuer erhöht habe, es habe sich aber keine Auswirkung auf die festzusetzende Einkommensteuer durch die „Umqualifizierung“ der Einkünfte auf Ebene des Anteilseigners (z. B. von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu Einkünften aus Kapitalvermögen) ergeben (allerdings ist anzumerken, dass nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1977 [BGBl. I 1977, 2365 (2397)] auch die anzurechnende Körperschaftsteuer Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellte). Die Anrechnung einer neu bescheinigten (erhöhten) anzurechnenden Steuer sei daher auch bei Bestandskraft auf Anteilseignerebene noch möglich gewesen (DWS-Institut, DStR 2005, 989 [990]; siehe auch die Finanzverwaltung, die ohne Nennung einer Norm von einer Änderungsmöglichkeit ausgeht [R 213g EStR 1996]). Gelegentlich wurde eine Änderung hier auch auf § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO gestützt (J. Lange, Körperschaftsteuer, Rn. 716); andererseits wird auch mit guten Argumenten dargelegt, dass „die Anrechnungsverfügung einen selbständigen sonstigen Verwaltungsakt“ dargestellt habe und deswegen der Tatbestand der §§ 130, 131 AO zu prüfen gewesen sei (P. Welzel, DStZ 1986, 609 [610 f.]).

²³⁸ DWS-Institut, DStR 2005, 989 (991 f.). Siehe ferner auch den kaum gesehenen „Appell an den Gesetzgeber“ von P. Bareis in: Brönnner, Besteuerung der Gesellschaften¹⁸, Teil C Rn. 725.

Einführung des Halbeinkünfteverfahrens übersehen, dass eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide zugunsten eines Gesellschafters nicht mehr möglich gewesen sei.²³⁹

bb) Besteuerungsinkongruenzen auf Grund von § 8a KStG a. F.

Nur wenige Jahre nach der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wurde festgestellt, dass nicht erwünschte Belastungsergebnisse sich nicht nur auf die wirksame Erzeugung von Individualrechtsnormen, sondern auch auf eine nicht hinreichend abgestimmte abstrakt-generelle Rechtslage zurückführen ließen.

Ausgangspunkt war eine Vorschrift – § 8a Abs. 1 KStG a. F.²⁴⁰ –, die Gewinnverlagerungen ins Ausland vermeiden sollte, welche durch Finanzierungsstrukturen entstanden, die es ermöglichten, einen Zinsaufwand zu lasten des deutschen Fiskus steuermindernd geltend zu machen, während der entsprechende Zinsertrag beim Leistungsempfänger unter Ausnutzung des internationalen Steuersatzgefälles einer niedrigeren Besteuerung unterlag²⁴¹:

„Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn [...]“

Unter Heranziehung der modelltheoretischen Systematisierung²⁴² liegt auf der Hand, dass diese Bestimmung zu Besteuerungsinkongruenzen führen konnte: Anders als § 8a KStG in seiner heutigen Fassung²⁴³, beschränkte die Vorschrift nicht nur den Abzug von Zinsaufwendungen einer leistenden Kapitalgesellschaft, sondern ein Zinsaufwand wurde in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert²⁴⁴, und zwar nicht nur auf Ebene einer leistenden Kapitalgesellschaft, sondern auch auf Ebene einer Kapitalgesellschaft, welche die Leistung als Anteilseigner empfängt²⁴⁵. Aus Fremdkapital

²³⁹ *K.-F. Kohlbaas*, GmbHR 2015, 1035 (1037).

²⁴⁰ BGBl. I 2003, 2840 (2841).

²⁴¹ Dies ist selbstredend nichts, was ausschließlich einem Teilentlastungssystem immanent ist. Bereits zur Zeit des Anrechnungsverfahrens waren solche Finanzierungsstrukturen erkennbar (dazu *A. Kruschke* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Rn. 2 [320. Lfg., August 2023]; *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.49).

²⁴² Siehe oben § 11 A I.

²⁴³ Zur heutigen Wirkweise siehe etwa *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, S. 68; zur Rechtsentwicklung *R. Kohlhepp* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 278 ff.

²⁴⁴ *L. Loewens* in: Brandis/Heuermann, § 8a KStG Rn. 2 (165. Lfg., Dezember 2022).

²⁴⁵ Diese Frage war umstritten: Einerseits ging man – mit dem (wenig gehaltvollen) Argument, es handle sich bei § 8a KStG a. F. nur um eine Gewinnermittlungsvorschrift auf Ebene der Kapitalgesellschaft – davon aus, dass § 8a KStG a. F. keine Auswirkung auf Anteilseignerebene habe (*F. Wassermeyer*, DStR 2004, 749 [751]; *F. Wassermeyer* in: GS Trzaskalik, 2005, 331 [339f.]; *R. Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, S. 259). Andererseits wurde aus dem Gesamtzusammenhang – mithin auf Grund einer integrie-

wurde Eigenkapital, und damit fand ein Wechsel von der Ebene der Einkommenserzielung zur Einkommensverwendung statt, der nicht zu systematisch schlüssigen Ergebnissen führte, wenn er nicht auf Ebene des Anteilseigners und der Kapitalgesellschaft parallel vollzogen wurde.²⁴⁶

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 15.7.2004²⁴⁷ – mithin drei Jahre nach der Einführung der Besteuerungssystematik – zur Beseitigung dieser Inkongruenz eine Rechtswirkung angeordnet, die nach dem hier vorgeschlagenen Verständnis eine Korrespondenz begründete:

„Im Falle der Fremdfinanzierung einer im Inland steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft treten die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung [...] infolge des § 8a KStG für die inländischen Beteiligten in dem Umfang ein, in dem die gezahlten Vergütungen nach dem Recht des anderen Staates tatsächlich nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft gemindert haben [...].“²⁴⁸

Überträgt man das hier dargestellte theoretische Grundmodell, so hat die Verwaltung die Rechtsfolgen auf Anteilseignerebene als abhängige Rechtsfolge einer Ausgangsnorm erkoren (Variante B in Abbildung 7²⁴⁹): Die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung (abhängige Rechtsfolge) liegen nicht vor, sofern Vergütungen „nach dem Recht des anderen Staates“ sowie „tatsächlich“ die steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert haben (Rechtsfolge der Bezugsnorm). Es sei dahingestellt, ob mit dieser Regelung an eine abstrakt-generelle Rechtsfolge („nach dem Recht des anderen Staates“) oder an eine konkretisierte Rechtsfolge („tatsächlich“) angeknüpft werden sollte. Denn abgesehen davon, dass die Vorschrift mangels gesetzlicher Grundlage rechtswidrig (und demnach unwirksam) gewesen sei²⁵⁰, ist sie jedenfalls heute nicht mehr von Bedeutung, weil § 8a KStG in seiner aktuellen Fassung im Zusammenspiel mit § 4h EStG nur noch die Voraussetzungen, die für einen Zinsabzug vorliegen müssen, erweitert. Gleichwohl wird die von der Verwaltung geschaffene Regelung als „historischer Auslöser“ der heute in den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2, § 32a KStG normierten Wirkungen angesehen.²⁵¹

renden Betrachtungsweise von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner – auch abgeleitet, dass überzeugende Besteuerungsergebnisse nur einträten, wenn sich die Vorschrift auch auf Gesellschafterebene auswirke (*Th. Rödder/A. Schumacher*, DStR 2003, 1725 [1730]; *U. Prinz*, FR 2007, 554 [562]). Dem hat sich auch die Rechtsprechung angeschlossen (BFH, Urt. vom 20.8.2008, I R 29/07, BStBl. II 2010, 142 [144 m. w. N.]).

²⁴⁶ Vgl. oben § 11 A I 3; dazu auch *A. Benecke*, NWB 2006, 3429 (3429).

²⁴⁷ BMF vom 15.7.2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl. I 2004, 593.

²⁴⁸ BMF vom 15.7.2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl. I 2004, 593 (598).

²⁴⁹ Siehe oben § 11 A I 3.

²⁵⁰ *J. Blumenberg/F. Lechner*, BB 2004, 1765 (1770); *A. Schnitger/S. Rometzki*, BB 2008, 1648 (1649); *I. Stangl* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8a Rn. 3 in Fn. 8; *M. Frotscher* in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 105 (Stand 3.5.2022).

²⁵¹ *St. Köhler*, StJb 2012/2013, 265 (267); gleichsinnig *A. Benecke*, NWB 2006, 3429

cc) Korrespondenzen seit dem JStG 2007

Die § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2, § 32a KStG hat der Gesetzgeber durch das JStG 2007 vom 13.12.2006²⁵² eingeführt. § 32a KStG enthält dabei die vom Schrifttum geforderte verfahrensrechtliche Verknüpfung.²⁵³ Daneben wird nunmehr – vergleichbar mit der vorherigen Regelung der Verwaltung zu § 8a KStG a. F. – die ermäßigte²⁵⁴ Besteuerung auf Anteilseignerebene davon abhängig gemacht, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft nicht gemindert hat (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG in der Fassung des JStG 2007²⁵⁵, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG in der Fassung des JStG 2007²⁵⁶). Eine vergleichbare Formulierung findet sich seit dem JStG 2010 vom 8.12.2010²⁵⁷ auch in § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG²⁵⁸ (mit dem Unterschied, dass hier nicht eine [anteilige] Steuerfreistellung, sondern die Anwendung des gesonderten Steuertarifs nach § 32d Abs. 1 EStG die abhängige Rechtsfolge darstellt). Zur Vermeidung einer zu hohen Besteuerung²⁵⁹ ist in § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4²⁶⁰, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2²⁶¹ EStG und § 8b Abs. 1 S. 5²⁶² KStG ferner vorgesehen, dass eine ermäßigte Besteuerung auch dann greift, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen bei einer nahestehenden Person er-

(3429); J. D. Becker/A. Kempf/M. Schwarz, DB 2008, 370 (374); A. Schnitger/S. Rometzki, BB 2008, 1648 (1648f.); A. Horst, NWB 2009, 3022 (3023). Möglicherweise lässt sich der Ursprung der Vorschrift allerdings auch noch weiter zurückverfolgen: Jedenfalls zur anteiligen Anrechnung von ausländischen Steuern, die auf den Gewinn bestimmter ausländischer Tochtergesellschaften erhoben wurde, gab es eine vom Wortlaut vergleichbare Regelung, die verdeckte Gewinnausschüttungen nur dann zu den Gewinnanteilen – anhand deren die anteilige Anrechnung ermittelt wurde (§ 26 Abs. 2 S. 2 KStG 1999 [BGBl. I 1999, 817 <831>]) – zählte, „soweit sie die Bemessungsgrundlage bei der Besteuerung der Tochtergesellschaft nicht gemindert haben“ (§ 26 Abs. 2 S. 3 KStG 1999 [BGBl. I 1999, 817 <831>]). Auch dieser Norm liegt bereits der Gedanke zugrunde, dass eine Einbeziehung einer anteiligen Anrechnung nur dann erfolgen soll, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung Bestandteil der Bemessungsgrundlage war (und demnach eine Steuerzahlung ausgelöst hat).

²⁵² BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28.

²⁵³ Dazu oben § 11 A II 3 a aa.

²⁵⁴ Der Begriff einer „ermäßigten Besteuerung“ umfasst in dieser Arbeit sowohl die (anteilige) Steuerfreistellung (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG, § 8b Abs. 1 KStG) als auch die Gewährung eines gesonderten Steuertarifs (§ 32d Abs. 1 EStG). Zum Begriff der ermäßigten Besteuerung (und zur Ablehnung der Begriffe „Begünstigung“ und „Privilegierung“) oben § 9 A II, zur Rechtsdogmatik oben § 9 B.

²⁵⁵ BGBl. I 2006, 2878 (2879); BStBl. I 2007, 28 (28).

²⁵⁶ BGBl. I 2006, 2878 (2891); BStBl. I 2007, 28 (41).

²⁵⁷ BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394.

²⁵⁸ BGBl. I 2010, 1768 (1771); BStBl. I 2010, 1394 (1397f.).

²⁵⁹ Siehe BT-Drs. 16/3368, S. 16 (und der Verweis auf diese Seite auf S. 21).

²⁶⁰ Bei Einführung noch S. 3 (BGBl. I 2006, 2878 [2879]; BStBl. I 2007, 28 [28]).

²⁶¹ BGBl. I 2010, 1768 (1771f.); BStBl. I 2010, 1394 (1397f.).

²⁶² Bei Einführung noch S. 4 (BGBl. I 2006, 2878 [2891]; BStBl. I 2007, 28 [41]).

höht hat und § 32a KStG „auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet“.

*b) Vermeidung von Besteuerungsinkongruenzen
auf Grund hybrider Gestaltungen*

Während sich die Diskussion in den ersten Jahren nach der Unternehmenssteuerreform 2001 somit um Rechtsfolgen bei verdeckten Gewinnausschüttungen drehte, die eine zu hohe Gesamtsteuerbelastung auslösten, stand in den folgenden Jahren die Vermeidung von zu geringen Gesamtsteuerbelastungen auf Grund grenzüberschreitender Gestaltungen – auch außerhalb verdeckter (und mithin bei offenen) Ausschüttungen – im Vordergrund. So wurde der Tatbestand von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG durch Gesetz vom 26.6.2013²⁶³ auf alle Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erweitert. Diese tatbestandliche Erweiterung zielte bereits auf die Beseitigung der steuerlichen Folgen hybrider Finanzierungsinstrumente ab.²⁶⁴ Auf unerwünschte Besteuerungsergebnisse, die auf die Rechtskraft anderer, nicht inländischer Stellen zur Erzeugung abstrakt-genereller Rechtsnormen zurückzuführen sind, hat der bundesdeutsche Gesetzgeber im internationalen Vergleich damit früh (aber immerhin noch zwölf Jahre nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens) reagiert.

Parallel zu dieser Entwicklung hat die OECD ein internationales Projekt gegen aggressive Steuergestaltungen begonnen. Die in diesem Projekt erzielten und zusammengefassten Ergebnisse zu den Arbeiten gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung hat die OECD 2015 in einem Abschlussbericht veröffentlicht.²⁶⁵ Dabei handelt es sich um Handlungsempfehlungen²⁶⁶ – und nicht um Rechtsnormen²⁶⁷ –, die mittlerweile weitestgehend positiviert sind. Der Rat der Europäischen Union hat am 12.7.2016 die Richtlinie EU 2016/1164 (ATAD I)²⁶⁸ mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steu-

²⁶³ BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802.

²⁶⁴ Dazu *J. D. Becker/Th. Loose*, IStR 2012, 758 (758); *J. D. Becker/Ch. Kamphaus/Th. Loose*, IStR 2013, 328 (329); *M. Haisch/M. Helios/D. Niedling*, DB 2013, 1444 (1445); *P. R. List*, IStR 2014, 448 (450); *D. Schanz/Ch. Maier*, Ubg 2015, 189/282 (283); *H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpfer* in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 575; *B. Stelzer/D. Zöller* in: KStG-eKommentar, § 8b Rn. 40 (Stand 9.6.2022); *B. Jäger*, Körperschaftsteuer, S. 396. Siehe auch bereits oben § 11 A II 2.

²⁶⁵ OECD, Abschlussbericht 2015; zu den Arbeiten der OECD und des BEPS-Aktionsplans oben Einleitung Fn. 17 m. w. N.

²⁶⁶ Vgl. *H. Schaumburg*, ISR 2016, 371 (372); *M. Greinert/Th. Siebing*, Ubg 2020, 589 (589); *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 193, 219. Siehe auch (insbesondere zum Begriff „soft-law“) oben Einleitung Fn. 17.

²⁶⁷ Zum Begriff der Rechtsnorm oben § 6 C I 1.

²⁶⁸ ABl. EU L 193 vom 19.7.2016.

ervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes erlassen. Zur Erfassung hybrider Gestaltungen mit Drittländern hat der Rat jene Richtlinie mit der Richtlinie EU 2017/952 vom 29.5.2017 (ATAD II)²⁶⁹ erweitert. Art. 9 Abs. 2 ATAD schreibt dabei Regelungen zur Bekämpfung von Besteuerungssinkongruenzen vor, welche die OECD in ihrem Abschlussbericht unter der Fallgruppe „D/NI-Ergebnisse“ (Deduction/No Inclusion) beschreibt.²⁷⁰ Davon umfasst sind nicht erwünschte Belastungsergebnisse auf Grund von Leistungen, die von einer leistenden Kapitalgesellschaft bemessungsgrundlagenmindernd berücksichtigt werden dürfen oder werden, während auf Seiten des Leistungsempfängers die Leistung keiner oder nur einer geringeren Besteuerung unterliegt.²⁷¹

Durch das ATAD-UmsG vom 25.6.2021²⁷² hat der Gesetzgeber zur Umsetzung dieser Vorgaben eine neue Vorschrift – § 4k EStG²⁷³ – eingeführt.²⁷⁴ Systematisch ist die abhängige Rechtsfolge nicht die Besteuerung auf Seiten des Empfängers, sondern der (Betriebs-)Ausgabenabzug auf Seiten des Leistenden (Variante A²⁷⁵).²⁷⁶ Rechtsstrukturell gesprochen: Es werden negative Tatbestandsmerkmale für einen Betriebsausgabenabzug normiert, um eine Bemessungsgrundlagenminderung bei bestimmten hybriden Gestaltungen zu untersagen.

Ebenfalls durch das ATAD-UmsG hat der Gesetzgeber in den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG jeweils einen neuen S. 3²⁷⁷ eingefügt: Die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene ist davon abhängig, dass auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft nicht auf Grund einer abweichenden Zurechnung (z. B. bei „hybriden Übertragungen“) eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung entsteht. Die Vorschrift dient der Umsetzung von

²⁶⁹ ABl. EU L 144 vom 7.6.2017, S. 6 und 8.

²⁷⁰ OECD, Abschlussbericht 2015, S. 19f., 25, 29ff.

²⁷¹ Dazu OECD, Abschlussbericht 2015, S. 19f., 25, 29ff.; siehe auch BT-Drs. 19/28652, S. 34; V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen, S. 93, 217; C. Pohl in: Brandis/Heuermann, § 4k EStG Rn. 1 (159. Lfg., Oktober 2021); D. Gosch in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 1; V. Tcherveniachki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 3 (99. Lfg., Oktober 2021); D. Fehling in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 17.90; A. Schnitger/M. Oskamp, IStR 2020, 909/960 (910).

²⁷² BGBl. I 2021, 2035.

²⁷³ Zu dieser Vorschrift noch unten § 11 A IV.

²⁷⁴ Zur Entstehungsgeschichte H. Frase in: EStG-eKommentar, § 4k Rn. 1 ff. (Stand 29.1.2021); A. Schnitger/J. Haselmann, ISR 2022, 13 (13f.). Zu einer vergleichbaren (vom Finanzausschuss des Bundesrates vorgeschlagenen [BR-Drs. 432/1/14, S. 12 ff.]) Vorgängerregelung (§ 4 Abs. 5a EStG-E), die über das Entwurfsstadium nicht hinausgegangen ist (demnach nicht geltendes Recht wurde), siehe A. S. Bolik/D. Zöllner/C. Kindler, BB 2014, 2974 (2977 ff.); A. Linn, IStR 2014, 920; A. Körner, IStR 2015, 449.

²⁷⁵ Zur Variantendarstellung oben § 11 A I 3.

²⁷⁶ Ähnlich S. Grotherr, Ubg 2020, 377 (378).

²⁷⁷ Zu dieser Vorschrift noch unten § 11 A III 3.

Art. 9 Abs. 2 Buchst. b i. V. m. Art. 2 Abs. 9 Unterabs. 1 Buchst. a der europäischen ATAD-Richtlinie^{278, 279}

III. Einkommensverwendung: Besteuerung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner

Aufbauend auf der im vorigen Abschnitt vorgenommenen Grundlegung wird im Folgenden eine korrespondierende Besteuerung bei Ausschüttung²⁸⁰ von Gewinnen an die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft untersucht.

1. Keine Ausschüttungsverpflichtung

Gewinne, die nicht ausgeschüttet (sondern thesauriert) werden, sind (körperschaft- und gewerbe-)steuerlich nur vergleichsweise gering (vor)belastet.²⁸¹ Diese begünstigte Thesaurierungsbesteuerung geht auf die Abschaffung des Anrechnungs- und Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zurück und beruht auf einer bewussten (im Sinne einer politisch gewollten) gesetzgeberischen Entscheidung.²⁸² Es handelt sich, ökonomisch gesehen, um eine Förderung in Form eines Investitionskredits²⁸³, die auf der Vorstellung beruht, dass thesaurierte Gewinne zu Investitionszwecken verwendet würden, Arbeitsplätze sicherstellten und langfristig förderlich für die Wirt-

²⁷⁸ Richtlinie 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 (ABl. EU L 144 vom 7.6.2017, S. 6 und 8).

²⁷⁹ BT-Drs. 19/28652, S. 26, 32, 43.

²⁸⁰ Sofern im Zuge dieser Untersuchung von Ausschüttungen gesprochen wird, sind damit stets offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen gemeint (da sie sich ökonomisch nicht unterscheiden). Offene Gewinnausschüttungen sind Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften (vgl. §§ 58, 174 AktG, § 29, § 46 Nr. 1 GmbHG) entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (*J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 190 [159. Lfg., Oktober 2021]; *A. Schnitger/C. Lebhart* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 213). Zum Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung unten § 11 A V 1.

²⁸¹ Zur Bedeutung der Gewerbesteuer für die Ausschüttungsbesteuerung unten § 11 C I.

²⁸² Siehe BT-Drs. 14/2683, S. 93; dazu auch *Brühler Empfehlungen*, S. 15, 49f.; *J. Sigloch*, StuW 2000, 160 (174); *P. Bareis*, StuW 2000, 133 (142f.); *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144 (147f.); *S. Kempny*, DB 2021, 25 (27). Erhellend auch *I. van Lishaut*, StuW 2000, 182 (184 in Fn. 16), der zutreffend darauf hinweist, dass die Herabsetzung der Steuersätze „politisch plakativ“ sein möge und eine „größere Signalwirkung“ entfalte, die Wirkungen aber „nicht unbedingt zielführender“ seien als bei einer Wirtschaftsförderung durch Senkung der Bemessungsgrundlage (z. B. erhöhe Abschreibungen, Bewertungsfreiheiten, Rücklagen); zu den Beeinträchtigungen des Wettbewerbs durch die Steuerpolitik *F. Neumark*, Grundsätze, S. 266.

²⁸³ Der Begriff „Investitionskredit“ in diesem Zusammenhang stammt von *Th. Siegel* (aus einem Gespräch mit S. Kempny).

schaft seien. Ausgeschüttete Gewinne – so die Annahme – würden indes zu Konsumzwecken verwendet werden.²⁸⁴

Ökonomisch wird zumindest gewichtige Kritik an der begünstigten Thesaurierungsbesteuerung geäußert.²⁸⁵ Für Zwecke dieser Untersuchung kann dies indes dahinstehen, da es sich um eine Wertentscheidung innerhalb des geltenden Systems handelt, die hier hingenommen werden soll.²⁸⁶ Entscheidend ist nur, dass die Förderung thesaurierter Gewinne nicht zeitlich begrenzt ist. Das folgt daraus, dass es keine Rechtsnorm gibt, die eine Kapitalgesellschaft dazu verpflichtet, Gewinne auszuschütten²⁸⁷, oder die nach Ablauf eines gewissen Zeitraums (z. B. nach fünf Jahren) eine Ausschüttung fingiert²⁸⁸. Die nachfolgende Untersuchung widmet sich aber insbesondere der systematischen Analyse der Ausschüttungsbesteuerung; insofern sei nachfolgend stets angenommen, dass eine Ausschüttung vorliege.

2. Korrespondenzen seit dem JStG 2007 und Erweiterung durch Gesetz vom 26.6.2013

Mit der Erzeugung der in den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 und 4 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 und 5 KStG und (einige Jahre später) § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG sprachlich verkörperten Rechtswirkungen hat der Gesetzgeber erstmals²⁸⁹ formal die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene davon abhängig gemacht, welche Rechtsfolgen auf Ebene der leistenden Körperschaft ausgelöst werden oder konkretisiert worden sind.²⁹⁰ Gemeinsam ist jenen Vorschriften, dass sie darauf abzielen, politisch unerwünschte Minderbesteuerungen zu vermeiden²⁹¹, oder anderes gewendet: Es soll eine „Einmalbesteuerung“ sichergestellt werden.²⁹²

²⁸⁴ Brühler *Empfehlungen*, S. 15. Treffend der Hinweis von H.-J. Pezzer, *StuW* 2000, 144 (148), dass man sich dann die Frage stellen müsste, weshalb diese Vorteile (unterstellt, sie würden tatsächlich vorliegen) nur Kapitalgesellschaften, nicht aber Personengesellschaften, die sich ebenfalls im internationalen Wettbewerb behaupten müssten, erhalten sollen.

²⁸⁵ Siehe nur I. van Lishaut, *StuW* 2000, 182 (184); H.-J. Pezzer, *StuW* 2000, 144 (147 f.); E. Wenger, *StuW* 2000, 177 (178 f.); U. Schramm, *FR* 2019, 346 (348).

²⁸⁶ Zum systematischen Ausgangspunkt dieser Untersuchung oben § 10 A.

²⁸⁷ Siehe die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 95.

²⁸⁸ Siehe den Vorschlag von J. Sigloch, *StuW* 2000, 160 (174).

²⁸⁹ Vgl. R. Neumann, *GmbH-StB* 2007, 112 (112); G. Rüsck, *Korrespondenz*, S. 32.

²⁹⁰ Zur Entwicklung der Korrespondenzen im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung oben § 11 A II 3.

²⁹¹ Vgl. BR-Drs. 622/06, S. 119 f.; A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 71 (107. Lfg., September 2022).

²⁹² *St. Homburg*, *Allg. Steuerlehre*, S. 236 ff.; O. Milanin, *IStR* 2015, 861 (862); D. Schanz/Ch. Maier, *Ubg* 2015, 189/282 (283); *St. Kudert/Ch. Kahlenberg*, *StuW* 2017, 344 (345); E. Oertel, *BB* 2018, 351 (353 f.); *St. Köhler*, *ISR* 2021, 37 (38); *St. Mädels/Stockburger/J. Stößel*, *FR* 2021, 1110 (1110).

Diese Vorschriften sollen eingehend untersucht werden.²⁹³ Nach Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung (dazu a) wird untersucht, welche Rechtssatzform die Bezugsnorm aufweist (dazu b). Darauf aufbauend können rechtsdogmatische Fragestellungen systematisiert werden (dazu c–e).

a) *Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung*

Nach der vorgeschlagenen modelltheoretischen Systematisierung²⁹⁴ hat sich der Gesetzgeber für Variante B entschieden: Die ermäßigte Besteuerung (abhängige Rechtsfolge) auf Seiten des Leistungsempfängers (Anteilseigner) erfolgt nur unter der Voraussetzung, dass die Leistung auf Seiten des Leistenden (Kapitalgesellschaft) das Einkommen nicht gemindert hat (Rechtsfolge der Bezugsnorm).

Gesetzestechisch sind die Vorschriften so aufgebaut, dass die Anknüpfung an die Bezugsnorm jeweils in einen eigenen (Halb-)Satz eingebettet ist („Dies gilt nur“ [§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 EStG]; „Absatz 1 gilt nicht“ [§ 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG]; „Satz 1 gilt nur“ [§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG]). Es handelt sich um tatbestandliche Erweiterungen (in diesen Fällen in Gestalt negativer Tatbestandsmerkmale)²⁹⁵, die einheitlich formuliert sind. Darin ist begründet, dass sie hier gemeinsam untersucht werden.

§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG begründen einen korrespondierenden Zusammenhang, nach welchem es (tatbestandlich beschränkt auf verdeckte Gewinnausschüttungen) alternativ zu einer „Nichtminderung des Einkommens“ hinreichend für eine ermäßigte Besteuerung (abhängige Rechtsfolge) ist, dass eine Einkommens*erhöhung* (Rechtsfolge der Bezugsnorm) bei einer nahestehenden Person eintritt (und § 32a KStG „auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet“).

²⁹³ Nicht Gegenstand der Untersuchung ist § 8b Abs. 1 S. 4 KStG: Bei dieser Vorschrift ist die abhängige Rechtsfolge die Steuerfreistellung nach einem DBA (Abkommensrecht [siehe insoweit zum Untersuchungsumfang oben Zweiter Teil bei Fn. 191]) und nicht die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG. Es handelt sich um einen sog. „treaty override“ (dazu *B. Binnewies* in: Streck, § 8b Rn. 105; *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht, Rn. 1079).

²⁹⁴ Siehe oben § 11 A I.

²⁹⁵ Daran offenbart sich erneut, dass es zur Bestimmung der abhängigen Rechtsfolge zu eng ist, nur auf den Teil (z. B. den Absatz oder Satz eines Paragraphen) abzustellen, der das Tatbestandsmerkmal enthält, welches an die Bezugsnorm anknüpft (siehe dazu bereits oben § 6 C I 2).

b) Rechtssatzform der Bezugsnorm

aa) Einkommensminderung

Nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG liegen die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung nur vor, sofern die genannten Bezüge das Einkommen nicht „gemindert haben“.

Die überwiegende Mehrheit im Schrifttum geht ohne nähere Begründung – bestenfalls beiläufig gestützt auf die Formulierung im Perfekt²⁹⁶ („gemindert haben“)²⁹⁷ – davon aus, dass eine Steuerfestsetzung erforderlich sei.²⁹⁸ Demnach läge eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz vor, bei der es dann unerheblich wäre, ob die Minderung des Einkommens rechtmäßig erfolgt wäre: Hinreichend wäre eine wirksame Steuerfestsetzung.²⁹⁹ Sofern vertreten wird, es sei eine notwendige Bedingung, dass die Steuerfestsetzung, in der jene Einkommensminderung berücksichtigt wurde, „endgültig [...] [sei], mithin nicht mehr berichtigt werden k[ö]nne“³⁰⁰, ist

²⁹⁶ Zur Bedeutung der Zeitform zur Beschreibung der Rechtsfolge der Bezugsnorm bereits oben § 7 A IX 2, zur Verwendung des Perfekts im deutschen Sprachgebrauch oben Erster Teil Fn. 566.

²⁹⁷ Zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals anhand der Zeitform (und im Zusammenhang mit der Frage nach einer zeitraumübergreifenden Korrespondenz [dazu auch noch unten § 11 A III 2 d]) G. Rüsck, Korrespondenz, S. 204.

²⁹⁸ H.-J. v. Beckerath in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 3 Nr. 40 B 40/223 (323. Lfg., April 2022); R. Paetsch in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 3 Nr. 40 Rn. 220; J. Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 127 (317. Lfg., März 2023); Ch. Levedag in: Schmidt, § 3 Rn. 143; A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 144; T. Hagemann/A.-B. Wagner in: Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 40 Rn. 93 (444. Lfg., März 2022); A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 216; D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 147b; H. J. Watermeyer in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 51 (303. Lfg., April 2021); M. Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 123 (Stand 3.5.2022); T. Schober in: Musil/Weber-Grellet, § 8b KStG Rn. 124; Ch. Merker in: EStG-eKommentar, § 3 Nr. 40 Rn. 57 (Stand 24.10.2022); O. Milanin, Einschränkung des Schachtelprivilegs, S. 20; O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian, DStR 2007, 514 (515); A. Horst, NWB 2009, 3022 (3024); A. Hauck in: FS Schaumburg, 2009, S. 741 (746 [tendenziell auf S. 742 noch gesetzesakzessorisch]). Einige Autoren sprechen auch nur von einer tatsächlichen Minderung oder Besteuerung (Ch. Birker/Th. Schänzle, Ubg 2016, 320 [322]; A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 91 [107. Lfg., September 2022] [die in derselben Rn. nicht ausdrücklich zum Festsetzungserfordernis Stellung bezieht]; S. Heinrichs, Steuerwirkungen, S. 123; M. Alber/M. Szczesny, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, S. 67); legt man dies (wie der Gesamtkontext teilweise nahelegt) dahingehend aus, dass eine tatsächliche Minderung oder Besteuerung eine Steuerfestsetzung voraussetzt, dann gehen auch diesen Autoren von einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz aus. J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 127 (148. Lfg., Juli 2019) (Hervorhebung nicht wiedergegeben), stellt auf den jeweils „aktuellen Stand des Besteuerungsverfahrens“ ab, ohne dies näher zu erläutern.

²⁹⁹ Siehe oben § 7 A III 2 a.

³⁰⁰ H. J. Watermeyer in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 51 (303. Lfg.,

dies – jedenfalls steuertheoretisch – nicht überzeugend, weil die wirksame Rechtskonkretisierung einer Einkommensminderung dazu führt, dass ökonomisch nicht schlüssige Belastungsergebnisse vorliegen, bis eine Änderung der Rechtslage – hier eine Änderung der konkretisierten Bezugsnorm (Einkommensminderung auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft) – eintritt.³⁰¹ Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil es ohnehin ungewiss ist, ob jene Änderung überhaupt erfolgt, ob mithin ein Amtswalter tätig wird und eine konkretisierte Einkommensminderung ändert.

Die Gesetzesbegründung zum JStG 2007 hat indes erstaunlich klar einen anderen Rechtsinhalt nahegelegt: Eine Minderung des Einkommens liege „auch in den Fällen vor, in denen bei der Körperschaft noch keine erstmalige Steuerfestsetzung ergangen [sei]“.³⁰² Das ist eine Aussage im Sinne einer Gesetzesakzessorischen Korrespondenz³⁰³, denn sie legt nahe, dass eine Norm erzeugt werden sollte, nach der eine Rechtskonkretisierung jedenfalls keine notwendige Bedingung sei.

J. Lüdicke ist der Auffassung, dass diese Gesetzesbegründung „[u]nverständlich und mit dem Gesetzeswortlaut kaum vereinbar“³⁰⁴ sei. Welche Bedeutung einer Gesetzesbegründung methodisch beizumessen ist und in

April 2021); gleichsinnig *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 147; *M. Frotscher* in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 123, 127f. (Stand 3.5.2022); *T. Schober* in: Musil/Weber-Grellet, § 8b KStG Rn. 124; *A. Horst*, NWB 2009, 3022 (3024); *St. Köhler*, StbJb 2012/2013, 265 (266f.); *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (38); *T. Maurer* in: Preißer/Girlich, S. 547.

³⁰¹ Abgelehnt wird das Erfordernis einer „endgültigen“ Steuerfestsetzung auch von *J. Intemann* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 127 (317. Lfg., März 2023); wohl auch *H. Tormöhlen/K. Korn* in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 35.2 (110. Lfg., Juli 2018): „bestandkräftig oder nicht“. Freilich steht es dem Gesetzgeber frei, in den Tatbestand der Ausgangsnorm aufzunehmen, dass eine Aufhebung oder Änderung einer konkretisierten Bezugsnorm nicht mehr möglich ist (siehe im geltenden Recht etwa § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 EStG und in § 8b Abs. 1 S. 5 KStG [dazu noch sogleich unten § 11 A III 2 b bb]).

³⁰² BT-Drs. 16/2712, S. 40, 70. Auch kleinere Teile im Schrifttum folgen dieser Ansicht (*H.-J. v. Beckerath* in: Kirchhof/Seer, § 3 Nr. 40 Rn. 108 [derselbe vertritt indes in einer anderen Kommentierung noch, dass eine Steuerfestsetzung erforderlich sei (siehe Zweiter Teil Fn. 298)]; *H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpper* in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 571; *H. Ross* in: Frotscher/Geurts, § 3 Nr. 40 Rn. 46 [Stand 21.7.2021]; *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 42; *G. Rüsck*, Ubg 2019, 565 [568f.]).

³⁰³ Siehe aber auch unten Zweiter Teil Fn. 316.

³⁰⁴ *J. Lüdicke* in: GS Walz, 2008, 401 (409). Dieses Argument beruht bereits auf einer Gleichsetzung der Norm mit dem Textstück, welches die Norm sprachlich verkörpert (dazu oben § 6 C I 1). Trennt man indes zwischen der Norm und ihrer sprachlichen Verkörperung, wird deutlich, dass die sprachliche Verkörperung (der Rechtstext) „bei ungeschickter Handhabung der Sprachregeln oder nachlässiger Berücksichtigung des Inhaltes, mangelhaft sein [kann], ohne dass der Wille des Gesetzgebers diesen Fehler ursprünglich theilt.“ (*R. v. Mohl*, Auslegung von Gesetzen, S. 107). Wenn überhaupt, müsste die Argumentation lauten, aus der sprachlichen Verkörperung ergebe sich, dass das zur Normerzeugung ermächtigte Organ eine Norm mit einem solchen Inhalt (hier:

welchem Verhältnis Gesetzestext und Rechtssinn (Rechtsnorm) zueinander stehen, findet keine Erwähnung.³⁰⁵ Auch an anderer Stelle im Schrifttum wird lediglich behauptet, dass die Auslegung, dass schon eine Einkommensminderung nach abstrakt-genereller Rechtslage hinreichend sei, „im Gesetzeswortlaut [...] keinen Niederschlag gefunden“ habe.³⁰⁶ Methodisch ist dieser Argumentation entgegenzuhalten, dass der Wortlaut keine sinnvolle „Grenze der Auslegung“ bildet.³⁰⁷ Aber unabhängig davon wurde eine dahingehende Argumentation erst vor kurzem schlüssig widerlegt: „[D]er Steuerbescheid [stelle] ‚lediglich‘ die verfahrensrechtliche Festsetzung einer bereits entstandenen Steuerschuld (§ 38 AO, § 30 Nr. 3 KStG) dar [...], [...] das Einkommen [sei aber] dogmatisch bereits vor der Steuerfestsetzung existent“.³⁰⁸ Es wird demnach darauf hingewiesen, dass nach abstrakt-generellem Recht schon eine Minderung des Einkommens stattgefunden habe, sofern ein Vorgang (der Seinswelt) den Tatbestand eines abstrakt-generellen Rechtssatzes erfüllt, der eine solche Einkommensminderung auslöst.

Allenfalls zwischen den Zeilen lassen sich Gedanken dazu finden, ob sich das Tatbestandsmerkmal der „Einkommensminderung“ nicht auch so auslegen ließe, dass es – im Sinne einer Tatbestandsalternativität – jeweils hinreichend sei, dass nach abstrakt-genereller *oder* konkret-individueller Rechtslage eine Einkommensminderung vorliege, oder anders gewendet:

keine Steuerfestsetzung erforderlich) nicht erzeugen *wollte* (was aber im klaren Widerspruch zu der Gesetzesbegründung stünde).

³⁰⁵ Zur Bedeutung der Gesetzesmaterialien für die Auslegung *Th. Wischmeyer*, JZ 2015, 957 (insbesondere 963).

³⁰⁶ *H. Tormöhlen/K. Korn* in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 35.2 (110. Lfg., Juli 2018).

³⁰⁷ Das Argument der Wortlautgrenze ist eine kompensatorische Maßnahme, die darauf zurückzuführen ist, dass sich im 20. Jahrhundert eine Entwicklung von einer subjektiv-historischen zu einer objektiven Auslegung durchgesetzt hat, welche den geschriebenen Text mit dem gesetzten Recht gleichsetzt (dagegen *R. v. Mohl*, Auslegung von Gesetzen, S. 107; siehe auch bereits oben Erster Teil bei Fn. 166) und dem Rechtsanwender (der zugleich Recht erzeugt) damit eine erhebliche Rechtsmacht einräumt, die mit der „Wortlautgrenze“ eingeschränkt werden soll (dazu die Kritik von *O. Depenheuer*, Wortlaut, S. 19, 27f., 53; *A. Sagan*, jM 2020, 53 [55]). Hielte man es für überzeugend, dass eine Rechtsnorm ein „Gedankengebilde“ sei (siehe oben § 6 C I 1), dann wäre eine objektiv-teleologische Auslegung nicht auf das richtige Auslegungsziel gerichtet (so *M. Jestaedt*, ZöR 55 [2000], 133 [155f.] [Hervorhebung im Original, Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben]: „A limine scheidet freilich der Rechtspraxis liebste Auslegungsmethode aus: die objektiv-teleologische. Denn sie operiert mit der wohlfeilen, da beliebig instrumentalisierbaren Chimäre eines Willens der *Norm*, namentlich eines ‚Willens des Gesetzes‘, dem attestiert wird, widersprechendenfalls sogar klüger zu sein als der Wille des Gesetzgebers. Dass klügere Ordnungsvorhaben existieren als die vom Gesetzgeber dekretierten, mag sein. Allein: Das Verleihen von Klugheitsauszeichnungen ist keine Aufgabe der Rechtsauslegung, sondern eine solche der Rechtspolitik.“).

³⁰⁸ *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 41f.; nahezu wortlautidentisch bereits zuvor *G. Rüschi*, Ubg 2019, 565 (568f.); *G. Rüschi*, GmbHR 2020, 251 (253).

dass entweder eine gesetzesakzessorische *oder* eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz³⁰⁹ (mit einem möglicherweise bestehenden Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz³¹⁰) erzeugt worden sei. Der Vorschlag, der Gesetzeswortlaut sei „im Interesse einer sachgerechten Lösung“ extensiv auszulegen und eine Minderung des Einkommens sei auch ohne Rechtskonkretisierung anzunehmen, wenn „nach eindeutiger Rechtslage die Leistungen bei der Körperschaft offenkundig abzugsfähig s[ei-en]“³¹¹, beschreibt eine rechtliche Wirkung, die hier als „gesetzesakzessorische Korrespondenz“ bezeichnet wird. Sofern zugleich (alternativ) auch eine konkretisierte Einkommensminderung den Tatbestand der Ausgangsnorm verwirklichte, bestünde eine alternative Verknüpfung von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz, möglicherweise auch mit einer vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ab dem Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung.

Welche Ausgestaltung steuertheoretisch überzeugt, soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden:

Beispiel 6

Die im Staat S ansässige Kapitalgesellschaft A schüttet einen Betrag von 100 WE an die unbeschränkt steuerpflichtige (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 EStG) natürliche Person B aus. Die Ausschüttung unterliegt bei A einer § 8 Abs. 3 S. 1 KStG vergleichbaren Regelung. Auf Grund eines Fehlers im Rahmen der Rechtskonkretisierung mindert die Ausschüttung gleichwohl das Einkommen der A.

Abwandlung

Kapitalgesellschaft A ist in Staat X ansässig. Nach dem Recht in Staat X mindert die Ausschüttung das Einkommen der A. Eine Rechtskonkretisierung hat aber noch nicht stattgefunden.

Im Ausgangsfall von Beispiel 6 fehlt nach abstrakt-genereller Rechtslage eine Einkommensminderung. Eine rein gesetzesakzessorische Korrespondenz führte dazu, dass die Ausschüttung bei B ermäßigt zu besteuern wäre. Damit entstünde unter Einbeziehung der Ebene der Rechtskonkretisierung eine zu geringe Besteuerung, da bei B nur ein Steuerteilbetrag A2 erhoben würde, obwohl es an einem Steuerteilbetrag A1 (Körperschaftsteuerliche Vorbelastung) fehlte.³¹² Das kann, wenn man die Körperschaftsteuer als eine Vorauszahlung auf die Steuerschuld des Anteilseigners betrachtet³¹³,

³⁰⁹ Zu dieser Kombinationsmöglichkeit oben § 7 A VI 1.

³¹⁰ Dazu oben § 7 A VI 2.

³¹¹ *H. Tormöhlen/K. Korn* in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 35.2 (110. Lfg., Juli 2018). Der Begriff „eindeutig“ ist von rechtstheoretischer Warte abzulehnen: Der Tatbestand einer Norm kann nur erfüllt sein oder nicht. Zwischen diesen Polen gibt es keine Zustände, die einen Tatbestand mehr oder weniger eindeutig erfüllen als andere.

³¹² Zu einer auf diesen Steuerteilbeträgen beruhenden modelltheoretischen Systematisierung oben § 11 A I.

³¹³ Dazu oben § 9 A I 3.

kein systematisch sinnvolles Ergebnis sein. Eine rein verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz käme indes ebenso wie eine alternative Verknüpfung einer gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz³¹⁴ oder eine vorrangig verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz³¹⁵ zu einer schlüssigen Gesamtsteuerbelastung: Die Ausschüttung wäre auf Grund einer konkretisierten Einkommensminderung nicht ermäßigt zu besteuern.

In der *Abwandlung* liegt bereits nach abstrakt-genereller Rechtslage eine Einkommensminderung vor. Hier käme nun eine rein gesetzesakzessorische Korrespondenz zu einer systematisch überzeugenden Besteuerung (keine ermäßigte Besteuerung), während eine rein verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz zu einer ermäßigten Besteuerung ohne Erhebung eines Steuerteilbetrages A1 führte (denn die Ausschüttung hätte mangels Rechtskonkretisierung das Einkommen der A nicht gemindert). Es zeigt sich: Eine rein verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz kann steuersystematisch unerwünschte Ergebnisse hervorrufen, wenn es an einer Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm fehlt, und eine rein gesetzesakzessorische Korrespondenz berücksichtigt das rechtliche Können der Verwaltung nicht hinreichend. Im sich stufenweise entwickelnden Rechtsetzungsverfahren lassen sich aber mit einer Verknüpfung einer gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz oder einer vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz systematisch überzeugende rechtliche Wirkungen positivieren. Bei einer alternativen Verknüpfung einer gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz wäre es alternativ hinreichend, dass sich eine Einkommensminderung aus der abstrakt-generellen Rechtslage ergäbe; in der *Abwandlung* wäre etwa der Tatbestand einer ermäßigten Besteuerung sinnvollerweise nicht erfüllt. Das gleiche Ergebnis erzielte man mit einem Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz. Steuertheoretisch wäre eine dieser beiden Ausgestaltungen einer rein gesetzes- oder rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz klar vorzuziehen.³¹⁶ Die weitere Unterscheidung zwischen einer alternativen Verknüpfung oder einer vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ist eine Detailfrage, deren Beantwortung sich danach richtet, ob bei einer abstrakt-generell

³¹⁴ Dazu oben § 7 A VI 1.

³¹⁵ Dazu oben § 7 A VI 1.

³¹⁶ Auch wenn hier keine Rechtsdogmatik betrieben werden soll, sei jedenfalls darauf hingewiesen, dass eine solche Auslegung wohl nicht im Widerspruch zur Gesetzesbegründung stünde. Denn nach dieser liege „auch“ eine Einkommensminderung vor, wenn „keine erstmalige Steuerfestsetzung ergangen [sei]“ (BT-Drs. 16/2712, S. 40, 70 [Hervorhebung hinzugefügt]). Der Zusatz „auch“ ist doch ein recht starkes Indiz, dass der Gesetzgeber eine Norm erzeugen wollte, nach der einerseits die abstrakt-generelle Rechtslage ohne „erstmalige Steuerfestsetzung“ (Rechtskonkretisierung), andererseits (alternativ oder vorrangig) aber auch die in einer Steuerfestsetzung konkretisierte Einkommensminderung hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung sei.

erlaubten, aber gleichwohl nicht konkretisierten Einkommensminderung eine ermäßigte Besteuerung für wünschenswert erachtet wird. Ökonomisch wäre hier ein Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz sicherlich das sinnvollere Ergebnis, aber man kann sich durchaus fragen, ob die rechtswidrige Besteuerung (nicht konkretisierte Einkommensminderung) in einem anderen Staat dazu führen soll, dass dem eigenen Staat Steuersubstrat entzogen wird, zumal die rechtswidrige Besteuerung in dem anderen Staat in diesem Fall anfechtbar wäre.³¹⁷

bb) Einkommenserhöhung

§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG knüpfen daran an, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer nahestehenden Person erhöht hat und § 32a KStG auf diese Veranlagung keine Anwendung verwendet.

Die Bestimmungen enthalten – beschränkt auf verdeckte Gewinnausschüttungen³¹⁸ – jeweils eine alternativ hinreichende Bedingung für eine ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene, die unabhängig davon ist, ob die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen auf Seiten der leistenden Kapitalgesellschaft gemindert hat. Gesetzestechnisch ist es nur so, dass bei fehlender Einkommensminderung bereits eine andere alternativ hinreichende Bedingung einer ermäßigten Besteuerung vorläge, so dass es in diesen Fällen nicht mehr auf die Tatbestandsverwirklichung der § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG ankäme.³¹⁹ Die Vorschrift wurde hinzugefügt, um Doppelbelastungen in Dreieckskonstellationen zu vermeiden.³²⁰ Im Schrifttum wird die Normwirkung auch als „Rückausnahme“³²¹ eingeordnet.

³¹⁷ Siehe dazu bereits auf einer abstrakteren Ebene oben § 7 VI 2.

³¹⁸ Kritisch dazu *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 128, 130 (107. Lfg., September 2022), die eine Erweiterung des Tatbestandes auf sämtliche Bezüge als sinnvoll erachtet, um etwa bei Drittstaatenabspaltungen, die als Sachausschüttung zu qualifizieren sind, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Zur ertragsteuerlichen Behandlung dieser Fälle auch *F. Holle/J. Keilhoff*, IStR 2017, 245 (247f.).

³¹⁹ Die Vorschriften sind letztlich nur etwas verklauselt formuliert. Man kann die Bedingungen für eine ermäßigte Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen ohne rechtsinhaltliche Änderung aber auch in eine konditionale Struktur umformulieren: Die ermäßigte Besteuerung (abhängige Rechtsfolge) wird nur gewährt, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat (Alternative 1) *oder* wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person erhöht hat *und* (kumulative Bedingung innerhalb der Alternative 2) § 32a KStG auf diese Veranlagung keine Anwendung findet (Alternative 2).

³²⁰ Vgl. BT-Drs. 16/3368, S. 16; *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 162.

³²¹ *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 148f.; *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neu-

Das Tatbestandsmerkmal einer Erhöhung des Einkommens wird als ergebniswirksame Auswirkung beschrieben.³²² Aussagen, an welche Rechtsatzform angeknüpft wird, sind rar gesät. Mitunter wird vertreten, eine Einkommenserhöhung liege vor, „wenn die mit der verdeckten Gewinnausschüttung zugewendeten Vorteile *bei der Steuerfestsetzung* der nahe stehenden Person steuererhöhend berücksichtigt worden s[eien].“³²³ Das ist eine Auslegung im Sinne einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz.

Steuertheoretisch wäre eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz auch sinnvoll, da mit der erzeugten Normwirkung Doppelbelastungen vermieden werden sollen, die sich darauf zurückführen lassen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen fehlerhaft *konkretisiert* werden. Das zeigt sich auch in der kumulativen Bedingung, dass § 32a KStG auf „die Veranlagung dieser nahe stehenden Personen keine Anwendung findet“.³²⁴

mann, § 8b Rn. 162; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8b Rn. 122 (148. Lfg., Juli 2019); *R. Paetsch* in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 3 Nr. 40 Rn. 123; *Ch. Levedag* in: Schmidt, § 3 Rn. 143; *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 128 (107. Lfg., September 2022); *J. D. Becker/Ch. Kamphaus/Th. Loose*, IStR 2013, 328 (333); *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 45.

³²² *H. J. Watermeyer* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 56 (303. Lfg., April 2021); *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 129 (107. Lfg., September 2022). Vielfach wird zudem auf die Auslegung einer „Einkommensminderung“ verwiesen (*G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 46; *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 164; *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 247; *O. Dörfler/G. Adrian*, Ubg 2008, 373 [381 in Fn. 52]).

³²³ *R. Paetsch* in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 3 Nr. 40 Rn. 123 (Hervorhebung hinzugefügt); gleichsinnig wohl auch *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 131 (107. Lfg., September 2022).

³²⁴ In der rechtsdogmatischen Befassung mit der Vorschrift wird diskutiert, ob es auf eine „abstrakte“ oder eine „konkrete“ Nichtanwendung ankomme (für eine „konkrete Nichtanwendung“ *H. Hauswirth* in: Lademann, § 8b Rn. 53 [64. Lfg., November 2017]; *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 149a; *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 132 [107. Lfg., September 2022]; *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 251; *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 166; *O. Dörfler/G. Adrian*, Ubg 2008, 373 [380]; *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 47; für eine „abstrakte Nichtanwendung“ *H. J. Watermeyer* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 56 [303. Lfg., April 2021]). Diese Unterscheidung kann von rechtstheoretischer Warte nicht überzeugen: Eingedenk dessen, dass eine Rechtsnorm aus nichts anderem als aus einem Tatbestand und einer Rechtsfolge besteht (siehe bereits oben § 6 C I 1, C III 2 und die Nachweise Erster Teil Fn. 231), müssen sich Anwendungsvoraussetzungen dem Tatbestand zuordnen lassen (zur insofern vergleichbaren Diskussion der „Anwendungsvoraussetzungen“ im Rahmen der Prüfung der Rechtmäßigkeit einer Maßnahme siehe *E. M. N. Reifegerste* in: Kempny/Reifegerste, 1. Teil Rn. 18 ff.). Daraus folgt der vermeintlich simple (aber wohl nicht stets klare) Befund, dass eine Norm nicht „anzuwenden“ ist, wenn ihr Tatbestand nicht erfüllt ist.

c) *Änderung einer konkretisierten Ausgangsnorm*

Mit der Gesetzgebungstechnik einer Korrespondenz kann der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines abstrakt-generellen Rechtssatzes von den Rechtsfolgen anderer abstrakt-genereller Rechtssätze oder von den (möglicherweise fehlerhaften) Konkretisierungen in einem Verwaltungsakt abhängig machen. Diese Abhängigkeit bewirkt, dass Änderungen der abstrakt-generellen oder konkretisierten Rechtsfolgen eine unmittelbare Auswirkung auf den Tatbestand der Ausgangsnorm haben.

Es stellt sich die Frage, welche Auswirkungen derartige Änderungen auf eine bereits konkretisierte Besteuerung auf Anteilseignerebene haben. Unter Übertragung der theoretischen Erkenntnisse aus dem *Ersten Teil*³²⁵ (dazu aa) soll untersucht werden, ob das geltende Recht ein Dürfen zur Änderung einer konkretisierten (ermäßigten) Besteuerung auf Anteilseignerebene (Rechtsfolge der Ausgangsnorm) bei Änderung einer Einkommensminderung oder Einkommenserhöhung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Rechtsfolge der Bezugsnorm) bereithält (dazu bb).

aa) *Übertragung der theoretischen Erkenntnisse aus dem Ersten Teil*

Sofern eine Leistung auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Einkommensverwendung (Ausschüttung) zuzuordnen ist, ergibt sich nach der einführenden modelltheoretischen Systematisierung³²⁶ und den ökonomischen Grundlagen³²⁷ nur dann eine im Vergleich zur Besteuerung natürlicher Personen und Personengesellschaften hinreichende (und insoweit zu einer entscheidungsneutralen Besteuerung führende) Gesamtsteuerbelastung, wenn man die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaft (Steuerteilbetrag A1) und Anteilseigner (Steuerteilbetrag A2) additiv betrachtet. Die § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 und 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 und 5 KStG bewirken, dass einer dieser Steuerteilbeträge – Steuerteilbetrag A2 – davon abhängig ist, dass der andere Steuerteilbetrag – Steuerteilbetrag A1 – (je nach Auslegung) abstrakt-generell entsteht oder wirksam konkretisiert wird. Steuertheoretisch folgt aus dieser Abhängigkeit, dass ein rechtliches Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Besteuerung des Anteilseigners bestehen sollte, sofern sich die Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft ändert³²⁸, wobei die Finanzbehörde aus Gründen der Gleichmäßigkeit der

³²⁵ Siehe insbesondere oben § 7 A V.

³²⁶ Siehe oben § 11 A I.

³²⁷ Siehe oben § 9 A I 2 (insbesondere c).

³²⁸ Dahingehend auch *A. Kredig/M. Link*, SAM 2015, 148 (151): „Systematisch konsequent wäre [es bei einer nachträglichen Änderung einer zuvor nicht rechtmäßig konkretisierten Bemessungsgrundlagenminderung], die Steuerbefreiung in Deutschland nachträglich zu gewähren“, da anderenfalls eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorläge.

Besteuerung (im geltenden Recht siehe § 85 S. 1 AO) zugleich verpflichtet sein sollte, von diesem rechtlichen Dürfen auch Gebrauch zu machen.

Ergänzt man die bereits abstrakt entwickelte Abbildung 3 aus dem *Ersten Teil*, ergibt sich die folgende Abbildung 8:

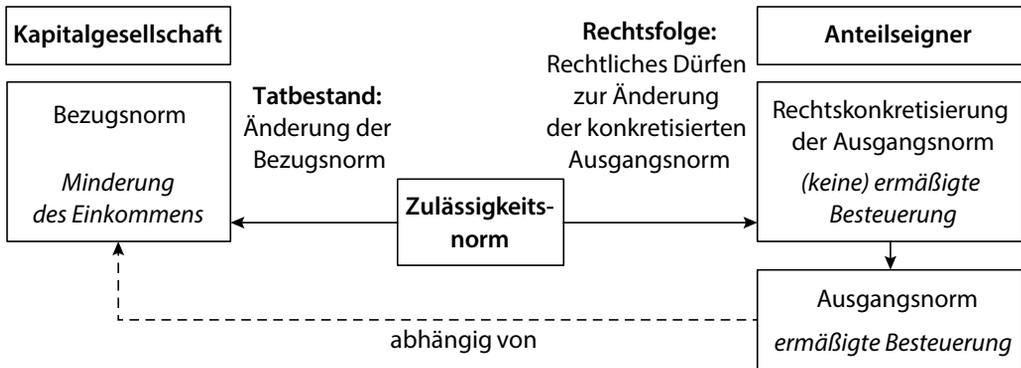


Abbildung 8

bb) Positivrechtliche Anordnungen eines rechtlichen Dürfens

Betrachtet man das geltende Recht und macht man sich auf die Suche nach Vorschriften, nach denen eine Änderung einer konkretisierten Ausgangsnorm erlaubt sein könnte, sofern sich die Rechtslage, an die mit einer Korrespondenz angeknüpft wird, ändert, fällt zunächst eine Vorschrift ins Auge, die unter dem Schlagwort einer „formellen Korrespondenz“ oder eines „formellen Korrespondenzprinzips“ ins Feld geführt wird: § 32a KStG (dazu [1]).³²⁹ Sofern sich herausstellt, dass jene Vorschrift jedenfalls nicht in allen Fällen zu den gewünschten Änderungsmöglichkeiten auf Anteilseignerebene führt, muss nach weiteren Bestimmungen gesucht werden. Es ist naheliegend, dazu einen Blick in die §§ 172 ff. AO zu werfen (dazu [2]).

(1) Änderung nach § 32a Abs. 1 KStG

Nach § 32a Abs. 1 KStG „kann“³³⁰, sofern ein Steuerbescheid gegenüber einer Körperschaft hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, ebenfalls erlassen, auf-

³²⁹ Siehe die Nachweise oben Erster Teil Fn. 29.

³³⁰ Der Wortlaut „kann“ verkörpert hier kein „Ermächtigungskönnen“ im rechtstheoretischen Sinne (ein solches bestünde im geltenden Recht [siehe §§ 124, 125 AO] auch ohne jene Vorschrift). Besser wäre es daher gewesen, den Wortlaut „darf“ oder (sofern der Verwaltung kein Handlungsspielraum eingeräumt werden soll) „ist“ zu verwenden. Dies ist leider eine in der Gesetzessprache häufig nicht geglückte Trennung von Können und Dürfen (dazu *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 [2017], 417 [435 f.]).

gehoben oder geändert werden. Tatbestandlich knüpft § 32a KStG an die Ausübung eines rechtlichen Könnens der Verwaltung (im Sinne eines „Ermächtigungskönnens“³³¹ [unabhängig davon, ob zugleich ein rechtliches Dürfen besteht oder nicht]) zur Änderung der Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft an. Auf (rechtsdogmatischer) Rechtsfolgenseite erlaubt die Vorschrift eine entsprechende Änderung des Steuerbescheides auf Anteilseignerebene.³³²

Gleichwohl kann § 32a Abs. 1 KStG im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung kein hinreichendes Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Besteuerung auf Anteilseignerebene entnommen werden. Das liegt zunächst offenkundig daran, dass der Tatbestand von § 32a Abs. 1 KStG auf verdeckte Gewinnausschüttungen beschränkt ist. Die Bestimmung wurde nicht – wie § 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG – durch Gesetz vom 26.6.2013³³³ auf sämtliche Bezüge einer Kapitalgesellschaft erweitert.

Nun läge es nahe, den Gesetzgeber aufzufordern, auch den Tatbestand von § 32a Abs. 1 KStG auf sämtliche Bezüge einer Kapitalgesellschaft zu erweitern. Eine dahingehende Aufforderung übersähe aber, dass dem in § 32a Abs. 1 KStG sprachlich verkörperten Dürfen ein anderer Ansatz zugrunde

³³¹ Zum Begriff der „Ermächtigung“ und zu Normen, die einer Stelle das Können zur Erzeugung einer weiteren Rechtsnorm verleihen, siehe bereits oben Erster Teil Fn. 178.

³³² Da der (Steuer-)Gesetzgeber Vorschriften, die ein rechtliches Dürfen zur Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden enthalten, üblicherweise in den §§ 172 ff. AO normiert hat, wird regelmäßig darauf hingewiesen, dass es systematisch vorzugswürdig wäre, wenn § 32a KStG auch an entsprechender Stelle (also in der AO) verortet worden wäre (*P. Bauschatz* in: Gosch, § 32a Rn. 6; *J. Intemann* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 3 [278. Lfg., März 2017]; *J. Kroschel* in: Bott/Walter, § 32a Rn. 13 [122. Lfg, Februar 2017]; *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2007, 11 [12]; *H. Frase*, BB 2008, 2713 [2714]; *G. Tetzlaff/A. Schallock*, StuB 2007, 51 [54]; *A. Dieterlen/J. Dieterlen*, DStZ 2007, 489 [490]). Von rechtstheoretischer Warte ist es ohne Relevanz, wie das äußere Gesetzeswerk heißt. Die stellenweise vertretene Auffassung, § 32a Abs. 1 KStG sei auf natürliche Personen als Anteilseigner nicht anwendbar, weil ein Verweis im EStG auf das KStG (in entgegengesetzter Richtung zu § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) fehle (*E. Dötsch/A. Pung*, DB 2007, 11 [12]; *D. Pohl/A. Raupach*, FR 2007, 210 [211]), kann nicht überzeugen (im Ergebnis ebenso *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 32a KStG Rn. 10 [167. Lfg., März 2023]; *C. Pohl*, DStR 2007, 1336 [1339]): Begreift man „die Norm in einer vollpositivierten Rechtsordnung als die objektive Geltung eines subjektiven, auf das Verhalten von Menschen intentional gerichteten Willensaktes“ (*M. Jestaedt*, ZöR 55 [2000], 133 [154]; siehe auch *O. Depenheuer*, Wortlaut, S. 54f.; *R. Walter* in: FS Klug, 1983, S. 187 [192]) und betrachtet man die Entstehungsgeschichte des § 32a Abs. 1 KStG, der gerade eingeführt wurde, um auch die Einkommensteuerbescheide natürlicher Personen zu ändern (siehe oben § 11 A II 3 a aa), so sprechen starke Argumente dafür, dass die hinter der zur Rechtserzeugung ermächtigten Stelle handelnden Personen auch die Änderung einer Rechtskonkretisierung erlauben wollten, die an eine natürliche Person als Anteilseigner gerichtet ist (siehe auch BT-Drs. 16/2712, S. 71).

³³³ BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802.

liegt, als es dem hier geforderten Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Rechtsfolge der Ausgangsnorm entspricht. Denn §32a Abs. 1 KStG knüpft tatbestandlich allenfalls mittelbar an eine Rechtsfolge in der Bezugsnorm an. Die nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens als fehlend gerügte Möglichkeit zur nachträglichen Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung³³⁴ auf Anteilseignerebene ist anders zu erklären: Es war kein Fehler, der sich auf die Änderung einer konkretisierten Rechtsfolge einer Bezugsnorm zurückführen ließ – was offenkundig bereits daran lag, dass es zu diesem Zeitpunkt noch keine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz gab –, sondern ein Fehler innerhalb der rechtlichen Beurteilung im Rahmen der Rechtskonkretisierung auf Anteilseignerebene. Der strukturell entscheidende Unterschied liegt darin, dass mit der Rechtskonkretisierung auf Anteilseignerebene bereits eine *rechtswidrige* (Individualrechts-)Norm, namentlich ein Verwaltungsakt, erzeugt wurde: Es wurde ein Sachverhalt, der den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt, nicht unter jenen Tatbestand, sondern z. B. unter den Tatbestand einer Einnahme aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, §19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, §8 Abs. 1 EStG) subsumiert. Es liegt auf der Hand, dass – sofern sich dieser Fehler nachträglich herausgestellt hat (regelmäßig innerhalb der bereits erwähnten Betriebsprüfung bei der leistenden Kapitalgesellschaft) – der Tatbestand von §175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO für eine Korrektur des Steuerbescheides des Anteilseigners nicht erfüllt war, weil es um eine fehlerhafte rechtliche Würdigung ging.³³⁵ Eine Korrektur nach §175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO konnte ebenfalls nicht erfolgen, weil der Körperschaftsteuerbescheid keinen Grundlagenbescheid für den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid des Anteilseigners darstellt.³³⁶ Ein Dürfen zur Änderung nach §173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ergab sich nur, sofern der Sachverhalt nachträglich bekannt wurde und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden traf.³³⁷ Und auch eine Korrektur nach §174 Abs. 1 AO schied aus, weil der Sachverhalt mehrfach (und auch abweichend von der jeweils anderen Beurteilung) berücksichtigt werden durfte.³³⁸

³³⁴ Dazu bereits oben §11 A II 3 a aa.

³³⁵ Siehe *B. Meyer/J. Ball*, DStR 2002, 1285 (1286 in Fn. 9).

³³⁶ *B. E. Bippus*, GmbHR 2002, 951 (953); *B. Meyer/J. Ball*, DStR 2002, 1285 (1286 in Fn. 9); *N. Trossen*, DStR 2006, 2295 (2296); *A. Horst*, NWB 2009, 2954 (2955); aus der Rechtsprechung BFH, Urt. vom 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569 (571 f.); siehe ferner die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 343, die daran (zu Recht) auch nach Einführung der Korrespondenzen seit dem JStG 2007 (dazu oben §11 A II 3 a cc) festhalten.

³³⁷ *H. Tormöhlen/K. Korn* in: Korn, §3 Nr. 40 Rn. 38 (110. Lfg., Juli 2018); *B. E. Bippus*, GmbHR 2002, 951 (955); *B. Meyer/J. Ball*, DStR 2002, 1285 (1287 ff.); *N. Trossen*, DStR 2006, 2295 (2296); *G. Tetzlaff/A. Schallock*, StuB 2007, 51 (53); *A. Horst*, NWB 2009, 2954 (2955).

³³⁸ *N. Trossen*, DStR 2006, 2295 (2296); *A. Horst*, NWB 2009, 2954 (2955).

Eine gänzlich andere Situation liegt indes bei einer Änderung einer Einkommensminderung oder Einkommenserhöhung (Bezugsnorm) vor: Im Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung der ermäßigten Besteuerung auf Anteilseignerebene (Ausgangsnorm) liegt eine *rechtmäßige* Rechtskonkretisierung vor. Es geht in diesen Fällen nicht darum, ob eine Korrekturmöglichkeit besteht, weil der für die Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm zuständige Amtswalter eine fehlerhafte Rechtskonkretisierung vorgenommen hat (was freilich möglich ist, etwa wenn er innerhalb einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz davon ausgeht, es sei noch keine Rechtskonkretisierung erfolgt, obwohl eine Steuerfestsetzung bereits vorliegt, oder wenn er innerhalb einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz fehlerhaft unter den Tatbestand eines abstrakt-generellen Rechtssatzes subsumiert), sondern weil die Änderung in Gestalt einer Einkommensminderung oder Einkommenserhöhung auf Körperschaftsteuerebene dazu führt, dass es (nunmehr) rechtswidrig wäre, den vormaligen Steuerbescheid gegenüber dem Anteilseigner mit demselben Rechtsinhalt zu erlassen (und daher vor einer Änderung eine [jedenfalls] systemwidrig konkretisierte Besteuerung auf Anteilseignerebene vorläge).

(2) *Änderung nach den §§ 172 ff. AO*

Die Frage, ob der Tatbestand der §§ 172 ff. AO bei einer nachträglichen Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung für eine Korrektur auf Anteilseignerebene erfüllt ist, lässt sich daher nicht auf die Frage übertragen, ob jene Vorschriften ein Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Besteuerung auf Anteilseignerebene bei einer nachträglichen Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm enthalten.

Der Tatbestand von § 173 Abs. 1 AO (unabhängig davon, ob die Änderung zuungunsten [Nr. 1] oder zugunsten [Nr. 2] des Anteilseigners erfolgt) ist nicht erfüllt, weil es sich nicht um eine Tatsache handelt, die im Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm bereits vorhanden war und nur nachträglich bekannt³³⁹ geworden ist. Es geht hier gerade um Fälle, worin eine Einkommensminderung oder Einkommenserhöhung zunächst nicht besteht, aber später eintritt (oder, umgekehrt, zunächst eintritt, aber später nicht mehr besteht).

Eine Korrektur nach § 174 AO scheidet (auch hier³⁴⁰) aus, weil es sich bei den Steuerbescheiden auf Ebene der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners nicht um widerstreitende Steuerfestsetzungen handelt.³⁴¹

³³⁹ Zu dieser Tatbestandsvoraussetzung *M. Loose* in: Tipke/Kruse, § 173 AO Rn. 25 ff. m. w. N. (178. Lfg., November 2023).

³⁴⁰ Siehe insofern bereits zuvor oben § 11 A III 2 c bb (1).

³⁴¹ Ebenso *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 48; *G. Rüscher*, Ubg 2019, 565 (572); a. A. wohl

Ferner folgt aus den Vorschriften zur korrespondierenden Besteuerung im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung nicht, dass der Steuerbescheid der Körperschaft eine Bindungswirkung³⁴² gegenüber dem Steuerbescheid auf Anteilseignerebene entfaltet.³⁴³ Daher ist auch der Tatbestand von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht verwirklicht.

Es verbleibt die Möglichkeit, aus § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ein Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Besteuerung auf Anteilseignerebene zu entnehmen. Dies setzt voraus, dass (bei einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz) eine geänderte Tatbestandsverwirklichung eines abstrakt-generellen Rechtssatzes, an den eine Ausgangsnorm anknüpft, oder (bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz) eine geänderte Rechtskonkretisierung in einem Steuerbescheid ein Ereignis darstellt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

Da ein Ereignis alles umfasst, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestandes sein kann³⁴⁴, dürfte unzweifelhaft sein, dass die Veränderung der Rechtsfolge einer Bezugsnorm, an die tatbestandlich angeknüpft wird, ein Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstellt.³⁴⁵ Gewiss dürfte

A. Kredig/M. Link, SAM 2015, 148 (151), die eine unionsrechtskonforme Auslegung von § 174 Abs. 1 AO vorschlagen.

³⁴² Zum Begriff der „Bindungswirkung“ oben § 7 A III 4.

³⁴³ A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 146; J. Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 3 (278. Lfg., März 2017); A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 230; J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 127 (148. Lfg., Juli 2019); H. Tormöhlen/K. Korn in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 35.2, 38 (110. Lfg., Juli 2018); G. Tetzlaff/A. Schallock, StuB 2007, 51 (52); St. Köhler, StJb 2012/2013, 265 (266); K.-F. Kohlhaas, GmbHR 2010, 748 (749); M. Brühl/M. Weiss, Ubg 2017, 510 (510); BFH, Urt. vom 6.9.2011, VIII R 55/10, GmbHR 2012, 221 (222); BFH, Urt. vom 18.9.2012, VIII R 9/09, BStBl. II 2013, 149 (150 und Ls.).

³⁴⁴ R. Rüsken in: Klein, § 175 Rn. 66; R. v. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rn. 251 (255. Lfg., Oktober 2019); M. Loose in: Tipke/Kruse, § 175 AO Rn. 25 (163. Lfg., Oktober 2020); U. Koenig in: Koenig, § 175 Rn. 38; A. v. Wedelstädt in: Gosch, AO/FGO, § 175 AO Rn. 46 (160. Lfg., April 2021).

³⁴⁵ Hinsichtlich einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ist anzumerken, dass Verwaltungsakte zwar grundsätzlich kein Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstellten, etwas anderes aber dann gelte, wenn ein Verwaltungsakt Bestandteil des gesetzlichen Tatbestandes sei (R. v. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rn. 253 [255. Lfg., Oktober 2019]). Ebendies ist bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz der Fall: Die geänderte Rechtskonkretisierung wirkt sich auf den Tatbestand der Ausgangsnorm aus (siehe oben § 7 A V 2). Vgl. insofern auch die Ausführungen des BFH, Urt. vom 9.11.1994, II R 37/91, BStBl. II 1995, 93 (94), zur Auswirkung eines Einheitswertbescheides auf die Wertgrenzen nach § 22 BewG in der damals geltenden Fassung und der Korrektur eines Wertfortschreibungsbescheides, die ähnliche Wirkungen wie bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz beschreiben. Der BFH ging hier von einer Verwirklichung des Tatbestandes von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO aus: „[D]ie Änderung der vorangegangenen Einheitswertfeststellungen [beseitige] nachträglich die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die bereits erfolgte Wertzuschreibung.“

auch sein, dass dieses Ereignis nachträglich eintritt³⁴⁶, weil jene Veränderung in den hier untersuchten Fällen zeitlich nach der Konkretisierung der ermäßigten Besteuerung auf Anteilseignerebene erfolgt.

Das „die gesamte Korrekturvorschrift prägende [...] Tatbestandsmerkmal“ sei eine steuerliche Wirkung für die Vergangenheit.³⁴⁷ Eine solche setzt voraus, dass ein veränderter anstelle eines zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen ist.³⁴⁸ Ob ein Ereignis in die Vergangenheit wirkt, kann nicht dem Ereignis selbst entnommen werden, sondern hängt davon ab, ob das Ereignis zu einer abweichenden Subsumtion unter ein Tatbestandsmerkmal eines abstrakt-generellen Rechtssatzes führt.³⁴⁹ Das nachträglich eingetretene Ereignis muss demnach eine dahingehende Vergangenheitswirkung entfalten, dass nunmehr eine rechtswidrige Konkretisierung – in diesem Fall der Ausgangsnorm – vorliegt.³⁵⁰ Bei einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz und einer geänderten Tatbestandsverwirklichung eines abstrakt-generellen Rechtssatzes oder bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz und einer geänderten Konkretisierung tritt genau dies ein: Eine nachträgliche Einkommensminderung oder Einkommenserhöhung bewirkt, dass ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung auf Anteilseignerebene zu unterwerfen ist. Die Korrektur müsste dann – auch wenn es sich bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer um

³⁴⁶ Das Tatbestandsmerkmal eines „nachträglichen Ereignisses“ (zum Rechtsinhalt siehe den Nachweis oben Zweiter Teil Fn. 339) wird auf den Wortlaut „eintritt“ gestützt (dazu *A. v. Wedelstädt* in: Gosch, AO/FGO, § 175 AO Rn. 47 [160. Lfg., April 2021]; *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rn. 270 ff. [255. Lfg., Oktober 2019]; BFH, Beschl. vom 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [901]).

³⁴⁷ *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rn. 280 (255. Lfg., Oktober 2019).

³⁴⁸ *M. Loose* in: Tipke/Kruse, § 175 AO Rn. 26 (163. Lfg., Oktober 2020); *U. Koenig* in: Koenig, § 175 Rn. 42; BFH, Urt. vom 12.7.1989, X R 8/84, BStBl. II 1989, 957 (958); BFH, Beschl. vom 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 (901).

³⁴⁹ Dem liegt folgende Erwägung zugrunde: Steueransprüche „entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“ (§ 38 AO). Eine nachträgliche Änderung eines Sachverhaltes ist grundsätzlich nicht mehr möglich, so dass auch der Steueranspruch grundsätzlich nicht von Ereignissen in der Zukunft abhängt (*S. Schuster* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 38 AO Rn. 17, 52 ff. [185. Lfg., Juni 2005]). Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn sich aus der Norm selbst ergibt, dass das nachträgliche Ereignis Auswirkung auf eine bereits erfolgte Subsumtion unter einen abstrakt-generellen Rechtssatz habe. Siehe dazu *G. D. Lauer*, Korrekturvorschrift, S. 52, 128; *M. Loose* in: Tipke/Kruse, § 175 AO Rn. 27 (163. Lfg., Oktober 2020); *U. Koenig* in: Koenig, § 175 Rn. 42; BFH, Urt. vom 12.7.1989, X R 8/84, BStBl. II 1989, 957 (958); BFH, Beschl. vom 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 (901); BFH, Urt. vom 19.8.2003, VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107 (109).

³⁵⁰ Vgl. *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rn. 234, 280 f. (255. Lfg., Oktober 2019); *U. Koenig* in: Koenig, § 175 Rn. 34; *A. v. Wedelstädt* in: Gosch, AO/FGO, § 175 AO Rn. 45 (160. Lfg., April 2021).

sog. „laufend veranlagte Steuern“ handelt³⁵¹ – in dem Veranlagungszeitraum erfolgen, worin die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene (nicht) konkretisiert wurde, da es sich um ein punktuelles Ereignis³⁵² handelt.

Es sprechen jedenfalls gute Argumente dafür, dass das bundesdeutsche Recht der steuertheoretischen Forderung nach einer Zulässigkeitsnorm, die bei einer geänderten Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft auch eine Änderung einer Steuerfestsetzung auf Anteilseignerebene erlaubt, mit § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO gerecht wird.³⁵³ Auch die Festsetzungsfrist – die insofern ein negatives Tatbestandsmerkmal darstellt – stünde einer Änderung nicht entgegen, da diese erst mit Ablauf des Kalenderjahres begänne, in dem das Ereignis eintritt (§ 175 Abs. 1 S. 2 AO).³⁵⁴

d) Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung

Eine mit der Änderung einer konkretisierten Besteuerung auf Anteilseignerebene zusammenhängende und in der Rechtsdogmatik wiederkehrende Frage³⁵⁵ ist darauf gerichtet, welche Auswirkungen die im geltenden Recht

³⁵¹ Bei „laufend veranlagten Steuern“ wird insbesondere in der Rechtsprechung die Auffassung vertreten, bei rückwirkenden Ereignissen i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO sei nicht die ursprüngliche Steuerfestsetzung zu korrigieren, sondern das Ereignis sei in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in welchem es eintrete (dazu bereits *G. D. Lauer*, Korrekturvorschrift, S. 28 ff.; siehe ferner BFH, Beschl. vom 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [901]; *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rn. 340 ff. [255. Lfg., Oktober 2019]).

³⁵² Bei punktuellen Ereignissen sei auch eine rückwirkende Korrektur bei laufend veranlagten Steuern möglich, da es um die Werterfassung zu einem bestimmten Zeitpunkt gehe (siehe *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rn. 234 [255. Lfg., Oktober 2019]; *U. Koenig* in: Koenig, § 175 Rn. 43).

³⁵³ Im Ergebnis auch *M. Brühl*, GmbHHR 2018, 1028 (1032); *M. Weiss/M. Brühl*, IStR 2021, 114 (121); *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 149e; *T. Schober* in: Musil/Weber-Grellet, § 8b KStG Rn. 157; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 125 (148. Lfg., Juli 2019); *M. Frotscher* in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 127 (Stand 3.5.2022); *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 48, 213; wohl auch *R. v. Groll* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO, Rn. 390 (255. Lfg., Oktober 2019) (Hervorhebung nicht wiedergegeben), nach dem sich eine steuerliche Rückwirkung „auch daraus ergeben [können], dass sich nachträglich der steuerlich relevante Sachverhalt im Anwendungsbereich einer Norm veränder[e], die zu einer anderen Vorschrift in einem echten (ausdrücklich im Gesetz angelegten) Korrespondenzverhältnis [...] steh[e]“. Zweifelnd *A. Kredig/M. Link*, SAM 2015, 148 (151); eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ablehnend *H. Tormöhlen/K. Korn* in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 38 (110. Lfg., Juli 2018), allerdings nur mit Nachweisen (siehe dort in Fn. 28), die sich darauf beziehen, ob bei nachträglicher Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung eine Korrektur auf Anteilseignerebene erlaubt sei (zum diesbezüglichen strukturellen Unterschied oben § 11 A III 2 c bb [1]).

³⁵⁴ Ebenso *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 48; *G. Rüscher*, Ubg 2019, 565 (572); *G. Rüscher*, GmbHHR 2020, 251 (254).

³⁵⁵ Ähnlich *F. Holle/J. Keilhoff*, IStR 2017, 245 (249); siehe auch bereits oben § 7 A VIII.

vorgefundene Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG, § 7 Abs. 3 S. 1 KStG) auf die Verwirklichung des Tatbestandes einer Einkommensminderung i. S. v. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG (dazu aa) und einer Einkommenserhöhung i. S. v. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG (dazu bb) hat.

aa) Einkommensminderung (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG)

Unter dem begrifflichen Aufhänger einer zeitlichen Korrespondenz³⁵⁶ wird diskutiert, ob der Tatbestand einer „Einkommensminderung“ verwirklicht ist, wenn eine solche erst in künftigen Jahren „eintritt“. Verwiesen wird dazu regelmäßig auf Regelungen in einem anderen Staat, die mit denen der bundesdeutschen Zinsschranke (§ 8a KStG, § 4h EStG) vergleichbar sind. Die Streitgegenständliche Frage lautet, ob eine möglicherweise in der Zukunft eintretende Bemessungsgrundlagenminderung (auf Grund eines Zinsabzugs) den Tatbestand einer Einkommensminderung erfüllt. Die Meinungen im Schrifttum sind gespalten.³⁵⁷ Dies liegt in Teilen daran, dass in der geläufigen Argumentation nicht hinreichend deutlich wird, an welchen Rechtsakt angeknüpft wird, lässt sich aber auch darauf zurückführen, dass die Ausgangsfrage nicht hinreichend präzise gestellt wird. Sie muss lauten: Zu welchem Zeitpunkt ist der Tatbestand der Ausgangsnorm bei einer zukünftigen Einkommensminderung erfüllt?

³⁵⁶ G. Rüscher, Korrespondenz, S. 47; G. Rüscher, Ubg 2019, 565 (570); G. Rüscher, GmbHR 2020, 251 (254); ähnlich D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 149e: „Zeitraumkongruenzen“; P. R. Listl, IStR 2014, 448 (451): „periodenübergreifend“; siehe auch A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 97 (107. Lfg., September 2022); St. Köhler, StbJb 2012/2013, 265 (293).

³⁵⁷ Für eine Tatbestandsverwirklichung erst zu dem Zeitpunkt, wenn es zu einem zukünftigen Abzug (und mithin zu einer Bemessungsgrundlagenminderung) kommt M. Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 127 (Stand 3.5.2022); T. Schober in: Musil/Weber-Grellet, § 8b KStG Rn. 125; H. J. Watermeyer in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 51 (303. Lfg., April 2021); G. Rüscher, Korrespondenz, S. 47; wohl auch T. Hagemann/A.-B. Wagner in: Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 40 Rn. 93 (444. Lfg., März 2022); St. Köhler, StbJb 2012/2013, 265 (295f.); M. Desens, DStR-Beihefter, 2013, 13 (20) Ch. Birker/Th. Schänzle, Ubg 2016, 320 (323); offen gelassen von M.-L. Dietrich, Dividenden, S. 207: „womöglich auch periodenübergreifend“; J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2012, 758 (759); P. R. Listl, IStR 2014, 448 (451). Hingegen gehen E. Gröbl/G. Adrian in: Erle/Sauter, § 8b KStG Rn. 90, und O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian, DStR 2007, 514 (515), davon aus, dass eine spätere Verwirklichung des Tatbestandes einer Einkommensminderung unerheblich sei. Mit Blick auf eine Zinsschrankenregelung geht A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 97 (107. Lfg., September 2022), davon aus, dass eine Einkommensminderung im Zeitpunkt der Konkretisierung der Ausgangsnorm unabhängig davon verwirklicht sei, ob es später zu einem Abzug komme (insoweit ausdrücklich a. A. L. Richter/D. Reeb, IStR 2015, 40 [44]).

Die Frage, an welchen Rechtsakt mit der Gesetzgebungstechnik einer Korrespondenz angeknüpft wird, ist nur von Bedeutung, um zu entscheiden, welcher Umstand – die Verwirklichung des Tatbestandes eines abstrakt-generellen Rechtssatzes (gesetzesakzessorische Korrespondenz) oder die Rechtskonkretisierung durch einen anderen Amtswalter (verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz) – eintreten muss, damit der Tatbestand der Ausgangsnorm erfüllt ist.³⁵⁸ Insofern ist es bereits vom Ansatz her nicht schlüssig, zur Begründung der Ablehnung einer veranlagungszeitraumübergreifenden Betrachtung Argumente anzuführen, die mit der Rechtssatzform der Bezugsnorm zusammenhängen³⁵⁹.

Hinsichtlich der zeitlichen Frage ist festzuhalten, dass der Tatbestand einer Ausgangsnorm auch dann erfüllt ist, wenn die Rechtsfolge der Bezugsnorm erst in einem späteren Veranlagungszeitraum eintritt.³⁶⁰ Steuertheoretisch ist diese Wirkung überzeugend, da die Abschnittsbesteuerung letztlich auf zufällig gewählten Zeitabschnitten beruht³⁶¹, die von ökonomischer Warte keine Auswirkung auf die Besteuerung haben sollten. Soll anderes gelten, stünde es dem Gesetzgeber zu (rechtstheoretisch: er verfügte über die entsprechende Rechtserzeugungsmacht), dies anzuordnen: Es handelt sich schlicht um eine politische, nicht aber um eine rechtlich prädestinierte Entscheidung.³⁶² Wenn etwa der Vortrag von Zinsen und die nur *mögliche* Abzugsfähigkeit in künftigen Veranlagungszeiträumen hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung sein soll – unabhängig davon, ob der Tatbestand für eine Abzugsfähigkeit in künftigen Jahren erfüllt ist (denn dies kann noch von vielen weiteren Faktoren abhängen wie etwa den Zinsaufwendungen und Zinserträgen in Folgejahren [vgl. §4h Abs. 1 S. 1 EStG]) oder ob ein Zinsabzug konkretisiert wird –, kann dies normiert werden. Man sollte sich aber bewusst sein, dass eine solche Normwirkung eine Prognoseentscheidung wäre, die typisierend unterstellte, dass es zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Einkommensminderung komme.³⁶³ Ob sich die Prognose ex post als fehlerhaft erweise, wäre unerheblich.¹⁷⁷

³⁵⁸ Siehe oben §7 A VIII 1.

³⁵⁹ So wird etwa angeführt, dass eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtung auch deshalb abzulehnen sei, weil die Gesetzesbegründung, nach der eine Steuerfestsetzung keine notwendige Bedingung für eine Steuerbefreiung nach §8b Abs. 1 KStG sei, mit dem Gesetzeswortlaut nicht vereinbar sei (so zu lesen bei *E. Gröbl/G. Adrian* in: *Erle/Sauter*, §8b KStG Rn. 90; *O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian*, DStR 2007, 514 [515]). Dabei wird übersehen, dass es für die zeitliche Frage nicht von Bedeutung ist, ob eine Korrespondenz gesetzes- oder verwaltungsaktakzessorisch ausgestaltet ist.

³⁶⁰ Siehe oben §7 A VIII 1.

³⁶¹ Dazu oben Erster Teil Fn. 534 mit entsprechenden Nachweisen.

³⁶² Vgl. dazu *M. Jestaedt*, *Theorie*, S. 87: „Jedem Rechtserzeugungsakt sind rechtlich nicht prädestinierte, eben: rechtspolitische Elemente immanent.“

³⁶³ Dahingehend ist die Auffassung von *A. Pung* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*,

Eine dahingehende Anordnung findet sich im geltenden Recht nicht. Dies ist (steuertheoretisch) mit Blick auf kongruente und systematisch schlüssige Ergebnisse im Rahmen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern auch zu begrüßen: Eine zukünftige Einkommensminderung – entweder bei Tatbestandsverwirklichung (gesetzesakzessorisch) oder bei Konkretisierung (verwaltungsaktakzessorisch) –, die zu einem Entfallen des Steuerteilbetrages A1³⁶⁵ führt, wirkt sich auf die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene aus. Bei einer bereits erfolgten Rechtskonkretisierung auf Anteilseignerebene dürfte das bundesdeutsche Recht die steuertheoretische Forderung nach einer Änderungsmöglichkeit wohl mit § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erfüllen können.³⁶⁶

bb) Einkommenserhöhung (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG)

Innerhalb der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Erhöhung des Einkommens“ (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG) wird die Frage nach den Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung nicht überzeugend abgeschichtet. Herkömmlich werden drei Fragen vermengt.

Die *erste Frage* lautet auch hier, ob der Tatbestand einer Einkommenserhöhung verwirklicht ist, wenn eine solche in einem späteren Veranlagungszeitraum eintritt. Diese Frage ist, wenn man die Beschreibung der Wirkungen einer Korrespondenz im *Ersten Teil*³⁶⁷ für überzeugend erachtet, vergleichsweise einfach mit „ja“ zu beantworten. Dies entspricht der Aussage aus dem Schrifttum, dass sich die Einkommenserhöhung nicht in demselben Veranlagungszeitraum wie die Einkommensminderung der verdeckten Gewinnausschüttung „niederschlagen“ müsse.³⁶⁸

§ 8b KStG Rn. 97 (107. Lfg., September 2022), einzuordnen, wenn sie schreibt, dass ein Zinsabzug „nur zu einer zeitlichen Streckung des B[etriebsausgabena]bzugs“ führe und es unerheblich sei, ob sich der Zinsvortrag später „auswirk[e] oder untergeh[e]“.

³⁶⁴ Zur Prognoseentscheidung (und Kritik daran) oben § 7 A VIII 2.

³⁶⁵ Dazu oben § 11 A I 1.

³⁶⁶ Siehe oben § 11 A III 3 c bb (2).

³⁶⁷ Siehe oben § 7 A VIII 1.

³⁶⁸ *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 148g; gleichsinnig *H. J. Watermeyer* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 56 (303. Lfg., April 2021); *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 167; *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 252; *M. Geißer* in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8b Rn. 126; *A. Schnitger/S. Rometzki*, BB 2008, 1648 (1654); *J. D. Becker/A. Kempf/M. Schwarz*, DB 2008, 370 (376); *H. Frase*, BB 2008, 2713 (2714); *J. D. Becker/Ch. Kamphaus/Th. Loose*, IStR 2013, 328 (333); *R. Schäfer*, IStR 2015, 656 (658); *J. Schrader/M. Grundke*, Ubg 2018, 309 (319); nach *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 131 (107. Lfg., September 2022), führt eine Tatbestandsverwirklichung jedenfalls „[n]ach dem Telos der Norm [...] zu zutr[effenden] Ergebnissen“.

Eine *zweite Frage*, die aufgeworfen wird, bei genauerer Betrachtung aber keine zeitliche Komponente enthält, ist darauf gerichtet, ob es hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung ist, wenn sich eine Erhöhung des Einkommens nur nach abstrakt-genereller Rechtslage ergibt. Zumindest bei bestimmten grenzüberschreitenden Drittstaatenkonstellationen, worin der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft stets eine andere Kapitalgesellschaft ist (und es demnach um die Auslegung von § 8b Abs. 1 S. 5 KStG geht), wird eine Anknüpfung an die abstrakt-generelle Rechtslage jedenfalls als sinnvoll erachtet: So sind *F. Holle* und *J. Keilhoff* – die in den Ausführungen erfreulich präzise zwischen den Rechtssatzformen differenzieren – der Auffassung, dass der Tatbestand einer Einkommenserhöhung auch „bei einer abstrakten *späteren* Besteuerung“ erfüllt sein sollte.³⁶⁹ Gleichzeitig stellen sie fest, dass „eine mögliche Notwendigkeit einer Veranlagung“ ein häufig übersehener Aspekt sei.³⁷⁰ Wie auch immer man sich an dieser Stelle entscheidet: Hielte man eine Anknüpfung an die abstrakt-generelle Rechtslage für hinreichend, sollte dies offengelegt werden; anderenfalls führte man unter dem Deckmantel der Zeitraumkongruenz eine Diskussion, die weniger mit einer zeitraumkongruenten Erfassung als mit einem Wechsel der Bezugsnorm zu tun hätte. Es wäre zu begründen, weshalb man eine Konkretisierung in diesen Fällen nicht (mehr) für notwendig erachtet.

Eine *dritte Frage* ist darauf gerichtet, welcher Rechtsinhalt erzeugt und in dem Wortlaut einer „Einkommenserhöhung“ sprachlich verkörpert wurde. An dieser Stelle wird schlicht Auslegung betrieben, die darauf gerichtet ist, ob eine Einkommenserhöhung auch auf Grund eines erhöhten Veräußerungsgewinns verwirklicht ist. Eine zeitliche Komponente enthält diese Frage nur insofern, als eine Veräußerung häufig erst in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum erfolgt. Eine in tiefere Schichten dringende Untersuchung fördert zutage, dass sich die Frage nach einer solchen zukünftigen Einkommenserhöhung im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen in Dreiecksverhältnissen³⁷¹ stellt, bei denen ein Gütertransfer ohne angemessene Gegenleistung von einer Tochtergesellschaft (TG 1) auf eine andere Tochtergesellschaft (TG 2) derselben Muttergesellschaft (MG) stattfindet.³⁷² In der Rechtsdogmatik wird diese Konstellation (da die Toch-

³⁶⁹ *F. Holle/J. Keilhoff*, IStR 2017, 245 (249) (Hervorhebung hinzugefügt).

³⁷⁰ *F. Holle/J. Keilhoff*, IStR 2017, 245 (249). Nach Auffassung der Autoren sei eine Veranlagung jedoch nicht erforderlich (mithin wird von einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz ausgegangen), da nicht zu schlussfolgern sei, dass die nahestehende Person in Deutschland zu veranlagern sei; dies ist nach der hiesigen terminologischen Setzung kein taugliches Argument, da eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz keinen bundesdeutschen Steuerverwaltungsakt i. S. v. § 118 AO voraussetzt (siehe oben § 7 A III 1, insbesondere auch Erster Teil Fn. 376).

³⁷¹ Dazu *A. Haussmann*, StuW 2014, 305; *F. Holle/J. Keilhoff*, IStR 2017, 245 (248).

³⁷² Mit dem Begriff „Muttergesellschaft“ wird ausgedrückt, dass eine Gesellschaft zu

tergesellschaften nicht unmittelbar ein Gesellschaftsverhältnis verbindet) anhand des „Laufwege[s] des Gesellschaftsverhältnisses“³⁷³ gelöst: Der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung von der TG 1 an die MG sowie der Tatbestand einer verdeckten Einlage von der MG an die TG 2 sind erfüllt.³⁷⁴ In einem Schaubild lässt sich die rechtsdogmatische Behandlung zur Abwicklung von Leistungen in Dreiecksverhältnissen wie folgt darstellen:

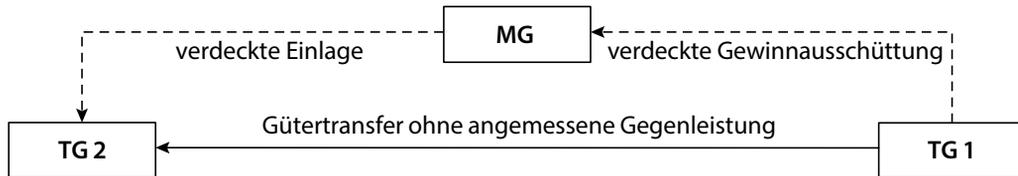


Abbildung 9

Der Tatbestand einer ermäßigten Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung von der TG 1 ist auf Ebene der MG nicht verwirklicht, sofern die verdeckte Gewinnausschüttung bei der TG 1 das Einkommen gemindert hat (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG). Die verdeckte Einlage erhöht nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG das Einkommen auf Ebene der TG 2 nicht. Sofern die gesellschaftsrechtliche Veranlassung (mithin die verdeckte Einlage) im Rahmen der Rechtskonkretisierung indes nicht erkannt wird, liegt auf Grund der zu geringeren Gegenleistung bei der TG 2 eine Einkommenserhöhung vor.³⁷⁵ Darf ein an die TG 2 gerichteter Verwaltungsakt, der eine solche Einkommenserhöhung konkretisiert, nicht mehr nach § 32a KStG geändert werden, enthält § 8b Abs. 1 S. 5 KStG ein alternatives Tatbestandsmerkmal, dessen Verwirklichung hinreichend für eine ermäßigte Besteuerung auf Ebene der MG ist, eben deshalb, weil in diesen Fällen eine Einmalbesteuerung sicher-

100 % an einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, wobei die zuletzt genannte Gesellschaft dann gegenüber der Muttergesellschaft als „Tochtergesellschaft“ bezeichnet werden kann; mehrere Tochtergesellschaften können im Verhältnis zueinander als „Schwestergesellschaften“ bezeichnet werden (zu den Begrifflichkeiten BFH, Beschl. vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [355]).

³⁷³ W. Winter, GmbHR 2004, 1268 (1268).

³⁷⁴ Dazu BFH, Beschl. vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (355 f.). Rechtsdogmatisch kann eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden, weil die TG 2 – also die Gesellschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wird – als Tochtergesellschaft eine der MG nahestehende Person darstellt. Zum Ganzen auch A. Haussmann, StuW 2014, 305 (308 ff.); M. Weiss/M. Brühl, IStR 2021, 114 (114 f.); R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1510.

³⁷⁵ Dazu auch D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 148 f.; M. Geißer in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8b Rn. 127; H. Frase, BB 2008, 2713 (2713 f.); A. Hauck in: FS Schaumburg, 2009, S. 741 (743 f.); siehe auch O. Dörfler/G. Adrian, Ubg 2008, 373 (379 ff.), mit verschiedenen Sachverhaltsvarianten im grenzüberschreitenden Kontext.

gestellt ist (wenn auch bei einer anderen [nahestehenden] Person [hier der TG 2]).³⁷⁶

Sofern eine solche nicht fremdübliche Übertragung grenzüberschreitend stattfände – und zwar in der Form, dass beide Tochtergesellschaften im Ausland ansässig wären, dort das Institut einer verdeckten Einlage nicht bekannt wäre und nach dem Recht des anderen Staates eine steuerneutrale Übertragung zum Buchwert möglich wäre³⁷⁷ – stellte sich die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal eine Einkommenserhöhung bei der TG 2 mit der Begründung erfüllt sei, dass die Nichterhöhung des Einkommens und der Ansatz des Wirtschaftsguts mit dem Buchwert bei der TG 2 dazu führe, dass sich das Einkommen auf Grund zukünftig niedrigerer Abschreibungen (dann als verhinderte Vermögensminderung) oder im Falle einer Veräußerung durch Realisation stiller Reserven erhöhe³⁷⁸; spätestens bei Liquidation seien die verminderten Anschaffungskosten zu versteuern und wirkten sich einkommenserhöhend aus.³⁷⁹ Zur Begründung dieser Auslegung wird angeführt, dies entspreche dem Sinn und Zweck der Vorschriften, die zur Vermeidung anderenfalls eintretender Doppelbesteuerungen nachträglich in das Gesetzgebungsverfahren eingefügt³⁸⁰ worden seien.³⁸¹ Zweifel werden an dieser

³⁷⁶ Ähnlich *M. Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, §8b KStG Rn. 135 (Stand 3.5.2022): „Dann ist die verdeckte Gewinnausschüttung zwar bei der falschen Person (der nahe stehenden Person) versteuert worden, aber jedenfalls nicht unbesteuert geblieben.“ Ferner auch *M. Geißer* in: *Mössner/Oellerich/Valta*, §8b Rn. 121: „Im Ergebnis ist damit das Korrespondenzprinzip gewahrt, da der Steuerbefreiung eine entsprechende Belastung gegenübersteht.“

³⁷⁷ Zu dieser Konstellation *M. Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, §8b KStG Rn. 138f. (Stand 3.5.2022); *D. Gosch* in: *Gosch*, §8b Rn. 144a; *H. Frase*, BB 2008, 2713 (2713); *O. Dörfler/G. Adrian*, Ubg 2008, 373 (381).

³⁷⁸ *A. Pung* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, §8b KStG Rn. 131 (107. Lfg., September 2022); *A. Schnitger* in: *Schnitger/Fehrenbacher*, §8b Rn. 249; *A. Schnitger/S. Rometzki*, BB 2008, 1648 (1654); *J. D. Becker/Ch. Kamphaus/Th. Loose*, IStR 2013, 328 (333); *H. Frase*, BB 2008, 2713 (2714). Hielte man das Argument der niedrigeren Abschreibung für überzeugend (ablehnend *M. Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, §8b KStG Rn. 138a [Stand 3.5.2022]), so bedürfte es einer Vergleichsrechnung, welche Abschreibung bei einem Ansatz oberhalb des Buchwerts anzusetzen wäre, und nur in Höhe der Differenz zur später festgesetzten Abschreibung hätte sich das Einkommen erhöht; dies führte zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand, wenn insoweit jeweils die Besteuerung auf Anteilseignerebene zu ändern wäre.

³⁷⁹ *A. Herlinghaus* in: *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, §8b Rn. 165; *H. Frase*, BB 2008, 2713 (2714).

³⁸⁰ BT-Drs. 16/3368, S. 16.

³⁸¹ Ausdrücklich *J. D. Becker/A. Kempf/M. Schwarz*, DB 2008, 370 (376) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): „U[nseres] E[rachtens] legt das gesetzgeberische Ziel, Doppelbesteuerungen im Fall vergleichbarer Dreieckstransaktionen zu vermeiden, eine solche weite Auslegung nahe“, und *R. Schäfer*, IStR 2015, 656 (658): „ist demnach eine weite Auslegung vorzunehmen“. *H. Frase*, BB 2008, 2713 (2714), schlägt eine „berichtigende Auslegung“ vor; rechtsmethodisch sei insofern jedenfalls angemerkt, dass eine

Auslegung insbesondere erhoben, weil nach dem Wortlaut von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen erhöht haben müsse, und insofern fraglich sei, ob in den zuvor benannten Fällen eine Einkommenserhöhung nicht auf Grund eines anderen Umstands – insbesondere eines die Veräußerung auslösenden Rechtsaktes oder der Liquidation – eintrete.³⁸² Vielfach wird auch angenommen, eine solche Auslegung sei zwar systematisch wünschenswert, es sei aber ein gesetzgeberisches Tätigwerden notwendig.³⁸³

Unabhängig davon, wie man sich in der Rechtsdogmatik entscheiden möge, ist es steuertheoretisch und steuersystematisch jedenfalls überzeugend, auch bei einem erhöhten Veräußerungsgewinn eine ermäßigte Besteuerung zu gewähren (sofern dieser nicht steuerfrei ist): Denn in diesem Veräußerungsgewinn ist dann der „Steuerteilbetrag A1“ enthalten. Vom ökonomischen Standpunkt ist es nicht von Bedeutung, ob dieser Steuerteilbetrag bereits bei der Besteuerung des Leistungsaustausches oder bei späterer Veräußerung oder Liquidation erhoben wird.

Unzweifelhaft ist überdies, dass sich eine spätere Veräußerung oder Liquidation jedenfalls erst dann auf den Tatbestand der Ausgangsnorm auswirkt, wenn jene Veräußerung oder Liquidation stattfindet (gesetzesakzessorisch) oder eine entsprechende Rechtskonkretisierung erfolgt (verwaltungsaktakzessorisch). Denn ob sich etwa eine Veräußerung ereignet, ist ungewiss.³⁸⁴ Es gibt häufig (insbesondere auch im bundesdeutschen Recht) keine Norm, die den Besteuerungsaufschub, der (auf Grund einer gesetzgeberischen Entscheidung) mit dem Institut der „stillen Reserven“ einhergeht, auf einen gewissen Zeitraum befristet und demnach nach Ablauf einer wie auch immer gesetzten Zeitspanne eine Besteuerung auslöst. Das erhobene Argument, dass sich bei

„berichtigende Auslegung“ wohl die Setzung einer abstrakt-generellen Rechtsnorm im Schleier der Auslegung darstellt.

³⁸² So *M. Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8b KStG Rn. 138a (Stand 3.5.2022); ähnlich *D. Gosch* in: *Gosch*, § 8b Rn. 149e, nach dem der Tatbestand nur erfüllt sei, sofern der Rechtsgrund für eine spätere Erfassung die verdeckte Gewinnausschüttung sei.

³⁸³ Dahingehend *A. Hauck* in: *FS Schaumburg*, 2009, 741 (749): „Da deren Reichweite [der Auslegung] im Steuerrecht nicht einhellig anerkannt ist, sollte der Gesetzgeber hier legislativ einschränkend eingreifen.“ Wohl auch *A. Pung* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8b KStG Rn. 131 (107. Lfg., September 2022), die einerseits darauf abstellt, dass nach dem Telos der Norm nur eine Anwendung von § 8b Abs. 1 S. 5 KStG zu zutreffenden Ergebnissen führe (siehe oben Zweiter Teil Fn. 368), andererseits aber auch (gestützt auf den Wortlaut) voraussetzt, dass „eine Einkommenserhöhung bereits stattgefunden ha[be]“. Ähnlich auch *H. Frase*, *BB* 2008, 2713 (2714), der zwar eine „berichtigende Auslegung“ vorschlägt (siehe bereits oben Zweiter Teil Fn. 381), zugleich aber eine Klarstellung des Gesetzgebers fordert. *A. Schnitger/S. Rometzki*, *BB* 2008, 1648 (1654), halten einen Erlass der Finanzverwaltung für hinreichend.

³⁸⁴ *M. Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8b KStG Rn. 138a (Stand 3.5.2022).

einem Buchwertansatz „die verminderten A[nschaffungskosten] spätestens bei der Liquidation auswirk[t]en“³⁸⁵, lässt keinen abweichenden Schluss zu, weil nicht sichergestellt ist, ob und wann eine Kapitalgesellschaft überhaupt liquidiert wird.

Steuertheoretisch ist auch hier zu fordern, dass eine Rechtskonkretisierung auf Anteilseignerebene bei einer späteren Veräußerung oder Liquidation, die zu einer Erhöhung des Einkommens führt, geändert werden darf, und rechtsdogmatisch sprechen gute Argumente dafür, dass eine derartige Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erlaubt ist.³⁸⁶

e) Vollzug des Körperschaftsteuerbescheides

Im geltenden Recht wurde keine Norm erzeugt, nach der es eine (zusätzliche) Bedingung ist, dass eine etwaige Körperschaftsteuer, die auf eine Nichtminderung oder Erhöhung des Einkommens zurückzuführen ist, auch gezahlt worden – die Regelung des Körperschaftsteuerbescheides mit hin vollzogen – ist.³⁸⁷ Alle der steuerlichen Bemessungsgrundlage nachfolgenden Schritte zur Ermittlung der endgültig festzusetzenden Steuer (siehe [§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m.] § 2 EStG) sind kein Tatbestandsmerkmal der in den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d, § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG und § 8b Abs. 1 KStG sprachlich verkörperten Norm.³⁸⁸ Die übliche Formulierung, es sei eine Voraussetzung für die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene, dass eine körperschaftsteuerliche Vorbelastung bestehe³⁸⁹, ist eine rein typisierende Aussage.³⁹⁰

Steuertheoretisch wäre eine Anknüpfung an den Vollzug des Steuerbescheides bei einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz – bei

³⁸⁵ A. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 165.

³⁸⁶ Im Ergebnis auch D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 149e; diese Lösung wird von F. Holle/J. Keilhoff, IStR 2017, 245 (249), als „Hilfskonstrukt“ bezeichnet, „dessen Ergebnisse nicht vollständig zu überzeugen vermögen.“ Zur Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO bereits oben § 11 A III 3 c bb (2).

³⁸⁷ So auch Ch. Merker in: EStG-eKommentar, § 3 Nr. 40 Rn. 57 (Stand 24.10.2022); siehe auch bereits oben § 7 A III 5.

³⁸⁸ G. Rüscher, Ubg 2019, 565 (567); G. Rüscher, GmbHR 2020, 251 (252); ähnlich auch L. Richter/D. Reeb, IStR 2015, 40 (42); H.-J. v. Beckerath in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 3 Rn. B 40/223 (323. Lfg., April 2022).

³⁸⁹ D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 144; M. Geißer in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8b Rn. 82; M. Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 103 (Stand 3.5.2022); J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 120 (148. Lfg., Juli 2019); H. Tormöhlen/K. Korn in: Korn, § 3 Nr. 40 Rn. 35.1 (110. Lfg., Juli 2018); H. Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 352 in Fn. 530; BT-Drs. 16/2712, S. 70.

³⁹⁰ Ähnlich D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 2; M. Frotscher in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 103 (missverständlich allerdings unter Rn. 75) (Stand 3.5.2022); Ch. Birker/Th. Schänzle, Ubg 2016, 320 (324); G. Rüscher, Ubg 2019, 565 (567); G. Rüscher, Korrespondenz, S. 39.

einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz fehlte eine Regelung, die zu vollziehen wäre – gewiss möglich³⁹¹, aber keinesfalls zwingend: Die Anknüpfung an eine konkretisierte Einkommensminderung oder Einkommenserhöhung ist von der Zahlung einer Steuer zu trennen.³⁹² Systematisch wäre eine Anknüpfung an die Zahlung innerhalb eines Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens, mithin einer Systematik, die – anders als das zuvor geltende Anrechnungsverfahren³⁹³ – auf einer pauschalen, typisiert unterstellten Berücksichtigung der Körperschaftsteuerlichen Vorbelastung beruht, nicht überzeugend. Aus der Typisierung folgt, dass es für eine Nichtminderung des Einkommens oder für eine Einkommenserhöhung bereits unerheblich wäre, welcher Steuersatz auf die erhöhte Bemessungsgrundlage anzuwenden wäre³⁹⁴; es wäre nicht einmal von Bedeutung, ob überhaupt eine Steuer entstände (was etwa bei einem Steuersatz von 0 %³⁹⁵ oder bei einer Verlustverrechnung nicht der Fall wäre).

3. Korrespondenzen seit dem ATAD-UmsG 2021

Mit der Erweiterung von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG um einen neuen S. 3 durch das ATAD-UmsG vom 25.6.2021³⁹⁶ (zur Umsetzung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b i. V. m. Art. 2 Abs. 9 Unterabs. 1 Buchst. a ATAD³⁹⁷) gilt die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene für Bezüge, die in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung der Anteile i. S. d. S. 1 einer anderen Person zugerechnet werden, nur, soweit das Einkommen der anderen oder

³⁹¹ Siehe oben § 7 A III 5.

³⁹² Dies gelingt etwa *J. Intemann* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 127 (317. Lfg., März 2023), der einer Steuerfestsetzung für erforderlich hält, eine Steuerzahlung indes nicht (ebenso *D. Pohl/A. Raupach*, FR 2007, 210 [214]). Nicht nachvollziehbar ist die Kritik von *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 42 in Fn. 74, es sei „unsystematisch, die Einkommensminderung von einer Steuerfestsetzung abhängig zu machen [...], aber dann keine Zahlung der Steuerschuld für erforderlich zu halten“.

³⁹³ Anzumerken ist, dass selbst im Anrechnungsverfahren die Anrechnung ausdrücklich unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer erfolgte (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. [BGBl. I 1976, 2597 [2618]], was wiederum einen Schritt in Richtung einer Typisierung darstellt, der im Anrechnungsverfahren allenfalls auf verwaltungsökonomische Erwägungen gestützt werden kann.

³⁹⁴ Siehe insofern aber noch die Ausführung zur Korrespondenz in der Hinzurechnungsbesteuerung unten § 11 D.

³⁹⁵ Wohl a. A. *G. Rüschi*, DStZ 2020, 274 (279), nach dem nur ein Steuersatz von 1 % ausreichend sei; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 130 (148. Lfg., Juli 2019), weist darauf hin, dass eine steuerliche Vorbelastung dann nicht hinreichend vorliege, wenn Dividenden von effektiv sehr niedrig besteuerten Gesellschaften (z. B. solchen auf den Cayman Islands) stammten; siehe auch *P. Bareis*, StuW 2000, 133 (137).

³⁹⁶ BGBl. I 2021, 2035.

³⁹⁷ BT-Drs. 19/28652, S. 32, 43; siehe bereits oben § 11 A II 3 b.

einer ihr nahestehenden Person nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung. Die Vorschrift soll politisch unerwünschte Gesamtbelastungsergebnisse vermeiden, die bei sog. hybriden Übertragungen entstehen können.³⁹⁸

Der Begriff einer hybriden Übertragung umfasst Gestaltungen zur Übertragung eines Finanzinstruments, die sich die unterschiedlichen Rechtslagen verschiedener Staaten zunutze machen und die dazu führen können, dass der Ertrag eines übertragenen Instruments steuerlich so behandelt wird, als sei er zugleich mehreren Parteien zugeflossen.³⁹⁹ Der Gesetzgeber hat dabei einen bestimmten Sachverhalt vor Augen⁴⁰⁰: Es geht um Kompensationszahlungen im Rahmen einer Wertpapierleihe, die nach bundesdeutschem Recht als Eigenkapitalbezug qualifiziert werden (siehe § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG) und einer ermäßigten Besteuerung unterliegen, da die Anteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO der im Inland ansässigen Gesellschaft zugerechnet werden, während das Recht eines anderen Staates die Anteile der im anderen Staat ansässigen Gesellschaft zurechnet und die Kompensationszahlung dort als Betriebsausgabe abgezogen werden darf.⁴⁰¹

a) Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung

Der Gesetzgeber setzt zur Vermeidung derartiger Belastungsergebnisse eine korrespondierende Besteuerung nach der modelltheoretischen Systematisierung⁴⁰² in Form der Variante B um: Die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene ist abhängig von einer Besteuerung auf Seiten der leistenden Kapitalgesellschaft. Die Vorschrift ist allerdings nur subsidiär heranzuziehen, vorrangig ist eine Regelung in Form der Variante A – mithin eine Regelung, bei der die Abzugsfähigkeit auf Seiten des Leistenden die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm ist – anzuwenden⁴⁰³; eine solche Regelung

³⁹⁸ J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 138 (160. Lfg., Dezember 2021); H. Ross in: Frotscher/Geurts, § 3 Nr. 40 Rn. 46b (Stand 21.7.2021); A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 156a; B. Binnewies/N. Mückl/K. Olbing, GmbHR 2021, 1293 (1298).

³⁹⁹ BT-Drs. 19/28652, S. 43; siehe ferner D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 149q.

⁴⁰⁰ Siehe G. Rüsck, IStR 2020, 371 (372).

⁴⁰¹ Siehe das ausführliche Beispiel in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/28652, S. 43), aufgegriffen von H. Jacobsen, DStZ 2021, 792 (793 f.); J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 138 (160. Lfg., Dezember 2021); D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 149s; B. Binnewies in: Streck, § 8b Rn. 104; A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 112 (107. Lfg., September 2022); A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 156d.

⁴⁰² Dazu oben § 11 A I.

⁴⁰³ M. Valta, ISR 2014, 249 (250), spricht im Zusammenhang mit den entsprechenden BEPS-Empfehlungen von einer „Hauptkorrespondenz“ und einer „Hilfskorrespondenz“.

hat der Gesetzgeber ebenfalls durch das ATAD-UmsG in § 4k EStG eingeführt.⁴⁰⁴

b) Rechtssatzform der Bezugsnorm

Zur systematischen Aufarbeitung ist es auch hier hilfreich, danach zu differenzieren, wie weit das Rechtsetzungsverfahren mit Blick auf die Rechtsfolge der Bezugsnorm fortgeschritten sein muss, um den Tatbestand der Ausgangsnorm zu verwirklichen. Da die Vorschrift noch recht neu ist, sind vergleichsweise wenig Ausführungen dazu vorhanden, ob es hinreichend sei, dass sich nach abstrakt-genereller Rechtslage eine abweichende Zurechnung und ein niedrigeres Einkommen ergebe, oder ob (alternativ) eine entsprechende Rechtsfolge konkretisiert werden müsse.

Zuweilen widersprechen sich die Aussagen: Es wird einerseits vertreten, ein niedrigeres Einkommen sei „als tatsächliche Voraussetzung zu verstehen“ und es sei „[a]us materieller Sicht [...] nicht ausreichend, wenn sich nur aus der abstrakten Rechtslage eine Einkommensminderung erg[ebe]“⁴⁰⁵ (wohl verwaltungsaktakzessorisch), andererseits wird zugleich davon ausgegangen, dass „[e]ine Steuerfestsetzung [...] nicht erforderlich“⁴⁰⁶ (gesetzesakzessorisch) sei. Hinsichtlich der Nachweiserbringung werden Erleichterungen darauf gestützt, dass sich „[d]as (Nicht-)Vorliegen eines Zurechnungskonflikts [...] regelmäßig aus der abstrakten Rechtslage [ergebe]“.⁴⁰⁷ Für die Einkommensminderung, die „tatsächlich eintreten“ müsse, genüge der Nachweis über den Zurechnungskonflikt nach abstrakt-genereller Rechtslage⁴⁰⁸, gleichzeitig seien die Regelungen aber nicht anwendbar, „wenn entgegen der ausländischen Rechtslage verfahren w[e]rde“⁴⁰⁹. Letztlich ist nicht zweifelsfrei erkennbar, an welchen Rechtsakt die erzeugte Korrespondenz hier anknüpfen soll.

Wie auch immer man in der Rechtsdogmatik den Weg vom Normtext zum Norminhalt – die Auslegung – beschreitet, kann jedenfalls steuertheoretisch festgehalten werden, dass ein Steuergestaltungs- und Steuervermeidungspotential, das durch hybride Übertragungen entsteht, nicht auf fehlerhafte Rechtskonkretisierungen zurückzuführen ist. Das böte (aus Sicht des

⁴⁰⁴ Dazu *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8b KStG Rn. 138 (160. Lfg., Dezember 2021); *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 149r; *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 112 (107. Lfg., September 2022); dazu noch ausführlich unten § 11 A IV.

⁴⁰⁵ *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 45; *G. Rüschi*, IStR 2020, 371 (374).

⁴⁰⁶ *G. Rüschi*, IStR 2020, 371 (375); tendenziell wohl auch *B. Stelzer/D. Zöller* in: KStG-eKommentar, § 8b Rn. 41 (Stand 9.6.2022).

⁴⁰⁷ *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 52; zur Kritik an einer nicht kongruenten Nachweiserbringung innerhalb einer Korrespondenz oben § 7 A X 3.

⁴⁰⁸ *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 53.

⁴⁰⁹ *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 53.

Steuerpflichtigen) nicht die hinreichende Gewissheit, dass unter Umständen aufwendige (und infolgedessen kostspielige) Gestaltungen zu dem erwünschten Erfolg – der Verringerung der Steuerlast (negative Zielgröße)⁴¹⁰ – führten. Mögliche Steuervermeidungshandlungen entstehen vielmehr durch eine geschickte (insofern eine bewusste, aber auch rechtmäßige) Ausnutzung abstrakt-genereller Rechtsnormen⁴¹¹, etwa weil ein anderer Staat das Institut des wirtschaftlichen Eigentums nicht kennt, und es deswegen zu nicht entscheidungsneutralen Handlungsalternativen auf Grund einer abweichenden Zurechnung auf Ebene der abstrakt-generellen Rechtslage kommen kann.⁴¹² Zur Förderung einer entscheidungsneutralen Besteuerung bedarf es systematisch daher auch der Erzeugung einer Rechtsnorm, welche die abstrakt-generelle Rechtslage aufeinander abstimmt, mithin einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz.⁴¹³

c) *Änderungen einer konkretisierten Ausgangsnorm*

Legte man die Vorschrift rein gesetzesakzessorisch aus, wären zukünftige Änderungen einer konkretisierten Besteuerung auf Ebene der leistenden Körperschaft nicht von Bedeutung für den Tatbestand der § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 3 EStG und § 8b Abs. 1 S. 3 KStG. Zukünftige Änderungen auf Ebene der abstrakt-generellen Rechtslage, etwa wenn sich ein niedrigeres Einkommen auf Grund einer abweichenden Zurechnung erst in einem zukünftigen Zeitabschnitt ergäbe oder für den wohl eher seltener eintretenden Fall, dass das Recht eines anderen Staates „rückwirkend“ geändert würde, strahlten indes auf die Verwirklichung des Tatbestandes der § 3 Nr. 40 S. 1

⁴¹⁰ Dazu oben § 10 B.

⁴¹¹ Dies zeigt sich auch daran, dass der Gesetzgeber die Anknüpfung an die Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft mit einer Vergleichsbetrachtung (so auch BT-Drs. 19/28652, S. 43; *Ch. Levedag* in: Schmidt, § 3 Rn. 143; *G. Rüssch*, ISR 2020, 371 [373]; *B. Binnewies/N. Mückl/K. Olbing*, GmbHR 2021, 1293 [1299]) verbindet, die im abstrakt-generellen Recht stattfindet: Notwendige Bedingung für eine ermäßigte Besteuerung ist es, dass das Einkommen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung. Der für die Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm zuständige Amtswalter hat mithin unter zwei Rechtsnormen zu subsumieren, nämlich einerseits unter die bundesdeutschen, andererseits unter die Rechtsnormen des anderen Staates. Dabei ist die Bestimmung des Einkommens nach bundesdeutschem Recht die Ausgangsgröße, und der Tatbestand eines niedrigeren Einkommens ist verwirklicht, soweit die Bezugs- oder Vergleichsgröße – jene Bemessungsgrundlage, die der Amtswalter nach ausländischem Recht zu ermitteln hat – die Ausgangsgröße unterschreitet. Zugleich bewirkt dies, dass sich Änderungen des bundesdeutschen Rechts hinsichtlich der Bestimmung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage mittelbar auch auf den Tatbestand der Ausgangsnorm auswirken.

⁴¹² BT-Drs. 19/28652, S. 43.

⁴¹³ In diesem Sinne wohl auch *M. Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8b KStG Rn. 128d (Stand 3.5.2022).

Buchst. d S. 3 EStG und § 8b Abs. 1 S. 3 KStG aus. Steuertheoretisch bedürfte es einer Änderung einer möglicherweise bereits auf Anteilseignerebene konkretisierten Besteuerung. Im bundesdeutschen Recht wäre eine solche Änderung wohl nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO möglich.⁴¹⁴

d) Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung

Hinsichtlich der Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung bestehen keine Besonderheiten: In welchem Zeitraum der Tatbestand eines niedrigeren Einkommens verwirklicht wird, ist unerheblich.⁴¹⁵

4. Grundlegende systematische Bewertung

Eine Korrespondenz innerhalb der Regelungen zur Ausschüttungsbesteuerung des Anteilseigners hat nicht stets Zustimmung erfahren. Die Kritik geht so weit, dass dem Gesetzgeber geraten wird, diese wieder abzuschaffen, oder es wird jedenfalls eine überschießende Wirkung gerügt.⁴¹⁶ Das gibt Anlass zu untersuchen, ob der zuvor beschriebene rechtliche Zusammenhang nach den hier erkorenen Maßstäben (Kriterien) förderlich für ein gutes Steuersystem sei (dazu c). Dazu bedarf es einer vorangehenden Grundlegung des Bewertungsrahmens (dazu a) und einer Darstellung der Steuerwirkungen vor der Einführung jener korrespondenzerzeugenden Normen (dazu b). Abgerundet wird die Bewertung mit einer kurzen Stellungnahme zu den Fragen, ob sich der Systematik ein Regel- und ein Ausnahmeverhältnis entnehmen lasse (dazu d) und ob die Versagung einer ermäßigten Besteuerung einen Haftungstatbestand begründe (dazu e).

a) Systematische Grundlegung

Bezugspunkt für den angelegten Vergleich ist die Besteuerungssystematik ohne die zuvor betrachteten Vorschriften, mithin die Rechtslage vor dem JStG 2007. Diese Besteuerungssystematik wird mit der heute geltenden Rechtslage verglichen. Maßstab für diesen Vergleich sind die dargelegten Kriterien für ein „gutes“ Steuersystem.⁴¹⁷

⁴¹⁴ Die herkömmlich (zu Recht) vertretene Auffassung, dass die „rückwirkende“ Änderung von (Steuer-)Gesetzen kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit sei (BFH, Urt. vom 9.8.1990, X R 5/88, BStBl. II 1991, 55 [56 f.]; *M. Loose* in: *Tipke/Kruse*, § 175 AO Rn. 42 [163. Lfg., Oktober 2020]; *R. Rüsken* in: *Klein*, § 175 Rn. 145; dazu auch bereits *G. D. Lauer*, Korrekturvorschrift, S. 110ff.), gilt hier nicht, weil eine gesetzesakzessorische Korrespondenz die Besonderheit aufweist, dass das Gesetz (die Bezugsnorm) selbst ein Tatbestandsmerkmal der Ausgangsnorm ist und demnach nicht nur die rechtliche Beurteilung, sondern das Ereignis selbst in die Vergangenheit wirkt.

⁴¹⁵ So auch *G. Rüschen*, IStR 2020, 371 (376).

⁴¹⁶ Siehe die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 441, 442.

⁴¹⁷ Dazu oben § 10 B.

b) Die Besteuerungssystematik vor dem JStG 2007

Spätestens seit den Steuerreformen in Großbritannien und in den USA Mitte der 1980er-Jahre, die eine erhebliche Senkung der Unternehmensteuersätze mit sich brachten⁴¹⁸, entwickelte sich ein internationaler Steuerwettbewerb, in welchem eine Senkung der bundesdeutschen Körperschaftsteuersätze auf Grund politischer Zielkonflikte nicht gelang. Die in einer Kapitalgesellschaft erzielten Erträge unterlagen im Jahre 1999 immer noch einer körperschaft- und gewerbsteuerlichen Belastung von in etwa 52%.⁴¹⁹ Da eine Senkung der Körperschaftsteuersätze im Anrechnungsverfahren systematischen Bedenken unterlag (wenn nicht zugleich der Einkommensteuersatz herabgesetzt worden wäre, was politisch nicht durchsetzbar war), musste ein Systemwechsel stattfinden: Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes (auf 25 %) ließ sich nur finanzieren, wenn zugleich die ausgeschütteten Beträge auf Ebene der Anteilseigner erneut (wenn auch nur hälftig [sog. Halbeinkünfteverfahren]) besteuert wurden.⁴²⁰

Dieser kurze historische Abriss zu den Hintergründen der Unternehmenssteuerreform 2001 soll eines in Erinnerung rufen: Die politischen Motive zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zeigen, dass die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern nicht isoliert betrachtet werden sollte. Eine ökonomisch zu rechtfertigende Gesamtsteuerbelastung im Vergleich zur Besteuerung anderer Unternehmensformen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) ist nur bei Addition der Steuerbelastung – in der hiesigen modelltheoretischen Beschreibung der Steuerteilbeträge A1 und A2⁴²¹ – gegeben.⁴²² Das ist kein Geheimnis, welches sich nur demjenigen offenbart, der in die Tiefen der ökonomischen Grundlagen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften eintaucht. Die Gesetzesbegründung zum Halbeinkünfteverfahren hat dies ausdrücklich offengelegt⁴²³:

⁴¹⁸ Großbritannien senkte die Körperschaftsteuersätze von 50 % auf 35 %, die USA verminderten den Körperschaftsteuersatz von 46 % auf 34 % (*St. Ganghof*, Steuerpolitik, S. 67).

⁴¹⁹ *St. Ganghof*, Steuerpolitik, S. 102, insgesamt erhellend zum Steuerwettbewerb in Deutschland unter Aufarbeitung des politischen Entstehungsprozesses der Steuerreformen seit Einführung des Anrechnungsverfahrens auf den S. 57 ff. Siehe ferner *H.-H. Krebühl* in: FS Fischer, 1999, S. 137 (138 ff.).

⁴²⁰ *St. Ganghof*, Steuerpolitik, S. 105; *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.7.

⁴²¹ Dazu oben § 11 A I.

⁴²² So auch *I. van Lishaut*, *StuW* 2000, 182 (183); *G. Crezelius*, *DB* 2001, 221 (221); *DWS-Institut*, *DStR* 2005, 989 (990); *A. Briese*, *GmbHR* 2005, 597 (607); *N. Herzig*, *DB* 2003, 1459 (1459); *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 1; *W. Scheffler*, *Besteuerung I*, Rn. 429; *S. Heinrichs*, *Steuerwirkungen*, S. 120 ff.

⁴²³ Darauf ebenfalls hinweisend *P. Bareis*, *FR* 2015, 1 (1 f.); siehe ferner auch bereits die *Brühler Empfehlungen*, S. 49. An einer (sinnvollerweise) additiven Betrachtung hat sich auch mit der Umstellung auf das Teileinkünfteverfahren nichts geändert, wie die

„Ausgeschüttete Gewinne werden beim Anteilseigner nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert, das *zusammen* mit der steuerlichen Vorbelastung durch die Körperschaftsteuer eine ertragsteuerliche Einmalbesteuerung des Gewinns sicherstellt.“⁴²⁴

„Die Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % und die Einkommensteuer auf die Hälfte der Bezüge des Anteilseigners ergeben *insgesamt* eine Steuerbelastung, die der steuerlichen Belastung anderer Einkünfte entspricht.“⁴²⁵

Es greift daher zu kurz, zu behaupten, der Gesetzgeber habe mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens „auch die individuelle Leistungsfähigkeit der abgeschirmten Vermögensmasse als besteuernswürdig anerkannt.“⁴²⁶

Zur Verdeutlichung soll das folgende Beispiel⁴²⁷ dienen:

Beispiel 7

Eine natürliche Person A stattet eine GmbH (Beteiligung im Betriebsvermögen) mit einem Nennkapital von 60 WE und einer Kapitalrücklage von 40 WE aus. Die GmbH erwirbt hiervon Waren (Betriebsausgaben von 100 WE) und erzielt aus deren Veräußerung Erträge von 120 WE.

Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaft- und Gewerbesteuer beträgt 20 WE; bei einer angenommenen körperschaft- und gewerbsteuerlichen Belastung von 30 % zahlt die GmbH eine Körperschaft- und Gewerbesteuer von 6 WE.

Die verbleibenden 14 WE schüttet die GmbH an A aus. Davon sind bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens 8,4 WE (60 % x 14 WE) Bestandteil der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage; bei einem angenommenen Einkommensteuersatz von 45 % zahlt A eine Einkommensteuer von 3,78 WE.

Die Gesamtsteuerbelastung beträgt 9,78 WE und entspricht 48,9 % des wirtschaftlich erzielten Ertrags von 20 WE.

Eine natürliche Person B führt ein Einzelunternehmen, hat im Übrigen ebenfalls Betriebsausgaben von 100 WE aus dem Erwerb von Waren und Erträge von 120 WE aus deren Veräußerung. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer beträgt 20 WE. Bei einem angenommenen Einkommensteuersatz von 45 % zahlt B eine Einkommensteuer von 9 WE.

Beispiel 7 zeigt simpel, aber anschaulich, dass sich erst bei Ausschüttung der Gewinne eine Gesamtsteuerbelastung (9,78 WE) ergibt, die der steuerlichen Belastung im Rahmen anderer Einkunftsarten (9 WE) angenähert ist.⁴²⁸ Anders gewendet bedeutet dies aber auch, dass eine Steuerfreistellung auf Ebene des Anteilseigners nur dann gerechtfertigt ist, wenn die ausgeschütteten Gewinne auch einer körperschaftsteuerlichen (und gewerbsteuerlichen)⁴²⁹

Anpassung der Steuerfreistellung auf Anteilseignerebene an die Senkung des Körperschaftsteuersatzes zeigt (siehe BT-Drs. 16/4841, S. 46).

⁴²⁴ BT-Drs. 14/2683, S. 96 (Hervorhebung hinzugefügt).

⁴²⁵ BT-Drs. 14/2683, S. 120 (Hervorhebung hinzugefügt).

⁴²⁶ So T. Schober in: Bott/Walter, § 8 Rn. 103 (169. Lfg., Mai 2023).

⁴²⁷ Beispiel nach P. Bareis, FR 2015, 1 (2f.).

⁴²⁸ Vgl. auch BT-Drs. 14/2683, S. 94, 120; ferner T. Schober in: Musil/Weber-Grellet, § 8b KStG Rn. 2, der eine Gesamtbelastung von ca. 49 % ermittelt.

⁴²⁹ Zur Bedeutung der Gewerbesteuer für die Vorbelastung ausgeschütteter Bezüge unten § 11 C.

Belastung unterlegen haben⁴³⁰: „Wer also die Freistellung für steuersystematisch geboten hält, muss ohne Vorbelastung auch ihre Versagung für geboten halten.“⁴³¹ Denn „[e]ine Steuernachentlastung ohne Steuervorbelastung ist ebenso systemwidrig wie eine Steuernachbelastung ohne Steuervorentlastung.“⁴³² Aus der gesetzgeberischen Entscheidung, Kapitalgesellschaften als eigenständige Steuersubjekte der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, folgt gerade nicht, dass auch eine eigene, von den Anteilseignern unabhängig zu besteuernde Leistungsfähigkeit besteht.⁴³³

Obwohl ein solcher Zusammenhang zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern derart offenkundig war, bestand zunächst (vor den Änderungen durch das JStG 2007) keine formale Abhängigkeit⁴³⁴ zwischen jenen Besteuerungen. Bereits im Zuge der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wurde (insbesondere von Vertretern der ökonomischen Steuerlehre) erhebliche Kritik an der neu eingeführten Systematik erhoben.⁴³⁵ Es wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Halbeinkünfteverfahren, mithin eine ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene, auch dann zur Anwendung komme, wenn die ausgeschütteten Beträge nicht mit einer Körperschaftsteuer vorbelastet seien, und dass dies insbesondere im Zeitalter des „Steuerdumpings“ problematisch sei.⁴³⁶

Diese Befürchtung sollte sich bewahrheiten: Es entstand ein Potential für Steuervermeidungshandlungen, welches (insbesondere mit hybriden Finanzierungsinstrumenten) genutzt wurde, um Minderbesteuerungen auszulösen. Die Systematik vor der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens konnte folglich ökonomisch nicht begründbare Ausweichhandlungen hervorrufen und war insofern nicht entscheidungsneutral.

⁴³⁰ P. Bareis, FR 2015, 1 (2).

⁴³¹ M. Desens, DStR-Beihefter 2013, 13 (18) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben); zustimmend O. Milanin, Einschränkung des Schachtelprivilegs, S. 27; hält man dies für überzeugend, ist etwa die Kritik von A. Briese, BB 2006, 2110 (2111), und J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2012, 758 (761), nicht begründet (so auch M. Desens, DStR-Beihefter 2013, 13 [18 in Fn. 69]).

⁴³² P. Bareis, BB 2003, 2315 (2317) (Hervorhebung nicht wiedergegeben); siehe auch die Anmerkung in Zeile 1 der Tabelle bei P. Bareis, StuW 2000, 133 (137) (Hervorhebung nicht wiedergegeben): Bei einem Körperschaftsteuersatz von 0% (keine Vorbelastung) ergebe sich eine „ungerechtfertigte Entlastung“.

⁴³³ Dazu oben § 9 A I 2 b und c.

⁴³⁴ Zum Begriff der formalen Abhängigkeit bereits oben § 6 C III 2 c.

⁴³⁵ P. Bareis, StuW 2000, 133 (143): „Das Halbeinkünfteverfahren trägt seinen Namen zu Recht: es ist eine ‚halbe Sache‘ und sollte nicht eingeführt werden“; siehe ferner Th. Siegel/P. Bareis/N. Herzig/D. Schneider/F. Wagner/E. Wenger, BB 2000, 1269; H.-J. Pezzer, StuW 2000, 144 (146 ff.); J. Sigloch, StuW 2000, 160 (169 ff.); W. Schön, StuW 2000, 151 (152); hinsichtlich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auch E. Wenger, StuW 2000, 177.

⁴³⁶ I. van Lishaut, StuW 2000, 182 (185). Ähnlich auch (etwas später) Th. Potthast, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 230.

c) Systematische Bewertung des geltenden Rechts

Die Besteuerungswirkungen vor dem JStG 2007 – sozusagen eine „Welt ohne Korrespondenz“ im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung – ist nunmehr zu vergleichen mit den Besteuerungswirkungen, die sich nach Einführung der betrachteten Korrespondenzen und deren Erweiterungen ergeben.

Ein Argument für eine Korrespondenz im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung kann aus einem Vergleich mit dem zuvor geltenden Anrechnungsverfahren gewonnen werden⁴³⁷: Worin besteht einer der systematisch tragenden Unterschiede zwischen Anrechnungs- und Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren? Das Anrechnungsverfahren hat eine festgesetzte Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners *exakt* angerechnet.⁴³⁸ Der Systemwechsel zum Halb- bzw. später zum Teileinkünfteverfahren hat bewirkt, dass keine exakte Anrechnung mehr erfolgt, sondern dass „[b]ei der gebotenen Gesamtbetrachtung [...] die Körperschaftsteuer [...] eine (nunmehr pauschalierte und rechtstechnisch verselbständigte) Vorauszahlung auf die Einkommensteuer“ ist.⁴³⁹ Hält man es für überzeugend, dass die Körperschaftsteuer ökonomisch nur eine solche Vorauszahlung auf die Einkommensteuer ist⁴⁴⁰, welche Zweifel können dann noch daran bestehen, dass eine Vorauszahlung nicht anrechenbar sein sollte, wenn sie nicht festzusetzen, geschweige denn zu zahlen ist? Wer den Standpunkt vertritt, die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene sei unabhängig von der Besteuerung der Kapitalgesellschaft zu gewähren – anders gewendet: eine korrespondierende Besteuerung im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung wirke überschießend (weil sie nicht auf Gestaltungen beschränkt sei)⁴⁴¹ oder sei abzuschaffen⁴⁴² –, der behauptet zugleich, eine nicht entstandene oder nicht festgesetzte Steuer solle auf die Steuerschuld des Anteilseigners pauschaliert „anrechenbar“ sein. Wer eine solche Trennung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner für überzeugend erachtet, der muss darüber nachdenken, was

⁴³⁷ Siehe für einen solchen Vergleich auch *H.-J. Pezzer*, *StuW* 2000, 144 (146 f.).

⁴³⁸ § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. (BGBl. I 1976, 2597 [2618]).

⁴³⁹ *H. Weber-Grellet*, *Verfassungsstaat*, S. 87. In diesem Sinne auch *Ch. Dorenkamp* in: *FS BFH*, 2018, S. 1349 (1356): „Letztlich mutiert die Körperschaftsteuer im Hinblick auf ausgeschüttete Gewinne zu einer anrechenbaren Vorauszahlung auf die Einkommensteuer des Gesellschafters, wenn auch lediglich in typisierter Form“. Zu den verzerrenden Belastungswirkungen, die daraus (im Vergleich zur vorherigen exakten Anrechnung) entstehen, *H.-J. Pezzer*, *StuW* 2000, 144 (146 f.); *P. Bareis*, *StuW* 2000, 133 (135 ff.).

⁴⁴⁰ Siehe dazu oben § 9 A I 3, zu Nachweisen Zweiter Teil Fn. 99.

⁴⁴¹ *J. D. Becker/Th. Loose*, *IStR* 2012, 758 (759); *M. Haisch/M. Helios/D. Niedling*, *DB* 2013, 1444 (1445); *W. Haarmann*, *BB* 2015, 22 (24); *D. Schanz/Ch. Maier*, *Ubg* 2015, 189/282 (284, 286); *J. Schönfeld*, *Hybrid Mismatch Arrangements*, S. 117 (121).

⁴⁴² *A. Schnitger* in: *Schnitger/Fehrenbacher*, § 8b Rn. 185; *St. Köhler*, *StbJb* 2012/2013, 265 (269); kritisch zu den Korrespondenzen im JStG 2007 auch *A. Briese*, *GmbHR* 2006, 1308 (1312); *J. D. Becker/A. Kempf/M. Schwarz*, *DB* 2008, 370 (372 ff.).

er noch auf die Frage antwortet, warum Ausschüttungen auf Anteilseignerebene überhaupt ermäßigt besteuert werden.⁴⁴³ Wer eine ermäßigte Besteuerung aber bei einer Vorbelastung für geboten hält (demnach von einer Doppelbelastung bei Ausschüttung ausgeht⁴⁴⁴), der sollte auch nicht nur deshalb, weil die Vorbelastung im geltenden System nur typisierend berücksichtigt wird, eine Ermäßigung auch ohne Vorbelastung gewähren; der alleinige Grund für die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene ist die typisierte Körperschaftsteuerliche Vorbelastung.⁴⁴⁵ Anders gewendet: Die Typisierung sollte nicht so weit gehen, dass eine Nichtbesteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu einer ermäßigten Besteuerung beim Anteilseigner führen kann; dies wäre (ökonomisch) eine „Minderbesteuerung“.⁴⁴⁶

Die normativ nicht belegte Behauptung, „das Trennungsprinzip [werde] ohne hinreichende sachliche Rechtfertigung zugunsten einer personenübergreifenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise partiell ‚geopfert‘“⁴⁴⁷, und die These, dass „in Anbetracht des Trennungsprinzips [...] Rechtskategorien [...] für eine wirtschaftliche ‚überdachende‘ Betrachtungsweise geopfert [würden]“⁴⁴⁸, rechtfertigen keinen anderen Schluss: Die zivilrechtlich

⁴⁴³ Ähnlich *J. Sigloch*, *StuW* 2000, 160 (166), zum Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG.

⁴⁴⁴ Siehe die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 88.

⁴⁴⁵ Dies lässt sich auch auf die folgende Überlegung stützen: Im Zuge der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wurde differenziert: Die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % erfolgte erstmals im Veranlagungszeitraum 2001. Die (Teil-)Entlastungen auf Ebene des Anteilseigners fanden indes erst ab dem Veranlagungszeitraum 2002 Anwendung (§ 52 Abs. 4 S. 9 Nr. 1 EStG; dazu auch *BMF* vom 6.11.2003, IV A 2 – S 1910 – 156/03, *BStBl. I* 2003, 575; *J. Intemann* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 2 [274. Lfg., April 2016]). Diese systematisch überzeugende Regelung beruhte auf der Überlegung, dass der Gewinn des Jahres 2001 bei der Kapitalgesellschaft erst im Jahre 2002 festgestellt wurde und daher auch erst im Jahre 2002 ein Gewinnverwendungsbeschluss getroffen wurde (vgl. § 46 Nr. 1 GmbHG). Der Gesetzgeber hat erkannt, dass mit Blick auf eine Vorbelastung erst im Jahre 2002 die Wirkungen des Halbeinkünfteverfahrens auf Anteilseignerebene gerechtfertigt waren (dazu auch *G. Crezelius*, *DB* 2001, 221 [222]). Ähnlich ferner auch schon die Aussage von *B. Fuisting*, *Steuerlehre*, S. 189, zu § 16 des PrEStG 1891 (*PrGS* 1891, 175 [182]), worin ein Betrag von 3,5 % des eingezahlten Grundkapitals zur Vermeidung einer Doppelbelastung der Aktionäre bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens abgezogen wurde: „Denn der alleinige Grund für die Gestattung dieses Abzugs ist die Ausschließung einer thatsächlichen Doppelbesteuerung der Aktionäre [...]“; dazu auch *T. Schober* in: *Bott/Walter*, § 8 Rn. 71 (169. Lfg., Mai 2023). Siehe ferner auch *P. Bareis* in: *Brönner*, *Besteuerung der Gesellschaften*¹⁸, Teil C Rn. 715.

⁴⁴⁶ *P. Bareis*, *FR* 2015, 1 (2); *M. Desens*, *DStR*-Beihefter 2013, 13 (18); *A. Rust*, *ISR* 2013, 241 (242); *BR*-Drs. 622/06, S. 119. Teilweise wird die Freistellung auf Anteilseignerebene dann als doppelte Nichtbesteuerung bezeichnet (*D. Eberhardt*, *Dividenden*, S. 98; *Ch. Kahlenberg*, *StuB* 2014, 647 [648]).

⁴⁴⁷ *A. Herlinghaus* in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, § 8b Rn. 130.

⁴⁴⁸ *D. Gosch* in: *Gosch*, § 8b Rn. 148b; zutreffend dann aber die folgende Aussage

sicherlich mit guten Gründen zu vertretene Trennung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern kann kein steuerrechtliches Argument – das Steuerrecht erfasst den wirtschaftlichen Sachverhalt⁴⁴⁹ – sein, um Wirkungen von Normen, die offenkundige Minderbesteuerungen (insbesondere bei grenzüberschreitenden Gestaltungen) vermeiden, zu kritisieren.⁴⁵⁰ Denn die Vermeidung von Nicht- oder Minderbesteuerungen sollte nicht nur „ein Gebot wirtschaftlicher Vernunft“ sein⁴⁵¹, sondern ist auch ein unverzichtbarer Bestandteil eines entscheidungsneutralen Besteuerungssystems, da die Möglichkeit, eine Steuer zu umgehen, ökonomisch nicht begründbare Handlungsalternativen hervorruft oder die Rangfolge bestehender Handlungsalternativen verschiebt, um einen größtmöglichen Gewinn nach Steuern zu erzielen.⁴⁵² Die Unterdrückung derartiger steuervermeidender Handlungen kann nicht allein mittels moralischer Appelle erreicht werden. Erforderlich ist ein Steuersystem, das Vermeidungshandlungen beschränkt.⁴⁵³ Dazu kann eine Korrespondenz eingesetzt werden. Sie stellt ein taugliches Gesetzgebungsmittel dar, um das Potential zur Umgehung einer verminderten Gesamtsteuerbelastung sicherzustellen. Sie fördert ein entscheidungsneutrales Steuersystem.⁴⁵⁴

(in derselben Rn.), dass es „[a]ndererseits [...] dem Gesetzgeber unbenommen [sei], den erwünschten Besteuerungseffekt mittels verklammernder Korrespondenz anzuordnen.“

⁴⁴⁹ Zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht bereits oben § 9 A I 2 b.

⁴⁵⁰ In diesem Sinne bereits ähnlich *O. Wilser*, Durchgriff, S. 154: „Wird eine juristische Person zum Zwecke der Steuerumgehung mißbraucht oder verdeckt sie die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse, so ist es u[n]ter U[m]ständen erforderlich, ihre Existenz überhaupt zu leugnen, sie mit ihren Mitgliedern zu identifizieren oder das Gesellschaftsvermögen mit dem Vermögen der Gesellschafter gleichzusetzen.“ Zum Verhältnis von Korrespondenz und dem sog. Trennungsprinzip noch unten § 12.

⁴⁵¹ *D. Beck*, Qualifikationskonflikte, S. 27 m. w. N. dort in Fn. 111.

⁴⁵² *D. Beck*, Qualifikationskonflikte, S. 24. Siehe auch bereits oben § 10 B.

⁴⁵³ *F. W. Wagner*, *StuW* 1992, 2 (4).

⁴⁵⁴ Eine Korrespondenz begrüßen aus systematischen Erwägungen auch *L. Behrendt/B. Hinz*, *BB* 2021, 1623/1685 (1623): „systemgerecht“; siehe ferner *J. Rengers* in: *Brandis/Heuermann*, § 8b KStG Rn. 130 (148. Lfg., Juli 2019); *A. Pung* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8b KStG Rn. 71 (107. Lfg., September 2022); *J. Intemann* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 7 (317. Lfg., März 2023); *M. Geißer* in: *Mössner/Oellerich/Valta*, § 8b Rn. 82; *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, *Steuerrecht*, Rn. 1514; *J. Lüdicke* in: *GS Walz*, 2008, 401 (412); im Ergebnis (wenn auch zweifelhaft aus dem „Folgerichtigkeitsgebot“ abgeleitet) auch *H. Schaumburg* in: *FS Frotscher*, 2013, S. 503 (516). Siehe ferner auch *A. Schmehl* in: *FS Bryde*, 2013, S. 457 (469), zur Frage, ob Regelungen, die nicht eine Trennung der Besteuerungsebenen bewirken, systemfördernd sein können: „Regelungen mit dem Ziel, die Zwischenschaltung der Körperschaft passend auf die letztlich erstrebte Gleichbehandlung der natürlichen Personen abzustimmen, können daher weiterhin steuersystematische Gründe für sich in Anspruch nehmen.“ Kritisch indes *A. Horst*, *NWB* 2009, 3022 (3022); *N. Mückl/St. Schnorberger*, *DStR* 2017, 2145 (2146);

Die häufig auch zur Untersuchung einer rechtsformneutralen Besteuerung in den Mittelpunkt gestellte Frage, wie ein System zur Besteuerung von Körperschaften eine Doppelbelastung vermeiden kann⁴⁵⁵, darf nicht davon ablenken, dass es ebenso Voraussetzung einer rechtsform- und entscheidungsneutralen Besteuerung ist, dass eine hinreichende Gesamtbelastung entsteht. Dies wird nicht häufig genug hervorgehoben. Es entspricht keiner wissenschaftlichen Argumentation, wenn einerseits angeführt wird, eine Entlastung auf Anteilseignerebene sei zur Vermeidung einer Doppelbelastung erforderlich, da eine Gesamtbetrachtung zugrunde zu legen sei, andererseits aber bei fehlender Vorbelastung und gleichzeitiger Entlastung auf Anteilseignerebene die Besteuerungen strikt zu trennen seien.⁴⁵⁶ Trennungsprinzip einerseits, Gesamtbetrachtung andererseits, dürfen nicht zu Spielbällen im Rahmen des Diskurses zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften werden. Noch etwas abstrakter formuliert, darf das aus Beratersicht nachvollziehbare Bestreben, die Steuerlast (des Steuerpflichtigen) zu mindern, nicht zum Schaden von Wissenschaft und Politik die Befassung *mit* dem geltenden Recht ohne Anknüpfung *an* das geltende Recht lenken; es ist, wenn man Rechtsdogmatik betreibt, stets ein Positivierungsnachweis zu führen.

Zusammenfassend betrachtet ist *P. Bareis* zuzustimmen, wenn er zur Beschreibung von Sinn und Zweck des Teileinkünfteverfahrens hervor-

St. Köhler, StJb 2012/2013, 265 (270 ff.); siehe überdies die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 441 und 442.

⁴⁵⁵ Dazu insbesondere BR-Drs. 7/1470, S. 328 f.; siehe auch *Tb. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 243, der darauf hinweist, dass es einen „große[n] Schritt in Richtung eines neutralen Unternehmenssteuerrechts“ bedeute, wenn ein taugliches Steuersystem zur Beseitigung einer Doppelbelastung bestehe.

⁴⁵⁶ So ist es etwa nicht schlüssig, wenn festgestellt wird, dass die Vorschriften zur ermäßigten Besteuerung auf Anteilseignerebene vor dem Inkrafttreten des JStG 2007 – folglich vor der Einführung einer Korrespondenz – zur Steuervermeidung eingesetzt werden konnten (*A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 127), andererseits aber „mit Blick auf das in Form des Halb-/Teileinkünfteverfahrens eingeführte Besteuerungssystem zweifelhaft [sein]“ (*A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 130 [Hervorhebungen weggelassen]). Auch an anderer Stelle, etwa wenn es um die Frage geht, ob die Abzugsbeschränkungen in § 3c Abs. 2 EStG systemgerecht seien, wird jenes Trennungsprinzip (in der Sache zu Recht) nicht hervorgehoben (teilweise aus einer überzeugenden Arbeit mit dem Recht, teilweise aber wohl auch, weil es nicht zu dem gewünschten Ergebnis passt). Vielmehr wird nun wieder die Gesamtbetrachtung in den Vordergrund gehoben: Die Steuerfreistellung auf Anteilseignerebene sei keine echte Steuerbefreiung, sondern nur die Kompensation für die vorhergehende körperschaftsteuerliche Vorbelastung (siehe u. a. *H.-J. v. Beckerath* in: Kirchhof/Seer, § 3c Rn. 2; *H. Jochum* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 3c Rn. A/140 f. [316. Lfg., Juli 2017]; *S. Ludes* in: Bordewin/Brandt, § 3c Rn. 57 [395. Lfg., Mai 2017]; *M. Valta* in: Brandis/Heuermann, § 3c EStG Rn. 7 [160. Lfg., Dezember 2021]; *H.-J. Pezzer*, StuW 2000, 144 [150]; *F. E. Harenberg*, FR 2002, 768 [770]).

hebt, „dass das Trennungsprinzip nicht übermäßig betont werden d[ürfe und] [...] der ausdrücklich hervorgehobene Zusammenhang zwischen der Behandlung auf der Gesellschafts- mit der Gesellschafterebene, was die Bemessungsgrundlagen und die Gesamtbelastung angeht“, entscheidend sei.⁴⁵⁷ Das ist die logische Folge aus einer Aufteilung *einer* Steuerschuld auf *zwei* Steuersubjekte (Kapitalgesellschaft und Anteilseigner).⁴⁵⁸ P. Bareis führt fort, dass eine klare Grenze gezogen werden müsse: „Das Teileinkünfteverfahren d[ürfe] nur dann angewendet werden, wenn der Geschäftsvorfall sowohl in der Sphäre der Kapitalgesellschaft wie in der Sphäre des Gesellschafters zu steuerlichen Belastungen oder Entlastungen führt.“⁴⁵⁹ Genau dies kann mittels der untersuchten Korrespondenzen erreicht werden: „Nur dann angewendet“ bedeutet, dass der Tatbestand der Rechtssätze mit der rechtlichen Anordnung „Teilfreistellung im Teileinkünfteverfahren“ (gleiches gilt für eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG und für einen gesonderten Steuersatz nach § 32d EStG) nur dann erfüllt sein sollte, wenn auch eine steuerliche Vorbelastung „in der Sphäre der Kapitalgesellschaft“ besteht.

d) Kein Regel-und-Ausnahme-Verhältnis

Systematisch wirkt es auch eher irreführend, wenn man die ermäßigte Besteuerung als Regel- und die Versagung einer ermäßigten Besteuerung (etwa bei Tatbestandsverwirklichung von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG) als Ausnahmebesteuerung bezeichnet.⁴⁶⁰ Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass eine Korrespondenz ein „Korrekturmechanismus“ mit einer Art sekundärem Charakter sei: So sei eine korrespondierende Besteuerung im derzeitigen Recht vorgesehen, wenn der Gesetzgeber „ein unerwünschtes Besteuerungsergebnis korrigieren w[olle]“.⁴⁶¹ Daher werden korrespondenzerzeugende Normen auch als „Sicherungsregelungen [interpretiert], die in entgegen gesetzter Richtung wirk[t]en“.⁴⁶²

Es ist zwar nicht per se schädlich, ein Regel- und ein Ausnahmeverhältnis anzunehmen, es ist aber auch systematisch nicht besonders förderlich. Denn man könnte auch die – häufig wenig zielführende – Frage aufwerfen, welche Vorschriften überhaupt „systembildend“ und welche „systemdurch-

⁴⁵⁷ P. Bareis, FR 2015, 1 (2).

⁴⁵⁸ Zu dem Gedanken der Aufteilung einer Steuerschuld oben § 11 A I 1.

⁴⁵⁹ P. Bareis, FR 2015, 1 (6) (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

⁴⁶⁰ Sozulesen bei G. Rüschi, Korrespondenz, S. 19, 33, 35, 44; ähnlich M. Haisch/M. Helios/D. Niedling, DB 2013, 1444 (1445).

⁴⁶¹ G. Rüschi, Korrespondenz, S. 198, 220.

⁴⁶² J. Lüdicke in: GS Walz, 2008, S. 401 (402); ähnlich A. Rust, ISR 2013, 241 (241): „kompensatorische Maßnahmen“.

brechend“ seien.⁴⁶³ Den Begriffen „Regel“ und „Ausnahme“ kann nicht entnommen werden, anhand welcher Kriterien diese Zuordnung zu erfolgen habe: Denn die Aussage, es liege eine „Ausnahmevorschrift“ vor, ist bereits das Ergebnis einer Auslegung.⁴⁶⁴ Es ließe sich – insbesondere, wenn man die ökonomischen Grundlagen hervorhebt – ebenso vertreten, es sei die Regel, dass die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung nicht vorliegen dürfen, sofern es an einer steuerlichen Vorbelastung fehlt, oder anders gewendet: Die § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG seien bereits Bestandteil des Regel- und nicht des Ausnahmesystems. Die These, ein Regel-Ausnahme-Verhältnis ergebe sich aus der Gesetzesformulierung der Vorschriften⁴⁶⁵ – etwa aus der Formulierung „Satz 1 gilt nur“ (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) –, arbeitet zu eng mit der sprachlichen Verkörperung der Rechtsnorm und bietet spätestens dann keine sinnvollen Abgrenzungskriterien zwischen „Regel“ und „Ausnahme“ mehr, wenn man denselben Rechtsinhalt in einer anderen Formulierung in ein Textstück umwandelte.⁴⁶⁶

Letztlich ist es wichtiger, dass auch die „Ausnahmebesteuerung“ – mithin die Besteuerung, die bei Verwirklichung des Tatbestandes der § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG ausgelöst wird – systematisch zu begrüßen ist, wenn es an einer Vorbelastung fehlt.⁴⁶⁷ Gewiss ist zudem, dass kein normatives Rangverhältnis zwischen beiden Besteuerungen besteht. Wertend – und demnach offenzulegen und zu begründen – sind Ausführungen spätestens dann, wenn die Begriffe „richtig“ und „unrichtig“ bzw. „falsch“ verwendet werden. So ist *M. Frotscher* der Auffassung, aus § 32a Abs. 1 KStG folge, dass „[d]as Gesetz [...] (zu Recht) der materiell *richtigen* Besteuerung Vorrang vor der Anwendung des § 8b Abs. 1 S. 2 KStG [gebe].“⁴⁶⁸ Dass dahingehende Aussagen wertende

⁴⁶³ Erhellend zur Gefahr einer Differenzierung zwischen systembildenden und systemdurchbrechenden Normen *A. Schmehl* in: FS Bryde, 2013, S. 457 (470) (Hervorhebung nicht wiedergegeben): „Das gesetzestechnische Begriffspaar ‚Regel‘ und ‚Ausnahme‘ gibt [...] nur schwache Aussagen über die steuerliche Systematik ab“, sowie (im Zusammenhang mit dem Gebot der Folgerichtigkeit) *S. Kempny*, JöR NF 64 (2016), 477 (484f.).

⁴⁶⁴ Dazu *F. Müller/R. Christensen*, Methodenlehre, Rn. 370.

⁴⁶⁵ So *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 20.

⁴⁶⁶ Dies gilt jedenfalls dann, wenn man zwischen Normtext und Norminhalt unterscheidet (und nicht in der Sprachfassung [im Textstück] selbst die Rechtsnorm erblickt). Zur Möglichkeit, den Rechtsinhalt einer Steuerbefreiung von Ausschüttungen auf Anteilseignerebene im geltenden Recht ohne erkennbare rechtsinhaltliche Änderung umzuformulieren, siehe oben § 6 C I 2.

⁴⁶⁷ Dazu oben § 11 A III 4 c.

⁴⁶⁸ *M. Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, § 8b KStG Rn. 128 (Stand 3.5.2022) (Hervorhebung hinzugefügt); gleichsinnig *R. Neumann* in: *GmbH-Handbuch*, Band 3, Rn. 1249 (171. Lfg., Januar 2020) (Hervorhebung nicht wiedergegeben): „Letztlich führt die materielle Korrespondenzregelung zu einer bewusst fehlerhaften aber kongruenten Erfassung

Elemente enthalten, kann auch anhand der nachfolgenden Ausführungen verdeutlicht werden.

„Wenn aber § 32a KStG entweder zeitlich nicht mehr greift bzw. auf ausländische Gesellschaften ohnehin nicht zur Anwendung gelangen kann, kommt das sog. materielle Korrespondenzprinzip zur Anwendung. Dies stellt dann sozusagen ‚die Dinge auf den Kopf‘; wenn also Falsches nicht mehr korrigiert werden kann, dann soll auch Richtiges falsch werden.“⁴⁶⁹

Nähme man an, was vorderhand naheläge, „richtig“ bedeute „rechtmäßig“ und „falsch“ bedeute „rechtswidrig“, ließe sich der zweite Halbsatz im zweiten Satz des Zitats in etwa wie folgt übersetzen:

„[...] wenn also Rechtswidriges [Falsches] nicht mehr korrigiert werden kann, dann soll auch Rechtmäßiges [Richtiges] rechtswidrig [falsch] werden.“

Eine solche Übersetzung bedeutete, dass das Fehlen der Tatbestandsvoraussetzungen für eine ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene nach den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG zu einem rechtswidrigen „Zustand“ führte – was wohl niemand ernsthaft behaupten würde, immerhin steht dieser Zustand gerade im Einklang mit dem in den zuvor genannten Bestimmungen verkörpert Normen. Die Vorstellung, es liege eine „falsche“ Besteuerung vor, weil die Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft rechtswidrig sei oder nach ausländischem Recht eine Einkommensminderung vorliege, überzeugt nicht. Es ist eine gesetzgeberische Entscheidung, dass bei einer Minderung des Einkommens – auch wenn diese rechtswidrig, aber wirksam konkretisiert wurde – die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung nicht vorliegen sollen. Dies zeigt, dass die Beschreibung der Besteuerung mit „richtig“ und „falsch“ eine Wertung ist, die argumentativ zu belegen ist.⁴⁷⁰ Dem positiven Recht lässt sich kein Vorrang entnehmen: Es handelt sich um gleichrangige Normen.

e) *Kein Haftungstatbestand*

Berücksichtigt man die ökonomischen und systematischen Grundlagen der geltenden Besteuerungssystematik, so sind auch Äußerungen abzulehnen, nach denen ein Anteilseigner für eine Steuer der Kapitalgesellschaft „in die steuerliche Mithaft genommen“⁴⁷¹ werde, sofern der Tatbestand einer ermäßigten Besteuerung auf Grund einer Korrespondenz nicht erfüllt sei.

auf beiden Besteuerungsebenen.“ Siehe ferner auch *B. Janssen*, GStB 2008, 295 (295); *St. Köhler*, StbJb 2012/2013, 265 (267); *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (86); *T. Maurer* in: Preißer/Girlich, S. 500 in Fn. 113. Siehe auch die Ausführungen zum Verhältnis von Aufhebung und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz oben § 7 A V 2.

⁴⁶⁹ *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (38).

⁴⁷⁰ Siehe bereits oben § 6 C III 4.

⁴⁷¹ *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 148b.

E. Oertel führt – insofern allerdings nur hinsichtlich eines allgemeinen Korrespondenzprinzips – an, es erscheine „[g]eradezu bedenklich [...], wenn Steuerpflichtige im Allgemeinen für Fehler oder ‚Schlupflöcher‘, welche der anderen Person zugutekommen, steuerliche Nachteile erleide[ten] oder in *Haftung* genommen w[ürden]“.⁴⁷²

Begrifflich ist zu unterscheiden zwischen einer Eigen- und einer Fremdhafung. Eigenhaftung bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger für die eigene Steuerschuld haftet. Dazu bedarf es keiner gesonderten gesetzlichen Anordnung: „Wer schuldet, haftet“.⁴⁷³ Wenn von einem Haftungstatbestand die Rede ist, ist regelmäßig eine Fremdhafung gemeint. Fremdhafung bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger für eine fremde Steuerschuld einstehen muss.⁴⁷⁴ Zu unterscheiden ist folglich das Bestehen einer *eigenen* Steuerschuld, was nicht als Haftung bezeichnet werden sollte, und die Haftung – das „Einstehenmüssen“ – für eine fremde Steuerschuld.⁴⁷⁵ Bei Aufrechterhaltung dieser Unterscheidung offenbart sich recht schnell, dass eine Korrespondenz kein Haftungstatbestand ist. Die Anknüpfung an die Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft bewirkt, dass eine *eigene* Steuerschuld des Anteilseigners entsteht.⁴⁷⁶ Ohnehin ist die Körperschaftsteuer von ökonomischer Warte immer auch eine Steuer der dahinterstehenden natürlichen Personen⁴⁷⁷, so dass bereits äußerst fraglich ist, ob man in diesem Verhältnis von einer „fremden“ Steuer sprechen sollte.⁴⁷⁸

IV. Einkommenserzielung: Abzug von Leistungen von der Bemessungsgrundlage

Durch das ATAD-UmsG vom 25.6.2021⁴⁷⁹ hat der Gesetzgeber zur Umsetzung der Vorgaben der ATAD-Richtlinie mit § 4k EStG eine neue Vorschrift

⁴⁷² *E. Oertel*, BB 2018, 351 (353) (Hervorhebung hinzugefügt).

⁴⁷³ *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 6.62.

⁴⁷⁴ BFH, Urt. vom 2.5.1984, VIII R 239/82, BStBl. II 1984, 695 (696); BFH, Urt. vom 15.4.1987, VII R 160/83, BStBl. II 1988, 167 (167); *R. Seer* in: Tipke/Lang, Rn. 6.63; *M. Loose* in: Tipke/Kruse, Vorbemerkung zu §§ 69–77 AO Rn. 10 (151. Lfg., Februar 2018); *K.-H. Günther*, AO-StB 2014, 200 (201).

⁴⁷⁵ In diesem Sinne auch BFH, Urt. vom 19.10.1976, VII R 63/73, BStBl. II 1977, 255 (256); *M. Loose* in: Tipke/Kruse, Vorbemerkung zu §§ 69–77 AO Rn. 10 (168. Lfg., November 2021).

⁴⁷⁶ Es zeigt sich schlicht eine Tendenz, auch Elemente einer transparenten Besteuerung in die Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu integrieren. Vgl. – im Kontext des Verlustabzugs nach § 8c KStG – bereits *A. Schmehl* in: FS Bryde, 2013, S. 457 (470): „Die entstehende Mischung von Transparenz- und Trennungsprinzip in der Körperschaft ist gangbar und bleibt zugleich eine Gratwanderung.“

⁴⁷⁷ Dazu oben § 9 A I 2 und 3.

⁴⁷⁸ Vgl. insofern die Ausführungen zu fremdbestimmten Steuerwirkungen bei Kapitalgesellschaften von *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, S. 51 ff.

⁴⁷⁹ BGBl. I 2021, 2035.

eingeführt.⁴⁸⁰ Die Vorschrift gilt erstmals für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2019 entstehen (§ 52 Abs. 8c S. 1 EStG). Neben verfassungsrechtlichen Bedenken auf Grund einer möglicherweise unzulässigen „Rückwirkung“⁴⁸¹ wird die Vorschrift wegen ihrer Komplexität⁴⁸² und gesetzestechnischen Umsetzung⁴⁸³ gerügt. In der Tat offenbaren die in der Vorschrift gewählten Formulierungen, welche Unsicherheiten auf Seiten des Gesetzgebers im Rahmen der Erzeugung neuer Korrespondenzen und deren sprachlicher Verkörperung bestehen.⁴⁸⁴

Mit Blick auf grundlegende Fragen zur Besteuerung von Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern ist § 4k Abs. 1 EStG von Bedeutung. Die Vorschrift enthält (neben den bereits bestehenden Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen [siehe insbesondere § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 4 EStG]) weitere Tatbestandsvoraussetzungen für einen Betriebsausgabenabzug auf Ebene der Kapitalgesellschaft, die bei hybriden Strukturen im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen dazu führen können, dass der Tatbestand nicht erfüllt ist, etwa wenn auf Seiten des Empfängers der Leistung (beim Anteilseigner) – an dessen Besteuerung die Norm anknüpft – die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung vorliegen.⁴⁸⁵ Die Vorschrift wird daher auch als eine der

⁴⁸⁰ BT-Drs. 19/28652, S. 34; V. *Tcherveniachki* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 36 (99. Lfg., Oktober 2021); D. *Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 6; T. *Zinowsky*, IStR 2021, 500 (501). Zur Rechtsentwicklung oben § 11 A II 3 b; zu einer politisch nicht durchsetzbaren Vorgängerregelung (§ 4 Abs. 5a EStG-E) siehe oben Zweiter Teil Fn. 274.

⁴⁸¹ Dazu D. *Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 2; C. *Pohl* in: Brandis/Heuermann, § 4k EStG Rn. 8 (159. Lfg., Oktober 2021). Zur Rechtfertigung der „rückwirkenden“ Anwendung in den Gesetzesmaterialien siehe BT-Drs. 19/28652, S. 42; zum Begriff der „Rückwirkung“ O. *Lepsius*, JURA 2018, 577/695.

⁴⁸² G. *Rüsch*, DStZ 2020, 274 (286); L. *Hilbert*, NWB 2020, 593 (593); S. *Grotherr*, Ubg 2020, 377 (377); T. *Zinowsky*, IStR 2021, 500 (500); A. *Schnitger/J. Haselmann*, ISR 2022, 13 (14). Zugespißt formuliert von D. *Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 1 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): „Alles in allem erschließt sich die Komplexität der beabsichtigten Norm als ‚Gesamtkunstwerk‘ kaum noch durch erläuternde Worte, auch kryptische Grafiken und Schaubilder und sonstige Illustrationen zu konstruierten Beispielfällen bringen – gewissermaßen als ‚gemaltes Recht‘ – nur wenig mehr Erhellung.“

⁴⁸³ D. *Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 1: „[D]er Gesetzgeber [...] [hat sich] zu einer weiteren Glanzleistung hinreißen lassen, die dem ganzen gewissermaßen die Krone aufsetzt, jedweder Gesetzeskunst spottet und die das Odium der Null-Administrierbarkeit umfleucht“. Ferner G. *Rüsch*, DStZ 2020, 274 (286): „Umso mehr hätte man aber darauf achten können, einheitlichere Tatbestände zu formulieren. Das gilt umso mehr für die Formulierung der verschiedenen Besteuerungserfordernisse. Hier sind im deutschen Steuerrecht mittlerweile chaotische Zustände festzustellen.“ Ähnlich V. *Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 264; S. *Grotherr*, IStR 2020, 773 (773); S. *Baur/C. Schrenk/R. Ullmann*, Ubg 2022, 41 (44).

⁴⁸⁴ Ähnlich auch S. *Baur/C. Schrenk/R. Ullmann*, Ubg 2022, 41 (42).

⁴⁸⁵ Zum Sinn und Zweck der Vorschrift auch V. *Tcherveniachki* in: Flick/Wasser-

Vorschrift des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG „entsprechende Regelung für den Leistenden“ bezeichnet.⁴⁸⁶

Zur Strukturierung der nachfolgenden Untersuchung wird die Vorschrift zunächst anhand der modelltheoretischen Systematisierung eingeordnet (dazu 1). Daran schließt sich eine Betrachtung der Rechtsfolge der Bezugsnorm an (dazu 2). Im Übrigen gilt der bereits geläufige Aufbau: Es stellt sich die Frage, ob eine konkretisierte Ausgangsnorm geändert werden darf (dazu 3), welche Auswirkungen die Abschnittsbesteuerung auf die Tatbestandsverwirklichung hat (dazu 4) und ob ein Vollzug der Regelung eines (etwai- gen) Steuerbescheides notwendig ist (dazu 5). Abgerundet wird die Unter- suchung mit einer abschließenden systematischen Bewertung (dazu 6).

1. Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung

Nach der hier dargestellten modelltheoretischen Systematisierung⁴⁸⁷ beseitigt § 4k Abs. 1 S. 1 EStG unerwünschte Gesamtsteuerbelastungen nicht wie die zuvor dargestellten Normen⁴⁸⁸ mittels einer Korrespondenz in Gestalt der Variante B, sondern in der Variante A: Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (abhängige Rechtsfolge) für die Nutzung oder im Zusammen- hang mit der Übertragung von Kapitalvermögen auf Seiten des Leistenden (hier der Kapitalgesellschaft) erfolgt nur unter der Bedingung, dass die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Ka- pitalvermögens *nicht* oder *niedriger* als bei dem deutschen Recht entspre- chender Qualifikation oder Zurechnung *besteuert werden* (Rechtsfolge der Bezugsnorm). Rechtstheoretisch werden damit weitere (negative) Tatbe- standsmerkmale für den Abzug von Betriebsausgaben ([§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m.] § 4 Abs. 4 EStG) normiert.

Dabei genügt nicht jeder Tatbestand, der eine solche Nicht- oder Niedrig- besteuerung auslöst, zur Tatbestandsverwirklichung der Ausgangsnorm.⁴⁸⁹

meyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 36 (99. Lfg., Oktober 2021); *Kaminskiy*, Korrespon- denzregelungen, S. 262; *Ch. Kahlenberg/S. Radmanesh*, IWB 2021, 497 (498).

⁴⁸⁶ *G. Rüsck*, DStZ 2020, 274 (278); ähnlich *K. Voß*, DB 2020, 1197 (1198).

⁴⁸⁷ Siehe oben § 11 A I.

⁴⁸⁸ Siehe oben § 11 A III.

⁴⁸⁹ Die Rechtsfolge der Bezugsnorm (die Nicht- oder Niedrigbesteuerung) kann demnach einerseits darauf beruhen, dass eine Zahlung nach dem Recht des Staates, in welchem der Leistungsempfänger ansässig ist, als Gewinnausschüttung behandelt wird (Qualifikationskonflikt), andererseits aber auch darauf, dass das Kapitalvermögen unter- schiedlich zugerechnet wird. Letzteres ist z. B. bei Wertpapierleihgeschäften oder Rück- kaufvereinbarungen möglich (dazu *H. Loschelder* in: Schmidt, § 4k Rn. 12; *V. Tcherveni- achki* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 36, 39ff., 44 [99. Lfg., Oktober 2021]; *D. Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 7). *S. Grotherr*, Ubg 2020, 377 (382), bezeich- net das Vorliegen einer hybriden Gestaltung als „zwingende Anwendungsvorausset-

Erforderlich ist, dass die Rechtsfolge der Bezugsnorm auf Grund eines Qualifikations- oder Zurechnungskonfliktes ausgelöst wird.⁴⁹⁰

Rechtlich wird für die Auslegung des Tatbestandsmerkmals einer *Nichtbesteuerung* vorgeschlagen, dass ein fehlender Einbezug in die Bemessungsgrundlage ausreichend sei.⁴⁹¹ Eine *Niedrigbesteuerung* knüpfe indes an die Tarifebene – mithin an den Steuersatz – an⁴⁹² und bemesse sich durch einen Vergleich der ausländischen Besteuerung mit derjenigen ausländischen Besteuerung, die sich ergäbe, wenn eine dem deutschen Recht entsprechende Qualifikation (z. B. einer Einordnung als Fremdkapital [Zinsen]) erfolgte.⁴⁹³

2. Rechtssatzform der Bezugsnorm

Betrachtet man den Rechtsakt, an den die Norm anknüpft, ließe sich auch hier annehmen, dass das Tatbestandsmerkmal einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung erfüllt sei, sofern eine solche aus einem abstrakt-generellen Rechtssatz folge. Im Schrifttum wird indes vertreten, es ergebe sich aus dem „klaren Wortlaut aller Tatbestände des § 4k EStG[, dass an] die tatsächliche steuerliche Behandlung des Vorgangs im Veranlagungsverfahren und nicht [an] die nach ausländischem Recht abstrakt gebotene steuerliche Behandlung“ angeknüpft werde.⁴⁹⁴ Nach den hier vorgeschlagenen Begrifflichkeiten läge demnach eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz vor. Eine (allenfalls dürftige) Begründung für diese These baut, wenn sie denn überhaupt erfolgt, auf der sprachlichen Verkörperung der Rechtsnorm auf. Teilweise wird angeführt, dass aus dem Wortlaut „besteuert werden“ zu schlussfolgern sei, dass eine „positive Berücksichtigung in der Steuerschuld“ vorliegen müsse und der Gesetzgeber „gerade nicht die ‚Steuerbemessungs-

zung“; rechtstheoretisch handelt es sich um ein kumulatives Tatbestandsmerkmal, dass den Umfang der korrespondierenden Wirkung einschränkt (dazu bereits oben § 6 C III 6).

⁴⁹⁰ Dazu G. Rüschi, Korrespondenz, S. 162; G. Rüschi, DStZ 2020, 274 (278); D. Gosch in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 7; V. Tcherveniacki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 36 (99. Lfg., Oktober 2021); A. Schnitger/M. Oskamp, IStR 2020, 909/960 (911).

⁴⁹¹ V. Tcherveniacki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 45 (99. Lfg., Oktober 2021); G. Rüschi, Korrespondenz, S. 163; G. Rüschi, DStZ 2020, 274 (279).

⁴⁹² V. Tcherveniacki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 46 (99. Lfg., Oktober 2021); H. Frase in: EStG-eKommentar, § 4k Rn. 38 (Stand 29.1.2021); G. Rüschi, Korrespondenz, S. 163; G. Rüschi, DStZ 2020, 274 (279).

⁴⁹³ Dazu G. Rüschi, Korrespondenz, S. 163; G. Rüschi, DStZ 2020, 274 (279); H. Loschelder in: Schmidt, § 4k Rn. 13; C. Pohl in: Brandis/Heuermann, § 4k EStG Rn. 60 (159. Lfg., Oktober 2021); V. Tcherveniacki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 46 (99. Lfg., Oktober 2021); a. A. D. Gosch in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 7, der einen Vergleich mit der hypothetischen *inländischen* Steuerbelastung vorschlägt.

⁴⁹⁴ A. Schnitger/J. Haselmann, ISR 2022, 13 (14) (Fußnotenzeichen nicht wiedergeben).

grundlage‘ als Merkmal normiert“ habe.⁴⁹⁵ Daraus folge wiederum, dass eine Steuerfestsetzung erforderlich sei.⁴⁹⁶

Ohne selbst Rechtsdogmatik betreiben zu wollen, sei jedenfalls angemerkt, dass diese Argumentation nicht zwingend erscheint: Auch nach abstrakt-genereller Rechtslage kann etwas besteuert werden, weil es in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird; ebenso lässt sich doch eine niedrige Besteuerung auch bejahen, wenn nach abstrakt-genereller Rechtslage ein entsprechend niedriger Steuertarif gilt. Sofern zur Begründung einer verwaltungsaktakzessorischen Auslegung des Tatbestandsmerkmals „besteuert werden“ angeführt wird, dass „hier im Präsens geschrieben [werde]“⁴⁹⁷, ist darauf hinzuweisen, dass bei anderen Korrespondenzen – namentlich zur Auslegung einer Einkommensminderung in den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG – bereits unter Verweis auf § 38 AO im Schrifttum schlüssig dargelegt wurde (was insofern anscheinend übersehen wird), dass sich auch nach abstrakt-genereller Rechtslage eine Besteuerung im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung ergeben kann.⁴⁹⁸

Welche Art einer Korrespondenz steuertheoretisch wünschenswert wäre, zeigt sich am deutlichsten, wenn man sich die Folgen vergegenwärtigt, die bei einer (rein) verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz eintreten: Das negative Tatbestandsmerkmal einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung wäre stets so lange nicht erfüllt, bis das Rechtssetzungsverfahren beim Anteilseigner fortgeschritten wäre.⁴⁹⁹ Anders gewendet: Es lägen stets die Voraussetzungen für einen Betriebsausgabenabzug bei der leistenden Kapitalgesellschaft vor, sofern auf Ebene des Anteilseigners noch kein Steuerbescheid ergangen wäre. Dies bedeutete, dass zur Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm stets ein Tätigwerden einer ausländischen Behörde abzuwarten wäre oder man möglicherweise sehenden Auges – sofern sich nach der abstrakt-generellen Rechtslage eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung beim Anteilseigner ergäbe, der Sachverhalt mithin z. B. nach der Subsumtion des für die Konkretisierung von § 4k EStG (Ausgangsnorm) zuständigen Amtswalters keinen oder nur einen ermäßigten Besteuerungstatbestand im anderen Staat erfüllte – einen Steuerbescheid auf Seiten der leistenden Kapitalgesell-

⁴⁹⁵ G. Rüscher, Korrespondenz, S. 163; wortlautidentisch bereits zuvor G. Rüscher, DStZ 2020, 274 (279); gleichsinnig V. Tcherveniachki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 44 (99. Lfg., Oktober 2021).

⁴⁹⁶ G. Rüscher, Korrespondenz, S. 163; G. Rüscher, DStZ 2020, 274 (279); siehe auch H. Frase in: EStG-eKommentar, § 4k Rn. 40 (Stand 29.1.2021); V. Tcherveniachki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 44 (99. Lfg., Oktober 2021).

⁴⁹⁷ A. Schnitger/J. Haselmann, ISR 2022, 13 (14 in Fn. 6).

⁴⁹⁸ Siehe oben § 11 A III 2 b aa und die Nachweise Zweiter Teil Fn. 308.

⁴⁹⁹ Siehe dazu bereits oben § 7 A VI 1.

schaft erlassen würde, von dem man wüsste, dass er später (sofern das Rechtssetzungsverfahren auch auf Anteilseignerebene fortschreitet und rechtmäßig konkretisiert wird) Bestandteil einer inkongruenten Besteuerung wäre.

Steuertheoretisch stünde ein zur Rechtskonkretisierung berufener Amtswalter nicht vor einem solchen Problem, sofern eine Norm erzeugt würde, wonach es hinreichend für die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs sei, wenn sich nach der abstrakt-generellen Rechtslage eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung ergebe (gesetzesakzessorische Korrespondenz). Dass eine solche Korrespondenz in dieser Rechtsnorm steuertheoretisch sinnvoll ist, zeigt sich auch am in der Gesetzesbegründung angeführten Sinn und Zweck – den Betriebsausgabenabzug bei „Besteuerungsinkongruenzen auf Grund hybrider Elemente“ einzuschränken⁵⁰⁰ –, denn derartige politisch unerwünschte Belastungsergebnisse treten ähnlich wie die Besteuerungsergebnisse bei Gestaltungen, die mit den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 3 EStG und § 8b Abs. 1 S. 3 KStG vermieden werden sollen⁵⁰¹, wegen einer nicht aufeinander abgestimmten abstrakt-generellen Rechtslage (hier bei einer Abweichung bei der Einordnung von Finanzierungsformen sowie im Rahmen der persönlichen Zurechnung) ein und sind nicht die Folge fehlerhafter Rechtskonkretisierungen. Zugleich erscheint es überzeugend, es alternativ oder vorrangig für hinreichend zu erachten, wenn aus einer Individualrechtsnorm eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung folgt. Bei einer rechtswidrigen Nicht- oder Niedrigbesteuerung könnte zwar fraglich sein, ob jene Rechtsfolge der Bezugsnorm auf Grund eines Zurechnungs- oder Qualifikationskonfliktes konkretisiert worden sei (denn diese Konflikte beruhen gerade auf einer abweichenden abstrakt-generellen Einordnung und nicht auf einer fehlerhaften Rechtskonkretisierung). Insbesondere mit Blick auf (mehr oder weniger bewusst) systematisch falsche Rechtskonkretisierungen des Gesetzes zu Gunsten des Steuerpflichtigen – man denke etwa an Fälle sog. „tax rulings“⁵⁰² –, erscheint es aber überzeugend, systematisch unstimme Belastungsergebnisse auch auf Ebene der Rechtskonkretisierung zu vermeiden.

⁵⁰⁰ BT-Drs. 19/28652, S. 26, ähnlich auf S. 34; siehe ferner auch die Nachweise zum Sinn und Zweck der Vorschrift oben Zweiter Teil Fn. 485. Betribe man Rechtsdogmatik und hielte man es für überzeugend, dass die Rechtsnorm nur ein Gedankengebilde (siehe oben § 6 C I 1) sei und die Auslegung einer sprachlichen Verkörperung einer Rechtsnorm demnach (um das Ziel der Auslegung offenzulegen) darauf gerichtet sein sollte, welchen Rechtsinhalt das zur Rechtserzeugung ermächtigte Organ (hier der Gesetzgeber) erzeugen wollte (dazu *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, S. 332 ff., 349 ff.; *M. Jestaedt*, ZöR 55 [2000], 133 [155]; *R. Walter* in: FS Klug, 1983, S. 187 [192 f.]), so müsste man sich im Rahmen der Auslegung auch mit der Bedeutung dieses in der Gesetzesbegründung niedergelegten Zweckes auseinandersetzen, der jedenfalls ein starkes Indiz dafür liefert, dass hier (zumindest auch) eine gesetzesakzessorische Korrespondenz erzeugt werden sollte.

⁵⁰¹ Vgl. insofern auch die Ausführungen oben § 11 A III 3 b.

⁵⁰² Siehe dazu auch bereits oben bei und den Nachweis in Erster Teil Fn. 501.

3. Änderungen einer konkretisierten Ausgangsnorm

Ginge man davon aus, die Vorschrift enthielte eine gesetzesakzessorische Korrespondenz, hätten Änderungen einer konkretisierten Nicht- oder Niedrigbesteuerung keine Auswirkung auf den Tatbestand des Betriebsausgabenabzugs nach §4k Abs.1 EStG.⁵⁰³ Sofern allerdings zukünftig Sachverhaltsumstände hinzuträten (z. B. ein späterer Zufluss beim Leistungsempfänger), die einen Tatbestand erfüllten, der zu einer Besteuerung der ursprünglichen Leistung führte, könnte sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm und damit die Subsumtion unter die Ausgangsnorm ändern, da nunmehr eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung nicht mehr vorliegen könnte.

Legte man die Vorschrift (alternativ oder vorrangig) verwaltungsaktakzessorisch aus, wirkte sich eine Änderung einer konkretisierten Besteuerung beim empfangenden Anteilseigner, die eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung begründete oder beseitigte, auf den Tatbestand von §4k Abs.1 EStG (Ausgangsnorm) aus.⁵⁰⁴

Steuertheoretisch wäre in beiden Fällen eine Änderungsmöglichkeit einer konkretisierten Besteuerung bei der leistenden Kapitalgesellschaft zu verlangen. Ein Blick in das bundesdeutsche Recht offenbart, dass jedenfalls gute Argumente dafür sprechen, dass eine solche Änderung nach §175 Abs.1 S.1 Nr.2 AO erlaubt ist.⁵⁰⁵

4. Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung

Mit Blick auf die Abschnittsbesteuerung enthält §4k Abs.1 EStG eine gesonderte Anordnung: Nach §4k Abs.1 S.2 EStG gilt S.1 der Vorschrift nicht, „soweit die Besteuerungskongruenz voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten“. Darin wird eine (Rück-)Ausnahme zu §4k Abs.1 S.1 EStG gesehen.⁵⁰⁶ Sinn und Zweck der Regelung ist es, einen Betriebsausgabenabzug nicht allein deshalb zu versagen, weil erst in einem künftigen Veranlagungszeitraum eine Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers verwirklicht ist.⁵⁰⁷ Derartige zeitliche Abweichungen können sich z. B. auf Grund einer Regelung, die dem Zu- und Abflussprinzip ver-

⁵⁰³ Siehe auch bereits oben §7 A V 1 und 3 und §11 A III 3 c.

⁵⁰⁴ Siehe auch bereits oben §7 A V 2 und 3.

⁵⁰⁵ Für eine Verwirklichung des Tatbestandes von §175 Abs.1 S.1 Nr.2 AO auch G. Rüsck, Korrespondenz, S.166f.; vgl. ferner bereits die Ausführungen oben §11 A III 2 c bb (2).

⁵⁰⁶ G. Rüsck, Korrespondenz, S.162; V. Tcherveniachki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, §4k EStG Rn.49 (99. Lfg., Oktober 2021); D. Gosch in: Kirchhof/Seer, §4k Rn.8; A. Schnitger/M. Oskamp, IStR 2020, 909/960 (913).

⁵⁰⁷ D. Gosch in: Kirchhof/Seer, §4k Rn.8; V. Tcherveniachki in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, §4k EStG Rn.49 (99. Lfg., Oktober 2021).

gleichbar ist, ergeben.⁵⁰⁸ Auch bei einer zeitversetzten Erhöhung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung wäre dies möglich.⁵⁰⁹

Zieht man die im *Ersten Teil* gewonnene Erkenntnis heran, dass bei der Gesetzgebungstechnik einer Korrespondenz die Rechtsfolge der Ausgangsnorm und die Rechtsfolge der Bezugsnorm nicht in denselben Zeitabschnitt fallen müssen⁵¹⁰, könnte man auf den Gedanken kommen, aus § 4k Abs. 1 S. 2 EStG ergebe sich kein konstitutiver Gehalt. Zu diesem Ergebnis gelangt das Schrifttum in Teilen mit der Argumentation, dass eine nur temporäre Differenz nicht auf einem Qualifikationskonflikt i. S. d. § 4k Abs. 1 S. 1 EStG beruhe (sondern nur auf der temporären Differenz) und § 4k Abs. 1 S. 2 EStG daher obsolet sei.⁵¹¹

Bei genauerer Betrachtung enthält die Vorschrift indes ein weiteres Tatbestandsmerkmal, das erheblich von der zuvor beschriebenen rechtlichen Wirkung abweicht: Hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung ist es, dass die Besteuerungsinkongruenz *voraussichtlich* beseitigt wird. Es hat keine Auswirkung auf den Tatbestand, ob eine Besteuerung beim Anteilseigner in einem künftigen Veranlagungszeitraum konkretisiert werden darf oder konkretisiert wird. Maßgebend ist allein, ob im Zeitpunkt der Konkretisierung der Rechtsfolge der Ausgangsnorm eine gewisse Wahrscheinlichkeit bestand, dass der Tatbestand, der die Rechtsfolge der Bezugsnorm auslöst, voraussichtlich nicht erfüllt sein werde.⁵¹² Der für die Konkretisierung der Ausgangsnorm zuständige Amtswalter muss demnach eine Prognose in Gestalt einer Wahrscheinlichkeitsrechnung anstellen, die darauf zu richten ist, mit welcher Wahrscheinlichkeit in einem nachfolgenden Besteuerungszeitraum der Tatbestand einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung nicht mehr vorliegt.

⁵⁰⁸ *Cb. Kahlenberg/S. Radmanesh*, IWB 2021, 497 (500); *V. Tcherveniachki* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 49 (99. Lfg., Oktober 2021); *A. Schnitger/M. Os-kamp*, IStR 2020, 909/960 (913).

⁵⁰⁹ *Cb. Kahlenberg/S. Radmanesh*, IWB 2021, 497 (498); *V. Tcherveniachki* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 49 (99. Lfg., Oktober 2021).

⁵¹⁰ Dazu oben § 7 A VIII 1.

⁵¹¹ *C. Schrenk/N. Steiner/R. Ullmann*, DStZ 2021, 165 (174); *V. Tcherveniachki* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 49 (99. Lfg., Oktober 2021).

⁵¹² So auch *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 166; *G. Rüsck*, DStZ 2020, 274 (280); zustimmend *V. Tcherveniachki* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 50 (99. Lfg., Oktober 2021), a. A. wohl *H. Loschelder* in: Schmidt, § 4k Rn. 14, der einerseits ein konkretes Abzeichnen (wohl eine hohe Wahrscheinlichkeit) einer künftigen Besteuerung als hinreichend erachtet (mithin eine Prognoseentscheidung mit einer hohen Wahrscheinlichkeit), andererseits, sofern sich nachträglich herausstellt, dass eine Besteuerung beim Gläubiger doch nicht erfolgt sei, eine Korrektur eines konkretisierten Betriebsausgabenabzugs nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO für möglich erachtet. Dies widerspricht der vorherigen Einordnung als Prognoseentscheidung (siehe dazu auch unten bei und in Zweiter Teil Fn. 518).

Zugleich fehlen jegliche (gesetzliche) Klarstellungen, welche Maßstäbe für eine solche Prognose gelten sollen. Stellenweise wird vertreten, eine Wahrscheinlichkeit von über 50 % sei hinreichend⁵¹³, aber auch wenn man sich auf diesen Wert einigte, so wäre jede Rechtskonkretisierung weiterhin auf Sand gebaut, da nicht klar wäre, wie man jene Wahrscheinlichkeit berechnete. Die These, dass sich die künftige Besteuerung „konkret abzeichnen“ müsse und „die abstrakte Möglichkeit einer späteren Besteuerung [nicht] genüg[e]“⁵¹⁴, oder die Ansicht, es sei „[f]ür die Frage der Vorhersehbarkeit [...] auf alle im Einzelfall vorliegenden Umstände abzustellen“⁵¹⁵, hilft zur Berechnung jener Wahrscheinlichkeit kaum weiter.

Ohnehin ist eine Prognoseentscheidung nicht notwendig⁵¹⁶, sofern die Möglichkeit besteht, eine Steuerfestsetzung beim Leistenden, die einen konkretisierten Betriebsausgabenabzug enthält, zu korrigieren, wenn sich eine Besteuerung beim Leistungsempfänger ändert.⁵¹⁷ Der Tatbestand der Ausgangsnorm ist schlichtweg dann (nicht mehr) erfüllt, sofern die Besteuerungsinakongruenz zukünftig beseitigt wird. An dieser Stelle wird im Schrifttum gelegentlich davon ausgegangen, dass sich ein entsprechendes rechtliches Dürfen zur Änderung aus § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ergebe.⁵¹⁸

Steuertheoretisch wäre eine Prognoseentscheidung hier ferner abzulehnen, weil sie nicht zu einer kongruenten Besteuerung führte, sofern es in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht zu einer Beseitigung der Besteuerungsinakongruenz käme, im Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung der Betriebsausgabe beim Leistenden aber eine (wie auch immer zu bestimmende) hinreichende Wahrscheinlichkeit für eine Besteuerung beim Leistenden bestünde.⁵¹⁹ Gleiches gilt im umgekehrten Fall, sofern demnach der Rechtskonkretisierer der Ausgangsnorm zunächst davon ausgeht, es läge künftig eine „Besteuerungsinakongruenz“ vor, es aber später zu einer Konkretisie-

⁵¹³ *H. Kußmaul/F. Müller/B. Berens*, ISR 2020, 399 (404), mit der Ergänzung, dass von einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit ausgegangen werden könne, wenn eine Beseitigung „bereits gesetzlich angelegt“ oder „ein Gesetzgebungsverfahren [...] entsprechend fortgeschritten“ sei (Aussagen, die insbesondere Sinn ergäben, wenn man die Vorschrift gesetzesakzessorisch [und nicht wie im Schrifttum vorgeschlagen (siehe oben § 11 A IV 2) verwaltungsaktakzessorisch] auslegte).

⁵¹⁴ *H. Loschelder* in: Schmidt, § 4k Rn. 14.

⁵¹⁵ *Ch. Kahlenberg/S. Radmanesh*, IWB 2021, 497 (501) (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

⁵¹⁶ Allgemein zur Kritik an Prognoseentscheidungen innerhalb korrespondierender Tatbestände oben § 7 A VIII 2.

⁵¹⁷ Siehe oben § 11 A IV 3.

⁵¹⁸ *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 166; ferner *H. Loschelder* in: Schmidt, § 4k Rn. 14, insofern allerdings inkonsequent, als zuvor von einer Prognoseentscheidung ausgegangen wird (dazu oben Zweiter Teil Fn. 512).

⁵¹⁹ Gleichsinnig *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 165; *G. Rüscher*, DStZ 2020, 274 (280); siehe auch bereits oben § 7 A VIII 2.

rung im Rechtsetzungsverfahren käme, welche die Kongruenz beseitigte.⁵²⁰ Dass diese beiden Wirkungen auch systematisch nicht wünschenswert sind, zeigt der Versuch, in diesen Fällen einen rückwirkenden Betriebsausgabenabzug zu gewähren⁵²¹ oder eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO für einschlägig zu erachten⁵²². Dann aber verbliebe von einer Prognoseentscheidung – die der Gesetzgeber wohl (wenn auch steuertheoretisch nicht sinnvollerweise) erzeugen wollte („voraussichtlich“) – wenig übrig. Ebenjenes Ergebnis ließe sich vielmehr auch mit einer nachträglichen Änderung der Steuerfestsetzung des Leistenden erreichen. Eine voraussichtliche Beseitigung der „Inkongruenz“ sollte aus systematischen Erwägungen daher keine hinreichende Bedingung für den Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit hybriden Kapitaleinkünften und Übertragungen sein.⁵²³

5. Vollzug des Körperschaftsteuerbescheides

Auch im Rahmen der Auslegung der Rechtsfolge der Bezugsnorm von § 4k EStG ist die Frage nach einer möglicherweise bestehenden verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz vom Vollzug der Regelung des Verwaltungsaktes – mithin der Zahlung der Schuld – zu trennen.⁵²⁴ Das Schrifttum ist sich hier einig, dass eine Steuerzahlung nicht erforderlich sei.⁵²⁵ Bei einer Auslegung im Sinne einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz ergibt sich dies bereits daraus, dass die abstrakt-generelle Rechtslage nicht notwendig konkretisiert sein muss und es folglich bereits an einer vollziehbaren Regelung fehlt; bei einer (alternativ oder vorrangig) verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz kann es bei einer wirtschaftlichen Betrachtung auch sinnvoll sein, kumulativ an die Zahlung der Steuer, die aus einer (nicht niedrigeren) Besteuerung beim Leistungsempfänger folgt, anzuknüpfen, wobei zu berücksichtigen wäre, dass sich eine solche konkretisierte Besteuerung beim Leistungsempfänger möglicherweise auch in einer geringeren Steuererstattung niederschlagen kann und ohnehin die genaue Zuordnung einer Steuer(erstattung) zu einem bestimmten Sachverhalt aufgrund der rechtlichen Bündelung zahlreicher Geschäftsvorfälle in einer Bemessungsgrundlage (siehe im geltenden Recht [§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m.] § 2 Abs. 3 EStG)

⁵²⁰ Dazu *H. Kußmaul/F. Müller/B. Berens*, ISR 2020, 399 (404).

⁵²¹ So *H. Kußmaul/F. Müller/B. Berens*, ISR 2020, 399 (404).

⁵²² *H. Loschelder* in: Schmidt, § 4k Rn. 14.

⁵²³ Gleichsinnig *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 166, der eine Streichung dieses Tatbestandsmerkmals vorschlägt; kritisch auch *T. Zinowsky*, IStR 2021, 500 (502); a. A. wohl *D. Gosch* in: Kirchhof/Seer, § 4k Rn. 8: „eine – sachgerechte – Ausnahme“.

⁵²⁴ Dazu bereits oben § 7 A III 5.

⁵²⁵ *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 164; *G. Rüschi*, DStZ 2020, 274 (279); *V. Tchernichenki* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 4k EStG Rn. 44 (99. Lfg., Oktober 2021).

(jedenfalls aus verwaltungspraktischen Erwägungen) kaum möglich sein dürfte.⁵²⁶

6. Grundlegende systematische Bewertung

Sofern der Tatbestand von § 4k Abs. 1 EStG erfüllt ist, treten auf Ebene der Kapitalgesellschaft Rechtsfolgen ein, die auch bei einer *Einkommensverwendung* gelten: Die Leistungen sind wie im Rahmen der Ausschüttungsbesteuerung auf Seiten der leistenden Kapitalgesellschaft nicht abziehbar (nach der modelltheoretischen Systematisierung wird ein „Steuerteilbetrag A1“ erhoben), während auf Anteilseignerebene eine ermäßigte Besteuerung stattfindet („Steuerteilbetrag A2“).⁵²⁷ Bestünde eine vergleichbare Norm nicht, eröffneten sich ökonomisch nicht begründbare Handlungsalternativen, wenn ein Betriebsausgabenabzug mittels „hybrider Gestaltungen“⁵²⁸ auf Grund von „Qualifikationskonflikten“⁵²⁹ bei gleichzeitiger Nicht- oder Niedrigbesteuerung beim Leistenden erlaubt wäre. Aus systematischen Erwägungen sind die in der Norm erzeugten rechtlichen Wirkungen einer finanzierungs-⁵³⁰ und entscheidungsneutralen Besteuerung daher zuträglich.

Zugleich könnte man argumentieren, es erfordere eine solche Norm nicht, da es hinreichend sei, die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene einzuschränken, sofern die Leistungen steuermindernd geltend gemacht werden dürften (gesetzesakzessorisch) oder entsprechend konkretisiert würden (verwaltungsaktakzessorisch).⁵³¹ Allerdings führte dies – die Beseitigung unerwünschter Gesamtsteuerbelastungen im Wege der Variante B⁵³² – dazu, dass die Besteuerung in voller Höhe auf Ebene des Anteilseigners stattfände und demnach die erhobenen Steuern auch nur dem Staat zufließen, in welchem der Anteilseigner steuerpflichtig wäre. Möchte man den Vorteil eines Shareholder-Relief-Systems beibehalten, das es ermöglicht, Steuerteilbeträge auf verschiedene Staaten aufzuteilen⁵³³, so erscheint es vorzugswürdig, primär den Betriebsausgabenabzug einzuschränken. Das ermöglicht es, dem

⁵²⁶ Siehe dazu bereits oben § 7 A III 5.

⁵²⁷ Siehe dazu die modelltheoretische Systematisierung oben § 11 A I.

⁵²⁸ Zu diesem Begriff bereits oben § 11 A II 2.

⁵²⁹ Zum Begriff mit entsprechenden Nachweisen oben Zweiter Teil Fn. 222 und 223.

⁵³⁰ Die Ausstattung einer Kapitalgesellschaft mit Fremdkapital böte gegenüber einer Finanzierung mit Eigenkapital nicht gerechtfertigte Vorteile, wenn Gestaltungen möglich wären, die einen Zinsabzug bei der Gesellschaft bei gleichzeitiger Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Zinsen beim Anteilseigner ermöglichte (zur Bedeutung der Finanzierungsneutralität *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.49; *J. Hey*, DStJG 24 [2001], 155 [157f.]; zum Begriff auch oben Zweiter Teil Fn. 171).

⁵³¹ Dazu oben § 11 A III.

⁵³² Siehe oben § 11 A I 3.

⁵³³ *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 433; *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.7; *H.-H. Krebs* in: FS Fischer, 1999, S. 137 (154).

Staat, in welchem die Kapitalgesellschaft ansässig ist, einen Anteil am Körperschaftsteueraufkommen zukommen zu lassen.⁵³⁴ Ferner ist nicht sichergestellt, dass in einem anderen Staat, in dem ein Anteilseigner ansässig ist, Regelungen gelten, die Wirkungen enthalten, die denen entsprechen, die im bundesdeutschen Steuerrecht eine hinreichende Besteuerung auf Anteilseignerebene sicherstellen (mithin Regelungen in Gestalt der Variante B).⁵³⁵ Daher stärkt eine Normwirkung in Gestalt der Variante A eine entscheidungsneutrale Besteuerungssystematik.

V. Sonderfall: Die Gesetzesakzessorische Korrespondenz der verdeckten Gewinnausschüttung

Üblicherweise wird behauptet, das Gesetz habe vor dem Inkrafttreten des JStG 2007 „keine Regelung zur korrespondierenden Besteuerung der Kapitalgesellschaft einerseits und ihrer Anteilseigner andererseits“ enthalten.⁵³⁶ Dies darf verwundern und ist jedenfalls näher zu erörtern, wenn man aufmerksam die Literatur der vorangegangenen Jahre auswertet⁵³⁷: *F. Wassermeyer* hat bereits im Jahre 2002 ein Korrespondenzprinzip im Rahmen der Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen ausgerufen.⁵³⁸

In einem ersten Schritt sollen die Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung dargestellt werden (dazu 1). Darauf aufbauend wird die Frage beantwortet, ob zwischen der Besteuerung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Anteilseigners bereits vor Einführung der Regelungen durch das JStG 2007 eine Korrespondenz bestand (dazu 2). Anschließend erfolgt eine kurze systematische Bewertung (dazu 3).

1. Grundlagen zur verdeckten Gewinnausschüttung

Auf Grund der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der Kapitalgesellschaften sind schuldrechtliche Leistungsbeziehungen (z. B. Kauf-, Dienst-, Darlehens-, Miet- bzw. Pacht-, Lizenz- oder Beratungsverträge) mit ihren An-

⁵³⁴ Zu den Auswirkungen korrespondenzerzeugender Normen auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte *M. Kohl*, Korrespondenzregeln, S. 133 ff.

⁵³⁵ Ähnlich *S. Grotherr*, Ubg 2020, 377 (328).

⁵³⁶ *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 127; ähnlich *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2007, 11 (11); *O. Dörfler/G. Adrian*, Ubg 2008, 373 (373 in Fn. 3); *G. Rüsck*, Ubg 2019, 565 (565); *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 33.

⁵³⁷ Dies stellen zumindest auch *J. Blumenberg/E. Oertel*, StbJb 2017/2018, 453 (458 in Fn. 14), fest.

⁵³⁸ *F. Wassermeyer*, DB 2002, 2668 (2668); ebenfalls von einem Korrespondenzprinzip spricht *A. Briese*, GmbHR 2005, 597 (604). Gelegentlich wird der Begriff auch nach dem JStG 2007 fortgeführt (siehe etwa *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht, Rn. 1278, 1289).

teileignern steuerlich anzuerkennen.⁵³⁹ Derartige Leistungsbeziehungen sind der betrieblichen Sphäre zuzurechnen, wenn sie wie zwischen fremden Dritten durchgeführt werden. Aufwendungen mindern auf Seiten des Leistenden den Gewinn, und der Empfänger hat diese Leistungen nach seinen persönlichen Verhältnissen zu versteuern, sofern der Tatbestand einer Einkunftsart (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–7 EStG) erfüllt ist.⁵⁴⁰ Sofern eine vereinbarte Leistung einem Fremdvergleich nicht standhält, ist auf Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr die Sphäre der Einkommenserzielung, sondern der Einkommensverwendung bzw. Einkommensverteilung berührt⁵⁴¹, und die von der Gesellschaft gezahlte Leistung darf nach der gesetzgeberischen Entscheidung (§ 8 Abs. 3 S. 1 f. KStG) keine Auswirkung auf die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage haben.⁵⁴² Zu hohe Zahlungen seitens einer Kapitalgesellschaft sind ökonomisch nichts anderes als Gewinnausschüttungen, die lediglich nicht als solche deklariert und damit „falsch etikettiert“⁵⁴³ worden sind.⁵⁴⁴ Mit einer verdeckten Gewinnausschüttung werden daher Vorgänge an der Schnittstelle zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung eingeordnet.⁵⁴⁵

⁵³⁹ W. Scheffler, Besteuerung I, Rn. 379, 390, 448; J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 11.45; A. Heigl, Unternehmensbesteuerung, S. 24; M. Wehrheim/I. Fross, Unternehmensbesteuerung, S. 137, 154.

⁵⁴⁰ Ob die Gesamtsteuerbelastung im Vergleich zur Ausschüttungsbesteuerung steigt oder nicht, ist eine Frage, die sich nach den persönlichen Verhältnissen des Anteilseigners richtet. Eine Steuerersparnis liegt bei einer Besteuerung eines fremdüblichen Leistungsaustausches aber nahe, soweit die auf Ebene der Kapitalgesellschaft anfallende gewerbsteuerliche Belastung wegfällt (V. Pfirrmann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 84 [312. Lfg., Juli 2022]). Festgehalten werden kann jedenfalls, dass die unterschiedliche Belastung von Leistungsvergütungen und Dividenden eine verdeckte Gewinnausschüttung an Bedeutung gewinnen lässt (M. Desens, Halbeinkünfteverfahren, S. 112 f.).

⁵⁴¹ H.-J. Pezzer, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 52; R. Kohlhepp in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 231; S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 36 (Stand 16.2.2022).

⁵⁴² Siehe oben § 11 A I 1.

⁵⁴³ P. Bareis, FR 2014, 493 (494).

⁵⁴⁴ Ähnlich R. Kohlhepp in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 252 („Gewand einer anderen Einkunftsart“); ferner M. Valta, FR 2020, 586 (590); E. Rüd, FR 2009, 703 (709); A. Briese, GmbHHR 2005, 597 (598). Deswegen sieht das Gesetz für verdeckte Gewinnausschüttungen auch keine anderen Rechtsfolgen vor als für offene Gewinnausschüttungen (B. E. Bippus, GmbHHR 2002, 951 [951]). Treffend zusammengefasst von W. Reiß, StuW 2003, 21 (28): „Zwanglos lassen sich daher sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter als für betriebsfremde Zwecke erfolgende Entnahmen von Geld oder anderen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen qualifizieren.“

⁵⁴⁵ Ähnlich R. Kohlhepp, Verdeckte Gewinnausschüttungen, S. 20; A. Haussmann, StuW 2014, 305 (306); A. Briese, GmbHHR 2005, 597 (598); R. Buge in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rn. 80 (294. Lfg., Oktober 2019).

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung werden im Gesetz nicht genannt.⁵⁴⁶ Nach der richterlich⁵⁴⁷ entwickelten und von der Finanzverwaltung⁵⁴⁸ übernommenen Definition ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Sofern ein Vorgang, welcher als verdeckte Gewinnausschüttung der Einkommensverwendung zuzuordnen ist, im Rahmen der Rechtskonkretisierung der Einkommensermittlung zugeordnet wird – und sich deshalb einkommensmindernd auswirkt⁵⁴⁹ –, ist eine solche rückgängig zu machen.⁵⁵⁰ Nach der Rechtsprechung⁵⁵¹ und der Finanzverwaltung⁵⁵² erfolgt die Rückgängigmachung einer innerbilanziellen Einkommensminderung außerhalb der Steuerbilanz.⁵⁵³

2. Das „Korrespondenzprinzip“ von F. Wassermeyer

F. Wassermeyers „Korrespondenzprinzip“ beruht auf einer geänderten Rechtsprechung aus dem Jahre 2002, welche den Tatbestand einer verdeck-

⁵⁴⁶ So auch R. Schwedhelm in: Streck, § 8 Rn. 128; F. Wassermeyer, DB 1994, 1105 (1105); M. Brühl/M. Weiss, Ubg 2017, 510 (511).

⁵⁴⁷ Siehe etwa BFH, Urt. vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl. II 2004, 131 (131). Den Grundstein für die heutige begriffliche Entwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung hat der BFH noch unter Geltung des damaligen Anrechnungsverfahrens gelegt (BFH, Urt. vom 22.2.1989, I R 44/85, BStBl. II 1989, 475 [476]). Zu den Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung (unter Berücksichtigung der Entwicklung) siehe auch J. Rengers in: Brandis/Heuermann, KStG, § 8 Rn. 230 ff. (159. Lfg., Oktober 2021).

⁵⁴⁸ R 8.5 Abs. 1 S. 1 KStR 2022.

⁵⁴⁹ Zu weitgehend ist die Definition einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn sie Vorgänge erfasst, die erfolgsneutral sind (dazu P. Bareis, FR 2014, 493 [495]).

⁵⁵⁰ BFH, Urt. vom 23.5.1984, I R 294/81, BStBl. II 1984, 673 (675).

⁵⁵¹ BFH, Urt. vom 29.6.1994, I R 137/93, BStBl. II 2002, 366 (367); ebenso F. Wassermeyer, DB 2010, 1959 (1959 ff.).

⁵⁵² BMF vom 28.5.2002, IV A 2 – S 2742 – 32/02, BStBl. I 2002, 603 (603).

⁵⁵³ Dazu G. Sabel, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 19. Für eine innerbilanzielle Korrektur (F. Wassermeyer, DB 2010, 1959, widersprechend) P. Bareis, DB 2010, 2637; siehe ferner P. Bareis, FR 2014, 493 (495 f.); W. Reiß, StuW 2003, 21 (39); A. Briese, GmbHR 2005, 597 (598 f.); Th. Siegel, BB 2010, 3122. Steuersystematisch überzeugend kann nur eine innerbilanzielle Korrektur sein, da die Hinzurechnung außerhalb der Bilanz an einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht beteiligte Gesellschafter im Vergleich zu einer offenen Gewinnausschüttung benachteiligt (siehe das Beispiel bei Th. Siegel, BB 2010, 3122 [3123]), und, sofern eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, der Tatbestand, der zu einer Einkommensminderung führt (z. B. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 4 EStG), gerade nicht erfüllt ist: Verdeckte Gewinnausschüttungen sind mangels betrieblicher Veranlassung keine Betriebsausgaben (so auch A. Briese, GmbHR 2005, 597 [597 f.]; U. Prinz, StuW 1996, 267 [269]).

ten Gewinnausschüttung erweitert hat. Nach dieser Rechtsprechung setzt eine verdeckte Gewinnausschüttung (zusätzlich zu den sonstigen Voraussetzungen) voraus, „dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen“⁵⁵⁴. Für dieses Merkmal wurde zunächst der Begriff „Korrespondenzkriterium“⁵⁵⁵ ausgerufen.⁵⁵⁶ Im Schrifttum durchgesetzt hat sich indes der Begriff der „Vorteilsgeneignung“.⁵⁵⁷

Die „Eignung“, beim Anteilseigner einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auslösen, bedeutet, dass der für die Rechtskonkretisierung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zuständige Amtswalter unter den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG subsumieren muss. Es handelt sich gemäß der hiesigen terminologischen Setzung um eine gesetzesakzesorische Korrespondenz, mit der die Besteuerungen von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft aufeinander abgestimmt wird. Eine Konkretisierung auf Anteilseignerebene ist keine Bedingung.⁵⁵⁸ *D. Gosch* verwendet dazu den

⁵⁵⁴ BFH, Urt. vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl. II 2004, 131 (131). Anlass für die geänderte Rechtsprechung war ein Sachverhalt, worin Beiträge an eine Versicherung, die eine GmbH zur Rückdeckung einer für die Gesellschafter zugesagten Pension abgeschlossen hat, gezahlt wurden. Diese Beiträge stellten auch dann keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien, weil durch die Beiträge Versicherungsansprüche finanziert würden, die nicht den pensionsberechtigten Gesellschaftern, sondern der GmbH selbst zustünden. Es fehle insofern die Eignung, dass diese Beiträge einen Vermögensvorteil beim Gesellschafter darstellen könnten (BFH, Urt. vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl. II 2004, 131 [131 f.]). Das Merkmal der Vorteilseignung hat die Rechtsprechung fortan übernommen (siehe z. B. BFH, Beschl. vom 25.1.2005, I R 8/04, BStBl. II 2006, 190 [192]; BFH, Urt. vom 26.6.2013, I R 39/12, BStBl. II 2014, 174 [178]). Eine Vorteilseignung könne ferner auch dann vorliegen, wenn der Vorteil nicht unmittelbar dem Gesellschafter, sondern einer nahestehenden Person zugewandt wird (BFH, Urt. vom 30.1.2013, II R 6/12, BStBl. II 2013, 930 [933]). Dies ist der gleiche Gedanke, der auch im Rahmen der Vorschriften der § 3 Nr. 40 Buchst. d S. 4 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG zugrunde gelegt wird: Im Ergebnis geht es um die Sicherstellung einer Einmalbesteuerung (dazu oben § 11 A III 2 b bb).

⁵⁵⁵ *R. Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 168.

⁵⁵⁶ Ähnlich *St. Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 20: Eine verdeckte Gewinnausschüttung müsse die Eignung haben, „beim Anteilseigner einen korrespondierenden Vermögensvorteil auszulösen“; ähnlich *M. P. Scheunemann*, BB 2004, 911 (912). Teilweise wird auch angenommen, dass dieses zusätzliche Merkmal keine Neuerung sei, sondern nur klarstellende Funktion für das Verständnis einer verdeckten Gewinnausschüttung habe, und es systematisch ausreichend sei, die Frage, ob die Unterschiedsbetragsminderung geeignet sei, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen, unter dem (Tatbestands-)Merkmal einer „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“ zu prüfen (*St. Wilk* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 167 [312. Lfg., Juli 2022]).

⁵⁵⁷ Siehe nur *D. Gosch* in: Gosch, § 8 Rn. 170; *St. Wilk* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 167 (312. Lfg., Juli 2022).

⁵⁵⁸ Dahingehend auch *M. Rose*, DB 2005, 2596 (2597): „kein ‚konkretes‘ Korrespon-

Begriff einer „objektivierten Korrespondenz“.⁵⁵⁹ Die abhängige Rechtsfolge ist dabei die Abzugsfähigkeit einer Leistung auf Seiten der Kapitalgesellschaft. Denn wären nach der zuvor erfolgten Begriffsanreicherung durch den BFH die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beim Anteilseigner nicht erfüllt, handelte es sich auch nicht um eine verdeckte (bzw. genauer: um gar keine) Gewinnausschüttung. Die Leistung wäre der Einkommenserzielung, nicht der Einkommensverwendung zuzuordnen. Wenn etwa festgestellt wird, dass die in den § 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 ff. EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG geregelte Korrespondenz nicht mit der Vorteilsgeneigntheit gleichzusetzen sei und das Kriterium der Vorteilsgeneigntheit gegenüber der in den zuvor genannten Vorschriften „gesetzlich geregelten materiellrecht[lichen] Korrespondenz vorgelagert“ sei⁵⁶⁰, so ist das deshalb zutreffend, weil eine ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene tatbestandlich voraussetzt, dass überhaupt eine Einkommensverwendung – mithin eine Gewinnausschüttung, unabhängig davon, ob sie „offen“ oder „verdeckt“ erfolgt – vorliegt.

Zu trennen ist das Tatbestandsmerkmal der „Vorteilsgeneigntheit“ ferner von einer Bindungswirkung zwischen den Steuerbescheiden auf Ebene der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners.⁵⁶¹ Das Schrifttum⁵⁶² und die Rechtsprechung⁵⁶³ stellen zutreffend fest, dass die Einführung des Kriteriums der Vorteilsgeneigntheit nichts daran ändere, dass die Besteuerungsebenen unabhängig voneinander zu beurteilen seien. Über Grund und Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung entschieden die jeweils zuständigen Finanzämter unabhängig voneinander. Es bestehe gerade nicht das Verhältnis eines Grundlagen- zu einem Folgebescheid.⁵⁶⁴ Wenn behauptet wird, dass „[v]or Kodifizierung des Korrespondenzprinzips [...] eine korrespondierende Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern weder für v[erdeckte Gewinnausschüttungen] noch für v[erdeckte Einlagen] vorgesehen“⁵⁶⁵ gewesen sei, dann fällt auf, dass die nachfolgend genannten

denzprinzip“; ferner *St. Wilk* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 167 (312. Lfg., Juli 2022): „keine konkrete Korrespondenz des Vorteils erforderlich“.

⁵⁵⁹ *D. Gosch* in: Gosch, § 8 Rn. 170 (Hervorhebung nicht wiedergegeben).

⁵⁶⁰ *V. Pfirrmann* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 87 (312. Lfg., Juli 2022).

⁵⁶¹ Dazu bereits oben § 7 A III 4.

⁵⁶² *D. Gosch* in: Gosch, § 8 Rn. 170; *St. Wilk* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 167 (312. Lfg., Juli 2022); *A. Briese*, GmbHR 2005, 597 (606); *A. Kempf/Th. Loose*, DStR 2016, 2489 (2490); *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht, Rn. 1289.

⁵⁶³ BFH, Urt. vom 26.6.2013, I R 39/12, BStBl. II 2014, 174 (179).

⁵⁶⁴ BFH, Urt. vom 24.3.1987, I B 117/86, BStBl. II 1987, 508 (510); BFH, Urt. vom 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569 (572 und Ls.).

⁵⁶⁵ *O. Dörfler/G. Adrian*, Ubg 2008, 373 (373 in Fn. 2); gleichsinnig in den Nachweisen oben Zweiter Teil Fn. 536.

Quellen – etwa das Ur. des BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569 – sich ausschließlich auf die Frage beziehen, ob das für die Körperschaft- bzw. Einkommensteuerveranlagung zuständige Finanzamt im Rahmen der Rechtskonkretisierung jeweils eigenständig über die Tatbestandsverwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüttung entscheiden dürften. Das ist eine Frage der Bindungswirkung der jeweiligen Steuerbescheide.

Abzuschichten ist auch die Feststellung, es bestehe keine Korrespondenz innerhalb der Besteuerung einer verdeckten Gewinnausschüttung, da eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht „deckungsgleich“ mit einer verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu beurteilen sei.⁵⁶⁶ Zwar ist es zutreffend, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG einen anderen Tatbestand hat als eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG⁵⁶⁷; aber nach hier vertretenem Verständnis folgt eine Korrespondenz auch nicht daraus, dass ein gleichlautender („deckungsgleicher“) Tatbestand von Ausgangs- und Bezugsnorm vorliegt.⁵⁶⁸

3. Systematische Bewertung

Die Annahme einer Gesetzesakzessorischen Korrespondenz führt zu der Frage, ob die Anknüpfung an die Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners einem „guten“ Steuersystem zuträglich ist.

R. Kohlhepp gibt zwei Begründungen, die gegen ein verknüpfendes Element im Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung sprächen: Zum einen sei „[d]ie Einführung des Korrespondenzprinzips durch den BFH [...] zur Verwirklichung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit [...] nicht erforderlich“, zum anderen sei sie „mit der Dogmatik der v[erdeckten Gewinnausschüttung] nicht vereinbar“.⁵⁶⁹

⁵⁶⁶ R. Kohlhepp in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 252.

⁵⁶⁷ Eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und dem Gesellschafter zugeflossen ist (BFH, Ur. vom 19.6.2007, VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830 [830]). Gerade die zuletzt genannte Voraussetzung – der Zufluss – kann zu abweichenden Ergebnissen auf Ebene der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners führen: Da für eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG die Eignung hinreichend ist, dass eine Unterschiedsbetragsminderung einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auslöst, kann eine Hinzurechnung im Rahmen der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ausgelöst werden, ohne dass damit zeitgleich eine Besteuerung beim Anteilseigner einhergeht (zu den tatbestandlichen Unterschieden siehe St. Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 101 [312. Lfg., Juli 2022]).

⁵⁶⁸ Dazu oben § 6 C III 5.

⁵⁶⁹ R. Kohlhepp, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 168; gleichsinnig R. Kohlhepp in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 253.

Mit Blick auf das zuerst genannte Argument fehlt – wie so oft, wenn der Leistungsfähigkeitsbegriff fällt – eine Begründung dafür, warum ein verknüpfendes Element zu einer nicht leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung führen soll. Es muss die (Wertungs-)Frage beantwortet werden, ob es für ein Steuersystem förderlich ist, für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer daran anzuknüpfen, welche Rechtsfolgen auf Anteilseignerebene ausgelöst werden. Eine (verdeckte) Gewinnausschüttung – mithin eine Verwendung von Einkommen – erzeugt auf Grund der politisch erwünschten Steuersatzsenkung auf Ebene der Kapitalgesellschaft⁵⁷⁰ nur dann eine hinreichende, zugleich aber keine zu hohe Belastungswirkung, wenn auch auf Anteilseignerebene der Tatbestand einer (verdeckten) Gewinnausschüttung erfüllt ist, da nur dann die körperschaftsteuerliche (Vor-)Belastung beim Anteilseigner (pauschalierend) angerechnet werden kann.⁵⁷¹ Verstünde man die Körperschaftsteuer als Sicherheitseinkommensteuer⁵⁷² und zöge man einen Vergleich mit dem vormaligen Anrechnungsverfahren heran, so wäre die Verwirklichung des Tatbestandes einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Kapitalgesellschaft bei gleichzeitiger Nichtverwirklichung jenes Tatbestandes auf Anteilseignerebene vergleichbar mit einer auf Ebene der Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer, die der Anteilseigner nicht anrechnen dürfte.⁵⁷³ Es entstünde, ökonomisch gesehen, eine systemwidrig hohe Steuerbelastung. Ohne tatbestandliche Anknüpfung an die Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners bestünde, da der BFH für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung jede gesellschaftliche (Mit-)Veranlassung genügen lässt⁵⁷⁴, die Gefahr, systemwidrige Ergebnisse auszulösen.⁵⁷⁵ Das zuerst genannte Argument überzeugt daher nicht.

⁵⁷⁰ Siehe oben § 11 A III 4 b.

⁵⁷¹ Dazu oben § 11 A I 1.

⁵⁷² Siehe oben § 9 A I 2 c.

⁵⁷³ Vgl. bereits die Ausführungen oben § 11 A III 4 c.

⁵⁷⁴ Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn eine Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters den Vermögensvorteil einem Nicht-gesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewähren würde (BFH, Urt. vom 8.10.1985, VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481 [482] m. w. N.).

⁵⁷⁵ *D. Gosch* in: *Gosch*, § 8 Rn. 170; siehe ferner den Hinweis von *D. Gosch*, DStR 1998, 1547 (1550), dass „Reibungspunkte“ entstünden, sofern die Ebenen von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner nicht gesetzlich abgestimmt seien. Herangezogen wird das Kriterium der Vorteilsgeneignetheit in der Rechtsprechung insbesondere im Zusammenhang mit Versicherungsbeiträgen zur Rückdeckung von Pensionszusagen (BFH, Urt. vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl. II 2004, 131), Risikogeschäften (BFH, Urt. vom 31.3.2004, I R 83/03, NZG 2004, 1124 [1125]), Zinsen, die zur Finanzierung einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgenommen werden (BFH, Urt. vom 5.3.2008, I R 45/07, DStRE 2008, 1138 [1139]), sowie bei der Inkaufnahme einer höheren ausländischen Steuer zur Bewahrung der inländischen Anteilseigner vor der Hinzurechnungsbesteuerung (BFH,

Das zweite Argument – die Nichtvereinbarkeit mit der Dogmatik einer verdeckten Gewinnausschüttung – ist bereits deshalb wenig gehaltvoll, weil die Besteuerungssystematik von Kapitalgesellschaften nur dann systematisch schlüssig ist, wenn sowohl auf Ebene der Kapitalgesellschaft als auch auf Ebene der Anteilseigner eine entsprechende Besteuerung stattfindet.⁵⁷⁶ Es würde daher vielmehr zu systematisch nicht schlüssigen Gesamtsteuerbelastungen führen, ginge man auf Ebene der Kapitalgesellschaft von einer Einkommensverwendung aus, ohne dass auf Ebene des Anteilseigners eine Besteuerung stattfände, die dies berücksichtigte.⁵⁷⁷

Letztlich sprechen daher gute Argumente dafür, die Besteuerungen an der Schnittstelle von Einkommensverwendung und Einkommenserzielung mit einer Gesetzesakzessorischen Korrespondenz zu verbinden.

B. Leistungen von den Anteilseignern an die Kapitalgesellschaft: Besteuerungssystematik zwischen gesellschaftsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen

Nicht erwünschte Belastungsergebnisse können auch bei Leistungen von den Anteilseignern an die Kapitalgesellschaft auftreten.

I. Eine modelltheoretische Systematisierung

Während bei Leistungen von der Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner streng zwischen der Einkommensverwendung und der Einkommenserzielung getrennt werden muss, ist bei Leistungen von den Anteilseignern an eine Kapitalgesellschaft zwischen gesellschaftsrechtlich (dazu 1) und nicht gesellschaftsrechtlich (dazu 2) veranlassten Zuwendungen zu scheiden. Auch hier treten systematisch nicht erwünschte Belastungen ein, wenn diese Trennung nicht auf Ebene der Kapitalgesellschaft und der Anteilseigner parallel vollzogen wird (dazu 3). Besonders sorgfältig ist zudem die Rückgewähr von Einlagen zu behandeln (dazu 4).

Urt. vom 3.5.2006, I R 124/04, BStBl. II 2011, 547 [550]). Siehe auch die Auflistung bei R. Kohlhepp in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 253.

⁵⁷⁶ Siehe insofern auch bereits oben § 11 A I 3.

⁵⁷⁷ Ähnlich D. Gosch in: Gosch, § 8 Rn. 170: „Dieser Brückenschlag ist notwendig [...]. Kann sich der fragliche Minderungsbetrag beim Anteilseigner jedoch niemals in Gestalt von Kapitaleinkünften [...] niederschlagen, so würde dies zu systemwidrigen Ergebnissen führen“.

1. Gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen (Einlagen)

Vermögenszuführungen von einem Anteilseigner an eine Kapitalgesellschaft, die ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben, sind Einlagen.⁵⁷⁸ Solche Einlagen der Gesellschafter stammen unabhängig von der zivilrechtlichen Einordnung (Zahlungen in das Nennkapital⁵⁷⁹ [§ 272 Abs. 1 HGB] oder in die Kapitalrücklage [§ 272 Abs. 2 HGB]) bei typisierender Betrachtung aus (voll) versteuertem Einkommen der Anteilseigner.⁵⁸⁰ Es handelt sich um die Zurverfügungstellung von Kapital, mithin um eine Investition am Markt: Die Einlage soll die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft erst ermöglichen.⁵⁸¹ Man könnte auch sagen, es handele sich um „die Widmung von Privatvermögen für erwerbswirtschaftliche Zwecke.“⁵⁸² Einlagen werden beim Leistenden zunächst so behandelt, als handele es sich um eine Verwendung von versteuertem Einkommen: Sie mindern demnach die steuerliche Bemessungsgrundlage auf Ebene des Anteilseigners nicht. Die Minderung der Bemessungsgrundlage wird vielmehr bis zu einer Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Kapitalgesellschaft aufgeschoben⁵⁸³; erst zu einem solchen Zeitpunkt wirkt sich die Investition über einen Abzug der Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungspreises auf die Bemessungsgrundlage aus (siehe § 17 Abs. 2 S. 1, § 20 Abs. 4 S. 1 Hs. 1 EStG).⁵⁸⁴ Auf Ebene der Kapitalgesellschaft, welche die Einlagen empfängt, sollen sich solche gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögensmehrungen – weil sie ökonomisch nur Investitionsmittel darstellen – nicht auf den Gewinn auswirken (wie auch bei Einlagen von natürlichen Personen in Einzelunternehmen). Sie erhöhen zwar im geltenden

⁵⁷⁸ D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1294; J. Hennrichs in: Tipke/Lang, Rn. 9.360, 9.364; O. Fehrenbacher in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 616; R. Schwedhelm in: Streck, § 8 Rn. 360; H. Berninghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 39; BFH, Urt. vom 30.5.1990, I R 97/88, BStBl. II 1990, 875 (876); BFH, Urt. vom 23.2.2005, I R 44/04, BStBl. II 2005, 522 (523).

⁵⁷⁹ Einlagen auf das Nennkapital haben daher den Charakter eines Tauschgeschäfts mit der Gegenleistung „Gesellschaftsrechte“ (O. Fehrenbacher in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 621; F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 100; B. Weitemeyer/T. Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht, Rn. 1085).

⁵⁸⁰ P. Bareis, FR 2015, 1 (3).

⁵⁸¹ P. Bareis, FR 2015, 1 (3).

⁵⁸² P. Bareis, FR 2015, 1 (3); ähnlich P. Bareis in: Brönner, Besteuerung der Gesellschaften¹⁸, Teil C Rn. 158.

⁵⁸³ Ähnlich im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, worin die Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben berücksichtigt werden dürfen (§ 4 Abs. 3 S. 4 EStG).

⁵⁸⁴ Daran zeigt sich bereits die besondere Bedeutung der Anschaffungskosten für die steuersystematisch schlüssige Behandlung von Einlagen in Kapitalgesellschaften. Zu den Auswirkungen auf die Anschaffungskosten noch ausführlich unten § 11 B III 2 b.

Recht das Eigenkapital der Gesellschaft, sind aber außerbilanziell wieder abzuziehen (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG).⁵⁸⁵

Ebenso wie im Rahmen der Verteilung von Gewinnen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner (Gewinnausschüttungen) können aber auch Leistungen von dem Anteilseigner an die Kapitalgesellschaft „in den Mantel von Austauschverträgen gekleidet werden, in Wahrheit aber [...] durch ein Gesellschaftsverhältnis veranlasst s[ein].“⁵⁸⁶ Sofern dies der Fall ist, spricht man von einer „verdeckten“ Einlage⁵⁸⁷, die das „Spiegelbild der verdeckten Gewinnausschüttung“⁵⁸⁸ darstelle. Von ökonomischer Warte sind verdeckte von offenen Einlagen nicht zu unterscheiden; lediglich die buchungstechnische Behandlung erfolgt außerhalb der Bilanz.⁵⁸⁹ Im Ergebnis darf es daher nicht verwundern⁵⁹⁰, dass auch verdeckte Einlagen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht erhöhen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG).⁵⁹¹

Auf Seiten des leistenden Anteilseigners führt die verdeckte Einlage zu einer nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten (ausdrücklich positiviert in § 6 Abs. 6 S. 2 [Betriebsvermögen], § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG

⁵⁸⁵ *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 173, 452f., 455, 457; *P. Bareis* in: Brönner, Besteuerung der Gesellschaften¹⁸, Teil C Rn. 464; *C. Kraft/G. Kraft*, Unternehmensbesteuerung, S. 158; *H. Weber-Grellet*, DB 1998, 1532 (1535); *J. Lüdicke* in: GS Walz, 2008, 401 (410f.); *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 578ff.; *H. Berninghaus* in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 39; *R. Neumann* in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1275; *R. Schwedhelm* in: Streck, § 8 Rn. 419; *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 151 (Stand 16.2.2022); *S. Mirbach/K. Zerbin* in: KStG-eKommentar, § 8 Rn. 254 (Stand 28.11.2023); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.46. Auch bezeichnet als „Grundsatz der Steuerneutralität von Einlagen“ (*A. Kempf/Th. Loose*, Ubg 2015, 589 [589]).

⁵⁸⁶ *J. Hennrichs* in: Tipke/Lang, Rn. 9.366; ähnlich *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 154 (Stand 16.2.2022).

⁵⁸⁷ Siehe *R. Neumann* in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1276ff. m. w. N. Eine verdeckte Einlage setzt voraus, dass ein einlagefähiger Vermögensvorteil vorliegt, der geeignet ist, einen Aktivposten in der Bilanz der Kapitalgesellschaft zu erhöhen oder einen Passivposten zu vermindern (BFH, Urt. vom 3.2.1971, I R 51/66, BStBl. II 1971, 408 [410]; siehe auch *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 580).

⁵⁸⁸ *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.92 (Hervorhebung nicht wiedergegeben); ebenso *M. Wehrheim/I. Fross*, Unternehmensbesteuerung, S. 156; ähnlich *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 452: „Gegenstück“.

⁵⁸⁹ *R. Schwedhelm* in: Streck, § 8 Rn. 370.

⁵⁹⁰ *P. Bareis* in: Brönner, Besteuerung der Gesellschaften¹⁸, Teil C Rn. 180, bezeichnet die Nichterhöhung des Einkommens als „pure Selbstverständlichkeit“.

⁵⁹¹ Dies ergäbe sich auch über § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG; es gibt mithin bereits einen Tatbestand, der dieselbe Rechtsfolge auslöste (was im Schrifttum als „deklaratorisch“ eingeordnet wird [*F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 123; *R. Schwedhelm* in: Streck, § 8b Rn. 419; *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 150 (Stand 16.2.2022); *O. Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1322)]). Zur Funktion der verdeckten Einlage *H. Weber-Grellet*, DB 1998, 1532 (1536).

[Privatvermögen⁵⁹²]).⁵⁹³ Denn wie die offene Einlage ist auch die verdeckte Einlage eine Investition zur Stärkung der Beteiligung.⁵⁹⁴ Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts zu einem nicht marktgerechten Preis (sog. Unterpreislieferungen) erhöht sich der Gewinn aus der Veräußerung um den Betrag der verdeckten Einlage, sofern es sich um ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens handelt; anderenfalls (im Bereich der Überschusseinkünfte [siehe § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG]) können die (Tatbestands-)Voraussetzungen eines „privaten Veräußerungsgeschäfts“ erfüllt sein (siehe § 17 Abs. 1 S. 2, § 20 Abs. 2 S. 2, § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG).⁵⁹⁵ Jenes lässt sich systematisch darauf zurückführen, dass der Einlage zuvor eine Entfernung aus dem (Betriebs-)Vermögen des Gesellschafters vorangeht. Die verdeckte Einlage ist daher auch ein Realisationstatbestand.⁵⁹⁶

Systematisch liegt dem System mithin die Annahme zugrunde, dass Einlagen auf Ebene der Anteilseigner einer Besteuerung unterlegen haben und eine Investition in die Kapitalgesellschaft stattfindet. Die jener Investition vorangehende Besteuerung ist dem leistenden Anteilseigner zuzurechnen.

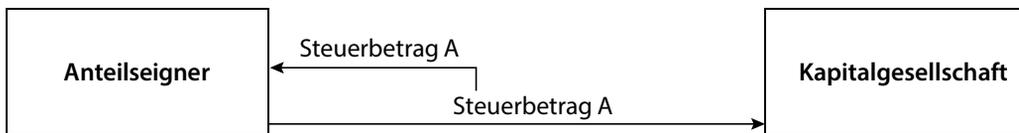


Abbildung 10

⁵⁹² Bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft empfiehlt sich eine entsprechende Dokumentation der Erhöhung der Anschaffungskosten (*H. Ott*, DStZ 2016, 227 [229]).

⁵⁹³ *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 471 (312. Lfg., Juli 2022); *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 457; *H. Weber-Grellet*, DB 1998, 1532 (1535); BFH, Urt. vom 12.2.1980, VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494 (496). Dennoch sei die verdeckte Einlage anders als die offene Einlage kein tauschähnliches Geschäft; die Erhöhung des Beteiligungswerts sei nur „eine Reflexwirkung“ der Vermögenszuführung (BFH, Urt. vom 27.7.1988, I R 147/83, BStBl. II 1989, 271 [273]; gleichsinnig *O. Fehrenbacher* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 629; *H. Weber-Grellet*, DB 1998, 1532 [1536]). Zur Bedeutung der Erhöhung der Anschaffungskosten im Rahmen der Korrespondenz noch unten § 11 B III 2 b.

⁵⁹⁴ *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht, Rn. 1092. Siehe auch oben bei Zweiter Teil Fn. 581.

⁵⁹⁵ Dazu *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht, Rn. 1096 ff. Unterpreisleistungen wirken sich auf Anteilseignerebene indes nicht aus, da sie nicht den Tatbestand einer verdeckten Einlage erfüllen (*W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 458). Zu den Auswirkungen einer Einlage aus dem Privatvermögen auf Anteilseignerebene auch *F. Moritz*, Einlagerückgewähr, S. 139 f.

⁵⁹⁶ Dazu *H. Weber-Grellet*, DB 1998, 1532 (1536 f.).

2. Nicht gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen

Von gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen der Anteilseigner an die Kapitalgesellschaft sind solche Zuwendungen abzugrenzen, die auf einer gesonderten schuldrechtlichen Vereinbarung beruhen und wie zwischen fremden Dritten durchgeführt werden.⁵⁹⁷ Für derartige Zuwendungen bestehen grundsätzlich keine Besonderheiten: Sie sind nach den allgemeinen Grundsätzen des EStG und des KStG steuerlich zu beurteilen. Auf Anteilseignerebene kann etwa ein Tatbestand erfüllt sein, der die Bemessungsgrundlage mindert (z. B. eine Betriebsausgabe [§ 4 Abs. 4 EStG]); auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft erhöht die Leistung die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage.

Systematisch findet in diesen Fällen eine Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft statt: Die steuerliche Bemessungsgrundlage hat sich auf Anteilseignerebene durch die Leistungserbringung gemindert, während die Leistung auf Ebene der Kapitalgesellschaft die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöht.

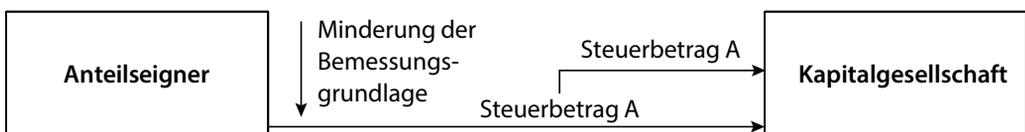


Abbildung 11

3. Vermengung von Einlagen und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen

Nicht systemkonforme Ergebnisse treten ein, wenn eine Leistung auf Ebene der Anteilseigner als nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst behandelt wird, während auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft davon ausgegangen wird, es handele sich nur um eine (gesellschaftsrechtlich veranlasste) Investition (Einlage) in die Kapitalgesellschaft.⁵⁹⁸ Dann könnte etwa der Fall eintreten, dass eine Leistung beim Anteilseigner bereits im Zeitpunkt der Leistung die Bemessungsgrundlage mindert (mithin nicht [mehr] aus versteuertem Einkommen stammt) und zugleich auf Ebene der Kapitalgesellschaft keinen Besteuerungstatbestand erfüllt.

Eine aufeinander abgestimmte Besteuerung ließe sich auch hier⁵⁹⁹ mit einer Korrespondenz auf zwei Wegen erreichen: Einerseits könnte man es

⁵⁹⁷ Hierzu O. Fehrenbacher in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 629; F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 94.

⁵⁹⁸ Ähnlich S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 230 (Stand 16.2.2022), der von „miteinander nicht zu vereinbare[n] Entscheidungen“ spricht.

⁵⁹⁹ Vgl. bereits oben § 11 A I 3.

zur Voraussetzung eines Abzugs auf Seiten des Leistenden machen, dass die Leistung das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöht (Variante A), andererseits wäre es ebenso möglich, die Steuerneutralität auf Ebene der Kapitalgesellschaft – mithin die Nichterhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage – davon abhängig zu machen, dass die Leistung auf Ebene des Anteilseigners nicht die Bemessungsgrundlage mindern darf oder eine Minderung nicht konkretisiert wurde (Variante B).

4. Zur Rückgewähr von Einlagen

Von besonderer Bedeutung ist die systematisch konsequente Behandlung der Rückgewähr von Einlagen.⁶⁰⁰ Führt man sich vor Augen, dass Einlagen (jedenfalls typisierend betrachtet) aus voll versteuertem Einkommen stammen und wirtschaftlich nur finanzielle Mittel zur Schaffung der Grundlage einer Erwerbstätigkeit darstellen⁶⁰¹, ist es ohne jeden Zweifel, dass die Rückgewähr von Einlagen auch nicht zur Besteuerung auf Anteilseignerebene führen sollte; es handelt sich nicht um Erträge, welche die Kapitalgesellschaft am Markt erwirtschaftet hat.⁶⁰² Vergleichbar ist das mit einer Entnahme im Bereich der Besteuerung von Einzelunternehmen: Sofern ein Einzelunternehmer sein Unternehmen zunächst mit Kapital ausstattet und später den Entschluss fasst, jenes Kapital zu entnehmen, so löst auch eine solche Entnahme keinen laufenden Ertrag aus; nur die mit dem Kapital erwirtschafteten Beträge fließen in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ein (siehe § 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Die Rückgewähr von Einlagen ist ökonomisch nur eine „Umwidmung von Vermögen aus einer ‚Tasche‘ in eine andere ‚Tasche‘ des Anteilseigners“.⁶⁰³ Es ist systematisch überzeugend, dass die Rückgewähr von Einlagen nicht den Tatbestand einer Einkunftsart auf Anteilseignerebene erfüllt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG).⁶⁰⁴

Daraus folgt weiter: Systematisch schlüssige Ergebnisse lassen sich nur dann verwirklichen, wenn danach unterschieden wird, ob Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner aus erwirtschafteten Erträgen stammen oder ob es sich nur um die Rückführung von Beträgen handelt, die zuvor auf Grund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung der Kapitalge-

⁶⁰⁰ Die Einlagenrückgewähr betrifft zwar Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner (dazu oben § 11 A), sie soll aber hier betrachtet werden, weil sie nicht ohne ein Grundlagenverständnis zur rechtlichen (und ökonomischen) Einordnung von Einlagen verständlich ist.

⁶⁰¹ Siehe oben § 11 B I 1.

⁶⁰² A. Schnitger/C. Lebhart in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 225; H. Ott, DSzZ 2016, 227 (228); F. Oppel, IStR 2020, 46 (47); F. Moritz, Einlagerückgewähr, S. 2.

⁶⁰³ P. Bareis, FR 2015, 1 (4); ähnlich A. Kümpel in: Bott/Walter, § 27 Rn. 1 (167. Lfg., Februar 2023): „eine Art Vermögensumschichtung“.

⁶⁰⁴ So auch F. Oppel, IStR 2020, 46 (47).

sellschaft zugeführt worden sind. Einlagen der Gesellschafter sind demnach streng abzugrenzen von (gedanklich der Investition nachfolgenden) Erträgen aus der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft am Markt. Es muss dokumentiert werden, in welcher Höhe ein Anteilseigner der Kapitalgesellschaft gesellschaftlich veranlasste Leistungen zuwendet.⁶⁰⁵ Dazu dienen die Bestimmungen zum sog. steuerlichen Einlagekonto in § 27 KStG, die Kapitalgesellschaften verpflichten, eine Rechnung (kein handelsrechtliches oder steuerrechtliches Konto der Buchführung) neben der Bilanz durchzuführen.⁶⁰⁶ Diese Bestimmungen legen insbesondere fest, dass nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen – wozu auch „verdeckte“ Einlagen gehören⁶⁰⁷ – am Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen sind (§ 27 Abs. 1 S. 1 KStG). Eine nicht steuerbare Rückzahlung von Einlagen (Einlagenrückgewähr) liegt dann vor, wenn die Leistung von der Kapitalgesellschaft den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausschüttbaren Gewinn übersteigt (§ 27 Abs. 1 S. 3 KStG).⁶⁰⁸ Was der „ausschüttbare Gewinn“ ist, hat der Gesetzgeber wiederum in § 27 Abs. 1 S. 5 KStG bestimmt: Dies ist das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Eine Kapitalherabsetzung (mithin die Rückzahlung von Nennkapital) wird nicht in der Verwendungsreihenfolge von § 27 Abs. 1 S. 3 KStG genannt, weil eine solche ohne weiteres von Gewinnen, die einer steuerlichen Vorbelastung unterliegen haben, abgegrenzt werden kann.⁶⁰⁹

II. Ursachen und Rechtsentwicklung

Nicht erwünschte Belastungsergebnisse lassen sich ebenso wie bei Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner einerseits auf die derogatorische Rechtskraft von Verwaltungsakten (dazu 1), andererseits auf die Souveränität der Staatengesetzgebung (dazu 2) zurückführen. Auch hier soll zudem die Rechtsentwicklung kurz nachgezeichnet werden (dazu 3).

⁶⁰⁵ BFH, Urt. vom 30.1.2013, I R 35/11, BStBl. II 2013, 560 (562); *Th. Stimpel* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 Rn. 1; *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.46.

⁶⁰⁶ BFH, Urt. vom 11.2.2015, I R 3/14, BStBl. II 2015, 816 (817): „reine Rechengröße“; gleichsinnig *F. Moritz*, Einlagerückgewähr, S. 38; *H. Berninghaus* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rn. 25 (320. Lfg., August 2023); *E. Dötsch/T. Werner/H. Krämer* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 27 KStG Rn. 28 (100. Lfg., Oktober 2020); *H. Ott*, DStZ 2016, 227 (229); *F. Oppel*, IStR 2020, 46 (47); *L. Behrendt/B. Hinz*, BB 2021, 1623/1685 (1624).

⁶⁰⁷ *A. Kümpel* in: Bott/Walter, § 27 Rn. 30 (167. Lfg., Februar 2023); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.93.

⁶⁰⁸ Dazu *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.46; *F. Oppel*, IStR 2020, 46 (48).

⁶⁰⁹ *F. Oppel*, IStR 2020, 46 (49); BFH, Urt. vom 11.2.2015, I R 3/14, BStBl. II 2015, 816 (817).

1. Derogatorische Rechtskraft von Verwaltungsakten

Eine Vermengung zwischen gesellschaftsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Leistungen kann darauf zurückzuführen sein, dass auf Seiten des Leistenden – hier nun beim Anteilseigner – ein fehlerhafter, aber wirksamer Individualrechtsakt (Steuerbescheid) vorliegt.⁶¹⁰ Sofern eine Leistung des Anteilseigners an die Kapitalgesellschaft den Tatbestand einer (verdeckten) Einlage erfüllt – mithin die Bemessungsgrundlage auf Anteilseignerebene (zunächst) nicht mindern darf –, auf Seiten des Anteilseigners indes die Leistung im Rahmen der Rechtskonkretisierung der Einkommenserzielung zugeordnet wird (und demnach die Bemessungsgrundlage des Anteilseigners gemindert hat), entstehen systematisch unerwünschte Besteuerungswirkungen, wenn zugleich eine steuerneutrale Behandlung der Zuwendung auf Ebene der Kapitalgesellschaft erfolgt.⁶¹¹ Die Leistung stammt dann nicht aus versteuertem Einkommen des Anteilseigners.

2. Rechtserzeugungsmacht anderer Stellen (Staaten)

Nicht kongruente Besteuerungen entstehen auch dann, wenn die Leistungen nach der abstrakt-generellen Rechtslage (anderer Staaten) auf Ebene des Anteilseigners einen Tatbestand erfüllen, der eine Rechtsfolge auslöst, die sich mindernd auf die Bemessungsgrundlage auswirkt. Politisch nicht gewollte bzw. systematisch verfehlte Belastungsergebnisse lassen sich insofern auch auf unterschiedliche Qualifizierungen – gesellschaftsrechtlich veranlasst (Einlagen) einerseits, nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst andererseits – nach den einschlägigen ausländischen abstrakt-generellen Rechtsnormen zurückführen.⁶¹²

⁶¹⁰ Vgl. *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1494: „ist bei der Einkommensminderung auf deren tatsächliche (nicht etwa rechtlich zutreffende) Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung des Gesellschafters abzustellen“; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186a (159. Lfg., Oktober 2021): „materiell-rechtlich zu Unrecht gemindert“; siehe auch *O. Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1322); *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022). Vgl. auch oben § 11 A II 1.

⁶¹¹ Siehe auch bereits oben § 11 B I 3.

⁶¹² Dazu *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1492; *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 727; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186 (159. Lfg., Oktober 2021); *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 238 (Stand 16.2.2022); *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 153 (83. Lfg., April 2015); *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124.

3. Entwicklung der Besteuerungssystematik seit der Unternehmensteuerreform 2001

Eine Verknüpfung der Besteuerungsebenen wurde auch hinsichtlich der Besteuerung von Einlagen erstmals im Zusammenhang mit § 8a KStG a. F.⁶¹³ eingeführt.⁶¹⁴ Nach Auffassung der Finanzverwaltung führte § 8a KStG a. F. bei Verwirklichung der einschlägigen Voraussetzungen bei einer Fremdfinanzierung einer (Mutter-)Kapitalgesellschaft durch ihre inländische Tochtergesellschaft zu einer Umqualifizierung von betrieblich veranlasstem Aufwand zu einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuführung von Vermögen (und mithin zu einer verdeckten Einlage an die Tochtergesellschaft).⁶¹⁵ Auch hier liegt es nahe, dass politisch unerwünschte Ergebnisse entstehen, wenn auf Ebene einer leistenden (Mutter-)Kapitalgesellschaft die Umqualifizierung nicht erfolgt und die Vergütungen für die Überlassung von Kapital (Zinsen) weiterhin die Bemessungsgrundlage mindern (dürfen), obwohl die Leistungen bei der empfangenden inländischen Tochtergesellschaft auf Grund der Wirkung von § 8a KStG a. F. als gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen (Einlagen) keine Auswirkung auf den Gewinn haben (dürfen).⁶¹⁶ Die Finanzverwaltung hat daher einen Zusammenhang im Sinne einer Korrespondenz eingeführt:

„Im Falle der Fremdfinanzierung einer im Inland steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft treten die Rechtsfolgen [...] einer verdeckten Einlage infolge des § 8a KStG für die inländischen Beteiligten in dem Umfang ein, in dem die gezahlten Vergütungen nach dem Recht des anderen Staates tatsächlich nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft gemindert haben [...].“⁶¹⁷

Zwar fehlte es auch hier an einer Rechtsgrundlage⁶¹⁸, aber für Zwecke dieser Untersuchung ist auch nur von Bedeutung, dass die von der Finanzverwaltung beabsichtigte Regelung als Vorläufer von § 8 Abs. 3 S. 4 ff. KStG angesehen wird⁶¹⁹, der (gemeinsam mit einer Korrespondenz bei verdeck-

⁶¹³ BGBl. I 2003, 2840 (2841).

⁶¹⁴ So auch *H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpfer* in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 2203; *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1489f.; *A. Benecke*, NWB 2006, 3429 (3429); *N. Mückl/St. Schnorberger*, DStR 2017, 2145 (2145f.); *M. Weiss/M. Brühl*, IStR 2021, 114 (117). Vgl. auch bereits oben § 11 A II 3 a bb.

⁶¹⁵ BMF vom 15.7.2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl. I 2004, 593 (595).

⁶¹⁶ BMF vom 15.7.2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl. I 2004, 593 (598); siehe auch das Beispiel bei *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 229 (Stand 16.2.2022).

⁶¹⁷ BMF vom 15.7.2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl. I 2004, 593 (598).

⁶¹⁸ *H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpfer* in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 2203. Siehe auch bereits oben § 11 A II 3 a bb.

⁶¹⁹ *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 229 (Stand 16.2.2022); *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 713.

ten Gewinnausschüttungen⁶²⁰) durch das JStG 2007 vom 13.12.2006⁶²¹ eingeführt wurde. Anders als die Vorschriften zur Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen, die auf offene Gewinnausschüttungen erweitert wurden⁶²², wurde eine Korrespondenz allerdings bis heute nicht für offene Einlagen eingeführt.⁶²³

III. Zur Besteuerung von verdeckten Einlagen bei der Kapitalgesellschaft

Unter Berücksichtigung der modelltheoretischen Systematisierung und den vorangegangenen Ausführungen zu den Ursachen für die Entstehung nicht wünschenswerter Belastungsergebnisse soll systematisch eingeordnet werden, ob eine korrespondierende Besteuerung bei verdeckten Einlagen in eine Kapitalgesellschaft eine entscheidungsneutrale Besteuerung fördert.

1. Korrespondenzen seit dem JStG 2007

Mit der in § 8 Abs. 3 S. 4 ff. KStG erzeugten Normwirkung soll eine „Einmalbesteuerung“ sichergestellt werden; die Vorschrift dient der Schließung von „Besteuerungslücken“.⁶²⁴

Nach § 8 Abs. 3 S. 4 KStG ist die Nichterhöhung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft auf Grund einer verdeckten Einlage (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG) – mithin die steuerneutrale Behandlung einer verdeckten Einlage – davon abhängig, dass die Zuwendung des Vermögensvorteils auf Ebene des Anteilseigners das Einkommen nicht gemindert hat. Anteilseigner kann, auch wenn die Vorschrift in das KStG eingefügt wurde, sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person sein⁶²⁵; unerheblich ist auch, ob der Anteilseigner im Inland oder im Ausland steuerpflichtig ist⁶²⁶.

⁶²⁰ Zu diesen Bestimmungen oben § 11 A III.

⁶²¹ BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28.

⁶²² Dazu oben § 11 A II 3 b.

⁶²³ Was man kritisieren darf, da auch bei offenen Einlagen eine zu geringe Gesamtsteuerbelastung eintreten kann, wenn diese in einem anderen Staat die Bemessungsgrundlage mindern dürfen (siehe das Beispiel 1 bei *Th. Loose*, PISB 2020, 172 [173 f.]).

⁶²⁴ Siehe BT-Drs. 16/2712, S. 70; dazu auch *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124; *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1478 f.; *H. Berninghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 3; *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 153 (83. Lfg., April 2015); *J. Schulz* in: Bott/Walter, § 8 Rn. 955 (169. Lfg., Mai 2023).

⁶²⁵ *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186 (159. Lfg., Oktober 2021); *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 718; *S. Lehmann* in: Frottscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 232 (Stand 16.2.2022); *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 153a (83. Lfg., April 2015); *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 471 (312. Lfg., Juli 2022); *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1481; auch die Gesetzesbegründung stellt in ihrem Beispiel auf eine Einkommensminderung bei einer natürlichen Person ab (BT-Drs. 16/2712, S. 70); a. A. *F. Roser* in:

§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG enthält eine Regelung für bestimmte Dreieckskonstellationen: Nach jener Bestimmung erhöht eine verdeckte Einlage das Einkommen auch (alternatives Tatbestandsmerkmal) dann, wenn die verdeckte Einlage auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat das Einkommen bei der leistenden Körperschaft nicht gemindert. Die Vorschrift wirkt im Zusammenspiel mit § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 f. EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG⁶²⁷, weil die verdeckte Einlage hier die Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung bei einer Abwicklung entlang der Gesellschafterkette ist. Am Beispiel von Abbildung 9⁶²⁸ – mithin bei einem Gütertransfer ohne angemessene Gegenleistung von einer Tochtergesellschaft (TG 1) an eine andere Tochtergesellschaft (TG 2) –, erhöhte demnach eine verdeckte Einlage das Einkommen der TG 2, wenn diese auf einer verdeckten Gewinnausschüttung der TG 1 an die gemeinsame Muttergesellschaft (MG) beruht und bei der MG nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hätte bei der leistenden TG 1 das Einkommen nicht gemindert. § 8 Abs. 3 S. 6 KStG betrifft die Behandlung auf Ebene des Anteiligners: In den Fällen des S. 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

a) Übertragung der modelltheoretischen Systematisierung

Die in den § 8 Abs. 3 S. 4 f. KStG erzeugte Korrespondenz stellt (gesetzestech-nisch in zwei eigenständigen Sätzen eingebettet) zusätzliche (Tatbestands-) Voraussetzungen für eine steuerneutrale Behandlung einer verdeckten Einlage (abhängige Rechtsfolge) auf Seiten der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft auf.⁶²⁹ Nach der modelltheoretischen Systematisierung

Gosch, § 8 Rn. 124a. Zum Begriff der „natürlichen Person“ von rechtstheoretischer Warte oben Zweiter Teil Fn. 3.

⁶²⁶ J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186 (159. Lfg., Oktober 2021); A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 718; F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 153 (83. Lfg., April 2015); S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 238 (Stand 16.2.2022); R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1481, 1497; G. Rüsck, Korrespondenz, S. 78 f.; a. A. F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 124c; O. Dörfler/G. Adrian, Ubg 2008, 373 (382); J. D. Becker/A. Kempf/M. Schwarz, DB 2008, 370 (377).

⁶²⁷ So auch R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1488, 1511.

⁶²⁸ Siehe oben § 11 A III 2 d bb.

⁶²⁹ Nichts anderes ist gemeint, wenn davon ausgegangen wird, dass bei Tatbestandsverwirklichung von § 8 Abs. 3 S. 4 f. KStG die Rechtsfolge von § 8 Abs. 3 S. 3 KStG „nicht anzuwenden“ sei (so etwa R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1491); zum Begriff der „Anwendungsvoraussetzungen“ siehe oben Zweiter Teil Fn. 324.

entscheidet sich der Gesetzgeber zur Herstellung einer kongruenten Besteuerung für Variante B.⁶³⁰

Nach § 8 Abs. 3 S. 4 KStG ist es eine notwendige Bedingung einer steuerneutralen Behandlung der verdeckten Einlage, dass die Leistung auf Ebene des leistenden Anteilseigners das Einkommen nicht gemindert hat (Rechtsfolge der Bezugsnorm). Im Übrigen wird der Tatbestand, der die Rechtsfolge der Bezugsnorm auszulösen vermag, nicht eingeschränkt.⁶³¹

§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG setzt für eine steuerneutrale Behandlungen in Dreieckskonstellationen voraus, dass eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht⁶³², bei der Besteuerung des Gesellschafters berücksichtigt wurde, wobei es zugleich (alternativ⁶³³) hinreichend für eine Steuerneutralität ist, sofern die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert hat. Rechtsfolge der Bezugsnorm ist demnach einerseits eine „(Nicht-)Berücksichtigung“ bei der die verdeckte Gewinnausschüttung empfangenden (Mutter-)Kapitalgesellschaft, andererseits eine „Nichtminderung“ des Einkommens bei der leistenden (Tochter-)Gesellschaft.

b) *Rechtssatzform der Bezugsnorm*

Mit Blick auf die Rechtsfolge der Bezugsnorm ist sinnvollerweise eine Korrespondenz in § 8 Abs. 3 S. 4 KStG (dazu aa) und § 8 Abs. 3 S. 5 KStG (dazu bb) zu unterscheiden.

aa) § 8 Abs. 3 S. 4 KStG

Die Auslegung der in dem Wortlaut „Einkommensminderung“ in § 8 Abs. 3 S. 4 KStG sprachlich verkörperten Norm hinsichtlich der Rechtssatzform verläuft in der Sache parallel zu der Auslegung des Tatbestandsmerkmals einer „Einkommensminderung“ i. S. d. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG.⁶³⁴ Das Schrifttum ist vorwiegend der Auffassung, dass eine Steuerfestsetzung erforderlich sei⁶³⁵, mitunter da-

⁶³⁰ Dazu oben § 11 B I 3.

⁶³¹ Vgl. R. Schwedhelm in: Streck, § 8 Rn. 419; R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1497. Es ist insbesondere keine Bedingung, dass ein Qualifikationskonflikt vorliegt (A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 712).

⁶³² Das Tatbestandsmerkmal „beruhen“ sei dahingehend auszulegen, dass es sich „um ein und denselben Vorgang handel[e], der zum einen als v[erdeckte Gewinnausschüttung] und zum anderen als v[erdeckte Einlage] zu qualifizieren [sei].“ (R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1507); dazu auch J. Schulz in: Bott/Walter, § 8 Rn. 975 (169. Lfg., Mai 2023).

⁶³³ Siehe auch G. Rüschi, Korrespondenz, S. 82 in Fn. 318.

⁶³⁴ Dazu oben § 11 A III 2 b aa.

⁶³⁵ R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1492; T. Isler in: Herr-

rüber hinaus, dass eine solche endgültig sein müsse⁶³⁶; nach der hiesigen begrifflichen Setzung läge eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz vor. Unerheblich sei, ob die Minderung des Einkommens rechtswidrig oder (was insbesondere in Auslandsfällen der Fall sein kann) rechtmäßig konkretisiert werde.⁶³⁷ Das ist insofern überzeugend, als es (auch von ökonomischer Warte) keine Auswirkung auf die Steuerlast hat, ob jemand rechtmäßig oder rechtswidrig eine Steuer zahlen muss; entscheidend ist nur, dass die Rege-

mann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); *J. Herkens*, GmbH-StB 2019, 347 (348); wohl auch *N. Mückl/St. Schnorberger*, DStR 2017, 2145 (2148): „unterlassene Erfassung als Ertrag“; tendenziell auch *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 727; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. vom 16.5.2023, 1 K 330/18, FR 2023, 1154 (1159).

⁶³⁶ So *R. Schwedhelm* in: Streck, § 8 Rn. 419; *J. Schulz* in: Bott/Walter, § 8 Rn. 955 f. (169. Lfg., Mai 2023); *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 251 (Stand 16.2.2022); *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 471, 475 (312. Lfg., Juli 2022); *W. Schulte* in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 386; *A. Horst*, NWB 2009, 3022 (3027); *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (37 f.). Denn könne der Bescheid gegenüber dem Gesellschafter noch geändert werden, „besteh[e] kein Anlass für die Anwendung des § 8 Abs. 3 S. 4 KStG“ (*S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 251 [Stand 16.2.2022]); die Besteuerung beim Gesellschafter sei „gedanklich vorrangig“ (*W. Schulte* in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 386; *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 251 [Stand 16.2.2022]). Nach *T. Isler* könne eine endgültige Einkommensminderung auf zwei Wegen eintreten: Erstens liege eine solche vor, wenn das für den Anteilseigner zuständige Finanzamt „trotz noch bestehender Änderungsmöglichkeit“ eine andere Beurteilung (keine verdeckte Einlage) vornehme (*T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 [312. Lfg., Juli 2022]). Zweitens auch dann, wenn der Gesellschafter im Ausland ansässig sei und das einschlägige Recht eine Minderung des Einkommens zulasse (*T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 [312. Lfg., Juli 2022]). Der erste Weg beschreibt eine Situation, in der (jedenfalls nach Auffassung des für die Konkretisierung der Ausgangsnorm zuständigen Amtswalters) ein rechtliches Dürfen („trotz noch bestehender Änderungsmöglichkeit“) besteht, die ermächtigte Stelle aber gleichwohl einen Steuerbescheid auf Anteilseignerebene nicht ändert. Der zweite Weg betrifft eine rechtmäßige Minderung des Einkommens in einem Steuerbescheid, bei dem ein Dürfen zur Aufhebung fehlt. Beide Situationen ließen sich unproblematisch auch dann als tatbestandserfüllend einordnen, wenn man es als hinreichend erachtete, dass ein *wirksamer* Steuerbescheid vorliege (dahingehend auch *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186c [159. Lfg., Oktober 2021]: „bloße Änderungsmöglichkeiten bleiben unberücksichtigt“; *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1492; *A. Kempf/Th. Loose*, Ubg 2015, 589 [592]; *J. D. Becker/Th. Loose*, IStR 2015, 221 [222 in Fn. 9]; siehe auch bereits oben § 7 A III 1 und 2). Aus Verwaltungssicht wäre alles andere auch wenig praktikabel, weil der zur Konkretisierung der Ausgangsnorm berufene Amtswalter prüfen müsste, ob ein rechtliches Dürfen zur Änderung der konkretisierten Bezugsnorm bestehe.

⁶³⁷ *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1497; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186 (159. Lfg., Oktober 2021); *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 237 f. (Stand 16.2.2022); *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 153 (83. Lfg., April 2015); *O. Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1322); *A. Dieterlen/J. Dieterlen*, DStZ 2007, 489 (490); *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 80.

lungswirkung (Verpflichtung zur Steuerzahlung) gilt. Es finden sich aber auch hier Stimmen, die daran anknüpfen, dass eine Minderung nach abstrakt-genereller Rechtslage hinreichend sei, zuweilen gestützt auf das (eindeutende) Argument, dass „der Steuerbescheid ‚lediglich‘ die verfahrensrechtliche Festsetzung einer bereits entstanden Steuerschuld [...] darstell[e]“, [...] das Einkommen [aber] dogmatisch bereits vor der Steuerfestsetzung existent“ sei.⁶³⁸ Demnach wäre eine Konkretisierung jener Einkommensminderung keine notwendige Bedingung (gesetzesakzessorische Korrespondenz). Die Auffassung, dass auf den „jeweils aktuellen Stand des [Gesellschafter]steuerungsverfahrens“ abzustellen sei⁶³⁹, lässt sich kaum einordnen.⁶⁴⁰

Steuertheoretisch ist es vorzugswürdig, wenn es *auch* (alternativ neben einer konkretisierten Einkommensminderung) hinreichend ist, dass sich nach abstrakt-genereller Rechtslage eine Einkommensminderung ergibt⁶⁴¹, oder wenn zumindest erst ab dem Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung die konkretisierte Rechtslage maßgebend ist und zuvor eine abstrakt-generelle Einkommensminderung den Tatbestand verwirklichen kann⁶⁴². Die immer wieder vertretene These, der Tatbestand sei bei „Auslandsfällen“ – rechtstheoretisch gesprochen, wenn die Einkommensminderung nur aus Rechtsnormen folgt, die von einer nicht bundesdeutschen Stelle erzeugt worden sind – nicht erfüllt⁶⁴³, kann nicht überzeugen. Das von Vertretern dieser

⁶³⁸ G. Rüschi, Korrespondenz, S. 81. Zu diesem Argument bereits oben § 11 A III 2 b aa.

⁶³⁹ J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186c (159. Lfg., Oktober 2021) (Hervorhebung nicht wiedergegeben); ebenso A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (592).

⁶⁴⁰ Vermutlich ist eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz gemeint, bei der es lediglich unerheblich sei, ob ein Dürfen zur Änderung einer Steuerfestsetzung bestehe. Denn bei inländischen Sachverhalten sei von einer materiell-rechtlich zutreffenden Beurteilung „auszugehen“, so dass keine Einkommensminderung vorliege, sofern noch kein Steuer- oder Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter ergangen sei (J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186c [159. Lfg., Oktober 2021]). Eine Auslegung im Sinne einer Alternativität von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz ließe sich allenfalls durch den Zusatz annehmen, dass dies nur im Inland gelte – und demnach im Ausland anderes (möglicherweise eine Anknüpfung an die abstrakt-generelle Rechtslage) gelten könnte.

⁶⁴¹ Dazu oben § 7 A VI 1.

⁶⁴² Dazu oben § 7 A VI 2. Bei einer solchen vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz würde eine verdeckte Einlage steuerneutral behandelt werden, wenn sich eine Einkommensminderung zwar aus der abstrakt-generellen Rechtslage eines anderen Staates ergäbe, diese aber nicht konkretisiert würde (demnach eine Besteuerung im anderen Staat auf konkretisierter Ebene stattfände); bei einer alternativen Verknüpfung wäre es hinreichend zur Verwirklichung des Tatbestandes von § 8 Abs. 3 S. 4 KStG, dass aus der abstrakt-generellen Rechtslage eine Einkommensminderung folgte, so dass die Einlage nicht steuerneutral behandelt würde. Dies hätte möglicherweise den Nachteil, dass die Kapitalgesellschaft den Anteilseigner dazu drängen müsste, die (insoweit rechtswidrige) Steuerfestsetzung im anderen Staat anzufechten.

⁶⁴³ H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpper in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 2203 f.,

Ansicht angeführte Argument, anderenfalls bestehe eine Abhängigkeit der Steuerneutralität der verdeckten Einlage vom ausländischen Steuerrecht⁶⁴⁴, überzeugt aus systematischen Erwägungen nicht, weil jene Wirkung zur Herstellung einer entscheidungsneutralen Besteuerung gerade erwünscht ist (aus Beratersicht mag anderes gelten): Die unterschiedlichen Rechtsfolgen in verschiedenen Staaten führen zu einer Vermengung der steuerlichen Rechtsfolgen für gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen (Einlagen) und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen, woraus inkongruente Ergebnisse folgen⁶⁴⁵, die unweigerlich – es sei in Erinnerung gerufen, dass Steuern negative Zielgrößen sind⁶⁴⁶ – systematisch unerwünschte Ausweichhandlungen veranlassen können. Die – weder normativ noch auf anderer Weise belegte – Behauptung, dass „[d]ie Ermittlung der ausländischen Steuerwirkungen [...] nicht Gegenstand einer Einkommenswirkung in Deutschland sein“⁶⁴⁷ könne, verblasst als inhaltsloses, unbegründetes (Schein-)Argument. Gerade bei fortschreitender Internationalisierung und der Verlagerung von Kapitalgesellschaften in andere Staaten können systematisch schlüssige Ergebnisse nur erzielt werden, wenn der für die Rechtskonkretisierung im Inland zuständige Amtswalter auch unter den Tatbestand von Normen anderer Staaten subsumieren muss (gesetzesakzessorisch) oder Rechtskonkretisierungen im anderen Staat (verwaltungsaktakzessorisch) innerhalb der eigenen Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm – hier der Besteuerung der verdeckten Einlage – zu berücksichtigen hat.⁶⁴⁸

bb) § 8 Abs. 3 S. 5 KStG

In § 8 Abs. 3 S. 5 KStG werden die Rechtsfolgen in den bereits erwähnten Dreieckskonstellationen verknüpft, worin nach der Rechtsprechung des BFH eine verdeckte Gewinnausschüttung von einer leistenden Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft und zugleich eine verdeckte Einlage von der Muttergesellschaft an eine andere (die Leistung empfangende) Toch-

2223; *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124c; *N. Mückl/St. Schnorberger*, DStR 2017, 2145 (2146 f.); jedenfalls kritisch zur Einbeziehung von Auslandssachverhalten auch *Th. Loose*, PISStB 2020, 172 (175). Zu der gegenteiligen Auffassung siehe die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 626.

⁶⁴⁴ *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124c.

⁶⁴⁵ Dazu oben § 11 B I 3.

⁶⁴⁶ Dazu oben § 10 B.

⁶⁴⁷ *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124c.

⁶⁴⁸ Dahingehend auch *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 78; für eine grenzüberschreitende Anwendung auch *O. Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1322). Kritisch mit Blick auf europarechtliche Normen *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186a (159. Lfg., Oktober 2021). Dazu, dass es im Zuge fortschreitend grenzüberschreitender Gestaltungen erforderlich ist, die Rechtsfolgen anderer Staaten im Rahmen der Rechtserzeugung abstrakt-genereller Normen zu berücksichtigen, oben § 7 A II 2 c.

tergesellschaft angenommen wird.⁶⁴⁹ Nach der Vorschrift ist es für eine steuerneutrale Behandlung einer verdeckten Einlage einerseits hinreichend, dass auf Ebene der Muttergesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung „berücksichtigt“ wurde, andererseits aber auch (alternativ) – siehe am Ende von § 8 Abs. 3 S. 5 KStG –, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden (Tochter-)Kapitalgesellschaft das Einkommen nicht gemindert hat.

Hinsichtlich der Auslegung einer Einkommensminderung bei der leistenden (Tochter-)Kapitalgesellschaft bestehen zunächst keine Besonderheiten.⁶⁵⁰ Steuertheoretisch vorzugswürdig wäre es, wenn es zur Tatbestandsverwirklichung genügte, dass sich eine solche aus der abstrakt-generellen Rechtslage oder (alternativ oder vorrangig) aus einer Rechtskonkretisierung ergäbe.⁶⁵¹

Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals einer „Nichtberücksichtigung“ bereitet indes besondere Schwierigkeiten und ist auf Grund einer Entscheidung des BFH⁶⁵² – die eigentlich zur Hinzurechnungsbesteuerung ergangen ist – in den Mittelpunkt des Diskurses im Schrifttum gerückt. In jener Entscheidung ging es (verkürzt dargestellt) um eine unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft (MG), die (mittelbar) an einer in Russland (TG 1) und einer im niedrig besteuerten Zypern (TG 2) ansässigen Tochtergesellschaft beteiligt war, wobei nach Auffassung des BFH eine nicht fremdübliche Leistung von der TG 1 an die TG 2 vorlag.⁶⁵³ Entsprechend den Grundsätzen zur Behandlung solcher Leistungen in Dreieckskonstellationen ging der BFH von einer verdeckten Gewinnausschüttung von der TG 1 an die MG und einer verdeckten Einlage von der MG an die TG 2 aus. Auf Ebene der TG 1 hat die Leistung (nach dem einschlägigen ausländischen Recht rechtmäßig) das Einkommen gemindert, während die Leistung bei der TG 2 (wenn auch innerhalb einer Niedrigbesteuerung in Zypern) das Einkommen erhöht hat. Entscheidend war nunmehr, ob für Zwecke der Ermittlung der Zwischeneinkünfte – die § 8 Abs. 3 S. 3 ff. KStG waren im Übrigen nicht von Relevanz, weil die TG 2 in Zypern ansässig war und demnach keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) bestand – die Einlage auf Ebene der TG 2 steuerneutral (§ 10 Abs. 3 S. 1 AStG i. V. m. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG)

⁶⁴⁹ Dazu oben § 11 A III 2 d bb, insbesondere auch die Abbildung 9. Zu den Begriffen der „Mutter-“ und „Tochtergesellschaft“ oben Zweiter Teil Fn. 372.

⁶⁵⁰ Siehe insofern bereits die Ausführungen zur Einkommensminderung i. S. v. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG oben § 11 A III 2 b aa.

⁶⁵¹ Vgl. dazu die Überlegungen aus dem *Ersten Teil* oben § 7 A VI 1 und 2.

⁶⁵² BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755.

⁶⁵³ BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (755 f.); siehe auch bereits die Sachverhaltszusammenfassungen von *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (40); *J. Steiner/C. E. Gomes*, Ubg 2018, 721 (726); *M. Weiss/M. Brühl*, IStR 2021, 114 (116).

oder bemessungsgrundlagenerhöhend (§ 10 Abs. 3 S. 1 AStG i. V. m. § 8 Abs. 3 S. 4 f. KStG) zu erfassen war. Der Tatbestand von § 8 Abs. 3 S. 4 KStG war offenkundig nicht erfüllt, weil sich das Einkommen der MG durch die Leistung von der TG 1 und an die TG 2 nicht gemindert hatte.⁶⁵⁴ Nach Auffassung des BFH lag ferner keine „Nichtberücksichtigung“ i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 5 KStG bei der MG vor⁶⁵⁵, denn „die v[erdeckte Gewinnausschüttung] wäre, wenn sie bei der Veranlagung der Klägerin [MG] Berücksichtigung gefunden hätte, [...] gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei gewesen.“⁶⁵⁶ Rechtsinhaltslich begründete der BFH dies damit, dass der Tatbestand von § 8b Abs. 1 S. 5 KStG (zum Zeitpunkt der Entscheidung noch S. 4) erfüllt sei: Zwar habe die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft (TG 1) gemindert (demnach sei die verdeckte Gewinnausschüttung nicht steuerfrei [§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG]), zugleich sei aber der (alternative) Tatbestand nach § 8b Abs. 1 S. 5 KStG gegeben, da die Leistung von der TG 1 an die TG 2 bei der TG 2 das Einkommen erhöht habe und § 32a KStG auf diese in Zypern ansässige Gesellschaft keine Anwendung finde.⁶⁵⁷

Mit Blick auf die Auslegung des Tatbestandsmerkmals einer „Nichtberücksichtigung“ sind zwei Fragen zu trennen: Einerseits, welchen Rechtsinhalts man dem Tatbestandsmerkmal zuschreibt – denn anders als bei einer Minderung oder Erhöhung des Einkommens ist hier zunächst weniger eindeutig, welche Auswirkungen (z. B., ob eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage notwendig ist) im Rahmen der Ermittlung einer Steuerschuld eintreten müssen, um hinreichend zur Tatbestandsverwirklichung zu sein –, und andererseits, ob es dabei auf die abstrakt-generelle oder die konkretisierte Rechtslage ankomme.

Zur *ersten Frage* ist zunächst hervorzuheben, dass der BFH das Tatbestandsmerkmal nur im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ausgelegt hat. Das bedeutet, dass die Entscheidung ohnehin nur in diesem Kontext auf andere Fälle übertragen werden darf.⁶⁵⁸ Jegliche Übertragung auf die Auslegung von § 8b Abs. 1 S. 5 KStG außerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung – die im Schrifttum nahezu ohne ergänzende Erläuterungen erfolgt⁶⁵⁹ – übersähe, dass ein Gericht immer nur einen konkreten Einzelfall (hier innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung) entscheidet.

⁶⁵⁴ BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (757).

⁶⁵⁵ Anders gewendet: Der BFH ging davon aus, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der MG „berücksichtigt“ worden sei.

⁶⁵⁶ BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (757). Zustimmend J. Stenert/C. E. Gomes, Ubg 2018, 721 (728); J. Intemann, Ubg 2018, 721 (731); X. Ditz/Ch. Engelen/C. Quilitzsch, DStR 2019, 361 (365); R. Wacker, IStR 2018, 882 (887 f.).

⁶⁵⁷ BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (757).

⁶⁵⁸ Erhellend zur Interpretation von Gerichtsentscheidungen und Kontextualisierung als Aufgabe der Rechtswissenschaft O. Lepsius, JZ 2019, 793.

⁶⁵⁹ Ausdrücklich (neben den zahlreichen Übernahmen in der Kommentarliteratur zu

Abgesehen von diesem rechtsmethodischen Kritikpunkt zum Umgang mit Rechtsprechungsrecht wäre die Auslegung des BFH aber auch steuertheoretisch nicht überzeugend.⁶⁶⁰ Eine Berücksichtigung auf Grund der Tatbestandsverwirklichung einer Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG anzunehmen – anders gewendet: eine Nichtberücksichtigung i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 5 KStG zu verneinen – vernachlässigt die ökonomischen Wirkungen, die man sich gerade in jenen hochkomplexen Dreieckskonstellation⁶⁶¹ stets vor Augen führen sollte⁶⁶²: Die in § 8 Abs. 3 S. 5 KStG sprachlich verkörperte Norm zielt erkennbar darauf ab, dass eine verdeckte Einlage nur dann steuerneutral beim Empfänger zu erfassen ist, wenn sie zuvor an anderer Stelle (entweder bei der leistenden TG 1 oder bei der MG) – das Schrifttum weist regelmäßig darauf hin, es sei nicht von Bedeutung, an welcher Stelle die Besteuerung erfolge⁶⁶³, was zutreffend ist, wenn man die Leistungsfähigkeit in Gesellschaftsstrukturen additiv betrachtet⁶⁶⁴ (denn bei Additionen lassen sich die Summanden austauschen, ohne dass sich die Summe verändert) – erfasst wurde (da sie nur dann [wie auch eine offene Einlage] aus versteuertem Einkommen stammt).⁶⁶⁵ Der BFH übersieht, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der MG nur deshalb nach § 8b Abs. 1 S. 5 KStG steuerfrei ist, weil sie auf Ebene der TG 2 das Einkommen erhöht und dort der Besteuerung unterlegen hat.⁶⁶⁶ Denn die Hinzurechnungsbesteuerung gewährleistet hier mit Blick auf die Tarifebene, dass die verdeckte Gewinn-

§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG) etwa *M. Bünning*, BB 2018, 2609 (2609): „Der BFH liefert mit seiner Entscheidung einen wichtigen Beitrag zur Anwendung der Ausnahmenvorschrift des § 8 Abs. 3 S. 5 KStG“; ferner auch *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 165a. Differenzierend aber etwa *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (44): „Womöglich zielte der Nichtanwendungserlass vor diesem Hintergrund gar nicht auf die vorstehenden körperschaftsteuerlichen Grundsätze ab, sondern auf die Kürzung der v[erdeckten Einlage] im Rahmen der Einkünfteermittlung [...] für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung.“ Dahingehend auch *I. van Lishaut*, FR 2019, 370 (373).

⁶⁶⁰ Zur a. A (Zustimmung zur BFH-Entscheidung) siehe *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 264 (Stand 16.2.2022); *R. Schwedhelm* in: Streck, § 8 Rn. 420; wohl auch *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 125a; *M. Bünning*, BB 2018, 2609 (2609); *Th. Rennar*, StuB 2019, 512 (514). Unklar *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 481 (312. Lfg., Juli 2022): Einerseits Berücksichtigung bei steuerfreier Behandlung, andererseits kritisch zur Rechtsprechung des BFH auf Grund des Wortlauts.

⁶⁶¹ Ähnlich *M. Weiss/M. Brühl*, IStR 2021, 114 (120).

⁶⁶² Dahingehend auch *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (42).

⁶⁶³ Siehe *S. Müller*, ISR 2021, 241 (243); *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 185 (159. Lfg., Oktober 2021).

⁶⁶⁴ Dazu oben § 9 A I 2 c und § 11 A III 4 b.

⁶⁶⁵ Zum Sinn und Zweck auch BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (757); *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (42); BT-Drs. 16/2712, S. 70.

⁶⁶⁶ Zutreffend der Hinweis von *M. Weiss/M. Brühl*, IStR 2021, 114 (117), dass der BFH einerseits den Sinn und Zweck einer Einmalbesteuerung hervorhebe, andererseits aber „[g]enau diese Wirkung [...] letztlich verneint, da er das ‚Tatbestandsmerkmal der

ausschüttung nicht nur Eingang in die Bemessungsgrundlage gefunden hat, sondern auch eine tarifär hinreichende steuerliche (Vor-)Belastung sichergestellt ist.⁶⁶⁷ Sofern man aber – wie der BFH – nunmehr für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Hinzurechnungsbesteuerung die verdeckte Einlage nicht einbezieht, ist dies der rechtlichen Verwirklichung des Zwecks, der mit der Korrespondenz in § 8b Abs. 1 S. 5 KStG verfolgt wird⁶⁶⁸, abträglich.⁶⁶⁹

Nichts anderes gölte im Übrigen, sofern eine natürliche Person als gemeinsamer Gesellschafter (mithin anstelle der MG) aufträte⁶⁷⁰: Auch hier wäre eine ermäßigte Besteuerung – sei es im Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG), sei es im Rahmen eines gesonderten Steuertarifs (§ 32d Abs. 1 EStG) – nur bei hinreichender Vorbelastung wirtschaftlich gerechtfertigt; eine solche läge nur vor, wenn auf Ebene der TG 2 eine hinreichende Besteuerung erfolgte, wozu dann auch eine Hinzurechnungsbesteuerung gehörte. Ökonomisch und systematisch sinnvoll ist es daher, wenn es eine notwendige Bedingung einer „Berücksichtigung“ ist, dass die Leistung (regelmäßig als steuerpflichtige Dividende, aber das wäre wohl nicht zwingend) in voller Höhe die einkommen- oder körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöht.⁶⁷¹

Nichtberücksichtigung der v[erdeckten Gewinnausschüttung] beim Gesellschafter‘ nicht als gegeben ansah.“ Dahingehend auch *I. van Lishaut*, FR 2019, 370 (373).

⁶⁶⁷ Vgl. *I. van Lishaut*, FR 2019, 370 (373). Zur Bedeutung der Hinzurechnungsbesteuerung für eine hinreichende Vorbelastung unten § 11 D II 4 (siehe auch die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 877).

⁶⁶⁸ Nach § 8b Abs. 1 S. 5 KStG soll eine Steuerfreistellung nur gewährt werden, wenn eine gleichwertige Belastung an anderer Stelle erfolgt (dazu oben bei und die Nachweise in Zweiter Teil Fn. 320).

⁶⁶⁹ Vgl. auch *J. Böhrer/B. Schewe*, FR 2018, 1092 (1098f.), und *M. Spahn*, Ubg 2018, 721 (729), die erwähnen, dass auch eine Tatbestandsverwirklichung von § 8b Abs. 1 S. 5 KStG auf Ebene der MG nicht zwingend sei, wenn man zugleich davon ausgehe, dass für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung eine steuerneutrale Behandlung der verdeckten Einlage bei der empfangenden Kapitalgesellschaft (TG 2) erfolge; kritisch auch *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1510ff. A. A. wohl *A. Kortendick/Ch. Joisten/O. Ekinci*, BB 2018, 3031 (3034): Es komme „nicht darauf an, ob Deutschland die verdeckte Einlage im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung besteuern kann.“

⁶⁷⁰ Dazu auch *M. Weiss/M. Brühl*, IStR 2021, 114 (120).

⁶⁷¹ *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1510a; wohl auch *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 171a (83. Lfg., April 2015): „nicht in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Gesellschafters eingegangen“; *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 752; *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 481 (312. Lfg., Juli 2022); *A. Kempf/Th. Loose*, Ubg 2015, 589 (594); jedenfalls vom wirtschaftlichen Ergebnis zustimmend *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 132 (107. Lfg., September 2022). Dies gilt unabhängig von der sog. Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG, deren Rechtfertigung man sicherlich anzweifeln kann, die aber keine Auswirkung auf die systematischen Verknüpfungen korrespondierender Vorschriften in Dreiecksverhältnissen haben sollte (so auch BFH,

Aus alledem ergibt sich, dass sich der Entschluss der Finanzverwaltung, auf die Entscheidung des BFH mit einem Nichtanwendungserlass zu reagieren⁶⁷², systematisch begründen lässt.

Zur *zweiten Frage* weist die Auslegung des BFH die Besonderheit auf, dass auf die abstrakt-generelle Rechtslage abgestellt wird. Der BFH hat es nicht für relevant erachtet, welche Rechtskonkretisierung der für die MG zuständige Amtswalter vorgenommen hat oder ob überhaupt eine Rechtskonkretisierung erfolgt ist – denn eine solche fehlte gerade deshalb, weil die Leistung zunächst nur zwischen TG 1 und TG 2 erfolgte, so dass der für die Rechtskonkretisierung der MG zuständige Amtswalter jenen Sachverhalt überhaupt nicht in seiner Rechtsfindung berücksichtigt hat. Dies ist bei einer gesetzesakzessorischen Korrespondenz auch unerheblich; hier genügt es, dass der Rechtsanwender der Ausgangsnorm (in diesem Fall der BFH) unter einen Tatbestand subsumiert, der die Rechtsfolge der Bezugsnorm auslöst, wozu nach Auffassung des BFH – siehe die Ausführungen zur ersten Frage – auch eine Steuerfreistellung gehört. Das vom BFH angeführte Argument, es könne „keinen Unterschied begründen [...], ob eine v[erdeckte Gewinnausschüttung] im Rahmen der Veranlagung des Gesellschafters formal erfasst (‚berücksichtigt‘) und sodann aber auf Grund der Steuerfreiheit wieder vom Gewinn abgesetzt oder ob sie – mit dem nämlichen Ergebnis – schlichtweg von vornherein nicht angesetzt worden [sei]“⁶⁷³, enthält neben der rechtsinhaltlichen Auslegung, dass eine „Berücksichtigung“ auch bei einer Steuerfreistellung vorliege (siehe die Ausführungen zur ersten Frage), auch eine Aussage im Hinblick auf die Rechtsatzform der Bezugsnorm: Es sei hinreichend, dass sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm (nach Auffassung des BFH die Steuerfreistellung) aus der abstrakt-generellen Rechtslage ergebe. Das Wort „oder“ deutet an, dass der BFH es hier neben der Konkretisierung in einem Verwaltungsakt alternativ⁶⁷⁴ für hinreichend erachtet, dass bereits nach abstrakt-genereller Rechtslage eine verdeckte Gewinnausschüttung ohnehin nicht in die Bemessungsgrundlage einfließe.

Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 [757]; *J. Böhmer/B. Schewe*, FR 2018, 1092 [1098].

⁶⁷² BMF vom 18.11.2020, IV C 2–S 2743/18/10002, BStBl. I 2020, 1226 [1226]. Kritisch zur Auslegung des BFH auch *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 481 (312. Lfg., Juli 2022); *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1510 ff.; *I. van Lishaut*, FR 2019, 370 (373).

⁶⁷³ BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (757), mit Verweis auf *F. Roser* in: Gosch³, § 8 Rn. 125a.

⁶⁷⁴ Wohl a. *A.J. Böhmer/B. Schewe*, FR 2018, 1092 (1098): „Dies bedeutet im Ergebnis, dass die Korrespondenzvorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG in Fällen von Beteiligungen zwischen Kapitalgesellschaften gr[undsätzlich] keine Anwendung mehr finden wird, wenn es auf die verfahrensmäßige Berücksichtigung der v[erdeckten Gewinnausschüttung] nicht ankommt.“

Die Finanzverwaltung hat sich indes vergleichsweise deutlich für eine verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz ausgesprochen: Eine Nichtberücksichtigung liege vor, wenn „sie im Rahmen seiner [des Gesellschafters, hier der MG] Veranlagung bei der Einkommensermittlung tatsächlich nicht angesetzt worden [sei]. [...] Eine rein hypothetische Erfassung [...] erfüll[e] das Tatbestandsmerkmal der Nichtberücksichtigung [...]“⁶⁷⁵ Das ist eine rein verwaltungsaktakzessorische Auslegung, die auch in Teilen des Schrifttums vertreten wird.⁶⁷⁶ Die „rein hypothetische Erfassung“ – mit hin die Subsumtion unter eine abstrakt-generelle Norm – sei keine „Berücksichtigung“.

Steuertheoretisch überzeugend wäre eine alternative Verknüpfung oder eine vorrangige Verwaltungsaktakzessorietät: Es sollte einerseits hinreichend für eine steuerneutrale Behandlung der verdeckten Einlage bei der empfangenden Kapitalgesellschaft (hier TG 2) sein, wenn sich eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Ebene der Muttergesellschaft nach abstrakt-genereller Rechtslage ergäbe (etwa, wenn der Tatbestand von § 8b Abs. 1 S. 2 KStG erfüllt wäre), andererseits aber auch bei einer entsprechenden Rechtskonkretisierung. Zugleich wäre damit sichergestellt, dass bei fehlerhafter Rechtskonkretisierung – etwa bei einer „Nichterhöhung“ der Bemessungsgrundlage entgegen der abstrakt-generellen Rechtslage – die verdeckte Einlage nicht steuerneutral zu behandeln wäre. Insofern kompensierte die Erhöhung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft (TG 2) die Einkommensminderung bei der leistenden Kapitalgesellschaft (TG 1) und die „Nichtberücksichtigung“ bei der Muttergesellschaft.

c) *Änderungen einer konkretisierten Ausgangsnorm*

Eine bereits konkretisierte Ausgangsnorm sollte aus systematischen Erwägungen korrigiert werden dürfen, sofern sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm ändert.⁶⁷⁷

Bei verdeckten Einlagen sind derartige Änderungen zuvörderst darauf zurückzuführen, dass eine verdeckte Einlage zu einer (nachträglichen) Erhöhung der Anschaffungskosten führt.⁶⁷⁸ Sofern in diesem Zusammenhang vertreten wird, dass bei bilanzierenden Anteilseignern „wegen des Bilanzen-

⁶⁷⁵ BMF vom 18.11.2020, IV C 2 – S 2743/18/10002, BStBl. I 2020, 1226 [1226].

⁶⁷⁶ *W. Schulte* in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 389; *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 481 (312. Lfg., Juli 2022); wohl auch *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 171a (83. Lfg., April 2015); *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 264 (Stand 16.2.2022); *St. Köhler*, ISR 2021, 37 (41); hinsichtlich natürlicher Personen auch *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 187 (159. Lfg., Oktober 2021).

⁶⁷⁷ Dazu oben § 7 A V 3.

⁶⁷⁸ Siehe die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 593. Auf Grund von § 8 Abs. 3 S. 6 KStG

zusammenhangs überhaupt gar kein Regelungsbedarf [bestehe]“, da eine verdeckte Einlage die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Gesellschaft erhöhe und diese Erhöhung der Anschaffungskosten „in der Steuerbilanz des ersten offenen Veranlagungszeitraums [durch] eine entsprechende Korrektur erfolgswirksam zu erfolgen [habe]“⁶⁷⁹, ist das (unterstellt, eine solche Korrektur wäre erlaubt) nach hier vertretener Auffassung nur partiell richtig: Es besteht auf Grund der Wirksamkeit der konkretisierten Einkommensminderung (Rechtsfolge der Bezugsnorm) ein Regelungsbedarf, bis eine solche (infolge der erwähnten Bilanzberichtigung) nicht mehr vorliegt⁶⁸⁰; dies ist erst dann der Fall, wenn sich die konkretisierte Bezugsnorm ändert, mithin erst bei erfolgswirksamer (Nach-)Aktivierung der Anschaffungskosten in einem künftigen Veranlagungszeitraum (und bei entsprechender Rechtskonkretisierung durch einen Amtswalter).⁶⁸¹

Ginge man davon aus, eine Einkommensminderung auf Anteilseignerebene würde nachträglich nicht mehr vorliegen, wäre auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine steuerneutrale Behandlung der Zuwendung eines Vermögensvorteils systematisch erforderlich, da die Zuwendung nun ökonomisch aus versteuertem Einkommen stammte und eine Investition in die Kapitalgesellschaft darstellte. Steuertheoretisch wäre es notwendig, eine bereits konkretisierte, die Zuwendung nicht einkommensneutral behandelnde Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu ändern. Dies ist nach einer im Schrifttum geäußerten Auffassung über § 32a Abs. 2 S. 1 KStG möglich⁶⁸², es sei aber erneut darauf hingewiesen, dass vieles dafür spricht, ein entspre-

ist allerdings zwischen § 8 Abs. 3 S. 4 und 5 KStG zu unterscheiden (siehe insofern noch ausführlich unten § 11 B III 2 b).

⁶⁷⁹ St. Buchholz/D. Nitzschke in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (82); gleichsinnig O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian, DStR 2007, 514 (518); A. Briese, BB 2006, 2110 (2112).

⁶⁸⁰ Dahingehend wohl auch J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186c (159. Lfg., Oktober 2021): „bloße Änderungsmöglichkeiten bleiben unberücksichtigt“; ferner auch J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2015, 221 (222 in Fn. 9); A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (592).

⁶⁸¹ In diesem Sinne auch R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1504 (Hervorhebung hinzugefügt): „Dies führt dazu, dass sich die v[erdeckte Einlage] ab dem Zeitpunkt der Nachaktivierung im Saldo doch nicht mindernd auf das Einkommen des Gesellschafters ausgewirkt hat. [...] Die Voraussetzungen des Satz 4 liegen nicht mehr vor“; ausdrücklich auch E. Dötsch/A. Pung, DB 2007, 11 (14 in Fn. 19): „U[n]seres Erachtens ist, solange diese Bilanzberichtigung nicht erfolgt ist, § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG einschlägig“; gleichsinnig F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 160 (83. Lfg., April 2015); S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 252 (Stand 16.2.2022); T. Isler in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022).

⁶⁸² R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1504; F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 160 (83. Lfg., April 2015); T. Isler in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); E. Dötsch/A. Pung, DB 2007, 11 (14 in Fn. 19); A. Dieterlen/J. Dieterlen, DStZ 2007, 489 (491).

chendes Tätigwerden der Amtswalter nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO⁶⁸³ zu erlauben. Jedenfalls stünde nach beiden Bestimmungen – was systematisch zu begrüßen ist – die Festsetzungsfrist einer Änderung nicht entgegen (§ 32a Abs. 2 S. 2, Abs. 1 S. 2 KStG; § 175 Abs. 1 S. 2 AO).⁶⁸⁴

d) *Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung*

Nach überwiegender Auffassung im Schrifttum können die Einkommenserhöhung nach § 8 Abs. 3 S. 4 KStG auf Ebene der Kapitalgesellschaft – mithin die abhängige Rechtsfolge – und die Einkommensminderung auf Ebene des Gesellschafters – mithin die Rechtsfolge der Bezugsnorm – unterschiedliche Veranlagungszeiträume betreffen.⁶⁸⁵ Stellenweise wird indes auch vertreten, aus dem Wortlaut „gemindert hat“ folge, dass eine Anwendung ausscheide, sofern eine Minderung des Einkommens erst zu einem späteren Zeitpunkt eintrete.⁶⁸⁶ Eine (methodisch zweifelhafte) teleologisch extensive Auslegung des Wortlauts, wie sie im Schrifttum vorgeschlagen wird⁶⁸⁷, ist indes nach hier vertretener Auffassung nicht notwendig, um eine zeitraumübergreifende Tatbestandsverwirklichung zu verwirklichen.

Auch sofern zu § 8 Abs. 3 S. 5 KStG vertreten wird, dass „Einkommensminderungen bei der leistenden Körperschaft [TG 1] in späteren Veranlagungszeiträumen außer Betracht“ blieben⁶⁸⁸, kann dies systematisch nicht überzeugen, weil es dann an einer kongruenten Besteuerung fehlte. Die in späteren Jahren erfolgte Einkommensminderung wirkte sich auf den Tatbestand der Ausgangsnorm aus.

⁶⁸³ So auch *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 83 f.; *St. Brunsbach/C. Freiling* in: FS Endres, 2016, S. 61 (69); siehe auch oben § 7 A V 3. Zur Tatbestandsverwirklichung der übrigen Korrekturvorschriften (§§ 172 ff. AO) siehe *R. Neumann* in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1479; *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 82 f.

⁶⁸⁴ Dazu bereits *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 83.

⁶⁸⁵ *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186b (159. Lfg., Oktober 2021); *R. Schwedhelm* in: Streck, § 8 Rn. 419; *S. Lehmann* in: Frotzcher/Drüen, § 8 KStG Rn. 247b, 252 (Stand 16.2.2022); *S. Mirbach/K. Zerbin* in: KStG-eKommentar, § 8 Rn. 301 (Stand 28.11.2023); *O. Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1322); *A. Dieterlen/J. Dieterlen*, DStZ 2007, 489 (490); *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 82.

⁶⁸⁶ *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 732.

⁶⁸⁷ *G. Rüscher*, Korrespondenz, S. 82.

⁶⁸⁸ *A. Kempf/Th. Loose*, Ubg 2015, 589 (594). Es erscheint ferner nicht konsequent, wenn zugleich vertreten wird, dass zukünftige Einkommenserhöhungen zu berücksichtigen seien (*A. Kempf/Th. Loose*, Ubg 2015, 589 [594]). Eine dahingehende Auslegung scheint nicht der Zielsetzung des Gesetzgebers zu entsprechen, trägt nicht zu einer entscheidungsneutralen Besteuerung bei und ist wohl eher von dem Ziel der Minderung der Steuerlast geprägt. Das angeführte Argument, dass auf die Zeitform im Perfekt verweist, kann diese Differenzierung nicht sinnvoll erklären (vgl. dazu bereits oben § 7 A IX 2 sowie der Nachweis in Erster Teil Fn. 558).

2. Systematische Bewertung

Aufbauend auf der rechtsdogmatischen Befassung mit dem geltenden Recht und den steuertheoretischen Ausflügen, erfolgt eine systematische Grundlegung (dazu a), die erforderlich ist, um sich im Anschluss vertieft der Frage zu widmen, welche Auswirkungen die Anschaffungskosten der Beteiligung (dazu b) auf die Besteuerung einer verdeckten Einlage haben. Auch die Folgewirkungen für das steuerliche Einlagekonto dürfen nicht vergessen werden (dazu c).

a) Systematische Grundlegung

Die entscheidende Frage einer grundlegenden systematischen Bewertung der beschriebenen Rechtswirkungen zur Besteuerung verdeckter Einlagen lautet wie folgt: Überzeugt es systematisch, dass eine Vermögensmehrung, die nicht im Betrieb der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, die Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft erhöht, weil sie zugleich auf Ebene des leistenden Anteilseigners die Bemessungsgrundlage mindern darf (gesetzesakzessorisch) oder eine Minderung der Bemessungsgrundlage konkretisiert wurde (verwaltungsaktakzessorisch)?

Dazu ist im Ausgangspunkt festzuhalten, dass anderenfalls – sofern ein korrespondierender Zusammenhang nicht bestünde – eine Leistung die Bemessungsgrundlage auf Ebene des Anteilseigners mindern könnte, ohne dass eine Besteuerung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft stattfände.

*Beispiel 8*⁶⁸⁹

Die A-GmbH erzielt Einkünfte von 100 WE.

Abwandlung:

Die A-GmbH erzielt Einkünfte von 100 WE. Allerdings ist darin noch nicht berücksichtigt, dass der Anteilseigner A ein im Betriebsvermögen (Einzelunternehmen) gehaltenes Wirtschaftsgut mit einem Buch- und Teilwert von 100 WE zu einer Gegenleistung von 50 WE an die A-GmbH veräußert hat.

Die A-GmbH erzielt auf Grund der wirtschaftlichen Betätigung am Markt sowohl in Beispiel 8 als auch in der *Abwandlung* Einkünfte von 100 WE. In der *Abwandlung* kann es passieren, dass A in der Gewinnermittlung seines Einzelunternehmens einen Aufwand von 100 WE (Aufwand Anlagenabgang 100 WE an Anlagevermögen 100 WE) und zugleich einen Ertrag von 50 WE verbucht (Kasse/Bank 50 WE an Ertrag Anlagenabgang 50 WE); findet eine entsprechende Rechtskonkretisierung statt, hat die Leistung das Einkommen des A insgesamt um 50 WE gemindert. Diese Minderung von 50 WE ließe sich typisierend kompensieren, wenn die Zuwendung des Ver-

⁶⁸⁹ Angelehnt an die Beispiele bei G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (465 f.).

mögensvorteils an die A-GmbH – mithin die verdeckte Einlage – die Bemessungsgrundlage der A-GmbH (entgegen § 8 Abs. 3 S. 3 KStG) erhöhte.

Die Kritik an einer dahingehenden Verknüpfung der Besteuerungsebenen hält sich nicht zurück. So wird etwa behauptet, es werde „das gesamte System über den Haufen geworfen [...] um auch die letzten Steuergroschen noch zu realisieren.“⁶⁹⁰ Die Verbindung sei „vollkommen systemwidrig“⁶⁹¹, und es träten „willkürliche [...] Besteuerungsfolgen“⁶⁹² ein.

Einige Argumente, die zur Begründung angeführt werden, erweisen sich von vornherein als wenig aussagekräftig. So wird etwa behauptet, dass „Vertrauensschutz[erwägungen] (Durchbrechung der Bestandskraft) [...] kaum [...] berücksichtigt“⁶⁹³ würden, ohne darzulegen, wer worauf vertraut hat. Ein Gesellschafter, der ein nicht fremdübliches Geschäft mit einer Kapitalgesellschaft abschließt, kann sich nicht auf schutzwürdiges Vertrauen berufen, wenn das geltende Recht die Rechtswirkungen auf Gesellschaftsebene mit denen auf Anteilseignerebene verknüpft. Wenig gehaltvoll ist auch die These, es liege eine Durchbrechung des „Prinzip[s] der Gewinnermittlung in § 4 Abs. 1 EStG“ vor.⁶⁹⁴ Es wäre jedenfalls darzulegen, welches Argument man aus § 4 Abs. 1 EStG nun genau ableitet.

Nicht verwundern darf auch, dass Kritiker einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip⁶⁹⁵ ausrufen, „da eine Körperschaft etwas versteuern m[üsse], das sie selbst gar nicht erwirtschaftet hab[e]“⁶⁹⁶. Dahingehende Kritik ist indes – wie so häufig, wenn auf den Begriff der Leistungsfähigkeit zurückgegriffen wird – bereits teilweise inhaltsleer, weil nicht dargelegt wird, welchen Inhalt der Verwender dem Begriff „Leistungsfähigkeit“ zuschreibt, und erschöpft sich dann in einer nicht weiter zu würdigenden pauschalen Behauptung durch Verwendung einer Worthülse.⁶⁹⁷

⁶⁹⁰ H. Klein/Th. Müller/Cb. Döpfer in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 2261.

⁶⁹¹ J. Lüdicke in: GS Walz, 2008, S. 401 (411); gleichsinnig F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 124; Th. Loose, PISStB 2020, 172 (178).

⁶⁹² J. D. Becker/A. Kempf/M. Schwarz, DB 2008, 370 (377).

⁶⁹³ O. Strnad, GmbHR 2006, 1321 (1322).

⁶⁹⁴ S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 239 (Stand 16.2.2022); dahingehend auch A. Briese, GmbHR 2006, 1308 (1312).

⁶⁹⁵ F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 124: „konzeptionelle Abkoppelung vom Leistungsfähigkeitsprinzip“; ferner J. Lüdicke in: GS Walz, 2008, S. 401 (411); O. Strnad, GmbHR 2006, 1321 (1322). Zuweilen ist unklar, welche Folgen daraus gezogen werden; verfassungsrechtliche Bedenken äußert etwa R. Schwedhelm in: Streck, § 8 Rn. 422; nach St. Buchholz/D. Nitzschke in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (81), seien die Regelungen „mit Blick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausfluss des in Art. 3 GG normierten allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes nur schwerlich vereinbar“, ohne dass aber eine Prüfung anhand des Tatbestandes von Art. 3 GG stattfände.

⁶⁹⁶ A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (589).

⁶⁹⁷ Dazu bereits oben Erster Teil Fn. 151; zum Begriff der Leistungsfähigkeit oben § 9 A I 2 a, zur Leistungsfähigkeit bei Kapitalgesellschaften oben § 9 A I 2 b und c.

Sofern in diesem Zusammenhang die These vertreten wird, dass § 8 Abs. 3 S. 4 KStG die Steuerlast auf die „systematisch ‚falsche‘ Ebene [verlagere], um eine ‚Einmalbesteuerung‘ zu erreichen“⁶⁹⁸, wäre zu begründen, weshalb es sich um die „falsche“ Ebene handle. „Falsch“ ist in diesem Sinne jedenfalls nicht gleichzusetzen mit „rechtswidrig“, sondern eine wertende Aussage.⁶⁹⁹ Um sie zu stützen, könnte man anführen, dass eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögenmehrung nicht im Betrieb der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet worden sei.⁷⁰⁰ Die gelegentlich zu lesende Kritik, dass „[d]as Gesetz [...] insoweit eine ‚Gesamtbetrachtung‘ der Ebenen von Gesellschafter und Gesellschaft ein[führe], obwohl jeder St[euerp]flichtige] grundsätzlich für sich zu beurteilen [sei]“, dass eine Durchbrechung des Trennungsprinzips vorliege und dass „[d]ie Höhe der Steuerlast [...] nicht mehr von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft allein abhäng[e]“⁷⁰¹, lässt die entscheidende Frage offen: Kann es nicht auch zu gerechtfertigten Ergebnissen führen, jene „Gesamtbetrachtung“ durchzuführen? Das Trennungsprinzip allein ist als Argument wenig aussagekräftig.⁷⁰² Stellt man den ökonomischen Sachverhalt in den Vordergrund, kann auch die Erhöhung des Einkommens auf Ebene der Kapitalgesellschaft die „richtige“ Besteuerung sein: Denn die Steuerneutralität einer Einlage beruht systematisch darauf, dass sie aus versteuertem Einkommen stammt⁷⁰³; ist dies nicht der Fall – wie bei einer Einkommensminderung auf Ebene des leistenden Anteilseigners –, so kann dies ein Argument sein, dass auch eine steuerneutrale Behandlung auf Ebene der Kapitalgesellschaft nicht gerechtfertigt sei. Dazu ließe sich anführen, dass dies eine entscheidungsneutrale Besteuerung fördere: Ein Einzelunternehmer kann Mittel, die er zu Investitionszwecken in sein Unternehmen einlegt, nicht bemessungsgrundlagenmindernd absetzen. Es lassen sich daher jedenfalls auch gehaltvolle Argumente finden, die dafür-

⁶⁹⁸ *W. Schulte* in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 378 (Hervorhebung nicht wiedergegeben); gleichsinnig *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1480, 1495; *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); *G. T. Wiese* in: FS Gosch, 2016, S. 463 (466); *R. Neumann*, GmbH-StB 2007, 112 (115); *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (81 f.). Nach *S. Lehmann* in: Frotzcher/Drüen, § 8 KStG Rn. 237 (Stand 16.2.2022), ist diese Wirkung „rechtspolitisch [...] problematisch“.

⁶⁹⁹ Siehe die vergleichbaren Erwägungen im Rahmen der Ausschüttungsbesteuerung oben § 11 A III 4 d.

⁷⁰⁰ Dahingehend etwa *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (81 f.); *J. Lüdicke* in: GS Walz, 2008, S. 401 (411).

⁷⁰¹ *S. Lehmann* in: Frotzcher/Drüen, § 8 KStG Rn. 239 (Stand 16.2.2022); ähnlich *H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpfer* in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 2261; *J. Lüdicke* in: GS Walz, 2008, S. 401 (411 f.); *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (81 f.).

⁷⁰² Zum Rechtsinhalt des Trennungsprinzips noch unten § 12 A.

⁷⁰³ Siehe oben § 11 B I 1.

sprechen, die Ebenen von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft auch bei Vermögenszuführungen in Kapitalgesellschaften zu verknüpfen.⁷⁰⁴

Systematisch berechtigterweise anzumerken sind die ökonomischen Wirkungen auf andere (nicht einlegende) Anteilseigner. So wird vertreten, die Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft führe zu „wirtschaftlich unbilligen Folgen [...], wenn mehrere (unabhängige) Personen an der Ges[ellschaft] beteiligt s[eien].“⁷⁰⁵ Zuweilen wird angenommen, eine solche „Durchbrechung der Besteuerungssphären von Gesellschaft und Gesellschafter [sei] akzeptabel, soweit es sich um Ein-Personen-Gesellschaften handel[e] bzw. alle Gesellschafter dem gleichen Konzern angehör[t]en.“⁷⁰⁶ Die Grenze sei aber jedenfalls überschritten, sofern „unabhängige Personen an der Gesellschaft beteiligt s[eien].“⁷⁰⁷ Ein Ertragsteueraufwand, der auf eine Einlage zurückzuführen ist, welche die Bemessungsgrundlage erhöht hat, führe zu einem verminderten Ausschüttungspotential und folglich zu einer „wirtschaftlichen Belastung auch der Minderheitsgesellschafter.“⁷⁰⁸

Die Einordnung dieser Aussagen berührt abermals Grundfragen zum Verhältnis von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner. Kann sich ein Anteilseigner darauf berufen, dass steuerliche Folgen auf Gesellschaftsebene ihn nicht betreffen dürfen, weil sie durch Handlungen anderer Gesellschafter ausgelöst werden? Der erhobenen Kritik, die nicht einlegenden Gesellschafter hätten keinen Einfluss auf die Besteuerung⁷⁰⁹, ließe sich entgegen, dass sich der Anteilseigner, der sich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, aus freien Stücken – es hat ihn niemand dazu gezwungen – zur gemeinsamen Betätigung am Markt mit anderen (natürlichen) Personen entschieden habe. Die Behauptung, die übrigen Gesellschafter müssten die „steuerliche Behandlung eines Sachverhalts bei einem Dritten kennen“⁷¹⁰, bedürfte einer Darlegung, weshalb der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft aus der Perspektive der übrigen Gesellschafter ein „Dritter“ sei – zumal die Leis-

⁷⁰⁴ Jedenfalls für Inlandsfälle mit Blick auf die Sicherstellung einer „Einmalbesteuerung“ ähnlich *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186b (159. Lfg., Oktober 2021).

⁷⁰⁵ *W. Schulte* in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 380 (Hervorhebung und Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben).

⁷⁰⁶ *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 241 (Stand 16.2.2022); gleichsinzig *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124.

⁷⁰⁷ *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 241 (Stand 16.2.2022); gleichsinzig wohl auch *W. Schulte* in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 380.

⁷⁰⁸ *A. Kempf/Th. Loose*, Ubg 2015, 589 (590); gleichsinzig *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 241 (Stand 16.2.2022); *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (82).

⁷⁰⁹ *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 241 (Stand 16.2.2022).

⁷¹⁰ *O. Strnad*, GmbH R 2006, 1321 (1322).

tungen in diesen Fällen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Insofern kann man auch der Auffassung sein, dass ein Anteilseigner sich das Verhalten der anderen Gesellschafter bis zu einem gewissen Grad zurechnen lassen müsse. Jedenfalls überzeugt es nicht, von einer „Haftung für Verschulden Dritter“⁷¹¹ zu sprechen: Es ist keine „Strafbesteuerung“⁷¹², sondern eine rechtlich nicht determinierte (politische) Entscheidung, eine fehlende Besteuerung auf Anteilseignerebene durch eine Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu kompensieren. Rein ökonomisch verkennt die Behauptung einer nicht gerechtfertigten Steuerbelastung zudem, dass die übrigen Gesellschafter sehr wohl von der Einlage profitieren: Die Erhöhung der zur Investition am Markt verfügbaren Mittel kommt auch ihnen zugute. Insofern lässt sich mit guten Argumenten auch vertreten, dass die körperschaftsteuerliche Belastung nur zu „eine[m] geminderten Vorteil aus der verdeckten Einlage“ führe.⁷¹³ Hinzu kommt, dass die verdeckte Einlage nicht auf einer alleinigen Entscheidung eines einzelnen Gesellschafters beruht: Die Kapitalgesellschaft, mithin ein Gedankengebilde zur Bündelung von Rechten und Pflichten, hinter dem stets handelnde Menschen stehen⁷¹⁴, hat bei einer verdeckten Einlage auch ein Geschäft zu nicht fremdüblichen Bedingungen mit einem Gesellschafter abgeschlossen.⁷¹⁵ Abgesehen davon besteht auch die Möglichkeit, Ausgleichsregelungen in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag festzulegen⁷¹⁶, sollte man dies nicht für gerechtfertigt erachten.

Anzuerkennen ist, dass die Erhöhung einer körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage wohl niemals die gleichen Belastungswirkungen erzeugen wird, wie dies eine entsprechende Berücksichtigung in der Bemessungsgrundlage des Anteilseigners ermöglicht. Es kann sich allenfalls um eine (systematisch gerechtfertigte) typisierende und kompensatorische Maß-

⁷¹¹ So O. Strnad, GmbHR 2006, 1321 (1322). Zum Begriff der Haftung und seiner Verwendung innerhalb korrespondierender Tatbestände bereits oben § 11 A III 4 e.

⁷¹² So A. Briese, GmbHR 2006, 1308 (1312) (Hervorhebung nicht wiedergegeben); J. Lüdicke in: GS Walz, 2008, S. 401 (411), übernimmt den Ausdruck „Strafbesteuerung“ von A. Briese wörtlich.

⁷¹³ F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 156 (83. Lfg., April 2015).

⁷¹⁴ Dazu oben Zweiter Teil Fn. 4.

⁷¹⁵ Siehe J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186a (159. Lfg., Oktober 2021), für Inlandsfälle: „zumal die andernfalls drohende Entstehung ‚weißer Einkünfte‘ nicht allein auf einem Verschulden Dritter beruht, sondern maßgebend auch auf dem von der Körperschaft mitveranlassten Anschein eines anderweitigen bzw. eines fremdüb[lichen] Rechtsgeschäfts“; gleichsinnig zuvor bereits G. T. Wiese in: FS Gosch, 2016, S. 463 (466).

⁷¹⁶ W. Schulte in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 380; F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 156 (83. Lfg., April 2015); S. Lehmann in: Frottscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 241 (Stand 16.2.2022).

nahme handeln. Dies ergibt sich bei natürlichen Personen als Anteilseigner bereits daraus, dass in der Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage die persönlichen Verhältnisse und der persönliche Steuersatz (und damit die mit dem progressiven Steuersatz verfolgten [politischen] Umverteilungsziele) nicht berücksichtigt werden. Die Körperschaftsteuer ist insofern vergleichbar zu einer Schedulenbesteuerung⁷¹⁷, bei der es nicht eine Bemessungsgrundlage gibt, die eine (wie auch immer wertend auszufüllende) Leistungsfähigkeit verkörpert, sondern mehrere Bemessungsgrundlagen, die nicht gleichgesetzt, addiert oder verrechnet werden dürfen.⁷¹⁸ Sinnvollerweise sollten daher stets die Belastungswirkungen angestrebt werden, die sich bei einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Anteilseignerebene ergeben. Ein möglicher Weg, dies zu erreichen, kann in der Berücksichtigung der Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der Beteiligung beim Anteilseigner liegen.

b) Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der Beteiligung

Die Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der Beteiligung haben entscheidende Bedeutung für eine kongruente Besteuerung von verdeckten Einlagen.⁷¹⁹ Es ist dabei zu unterscheiden zwischen der Tatbestandsverwirklichung von § 8 Abs. 3 S. 4 KStG (dazu aa) und § 8 Abs. 3 S. 5 KStG (dazu bb).

aa) § 8 Abs. 3 S. 4 KStG

Sofern der Tatbestand von § 8 Abs. 3 S. 4 KStG verwirklicht ist, bleibt es dabei, dass eine verdeckte Einlage vorliegt, welche die Anschaffungskosten der Beteiligung um den Teilwert erhöht (bei Beteiligungen im Betriebsvermögen siehe [§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG] i. V. m. § 6 Abs. 6 S. 2 EStG, bei Beteiligungen im Privatvermögen siehe § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG).⁷²⁰ Möchte

⁷¹⁷ Eine Schedulenbesteuerung ist eine Besteuerungssystematik, die Einkünfte nach der Art ihrer Einkunftsquellen (Arbeitseinkommen, Kapitaleinkommen, gewerbliche Einkommen) unterscheidet und jeweils einem gesonderten (Schedulen-)Tarif unterwirft (*J. Hey* in: *Tipke/Lang*, Rn. 8.1).

⁷¹⁸ Dazu *M. Wosnitza*, *StuB* 2000, 763 (765). In ähnlicher Weise wirkt die Körperschaftsteuer: Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer verkörpert eine Leistungsfähigkeit, auf die ein eigener (Körperschaftsteuer-)Tarif (§ 23 Abs. 1 KStG) angewendet wird. Wie im Rahmen der Schedulenbesteuerung darf diese Leistungsfähigkeit nicht mit der Leistungsfähigkeit gleichgesetzt werden, die in einer einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage gemessen wird. Daraus folgt, dass immer dann, wenn ein gesonderter Steuertarif anzuwenden ist, auch keine Verrechnung der Bemessungsgrundlagen erfolgen darf (siehe etwa § 2 Abs. 5b EStG bei einem gesonderten Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG; dazu auch bereits oben Zweiter Teil Fn. 128). Zur Kritik an einer Schedulenbesteuerung siehe die Nachweise oben in Zweiter Teil Fn. 130.

⁷¹⁹ Siehe bereits oben bei und in Zweiter Teil Fn. 584, ferner oben § 11 B III 1 c.

⁷²⁰ *A. Schnitger* in: *Schnitger/Fehrenbacher*, § 8 Rn. 740; *F. Roser* in: *Gosch*, § 8

man dies systematisch einordnen, müssen die Folgewirkungen berücksichtigt werden. Dabei ist weiter zu differenzieren zwischen Anteilseignern, die bilanzieren und die Beteiligung dem Betriebsvermögen zugeordnet haben (dazu [1]), und Anteilseignern, welche die Beteiligung im Privatvermögen halten (dazu [2]).

(1) Beteiligung im Betriebsvermögen

Die Erhöhung der Anschaffungskosten erfolgt bei einer Beteiligung im Betriebsvermögen im Wege der Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 S. 1 EStG) in der ersten offenen Bilanz⁷²¹; buchhalterisch erfolgt eine Ertragsbuchung, welche die Bemessungsgrundlage erhöht⁷²² (sofern keine Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG greift⁷²³ [was aus systematischen Gründen abzulehnen wäre, weil die erfolgswirksame Erhöhung in diesen Fällen der Kompensation einer vorangegangenen Minderung des Einkommens auf Anteilseignerebene dient⁷²⁴]). Bei Lichte betrachtet, ändert sich in diesen Fällen die Rechtsfolge einer Bezugsnorm, was sich zugleich auf den Tatbestand der Ausgangsnorm – und mithin auf die steuerneutrale Behandlung der verdeckten Einlage – auswirkt. Von ökonomischer Warte darf nichts anderes gelten, wenn eine nachträgliche erfolgswirksame Erhöhung der Anschaf-

Rn. 126a; S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 252 (Stand 16.2.2022); T. Isler in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186b (159. Lfg., Oktober 2021); A. Horst, NWB 2009, 3022 (3029); St. Buchholz/D. Nitzschke in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (82).

⁷²¹ Bilanzansätze sind grundsätzlich in der ursprünglich fehlerhaften Bilanz zu korrigieren (K-D. Drüen in: Brandis/Heuermann, § 4 EStG Rn. 995 [165. Lfg., Dezember 2022]). Eine Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 S. 1 Hs. 1 EStG) ist aber nicht mehr erlaubt, wenn eine Steuerfestsetzung, in der diese Bilanz zugrunde gelegt wurde, nicht mehr aufgehoben oder geändert werden darf (§ 4 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 EStG, der im Wortlaut rechtstheoretisch ungenau das Wort „kann“ verwendet [siehe dazu oben Erster Teil Fn. 416]). In diesen Fällen gehen Schrifttum (K-D. Drüen in: Brandis/Heuermann, § 4 EStG Rn. 997 [165. Lfg., Dezember 2022]; Th. Stapperfend in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rn. 429 [314. Lfg., Oktober 2022]; Ch. Seiler in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 Rn. C/50, C/55 [241. Lfg., Juni 2013]) und Rechtsprechung (BFH, Urt. vom 10.12.1992, IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 [384]; BFH, Urt. vom 9.5.2012, X R 38/10, BStBl. II 2012, 725 [727]) auf Grund eines „formellen Bilanzenzusammenhangs“ davon aus, dass eine Korrektur in der ersten noch offenen Bilanz erfolgen dürfe (es solle „eine ‚Versteinerung‘ unzutreffender Bilanzansätze“ vermieden werden [so Ch. Seiler in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 Rn. C/55 (241. Lfg., Juni 2013)]).

⁷²² S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 252 (Stand 16.2.2022); T. Isler in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); A. Briese, BB 2006, 2110 (2112); A. Dieterlen/J. Dieterlen, DSz 2007, 489 (490f.); R. Neumann, GmbH-StB 2007, 112 (115); A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (592). Der Buchungssatz lautet: „Beteiligung“ an „Ertrag“.

⁷²³ So auch R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1504.

⁷²⁴ Siehe oben § 11 B III 2 a.

fungskosten nicht erfolgt, als Folge dessen aber zu einem späteren Zeitpunkt ein erhöhter steuerpflichtiger⁷²⁵ Veräußerungsgewinn entsteht.⁷²⁶ Dazu das Beispiel 9:

Beispiel 9

A ist an der A-GmbH beteiligt (Betriebsvermögen) und hält die Beteiligung mit einem Buchwert (der den Anschaffungskosten entspricht) von 100 WE in seiner Bilanz. A veräußert ein Wirtschaftsgut mit einem Buch- und Teilwert von 100 WE zu 50 WE an die A-GmbH.

Variante 1

A erhöht (erfolgswirksam) die Anschaffungskosten an der Beteiligung um 50 WE. Der Vorgang hat keine Auswirkung auf das Einkommen des A (Aufwand Anlagenabgang 100 WE, Ertrag aus Veräußerung 50 WE, Ertrag aus der Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung 50 WE). Auf Ebene der A-GmbH erhöht die verdeckte Einlage das Einkommen der A-GmbH nicht (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG). Im nächsten Jahr veräußert A die Beteiligung an der A-GmbH zu 200 WE. Er versteuert einen Veräußerungsgewinn (vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) von 50 WE (200 WE Veräußerungsgewinn abzüglich 150 WE Anschaffungskosten).

Variante 2

A erhöht nicht die Anschaffungskosten an der Beteiligung. Der Vorgang mindert das Einkommen des A um 50 WE (Aufwand Anlagenabgang 100 WE, Ertrag aus Veräußerung 50 WE). Auf Ebene der A-GmbH erhöht sich die Bemessungsgrundlage um 50 WE (§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG). Im nächsten Jahr veräußert A die Beteiligung an der A-GmbH zu 200 WE. Er versteuert einen Veräußerungsgewinn (vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) von 100 WE (200 WE Veräußerungsgewinn abzüglich 100 WE Anschaffungskosten).

Variante 3

A erhöht (zunächst) nicht die Anschaffungskosten an der Beteiligung. Der Vorgang mindert das Einkommen des A um 50 WE (siehe Variante 2). Auf Ebene der A-GmbH erhöht sich die Bemessungsgrundlage um 50 WE (§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG). Im nächsten Jahr erhöhen sich die Anschaffungskosten an der Beteiligung im Wege einer Bilanzberichtigung um 50 WE; das Einkommen des A erhöht sich um 50 WE. Ferner veräußert A die Beteiligung an der A-GmbH zu 200 WE. Er versteuert einen Veräußerungsgewinn (vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) von 50 WE (200 WE Veräußerungsgewinn abzüglich 150 WE Anschaffungskosten).

Betrachten wir das Beispiel 9 aus einer ökonomischen Perspektive, ist das systematisch überzeugende Ergebnis vergleichsweise einfach zu erfassen: Die Zuwendung des Wirtschaftsguts an die A-GmbH ist eine verdeckte Einlage, die aus voll versteuertem Einkommen stammt und lediglich eine Investition in die Kapitalgesellschaft darstellt. Damit hat A insgesamt 150 WE in die Kapitalgesellschaft eingelegt (investiert); bei einem Veräußerungspreis

⁷²⁵ So auch R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1504.

⁷²⁶ Dahingehend auch S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 253 (Stand 16.2.2022); R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1504; A. Dieterlen/J. Dieterlen, DStZ 2007, 489 (490f.); A. Benecke, NWB 2006, 3429 (3434).

von 200 WE erzielt A einen Gewinn von 50 WE, der die steuerliche Bemessungsgrundlage erhöhen sollte.⁷²⁷

Dies entspricht den steuerlichen Folgen in *Variante 1*: Die Veräußerung des Wirtschaftsguts hat sich als verdeckte Einlage nicht auf das Einkommen des A ausgewirkt, während sich die steuerliche Bemessungsgrundlage bei der späteren Veräußerung der Beteiligung um 50 WE erhöht.

In *Variante 2* mindert die Veräußerung des Wirtschaftsguts (wenn auch insoweit fehlerhaft) das Einkommen des A um 50 WE. Zugleich erhöht sich die Bemessungsgrundlage aber auf Ebene der A-GmbH um 50 WE (§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG). Bei einer typisierenden Gesamtbetrachtung ist der Vorgang einkommensneutral. Ferner entsteht aus der Veräußerung der Beteiligung ein Gewinn von 100 WE (da zuvor keine Erhöhung der Anschaffungskosten erfasst wurden). Betrachtet man nur die Ebene des A, sind insgesamt 50 WE in die Bemessungsgrundlage eingeflossen (100 WE aus der Veräußerung der Beteiligung abzüglich 50 WE aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts). Das ist das systematisch zutreffende Ergebnis; bei einer Gesamtbetrachtung hat die verdeckte Einlage das Einkommen des A nicht mehr gemindert (Rechtsfolge der Bezugsnorm). Aus systematischen Erwägungen sollte daher auch die verdeckte Einlage auf Ebene der A-GmbH nunmehr einkommensneutral behandelt werden. Steuertheoretisch sollte die Körperschaftsteuerfestsetzung geändert werden dürfen. Im geltenden Recht wäre dies wohl nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erlaubt.

Auch in *Variante 3* mindert die Veräußerung des Wirtschaftsguts das Einkommen des A um 50 WE, und die Bemessungsgrundlage auf Ebene der A-GmbH erhöht sich um 50 WE (§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG). Ferner führt die Erhöhung der Anschaffungskosten im nächsten Jahr zu einer Erhöhung des Einkommens des A von 50 WE. Unter Einbeziehung des Veräußerungsgewinns von 50 WE hat A damit insgesamt 50 WE versteuert (50 WE aus der Veräußerung der Beteiligung zuzüglich 50 WE aus der Erhöhung der Anschaffungskosten abzüglich 50 WE aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts). Das ist das systematisch zutreffende Ergebnis. Steuertheoretisch sollte auch hier der Körperschaftsteuerbescheid geändert werden dürfen.

Festzuhalten ist daher: Die Erhöhung der Anschaffungskosten ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen die systematisch „objektiv richtige Rechtsfolge“⁷²⁸, allerdings nur, sofern zugleich die entsprechenden Rechtsfolgen auf Ebene der Kapitalgesellschaft ausgelöst werden.⁷²⁹

⁷²⁷ Dies gilt jedenfalls dann, sofern ein erhöhter Gewinn nicht allein auf thesaurierte (und insofern körper- und gewerbesteuerlich vorbelastete) Erträge zurückzuführen wäre (siehe dazu unten Zweiter Teil Fn. 766).

⁷²⁸ F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 159 (83. Lfg., April 2015).

⁷²⁹ Dahingehend wohl auch J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2015, 221 (222 in Fn. 9); A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (592).

(2) Beteiligung im Privatvermögen

Sofern die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, kann eine Einkommensminderung nicht durch eine (vorzeitige) Erfassung eines Ertrags auf Grund einer Erhöhung der Anschaffungskosten, sondern nur bei Entstehung eines erhöhten Veräußerungsgewinns (oder bei Liquidation) beseitigt werden.⁷³⁰

*Beispiel 10*⁷³¹

A ist an der A-GmbH (Anschaffungskosten 50 WE) beteiligt (Privatvermögen). A hat bei der A-GmbH ein Darlehen zur Finanzierung eines zur Fremdvermietung bestimmten Mietwohngrundstücks aufgenommen. A zahlt einen um 10 WE erhöhten Zins (verdeckte Einlage), den er bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, §21 EStG) als Werbungskosten abzieht. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft erhöht sich die Bemessungsgrundlage um 10 WE (§8 Abs. 3 S. 4 KStG). Im nächsten Jahr veräußert A die Beteiligung für 100 WE.

Auch hier kann das ökonomisch und systematisch überzeugende Ergebnis recht einfach ermittelt werden: A hat insgesamt 60 WE in die Gesellschaft investiert bzw. eingelegt (50 WE [Anschaffungskosten] zuzüglich 10 WE [verdeckte Einlage]). Er veräußert die Beteiligung für 100 WE, so dass insgesamt 40 WE in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen sollten.⁷³²

Das bedeutet aber auch, dass nur bei Versteuerung eines erhöhten Veräußerungsgewinns – nämlich in Höhe von 50 anstelle von 40 WE – die typisierende und kompensierende Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft um 10 WE nicht (mehr) gerechtfertigt wäre, weil sich die konkretisierte Rechtsfolge der Bezugsnorm – die Einkommensminderung – geändert hätte.⁷³³ Steuertheoretisch wäre auch hier ein rechtliches Dürfen zur Änderung des Körperschaftsteuerbescheides zu fordern.

Erhöhte man indes die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns⁷³⁴, ohne zugleich (wie bei bilanzierenden Steuerpflichtigen) einen Ertrag zu erfassen, ergäbe sich eine systematisch nicht zu rechtfertigende Doppelbegüns-

⁷³⁰ So auch *H. Ott*, DStR 2021, 897 (900).

⁷³¹ Beispiel in Teilen nach *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, §8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 159 (83. Lfg., April 2015).

⁷³² Auch hier (siehe bereits oben Zweiter Teil Fn. 727) sei darauf hingewiesen, dass dies nur gilt, soweit der Veräußerungsgewinn nicht auf thesaurierte Erträge zurückzuführen ist (siehe dazu unten Zweiter Teil Fn. 766).

⁷³³ Jedenfalls rechtsdogmatisch a. A. *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 77, da ein erhöhter Veräußerungsgewinn „nicht unmittelbar (kausal) der verdeckten Einlage geschuldet [sei]“; ferner auch *St. Lahme* in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Verdeckte Einlagen Rn. 38 (65. Ed., Stand 1.1.2023).

⁷³⁴ Dafür etwa *G. Brandmüller* in: v. Wallis/Brandmüller/Schulze zur Wische, Rn. 720.

tigung⁷³⁵ – am Beispiel 10: ein Werbungskostenabzug von 10 WE einerseits und ein geringerer Veräußerungsgewinn von 40 WE andererseits. Die nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten kann allenfalls typisierend über die Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 3 S. 4 KStG systematisch gerechtfertigt werden, so dass diese nicht geändert werden dürfte.

Systematisch schlüssiger wäre es aber, die Anschaffungskosten bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen nicht zu erhöhen. Dies bewirkte, dass bei Veräußerung ein erhöhter Veräußerungsgewinn entstünde, mit der Folge, dass der ursprüngliche Körperschaftsteuerbescheid geändert werden sollte. Denn damit ließe sich das Ziel verwirklichen⁷³⁶, dass nicht nur eine *typisierende* Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage einträte, sondern die insbesondere den progressiven Tarif des Anteilseigners berücksichtigende Bemessungsgrundlage erhöht würde. Die Belastungswirkungen entsprächen (sofern die Steuerabweichungen, die sich bei einem progressiven Tarif aus einer temporären Verlagerung ergeben können, außen vor bleiben) denen, die entstünden, wenn sich die Bemessungsgrundlage des Anteilseigners bei Leistungserbringung nicht gemindert hätte. Freilich dürfte für eine solche Einkommenserhöhung keine ermäßigte Besteuerung gelten, denn es gibt insofern keine Vorbelastung, die zu berücksichtigen wäre: Der erhöhte Veräußerungsgewinn wäre allein eine Kompensation für eine vollwirksame vorangegangene Einkommensminderung auf Anteilseignerebene.

Die Beispiele und Überlegungen verdeutlichen eines: Kongruente und mithin systematisch schlüssige Ergebnisse lassen sich innerhalb korrespondierend wirkender Tatbestände stets nur dann verwirklichen, wenn man auf Veränderungen in der sich stufenweise entwickelnden Rechtsordnung⁷³⁷ reagiert.⁷³⁸

bb) § 8 Abs. 3 S. 5 KStG

Nach § 8 Abs. 3 S. 6 KStG – der insoweit spezielleren⁷³⁹ Bestimmung zu § 6 Abs. 6 S. 2 EStG – erhöhen verdeckte Einlagen die Anschaffungskosten der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft „in den Fällen des Satzes 5“ nicht.

⁷³⁵ *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 159 (83. Lfg., April 2015); *B. Jäger*, Körperschaftsteuer, S. 205; *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 77.

⁷³⁶ Siehe insofern bereits oben § 11 B III 2 a.

⁷³⁷ Dazu oben Einleitung Fn. 29, Erster Teil Fn. 408.

⁷³⁸ Siehe bereits oben § 7 A III 2 c.

⁷³⁹ *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 187 (159. Lfg., Oktober 2021); *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 126a; *W. Schulte* in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 392; *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 490 (312. Lfg., Juli 2022); *Th. Rennar*, StuB 2019, 512 (515).

Systematisch zu unterscheiden sind zwei Fälle; zur Veranschaulichung dient auch hier die bereits bekannte Dreieckskonstellation⁷⁴⁰.

Im *ersten Fall* erhöht eine verdeckte Einlage die Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft, weil der Tatbestand einer „Nichtberücksichtigung“ einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt ist. Die Nichterhöhung der Anschaffungskosten nach § 8 Abs. 3 S. 6 KStG wird in diesem Fall damit begründet, dass die verdeckte Einlage nicht „steuerneutral“ berücksichtigt wurde.⁷⁴¹ Das allein ist als Argument nicht hinreichend, weil auch bei Verwirklichung des Tatbestandes von § 8 Abs. 3 S. 4 KStG die verdeckte Einlage zunächst das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöht (demnach nicht „steuerneutral“ berücksichtigt wird) und nur die (zeitlich nachfolgende) erfolgswirksame Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung bewirkt, dass eine steuerneutrale Berücksichtigung systematisch schlüssig wäre.⁷⁴² Steuertheoretisch ließe sich folglich entgegnen, dass eine gewinnwirksame Erhöhung der Anschaffungskosten (der Beteiligung der MG an der TG 2) in der ersten offenen Bilanz gerade dazu führen könnte, dass die Leistung aus versteuertem Einkommen stammt (rechtsdogmatisch eine „Berücksichtigung“ i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 5 KStG vorläge), sich insofern die Rechtsfolge der Bezugsnorm änderte und eine steuerneutrale Erfassung der verdeckten Einlage gerechtfertigt wäre.⁷⁴³ Der systematisch entscheidende Unterschied ist aber der Folgende: Eine erfolgswirksame Erhöhung der Anschaffungskosten führt in den Fällen des § 8 Abs. 3 S. 4 KStG dazu, dass sich das Einkommen desjenigen Anteilseigners erhöht, dessen Einkommen sich auch zuvor gemindert hat. Bei Verwirklichung des Tatbestandes des ersten Falls von § 8 Abs. 3 S. 5 KStG hat sich aber (am Beispiel der uns bekannten Dreieckskonstellation) die Bemessungsgrundlage der TG 1 gemindert (anderenfalls dürfte die Einlage auf Ebene der TG 2 steuerneutral behandelt werden [dazu sogleich der „zweite Fall“]), eine Erhöhung ebendieser Bemessungsgrundlage durch eine Erhöhung der Anschaffungskosten ist aber nicht möglich, weil die TG 1 nicht an der TG 2 beteiligt ist. Insofern handelt es sich um eine wertend zu treffende Entscheidung, ob die bei einer TG 1 eingetretene Minderung der Bemessungsgrundlage durch eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage bei der TG 2 (bei keiner Erhöhung der Anschaffungskosten auf Ebene der MG) oder durch eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage bei der MG (bei Erhöhung der Anschaffungskosten auf Ebene der MG) kompensiert werden soll.

⁷⁴⁰ Siehe oben § 11 A III 2 d bb und § 11 B III 1 b bb.

⁷⁴¹ G. Rüscher, Korrespondenz, S. 76; S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 266 (Stand 16.2.2022).

⁷⁴² Siehe oben § 11 B III 1 c und § 11 B III 2 b aa.

⁷⁴³ Siehe oben § 11 B III 2 b aa.

Die rechtsdogmatische Lösung ist indes klar: Die Anschaffungskosten erhöhen sich nicht (§ 8 Abs. 3 S. 6 KStG).⁷⁴⁴ Dies führt dazu, dass kompensatorisch zu einer vorangehenden Einkommensminderung in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen keine Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung im Wege einer Ertragsbuchung erfolgen kann.⁷⁴⁵ Da letztlich die TG 2 auch den Vorteil aus der verdeckten Einlage erhält, der somit auch allen Anteilseignern der TG 2 zugutekommt, erscheint dieser Ansatz im geltenden Recht auch steuertheoretisch gut vertretbar.

Im *zweiten Fall* – sofern sich das Einkommen bei der leistenden Kapitalgesellschaft (im hiesigen Beispiel bei der TG 1) nicht gemindert hat – ist die Situation zunächst anders gelagert: In diesen Fällen wird die Einlage auf Ebene der empfangenden TG 2 steuerneutral behandelt (wie auch nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG). Nunmehr stammt die Leistung aus versteuertem Einkommen, da sie auf Ebene der leistenden TG 1 das Einkommen nicht gemindert hat. Daher ist es steuertheoretisch sinnvoll, in diesem Fall auch die Anschaffungskosten der Beteiligung der MG an der TG 2 zu erhöhen, auch wenn nicht die MG, sondern die TG 1 die der Leistung zugrunde liegenden Beträge versteuert hat.

Diese systematische Erkenntnis wird im Ergebnis im Schrifttum auch erkannt; unklar ist nur, ob sie sich auch aus dem Gesetz ergibt. Methodisch fragwürdig wird innerhalb der Rechtsdogmatik versucht, dieses Ergebnis über eine teleologische Reduktion der Vorschrift zu erreichen.⁷⁴⁶ Daneben wird eine Lesart vorgeschlagen, nach der ein Fall i. S. d. S. 5 nur vorliegen könne, wenn jener S. 5 „rechtsfolgenseitig Wirkkraft entfalte [...], nicht aber wenn seine Anwendung durch einen Ausnahmetatbestand gesperrt [sei].“⁷⁴⁷ Ein solcher „Ausnahmetatbestand“ ist bei einer nicht zu eng auf die Sätze

⁷⁴⁴ Insofern könnte man vertreten, dass die Vorschrift der „Vereinfachung“ diene (so O. Strnad, GmbHR 2006, 1321 [1322]).

⁷⁴⁵ F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 171a (83. Lfg., April 2015); J. Rengers in: Brandis/Heuermann, KStG, § 8 Rn. 187 (159. Lfg., Oktober 2021); E. Dötsch/A. Pung, DB 2007, 11 (14 in Fn. 19). Buchungstechnisch tritt insofern mangels Erhöhung der Anschaffungskosten bei der die verdeckte Einlage leistenden Gesellschaft (hier der MG) kein Problem auf (S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 267 [Stand 16.2.2022]).

⁷⁴⁶ W. Schulte in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 391; A. Schnitger/C. Lebhart in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 768; T. Isler in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 490 (312. Lfg., Juli 2022); F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 171a (83. Lfg., April 2015); wohl auch F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 126a: Die Vorschrift sei im „Anwendungsbereich zu begrenzen“; R. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1512.

⁷⁴⁷ A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (594) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben); gleichsinnig S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 268 (Stand 16.2.2022): „wenn auch die belastende Rechtsfolge von S. 5 eingreift“; O. Dörfler/R. Heurung/G. Adrian, DStR 2007, 514 (518).

beschränkenden Betrachtung des Norminhalts nur eine hinreichende Bedingung für die steuerneutrale Erfassung der Einlage in Dreieckskonstellationen. Es sprechen gute Argumente dafür, dass man § 8 Abs. 3 S. 6 KStG auch so auslegen kann, dass der Gesetzgeber eine Erhöhung der Anschaffungskosten nur für die Fälle versagen wollte, worin die Leistung nicht aus versteuertem Einkommen stammt. Auch das Beispiel aus der Gesetzesbegründung betrifft einen solchen Fall.⁷⁴⁸ Jedenfalls steuertheoretisch ist dieses Ergebnis vorzugswürdig.

c) *Steuerliches Einlagenkonto (§ 27 KStG)*

aa) § 8 Abs. 3 S. 4 KStG

Sofern der Tatbestand von § 8 Abs. 3 S. 4 KStG erfüllt ist, bleibt es dabei, dass es sich um eine verdeckte Einlage handelt und sich das steuerliche Einlagenkonto i. S. d. § 27 KStG erhöht.⁷⁴⁹ Als Argument wird dazu herangeführt, „[d]as Gesetz bestimm[e] nur, dass der Einlagebetrag das Einkommen nicht mindern d[ürfe]“, dies führe aber nicht dazu, „dass es sich nicht mehr um eine verdeckte Einlage handel[e]“.⁷⁵⁰

Ein Versuch, dies systematisch zu rechtfertigen, hat Erfolg, wenn er auf der Annahme gründet, dass die Belastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine kompensatorische Maßnahme für die Minderung des Einkommens auf Ebene des Anteilseigners ist. Sofern angemerkt wird, dass der Einlagebetrag in das Einlagenkonto einzustellen sei, „*obwohl* er [auf Ebene der Ka-

⁷⁴⁸ BT-Drs. 16/2712, S. 70.

⁷⁴⁹ F. Moritz, Einlagerückgewähr, S. 38 bei und in Fn. 179; J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 186b (159. Lfg., Oktober 2021); H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpfer in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 2225; F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 124b; A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 739; T. Isler in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); W. Schulte in: Erle/Sauter, § 8 KStG Rn. 385; F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 158 (83. Lfg., April 2015); H. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rn. 26 (320. Lfg., August 2023); A. Kümpel in: Bott/Walter, § 27 Rn. 32 (167. Lfg., Februar 2023); E. Dötsch/T. Werner/H. Kramer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 27 KStG Rn. 36 (85. Lfg., Dezember 2015); Th. Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 Rn. 53; B. Jäger, Körperschaftsteuer, S. 204; E. Dötsch/A. Pung, DB 2007, 11 (14); A. Horst, NWB 2009, 3022 (3029); A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (590 in Fn. 7); a. A. R. Neumann, GmbH-StB 2007, 112 (115).

⁷⁵⁰ S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 250 (Stand 16.2.2022); gleichsinig etwa H. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rn. 26 (320. Lfg., August 2023). Der Höhe nach ist strittig, ob ein Zugang in Höhe des Brutto- (so T. Isler in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 [312. Lfg., Juli 2022]; F. Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 158 [83. Lfg., April 2015]) oder des Nettobetrag (so S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 28, 48 [Stand 16.2.2022]; F. Roser in: Gosch, § 8 Rn. 124b; A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 739) zu erfassen sei.

pitalgesellschaft] besteuert worden [sei]⁷⁵¹, so muss die Argumentation bei einer Gesamtbetrachtung vielmehr lauten: Der Einlagebetrag ist in das Einlagekonto einzustellen, *weil* er auf Ebene der Kapitalgesellschaft besteuert worden ist. Nur bei typisierter Saldierung der Einkommensminderung auf Ebene des Anteilseigners und der Einkommenserhöhung auf Ebene der Kapitalgesellschaft lässt sich schlüssig erklären, weshalb die verdeckte Einlage in diesen Fällen das steuerliche Einlagekonto erhöht: Sie stammt (wie eine offene Einlage auch) aus versteuertem Einkommen und ist eine Investition in die Kapitalgesellschaft; eine Rückgewähr ist keine Ausschüttung eines von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Betrages.⁷⁵²

Sofern angeführt wird, dass sich bei einer Einbeziehung in das steuerliche Einlagekonto „eine sinnwidrige Doppelentlastung des Gesellschafters“⁷⁵³ ergebe – einerseits Einkommensminderung auf Ebene des Anteilseigners, andererseits keine Besteuerung bei Ausschüttung (siehe § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) –, wird übersehen, dass die Einkommensminderung bereits typisierend kompensiert wurde. Insofern besteht keine „Doppelentlastung“.

In den Fällen des § 8 Abs. 3 S. 4 KStG kommt hinzu, dass es bei nachträglicher Erhöhung der Anschaffungskosten oder bei Realisation eines erhöhten Veräußerungsgewinns zu einer Änderung der Rechtsfolge der Bezugsnorm (der Einkommensminderung) kommt⁷⁵⁴; insofern bestünde jedenfalls ab diesem Zeitpunkt keine Abweichung mehr gegenüber den steuerlichen Wirkungen, die einträten, wenn eine (verdeckte) Einlage bereits von Anfang an das Einkommen nicht gemindert hätte. So erklärt sich letztlich auch, weshalb eine Änderung einer Steuerfestsetzung der Kapitalgesellschaft bei nachträglicher Erhöhung der Anschaffungskosten, die bewirkt, dass die Einlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft neutral behandelt wird, keine Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto hat.⁷⁵⁵

Zum Teil wird ferner auf eine „Unstimmigkeit“ hingewiesen: Es wird dargelegt, dass die Einkommensminderung auf Ebene des Anteilseigners eine zusätzliche Berücksichtigung durch eine Erhöhung der Anschaffungskosten ausschliesse.⁷⁵⁶ Gleichwohl – insofern sei die Unstimmigkeit wohl wieder aufgelöst – führe dies „in der Totalperiode in der Regel zu keinem unsystematischen Ergebnis“, da eine spätere Rückgewähr der Einlagen zu steuerpflichtigen Einnahmen beim Gesellschafter führe.⁷⁵⁷

⁷⁵¹ S. Lehmann in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 250 (Stand 16.2.2022) (Hervorhebung hinzugefügt).

⁷⁵² Dazu bereits oben § 11 B I 4.

⁷⁵³ R. Neumann, GmbH-StB 2007, 112 (115).

⁷⁵⁴ Siehe oben § 11 B III 1 c und § 11 B III 2 b.

⁷⁵⁵ Th. Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 Rn. 53.

⁷⁵⁶ Th. Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 Rn. 53.

⁷⁵⁷ Th. Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 Rn. 53.

Zur behaupteten Unstimmigkeit – der Nichterhöhung der Anschaffungskosten – ist anzumerken, dass dies allenfalls partiell zutrifft: Jedenfalls in den Fällen des § 8 Abs. 3 S. 4 KStG und bei im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung erfolgswirksam im Zuge einer Bilanzberichtigung.⁷⁵⁸ Insofern treffen die behaupteten „Unstimmigkeiten“ wohl allenfalls auf Beteiligungen zu, die im Privatvermögen gehalten werden⁷⁵⁹ (oder jedenfalls nicht in einer Bilanz enthalten sind).

Die Auflösung der Unstimmigkeit basiert auf den folgenden Erwägungen: Die Rückgewähr von Einlagen löse einen steuerpflichtigen Betrag aus, sofern sie die Anschaffungskosten der Beteiligung (bei einer Beteiligung im Privatvermögen [siehe § 17 Abs. 4 S. 1 Fall 3 EStG]) übersteige.⁷⁶⁰ Der Vorgang wird insofern mit einer Veräußerung der Beteiligung gleichgesetzt. Das ist bereits eine systematisch zweifelhafte Gleichschaltung, da sie Grundlagen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern missachtet. Die Rückzahlung von Einlagen, sei es solcher aus dem Nennkapital, sei es solcher aus dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG, ist kein Vorgang, der eine Besteuerung rechtfertigt. Es handelt sich um die Rückkehr des ursprünglich zu Investitionszwecken eingelegten Vermögens, mithin um eine „Umwidmung von Vermögen aus einer ‚Tasche‘ in eine andere ‚Tasche‘ des Anteilseigners“.⁷⁶¹ Systematisch zutreffend ist es daher, dass die laufende Rückzahlung nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)⁷⁶² und lediglich die Anschaffungskosten der Beteiligung erfolgsneutral mindert⁷⁶³. Die Rechtfertigung einer gleichwohl entstehenden Besteuerung – zugleich die Nichterhöhung der Anschaffungskos-

⁷⁵⁸ Siehe oben § 11 B III 2 b aa.

⁷⁵⁹ Dazu bereits oben § 11 B III 2 b aa.

⁷⁶⁰ *Th. Stimpel* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 Rn. 53. Dazu auch *G. Vogt* in: Brandis/Heuermann, § 17 EStG Rn. 883 (163. Lfg., August 2022). Bei einer Beteiligung im Betriebsvermögen entsteht ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn, soweit die ausgeschütteten Beträge den Buchwert der Beteiligung übersteigen (*R. Buge* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rn. 104 [294. Lfg., Oktober 2019]; unter Geltung des Anrechnungsverfahrens [systematisch aber übertragbar] auch noch BFH, Urt. vom 20.4.1999, VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647 [648 f.]).

⁷⁶¹ *P. Bareis*, FR 2015, 1 (4); siehe auch bereits oben § 11 B I 4.

⁷⁶² Diese systematische Trennung vollzog auch bereits das Anrechnungsverfahren. Für Ausschüttungen, für die Teilbeträge des sog. „EK 04“ (§ 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a. F. [BGBl. I 1999, 817]) als verwendet galten, erhöhte sich die Körperschaftsteuer nicht (§ 40 S. 1 Nr. 2 KStG a. F. [BGBl. I 1999, 817]); es lag demnach eine Ausschüttung, nicht aber eine *Gewinnausschüttung* vor (dazu *R. Buge* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rn. 100 [294. Lfg., Oktober 2019]; *P. Bareis*, FR 2015, 1 [3]).

⁷⁶³ *R. Buge* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rn. 104 (294. Lfg., Oktober 2019); *L. Behrendt/B. Hinz*, BB 2021, 1623/1685 (1625); BFH, Urt. vom 19.2.2013, IX R 24/12, BStBl. II 2013, 484 (485).

ten bei einer Beteiligung im Privatvermögen – lässt sich insofern allenfalls darauf stützen, dass sie der Kompensation einer vorangehenden voll steuerwirksamen Bemessungsgrundlagenminderung auf Anteilseignerebene dient (hier etwa einem Werbungskostenabzug auf Anteilseignerebene). Dann aber wäre etwa die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c S. 2 EStG)⁷⁶⁴ nicht mehr gerechtfertigt: Systematisch beruht das Teileinkünfteverfahren auch bei einer Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – einer solchen wird die Einlagenrückgewähr gleichgestellt – darauf, dass diese einer Totalausschüttung gleichkomme.⁷⁶⁵ Eine Teilfreistellung ist nur dann systematisch schlüssig, sofern die Erträge, die der Anteilseigner erzielt, auf vorhandenen Gewinnrücklagen beruhen bzw. vom Erwerber für diese gezahlt werden; nur solche Gewinnrücklagen haben einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung unterliegen.⁷⁶⁶ Ginge man in den Fällen des § 8 Abs. 3 S. 4 KStG davon aus, dass eine Erhöhung der Anschaffungskosten nicht vorliege, so beruhte dies darauf, dass die Erfassung des Veräußerungsgewinns eine zuvor auf Ebene des Anteilseigners erfolgte Einkommensminderung kompensierte.⁷⁶⁷ Da eine solche aber auch voll wirksam die Bemessungsgrundlage gemindert hätte, dürfte eine kompensatorische Bemessungsgrundlagenerhöhung nicht einer ermäßigten Besteue-

⁷⁶⁴ Das Teileinkünfteverfahren wird in diesen Fällen unkritisch angenommen; siehe nur *A. Schmidt* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rn. 325 (287. Lfg., August 2018); *R. Buge* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rn. 104 (294. Lfg., Oktober 2019); *Th. Stimpel* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 27 Rn. 53; *A. Kümpel* in: Bott/Walter, § 27 Rn. 32 (167. Lfg., Februar 2023); BFH, Urt. vom 19.2.2013, IX R 24/12, BStBl. II 2013, 484 (485); BFH, Urt. vom 16.5.2014, IX R 19/13, BStBl. II 2014, 682 (683).

⁷⁶⁵ Die „These von der Totalausschüttung“ beruht auf der Erwägung, dass es keinen Unterschied mache, ob eine Kapitalgesellschaft sämtliche Gewinne ausschütete oder ob eine Kapitalgesellschaft, die über offene Rücklagen verfüge, veräußert werde, denn thesaurierte Gewinne schlugen sich im Veräußerungspreis nieder (dazu *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 400; *C. Kraft/G. Kraft*, Unternehmensbesteuerung, S. 177; *G. Crezelius*, DB 2001, 221 [222, 225]). Soweit der Veräußerungspreis auf stille Reserven entfalle, lautet die Argumentation, dass diese bei späterer Realisation vorbelastet werden würden (so etwa zu lesen bei *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht, Rn. 1266; siehe auch die Kritik von *J. Hey*, DStJG [24] 2001, 155 [200ff.]; *H.-J. Pezzer*, DStJG 25 [2002], 37 [56f.]; *M. Desens*, Halbeinkünfteverfahren, S. 133 ff.). Die körperschaftsteuerliche Vorbelastung wandelte sich insoweit dann in eine Nachbelastung um, während die einkommensteuerliche Nachbelastung bei der natürlichen Person als Anteilseigner zur Vorbelastung würde.

⁷⁶⁶ *J.-P. Naujok*, BB 2009, 2128 (2129); *P. Bareis*, FR 2015, 1 (3). Nach Auffassung des BFH, Urt. vom 16.5.2014, IX R 19/13, BStBl. II 2014, 682 (683), fließe selbst die Rückzahlung von Stammkapital in die Bemessungsgrundlage ein und das Teileinkünfteverfahren gelte. Zu Recht kritisch zu dieser Entscheidung *P. Bareis*, FR 2015, 1. Zur strittigen Frage, ob bei einer die Anschaffungskosten übersteigenden Einlagenrückgewähr bei einer Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen von § 8b Abs. 2 KStG erfüllt seien, siehe *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 106f. m. w. N.

⁷⁶⁷ Dazu oben § 11 B III 2 b aa (2).

rung unterliegen. Es handelt sich insoweit nicht um körperschaftsteuerlich vorbelastete Erträge.

Das wird deutlich, wenn man das Beispiel 10⁷⁶⁸ abwandelt (nunmehr Beispiel 11):

Beispiel 11

A ist zu 25 % an der A-GmbH (Anschaffungskosten 50 WE) beteiligt (Privatvermögen). A hat bei der A-GmbH ein Darlehen zur Finanzierung eines zur Fremdvermietung bestimmten Mietwohngrundstücks aufgenommen. A zahlt einen um 10 WE erhöhten Zins (verdeckte Einlage), den er bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, §21 EStG) als Werbungskosten abzieht. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft erhöht sich die Bemessungsgrundlage um 10 WE (§8 Abs. 3 S. 4 KStG). Im nächsten Jahr wird die A-GmbH liquidiert. A erhält eine Rückzahlung der Einlage von 50 WE und von 10 WE aus dem steuerlichen Einlagekonto.

A hat 60 WE in die Beteiligung der A-GmbH investiert. Diese Investition hat er vollständig zurückerhalten, so dass ökonomisch kein die Bemessungsgrundlage erhöhender Ertrag zu erfassen ist. A hat aber einen Teil seiner Investition (10 WE) bemessungsgrundlagenmindernd (Werbungskosten) geltend gemacht. Dies ließe sich (mangels erfolgswirksamer Erhöhung der Anschaffungskosten) kompensieren, wenn man bei Liquidation einen Veräußerungsgewinn von 10 WE annähme. Diese Kompensation dürfte aber nicht dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, da anderenfalls 4 WE (Steuerfreistellung von 40 % [§3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c S. 2 EStG] von 10 WE) verblieben, die weiterhin die Bemessungsgrundlage minderten. Zugleich bestünde in diesen Fällen keine Einkommensminderung auf Ebene des Anteilseigners durch die Zinszahlung mehr: Die Rechtsfolge der Bezugsnorm änderte sich, und die Einkommenserhöhung auf Ebene der Kapitalgesellschaft müsste korrigiert werden (im geltenden Recht dürfte dies wohl nach §175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erfolgen).⁷⁶⁹

bb) §8 Abs. 3 S. 5 KStG

Sofern man davon ausginge, dass auch bei Verwirklichung des Tatbestandes von §8 Abs. 3 S. 5 KStG verdeckte Einlagen im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen seien⁷⁷⁰, sich zugleich aber nach §8 Abs. 3 S. 6 KStG nicht die Anschaffungskosten an der Beteiligung erhöhten⁷⁷¹, wäre die Situation mit Blick auf die Rückzahlung von Einlagen aus dem steuerlichen Einlagekonto vergleichbar mit einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung: Bei Liqui-

⁷⁶⁸ Siehe oben §11 B III 2 b aa (2).

⁷⁶⁹ Dazu oben §11 B III 1 c.

⁷⁷⁰ E. Dötsch/T. Werner/H. Kramer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, §27 KStG Rn. 36 (85. Lfg., Dezember 2015); H. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, §27 KStG Rn. 26 (320. Lfg., August 2023); B. Jäger, Körperschaftsteuer, S. 254.

⁷⁷¹ Siehe oben §11 B III 2 b bb.

dation dürfte ein erhöhter Veräußerungsgewinn, der aus der Rückzahlung von Einlagen stammte, nicht ermäßigt besteuert werden, würde aber auch hier dazu führen, dass sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm änderte, der Tatbestand von der § 8 Abs. 3 S. 5 KStG nicht mehr verwirklicht wäre (weil nunmehr eine „Berücksichtigung“ stattfände) und der Körperschaftsteuerbescheid einer die verdeckte Einlage empfangenden Kapitalgesellschaft (TG 2) entsprechend zu ändern wäre.

IV. Zum Abzug von Leistungen von der Bemessungsgrundlage

Leistungen von einem Anteilseigner an seine Kapitalgesellschaft sind formal nicht davon abhängig, welche Rechtsfolgen die Leistungen auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft auslösen (gesetzesakzessorisch) oder konkretisiert worden sind (verwaltungsaktakzessorisch) (Variante A⁷⁷²). Es ist, anders gewendet, tatbestandlich für den Abzug beim Anteilseigner nicht von Bedeutung, ob auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft ein Tatbestand erfüllt ist, der sich einkommenserhöhend auswirkt oder nicht. Eine Vorschrift, die § 4k Abs. 1 EStG⁷⁷³ vergleichbar wäre, gibt es im geltenden Recht nicht.

Das ist steuertheoretisch schlüssig, weil die Gefahr, dass auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft keine hinreichende Besteuerung stattfindet, hier weniger besteht: Anders als bei Leistungen von einer Kapitalgesellschaft an deren Anteilseigner mit einer Aufteilung der Steuerschuld in zwei (ermäßigte) Teilbeträge, erfolgt hier die Besteuerung allein auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft ohne Ermäßigung. Insofern besteht hier weniger ein Anreiz, der Steuer auszuweichen (was einem entscheidungsneutralen Besteuerungssystem entgegenstünde), da nicht die Erhebung nur eines ermäßigten Steuerteilbetrages ausgenutzt werden kann.

C. Gewerbesteuer

Kapitalgesellschaften zahlen stets („qua Rechtsform“⁷⁷⁴) Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG). Auch gewerbliche Einzel- (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) und Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) unterliegen der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 GewStG). Allerdings können diese die Gewerbesteuer (weitestgehend) auf die Einkommensteuer anrechnen (§ 35 EStG).⁷⁷⁵ Eine

⁷⁷² Dazu oben § 11 B I 3.

⁷⁷³ Dazu oben § 11 A IV.

⁷⁷⁴ J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 12.14; siehe auch V. Sarrazin in: Lenski/Steinberg, § 2 Rn. 3125 ff. (148. Lfg., Oktober 2023).

⁷⁷⁵ Die gewerbesteuerliche Ermäßigung geht auf „Modell 3“ der Brühler Empfeh-

Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer ist hingegen nicht möglich.⁷⁷⁶ Damit ist die Gewerbesteuer „faktisch zur Sondersteuer für Kapitalgesellschaften geworden“⁷⁷⁷, und sie wird auch als „dominierende Unternehmensteuer“⁷⁷⁸ für Kapitalgesellschaften bezeichnet. Eine systematische Untersuchung von Kapitalgesellschaften muss daher auch die gewerbesteuerliche Belastung einbeziehen.⁷⁷⁹ Letztlich folgt dies auch bereits daraus, dass ein Gewerbebetrieb keine eigene steuerliche „Leistungsfähigkeit“ haben kann.⁷⁸⁰

I. Gewinnausschüttungen

Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die nach den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 S. 1 GewStG). Im Ausgangspunkt folgt daraus, dass die Regelungen zur ermäßigten Besteuerung von Gewinnausschüttungen bei gewerblichen Einkünften – mithin die Steuerfreistellungen nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG – auch innerhalb der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage gelten und gleichzeitig gewerbesteuerlich zu einer (partiellen) Steuerfreistellung führen.⁷⁸¹

Im geltenden Recht bleibt es dabei aber nicht: Es wird unterschieden zwischen „Streubesitzbeteiligungen“ mit einer Beteiligungshöhe von unter 15 % (dazu 1) und „Schachtelbeteiligungen“ mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 15 % (dazu 2).

lungen zurück (*Brühler Empfehlungen*, S. 89 ff.; dazu auch *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 206 ff.), wurde aber politisch schon zuvor diskutiert (siehe nur *St. Ganghof*, Steuerpolitik, S. 72, 76 f.).

⁷⁷⁶ Dazu *M. Alber/M. Szczesny*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, S. 163.

⁷⁷⁷ *P. Bareis* in: Schick, S. 35 (37 f.). *J. Hey*, KSzW 2013, 353 (359), deutet an, die Gewerbesteuer solle zu einer „Art Zuschlag auf die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage“ umgestaltet werden; ähnlich auch *H.-H. Krebühl* in: FS Fischer, 1999, S. 137 (146). Zum „ökonomische[n] Unfug, den Gewerbeertrag neben dem Gewinn in der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu belasten“, siehe *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 194 f. (Zitat auf S. 194); *D. Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, S. 76 f.

⁷⁷⁸ *N. Herzig*, DB 2007, 1541 (1541); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 12.7.

⁷⁷⁹ Siehe *P. Bareis* in: Schick, S. 35 (37); siehe ferner die kritische Würdigung der Steueroptimierungsmöglichkeiten bei Kapitalgesellschaften im Halbeinkünfteverfahren unter Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung bei *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer, S. 227.

⁷⁸⁰ *D. Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, S. 75.

⁷⁸¹ *G. Nöcker* in: Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rn. 3 (142. Lfg., Juli 2022); *T. Schober* in: Musil/Weber-Grellet, § 8b KStG Rn. 110; *R. U. Braunagel* in: Bergemann/Wingler, § 8 Rn. 441; *G. Brandmüller* in: v. Wallis/Brandmüller/Schulze zur Wische, Rn. 803; *U. Prinz/St. Simon*, DStR 2002, 149 (149 bei und in Fn. 1a); *M. Ernst*, Ubg 2010, 494 (495).

1. Hinzurechnungen bei Streubesitzbeteiligungen (§ 8 Nr. 5 GewStG)

Bei einer Beteiligungshöhe von unter 15 % werden Gewinnanteile, die nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG nicht Bestandteil der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind, im Rahmen der Ermittlung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet (§ 8 Nr. 5 GewStG⁷⁸²). Dadurch wird bewirkt, dass die nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Gewinnanteile Bestandteil der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind.⁷⁸³ Es entsteht eine gewerbsteuerliche Doppelbelastung.⁷⁸⁴

⁷⁸² Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG geht auf einen Vorschlag des Bundesrates kurz nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens im Zuge des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) zum UntStFG vom 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) zurück (BT-Drs. 14/7084, S. 4). Zur Begründung hat sich der Bundesrat (jedenfalls was den quantitativen Umfang angeht) zuvörderst (recht zweifelhaft [siehe auch die Kritik von U. Prinz/St. Simon, DStR 2002, 149 (150 bei und in Fn. 5); J. Hey, KSzW 2013, 353 (359); FG Münster, Urt. vom 1.9.2011, 9 K 5772/03 G, EFG 2011, 2182 (2184)]) auf das Objektsteuerprinzip berufen (BT-Drs. 14/7084, S. 5). Die wohl eigentliche Motivation hinter diese Hinzurechnung wurde aber in einem kurzen Abs. (drei Zeilen) am Ende der Begründung offengelegt: Die „befürchteten Steuerausfälle der Kommunen [sollten] vermieden“ werden (BT-Drs. 14/7084, S. 5). Die Bundesregierung hat im Rahmen einer Gegenäußerung dargelegt, dass dies „die Wiedereinführung der mit dem Steuersenkungsgesetz gerade abgeschafften Doppelbelastung von Streubesitz [...] mit Gewerbesteuer bedeute[te]“ (BT-Drs. 14/7084, S. 8). Nichtsdestotrotz wurde die Vorschrift im Rahmen einer Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 11.12.2001 (BT-Drs. 14/7780, S. 5) in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht und vom Bundestag beschlossen (zur Entstehungsgeschichte J. Ritzer/I. Stangl, INF 2002, 131 [133 f.]; A. Staats in: GewStG-eKommentar, § 8 Rn. 385 [Stand 6.1.2021]; G. Nöcker in: Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rn. 2 [142. Lfg., Juli 2022]).

⁷⁸³ Letztlich wird nur das Ergebnis aus dem steuerfreien Teil der Gewinnausschüttungen abzüglich des nicht abziehbaren Anteils (siehe § 3c Abs. 2 EStG) hinzugerechnet (G. Nöcker in: Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rn. 4 f. [142. Lfg., Juli 2022]). Nach herrschender Auffassung kann sich daraus auch ein negativer Betrag (mithin eine Kürzung) ergeben (so G. Nöcker in: Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rn. 5, 13 [142. Lfg., Juli 2022]; G. Güroff in: Glanegger/Güroff, § 8 Nr. 5 Rn. 12; R. U. Braunagel in: Bergemann/Wingler, § 8 Rn. 477 ff.; a. A. F. Hofmeister in: Brandis/Heuermann, § 8 GewStG Rn. 586 [159. Lfg., Oktober 2021]). Auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift wird innerhalb dieses Diskurses nicht eingegangen, auch wenn sich daraus möglicherweise ein starkes Argument dafür ableiten lässt, dass der Gesetzgeber (entgegen der herrschenden Meinung) eine Norm erzeugen wollte, nach der sich ein negativer Betrag (eine Kürzung) nicht ergeben kann: Denn dann wäre es wohl – insbesondere, da dies im ursprünglichen Gesetzesentwurf in § 9 Nr. 6 und Nr. 6a GewStG-E (BT-Drs. 14/7084, S. 4) noch so vorgesehen war – wohl naheliegender gewesen, nur den steuerfreien Teil hinzuzurechnen und die nicht abzugsfähigen Ausgaben in einer eigenen Kürzungsvorschrift (und gerade nicht innerhalb einer Hinzurechnungsvorschrift) zu erfassen.

⁷⁸⁴ So auch G. Nöcker in: Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rn. 4 (142. Lfg., Juli 2022); M. Desens in: Musil/Weber-Grellet, § 8 Nr. 5 GewStG Rn. 15; A. Staats in: GewStG-eKommentar, § 8 Rn. 385 (Stand 6.1.2021).

Ob Gewinnanteile steuerfrei sind, richtet sich (freilich) auch nach den § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 ff. EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG. Sofern demnach die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung auf Grund einer Korrespondenz nicht vorliegen, kommt es auch nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG.⁷⁸⁵ Denn was nicht steuerfrei ist, kann auch nicht hinzugerechnet werden. Insofern ist es unzweifelhaft, dass sich die korrespondierend wirkenden Tatbestände auch auf die Gewerbesteuer auswirken.⁷⁸⁶

Eine korrespondierende Besteuerung im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung und der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage ist auch systematisch überzeugend, da die gewerbesteuerliche Belastung in die Gesamtbelastung einbezogen werden muss. Sofern man die systematische Rechtfertigung einer ermäßigten Besteuerung auf Anteilseignerebene in einer zuvor pauschaliert erhobenen Körperschaftsteuer sieht⁷⁸⁷, so gilt diese Rechtfertigung ebenso für die Gewerbesteuer: Auch hier sollte eine auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft nicht entstandene oder nicht festgesetzte gewerbesteuerliche Belastung nicht pauschalierend berücksichtigt werden.

Systematisch nicht überzeugend ist es allerdings, dass dieselbe Belastungswirkung auf Grund der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG auch dann einträte, wenn eine Beteiligungshöhe von unter 15 % vorläge. Die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG zielt darauf ab, bei hintereinander geschalteten Kapitalgesellschaften eine mehrfache körperschaftsteuerliche Belastung zu vermeiden.⁷⁸⁸ Es ist nicht ersichtlich, wieso dies nicht auch für die gewerbesteuerliche Belastung gelten soll⁷⁸⁹: Eine wirtschaftliche Doppelbelastung muss in der Gewerbesteuer ebenso wie in der Körperschaftsteuer beseitigt werden.⁷⁹⁰ Die Hinzurechnung bewirkt daher ökonomisch nicht

⁷⁸⁵ *M. Bergmann* in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 8 Nr. 5 Rn. 13. Da es zusätzlich eine notwendige Bedingung für eine Steuerfreistellung nach § 8b KStG ist, dass eine Beteiligung von mindestens 10 % vorliegt (§ 8b Abs. 4 KStG), und da ab einer Beteiligungshöhe von 15 % nicht mehr die Voraussetzungen des § 8 Nr. 5 GewStG erfüllt sind, kommt es bei Kapitalgesellschaften nur noch zu einer Hinzurechnung bei einer Beteiligungshöhe von 10 bis 15 % (*A. Pung* in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8b KStG Rn. 64 [107. Lfg., September 2022]; siehe auch Fall 3 bei *L. Richter/D. Reeb*, DStZ 2013, 702 [707]).

⁷⁸⁶ So auch *M.-L. Dietrich*, *Dividenden*, S. 229; *A. Staats* in: *GewStG-eKommentar*, § 8 Rn. 401 (Stand 6.1.2021); *L. Richter/D. Reeb*, DStZ 2013, 702 (704); zur Rechtslage nach dem JStG 2007 auch bereits *A. Benecke*, NWB 2006, 3429 (3434).

⁷⁸⁷ Dazu oben § 9 A I 2 und § 11 A IV 1.

⁷⁸⁸ Dazu oben § 9 B II 2.

⁷⁸⁹ *M. Bergmann* in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 8 Nr. 5 Rn. 3: „kein sachlicher Grund für eine unterschiedliche Behandlung“; *J. Hey* in: *Tipke/Lang*, Rn. 12.49; *H. Kußmaul*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, S. 357.

⁷⁹⁰ *J. Hey*, KSzW 2013, 353 (359).

begründbare gewerbsteuerliche Doppelbelastungen.⁷⁹¹ Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass die in § 8 Nr. 5 GewStG verkörperte Normwirkung systematisch verfehlt⁷⁹² und fiskalisch motiviert⁷⁹³ sei. Letztlich ist dies aber ein Fehler, der auf die Systematik der Hinzurechnungen und nicht auf einen korrespondierenden Zusammenhang im GewStG zurückzuführen ist.

2. Kürzungen bei Schachtelbeteiligungen (§ 9 Nr. 2a, 7 GewStG)

Bei Beteiligungen mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 15 % ist die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage um Gewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften zu kürzen (§ 9 Nr. 2a GewStG).⁷⁹⁴ Die Vorschrift wurde zur Vermeidung einer gewerbsteuerlichen Doppelbelastung eingeführt.⁷⁹⁵ Daher ist der Tatbestand der Vorschrift auch nur erfüllt, sofern es sich um Beteiligungseinkünfte an einer nicht steuerbefreiten Kapitalgesellschaft handelt.⁷⁹⁶ Der Ausschluss einer gewerbsteuerlichen Kürzung bei einer steuerbefreiten Kapitalgesellschaft ist überzeugend, weil es insoweit nicht zu einer gewerbsteuerlichen Belastung gekommen ist. Daran zeigt sich aber auch, dass es systematisch schlüssig wäre, wenn die Voraussetzungen einer

⁷⁹¹ Siehe die Berechnung (unter Geltung der ehemaligen Beteiligungsgrenze von 10 %) bei *Th. Siegel/P. Bareis*, Strukturen, S. 211.

⁷⁹² *J. Hey*, KSzW 2013, 353 (359); *F. Hofmeister* in: Brandis/Heuermann, § 8 GewStG Rn. 561 (159. Lfg., Oktober 2021); *M. Desens*, BB 2018, 2647 (2647); *R. Gröning/O. Siegmund*, DStR 2003, 617 (621 bei und in Fn. 28); *M. Bergmann* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 8 Nr. 5 Rn. 3; *A. Staats* in: GewStG-eKommentar, § 8 Rn. 385 (Stand 6.1.2021); *G. Nöcker* in: Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rn. 1 (142. Lfg., Juli 2022); BFH, Urt. vom 17.12.2014, I R 39/14, BStBl. II 2015, 1052 (1055): „recht komplexe[s] und unübersichtliche[s] Regelungsgeflecht“.

⁷⁹³ *M. Bergmann* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 8 Nr. 5 Rn. 3; BT-Drs. 14/7084, S. 5: „werden [...] die andernfalls befürchteten Steuerausfälle der Kommunen vermieden“; siehe auch *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 510: „Es geht ausschließlich darum, das Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden zu erhöhen. Steuersystematische Überlegungen können nicht angeführt werden“; *A. Dinkelbach*, Ertragsteuern, S. 535: „aus haushaltspolitischen Motiven“; ferner *R. U. Braunagel* in: Bergemann/Wingler, § 8 Rn. 443.

⁷⁹⁴ Dazu *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 12.57; *M. Bergmann* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 8 Nr. 5 Rn. 1. Bei Schachtelbeteiligungen im Ausland erfolgt eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG; gesetzestechisch hätte man die Kürzungen auch in einer Nr. als sprachliche Verkörperung des Norminhalts bündeln können (*J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 12.57; *M. Desens*, BB 2018, 2647 [2651]).

⁷⁹⁵ *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 509; *C. Kraft/G. Kraft*, Unternehmensbesteuerung, S. 215; *A. Dinkelbach*, Ertragsteuern, S. 545; *D. Grashoff/H. Mach*, Grundzüge, Rn. 339; *M. Bergmann* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 8 Nr. 2a Rn. 2; *G. Güroff* in: Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 2a Rn. 1; *F. Roser* in: Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 2a Rn. 10 (134. Lfg., November 2020); *D. Gosch* in: Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rn. 161 (158. Lfg., August 2021); BFH, Urt. vom 24.1.2012, I B 34/11, GmbHR 2012, 700 (701).

⁷⁹⁶ *G. Güroff* in: Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 2a Rn. 2.

gewerbsteuerlichen Kürzung auch dann nicht vorlägen, wenn aus anderen Gründen – insbesondere, weil die ausgeschütteten Beträge die Bemessungsgrundlage der leistenden Kapitalgesellschaft gemindert haben – eine gewerbsteuerliche (Vor-)Belastung nicht bestünde.⁷⁹⁷

Eine Kürzung kann nur erfolgen, wenn Beteiligungserträge im Gewerbeertrag enthalten sind⁷⁹⁸ (wie eine Hinzurechnung nur dann möglich ist, wenn Gewinnanteile zunächst nicht im Gewerbeertrag enthalten sind). Mit Blick auf eine Korrespondenz im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung führt dies zu dem systematisch kaum nachvollziehbaren Ergebnis, dass die Kürzung dann ihre Wirkkraft entfaltet, wenn die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung auf Grund einer einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Korrespondenz (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 ff. EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG) *nicht* vorliegen. Zugleich ist aber die gewerbsteuerliche Kürzung nicht davon abhängig, welche Rechtsfolgen für ausgeschüttete Beträge auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft gelten oder konkretisiert worden sind.⁷⁹⁹ Anders gewendet: Es gibt keine gewerbsteuerliche Korrespondenz im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung.⁸⁰⁰ Demnach „wird die korrespondierende Besteuerung nur für die Hälfte des eigentlich angenommenen Vorbelastungsniveaus verwirklicht“⁸⁰¹; sie wird insofern gewerbsteuerlich unterlaufen.

Als Argument für eine solche fehlende gewerbsteuerliche Korrespondenz wird mitunter angeführt, dies sei „vor dem Hintergrund der Fremdartigkeit des Korrespondenzprinzips im gesamten deutschen Ertragsteuerrecht folgerichtig.“⁸⁰² Jegliche Erläuterungen, warum eine Korrespondenz „fremdartig“ sei und weshalb die fehlende Sicherstellung des Gewerbesteueraufkommens (denn dies ist die Folge) „folgerichtig“ sei, erfolgen nicht. Gehaltvoller ist das Argument, dass bei ausländischen Beteiligungserträgen

⁷⁹⁷ Zutreffend die Kritik von *R. U. Braunagel* in: Bergemann/Wingler, § 9 Rn. 99, dass die gewerbsteuerliche Kürzung auch dann eingreife, wenn „tatsächlich keine Gewerbesteuer angefallen [sei].“

⁷⁹⁸ *M. Bergmann* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 2a Rn. 40.

⁷⁹⁹ *M. Desens*, BB 2018, 2647 (2647); *M. Brühl*, FR 2019, 257 (258 f.).

⁸⁰⁰ *A. Herlinghaus* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 148; *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 234; *A. Pung* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 89 (107. Lfg., September 2022); *H. J. Watermeyer* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rn. 52 (303. Lfg., April 2021); *M. Frotscher* in: Frotscher/Drüen, § 8b KStG Rn. 107 (Stand 3.5.2022); *M. Bergmann* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 2a Rn. 40; *O. Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1323); *A. Horst*, NWB 2009, 3022 (3025 f.); *J. D. Becker/Th. Loose*, IStR 2012, 758 (761); *G. Adrian/O. Franz*, BB 2013, 1879 (1885); *T. Hagemann/Ch. Kahlenberg*, BB 2014, 1623 (1632); *G. Rüsck*, Ubg 2019, 565 (566); *G. Rüsck*, GmbHR 2020, 251 (252); *L. Behrendt/B. Hinz*, BB 2021, 1623/1685 (1627); *M.-L. Dietrich*, Dividenden, S. 229; *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen, S. 218.

⁸⁰¹ *G. Rüsck*, GmbHR 2020, 251 (252).

⁸⁰² *M.-L. Dietrich*, Dividenden, S. 229.

keine Erträge vorlägen, die im Inland erwirtschaftet worden seien.⁸⁰³ Der Sinn und Zweck der Vorschriften wird bei Beteiligungserträgen von ausländischen Kapitalgesellschaften (mithin bei § 9 Nr. 7 GewStG) insofern auch darin gesehen, „dem gewerbsteuerlichen Territorialitätsprinzip Geltung zu verschaffen.“⁸⁰⁴ Sofern man überzeugt ist, die im geltenden Recht vorgefundene Gewerbesteuer enthalte einen dahingehenden Inlandsbezug (siehe § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG [„jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird“]), dann mag dies steuerrechtsdogmatisch zutreffen. Mit Blick auf die Belastungsergebnisse eröffnen sich gleichwohl nicht entscheidungsneutrale Handlungsalternativen, da eine Kürzung ohne vorangehende gewerbsteuerliche Vorbelastung eine Minderbesteuerung⁸⁰⁵ darstellt: Die Gewerbesteuer ist „wirtschaftlich [ein] (wesentlicher) Teil der Steuerbelastung“⁸⁰⁶, und zwar unabhängig davon, in welchem Staat die Gesellschaft ansässig ist.

Steuertheoretisch wären letztlich keine „überkomplexen“⁸⁰⁷ Hinzurechnungen und Kürzungen für Gewinnausschüttungen notwendig. Knüpfte man zur Ermittlung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage allein an die Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbelastung aus dem EStG und dem KStG an, übernehme man damit zugleich die korrespondierende Wirkung zur Sicherstellung einer hinreichenden (insoweit dann gewerbsteuerlichen) Vorbelastung.⁸⁰⁸ Die damit einhergehende Übernahme der Mindestbeteiligung nach § 8b Abs. 4 S. 1 KStG ist zwar systematisch nicht überzeugend, da es für die Vermeidung einer gewerbsteuerlichen Doppelbelastung (und auch für die Herstellung einer hinreichenden gewerbsteuerlichen Belastung mittels einer korrespondierenden Wirkung) nicht auf die Höhe der Beteiligung ankommen sollte.⁸⁰⁹ Es entfele aber jedenfalls die

⁸⁰³ A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 89 (107. Lfg., September 2022).

⁸⁰⁴ M. Brühl, FR 2019, 257 (258), mit Verweis auf M. Bergmann in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 7 Rn. 6. Siehe ferner A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 89 (107. Lfg., September 2022). Zum gewerbsteuerlichen Territorialitätsprinzip allgemein J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 12.18; W. Scheffler, ISR 2017, 63 (63).

⁸⁰⁵ A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 89 (107. Lfg., September 2022); ähnlich auch M. Brühl, FR 2019, 257 (258).

⁸⁰⁶ M. Bergmann in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 7 Rn. 7.

⁸⁰⁷ Siehe etwa M. Desens, BB 2018, 2647 (2647): „Überkomplexes Verwirrspiel“; ähnlich M. Ernst, Ubg 2010, 494 (494): „Irrungen und Wirrungen“; M. Brühl, FR 2019, 257 (257): „kompliziertes Regelungsregime“.

⁸⁰⁸ Dahingehend auch M. Desens, BB 2018, 2647 (2651): „Das der Gewerbesteuer zugrunde liegende Objektsteuerprinzip fordert dabei auch nicht zwingend, die im EStG und KStG durch das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG) und das Freistellungssystem (§ 8b KStG) vorgebende Differenzierung durch ein Verwirrspiel von kombinierten Hinzurechnungen und Kürzungen zu eliminieren.“

⁸⁰⁹ Mit Blick auf das Ziel einer Vermeidung der Doppelbelastung siehe F. Roser in:

systematisch kaum zu rechtfertigende unterschiedliche Höhe für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG (10 %) und nach § 9 Nr. 2a GewStG (15 %).⁸¹⁰ Die im System angelegte pauschalierte Anrechnung einer Vorbelastung würde dann auch gewerbsteuerlich nur bei entsprechender Vorbelastung erlaubt sein.

II. Einlagen

Sofern eine Leistung, die als Einlage einzuordnen ist, auf Grund einer Verwirklichung des Tatbestandes der § 8 Abs. 3 S. 4f. KStG die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöht, wirkt sich dies auch auf die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage aus.⁸¹¹ Kürzungen sind im GewStG nicht vorgesehen. Hält man die Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage nach den § 8 Abs. 3 S. 4f. KStG für systematisch überzeugend⁸¹², muss dies auch für die Gewerbesteuer gelten.

Die Auskehrungen von Einlagen aus dem steuerlichen Einlagekonto werden im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 S. 1 GewStG) nicht berücksichtigt; bereits deshalb entfällt eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG. Auch eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ist nicht vorgesehen.⁸¹³ Systematisch ist dies überzeugend, weil es sich nur um die Rückgewährung von zur Investition eingelegter Mittel des Anteilseigners handelt.

D. Hinzurechnungsbesteuerung

Durch das ATAD-UmsG vom 25.6.2021⁸¹⁴ ist die Frage, welche Rechtsfolgen auf Seiten der leistenden Kapitalgesellschaft gelten, nunmehr auch für

Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 2a Rn. 11 (134. Lfg., November 2020).

⁸¹⁰ Die Erhöhung der Beteiligungsgrenze auf 15 % im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 (BGBl. I 2007, 1912 [1930]; BStBl. I 2007, 630 [648]) ist systematisch nicht zu begründen (*M. Ernst*, Ubg 2010, 494 [495]), sondern diene allein „zur Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens der Gemeinden“ (BT-Drs. 16/5491, S. 14). Zu Recht kritisch zur unterschiedlichen Beteiligungshöhe *J. Hey*, KSzW 2013, 353 (358 f.).

⁸¹¹ *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 234 (Stand 16.2.2022); *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); *F. Lang* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 157 (83. Lfg., April 2015); *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 187 (159. Lfg., Oktober 2021); *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rn. 741; *R. Neumann* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rn. 1491; *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 123; *J. Schulz* in: Bott/Walter, § 8 Rn. 965 (169. Lfg., Mai 2023); *O. Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1323); *A. Kempf/Th. Loose*, Ubg 2015, 589 (590); *G. Rüsck*, Korrespondenz, S. 77.

⁸¹² Dazu oben § 11 B III 2 a.

⁸¹³ *L. Behrendt/B. Hinz*, BB 2021, 1623/1685 (1626); *M. Bergmann* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 2a Rn. 39.

⁸¹⁴ BGBl. I 2021, 2035.

die Hinzurechnungsbesteuerung von Bedeutung: „[D]as materielle Korrespondenzprinzip des § 8b Abs. 1 S. 2f. KStG [werde] in die Hinzurechnungsbesteuerung ‚importiert‘.“⁸¹⁵ Es regt sich bereits die Befürchtung, dass die „Komplexität [...] grenzenlos [erscheine] und [...] die Praxis vor enorme Herausforderungen stellen“ werde.⁸¹⁶ Das lädt zu einer systematischen Aufarbeitung ein.

Eingangs werden die Grundlagen zur Hinzurechnungsbesteuerung im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung dargestellt (dazu I). Gegenstand der systematischen Betrachtung ist sodann allerdings nur eine Korrespondenz innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung (dazu II); die Änderungen durch das ATAD-UmsG sollen nicht in Gänze nachgezeichnet werden. Schließlich wird das Verhältnis zur Gewerbesteuer betrachtet (dazu III).

I. Grundlagen zur Hinzurechnungsbesteuerung

Die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–13 AStG) zielt darauf, Steuervorteilen entgegenzuwirken, die durch die Verlagerung von Kapitalgesellschaften in Staaten mit einer niedrigen Besteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG) entstehen.⁸¹⁷ Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt, dass die Besteuerung auf das deutsche Besteuerungsniveau angehoben wird.⁸¹⁸

Nach der Grundkonzeption soll eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht erfolgen, wenn eine im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft aktiv am Markt teilnimmt („aktive Einkünfte“).⁸¹⁹ Ökonomisch (mit Blick auf eine entscheidungsneutrale Besteuerung) lässt sich dies gut vertreten: Während die Ver-

⁸¹⁵ J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (374); ähnlich S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (67); A. Mann in: BeckOK AStG, § 8 Rn. 249 (Stand 1.9.2022).

⁸¹⁶ S. Müller, ISR 2021, 241 (245) (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben); dahingehend auch J. Schönfeld, IStR 2019, 397 (400); M. F. Kühn/T. Schienke-Ohletz, BB 2020, 1562 (1563); S. Binder/B. Graßl, IStR 2021, 865 (865). J. Böhmer/R. Gebhardt/S. Krüger, IWB 2021, 479 (487), befürchten „enorme Kollateralschäden“.

⁸¹⁷ BT-Drs. 19/28652, S. 25, 50; G. Vogt in: Brandis/Heuermann, Vorbemerkungen zu den §§ 7 bis 13 AStG Rn. 1 (161. Lfg., März 2022); H. Jacobsen in: AStG-eKommentar, Einleitung AStG Rn. 36 (Stand 18.8.2022); X. Ditz/F. Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Vor §§ 7–14 AStG Rn. 43 (98. Lfg., Juli 2021); C. Becker in: Musil/Weber-Grellet, §§ 7–13 AStG Rn. 2; D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1503 f.; F. Oppel/L. Wittig, BB 2022, 1495 (1495). F. Haase, Steuerrecht, Rn. 519 f., betont zu Recht, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung notwendig sei, weil anderenfalls die Möglichkeit bestehe, durch eine Verlagerung des Sitzes einer Kapitalgesellschaft in Niedrigsteuerländer ohne Veränderung des persönlichen Umfeldes der Steuer auszuweichen.

⁸¹⁸ C. Becker in: Musil/Weber-Grellet, §§ 7–13 AStG Rn. 2.

⁸¹⁹ Dazu C. Becker in: Musil/Weber-Grellet, §§ 7–13 AStG Rn. 2, 5; siehe auch bereits BT-Drs. VI/2883, S. 19, zur Einführung des AStG 1971: „Der Bereich, in dem eine beherrschte Auslandsgesellschaft aktiver Wirtschaftstätigkeit nachgeht, steht von vornherein außerhalb der im Gesetzesentwurf vorgesehenen Zurechnung in die deutsche Besteuerung.“

lagerung des Sitzes einer Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat bei aktiver Marktteilnahme regelmäßig wirtschaftlich motiviert sein dürfte, erfolgt bei nicht aktiver Teilnahme am Marktgeschehen („passive Einkünfte“) die Verlagerung der Kapitalgesellschaft zuvörderst zum Zweck der Steuervermeidung (Steuern als negative Zielgröße)⁸²⁰, so dass es in diesen Fällen überzeugend ist, jenen Ausweichhandlungen typisierend⁸²¹ zu begegnen. Ob die Verlagerung der Einkünfte aber im Einzelfall tatsächlich „missbräuchlich“ geschieht, ist unerheblich.⁸²²

Die Begriffe „aktive“ und „passive“ Einkünfte sind dabei keine positivierten Rechtsbegriffe. Mit dem Begriff passive Einkünfte werden schlicht diejenigen Einkünfte bezeichnet, die in dem Katalog in § 8 Abs. 1 Nr. 1–9 AStG aufgezählt sind. Sofern eine Tätigkeit keiner dieser aufgezählten Tätigkeiten zuzuordnen ist, folgt daraus, dass die daraus erzielten Erträge „aktive“ Einkünfte darstellen.⁸²³ Der Tatbestand einer Hinzurechnungsbesteuerung ist dann schlicht nicht erfüllt.

Gewinnausschüttungen werden grundsätzlich nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Dies wird damit begründet, dass für die Unterscheidung zwischen einer aktiven und einer passiven Teilnahme am Markt die eigentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausschlaggebend sei, nicht indes die Ausschüttung (der Transfer) der aus dieser Tätigkeit erzielten Erträge an die Anteilseigner.⁸²⁴ Seit dem ATAD-UmsG gilt das aber nicht mehr uneingeschränkt. Auf Grund der Einführung von Korrespondenzen unterliegen Gewinnausschüttungen nunmehr der Hinzurechnungsbesteuerung, sofern innerhalb von Beteiligungsketten in Niedrigsteuerländern nicht sichergestellt ist, dass eine hinreichende Vorbelastung stattgefunden hat.⁸²⁵

Gesetzestechisch führt eine Hinzurechnungsbesteuerung dazu, dass ein Hinzurechnungsbetrag bei dem Steuerpflichtigen anzusetzen ist (§ 10 Abs. 1 S. 1 AStG), der an einer niedrig besteuerten ausländischen Kapitalgesellschaft mit passiven Einkünften beteiligt ist.⁸²⁶ Dieser Betrag stellt Einkünfte

⁸²⁰ Dazu oben § 10 B.

⁸²¹ Siehe BFH, Beschl. vom 12.10.2016, I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 (619): „gesetzgeberische[s] Konzept der typisierten Missbrauchsabwehr“; ferner G. Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 1150.

⁸²² BT-Drs. 19/28652, S. 25; BFH, Beschl. vom 12.10.2016, I R 80/14, BStBl. II 2017, 615 (619).

⁸²³ Ähnlich X. Ditz/C. Quilitzsch, Ubg 2021, 485 (488).

⁸²⁴ C. Becker in: Musil/Weber-Grellet, §§ 7–13 AStG Rn. 119.

⁸²⁵ Dazu näher sogleich unten § 11 D II.

⁸²⁶ Welche Grundkonzeption dem zugrunde liegt, ist unklar: Auf die Grundzüge heruntergebrochen ließe sich einerseits sagen, die Einkünfte würden dem im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen (vergleichbar zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) zugerechnet (transparente Besteuerung), andererseits ließe sich auch annehmen, es werde eine Aus-

aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG), sofern die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft nicht den Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG) zuzuordnen ist (§ 10 Abs. 2 S. 2 AStG). Gleichwohl gilt für diese Einkünfte keine Ermäßigung innerhalb des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG, der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG oder tarifär nach § 32d EStG (§ 10 Abs. 2 S. 4 AStG). Systematisch ist dies überzeugend, weil die Hinzurechnungsbesteuerung „die notwendige Vorbelastung für niedrig besteuerte Gewinne ausländischer Gesellschaften [...] sicher[stellt]“.⁸²⁷ Dieses Ziel unterliefe man, wenn man die Beträge zugleich ermäßigt besteuerte; die ermäßigte Besteuerung ist insoweit nur der Reflex aus der vorherigen Vorbelastung⁸²⁸. Dies zeigt erneut, dass auch der Gesetzgeber offenkundig nicht davon ausgeht, dass Anteilseigner und Kapitalgesellschaft stets getrennt zu betrachten seien.

Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt ferner eine Vorverlagerung der Besteuerung: Jene findet nicht erst bei Ausschüttung statt, sondern bereits im Veranlagungszeitraum, in welchem die Erträge auf Ebene der ausländischen Kapitalgesellschaft erzielt werden (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG). Ein aus der Thesaurierung bei Kapitalgesellschaften folgender Besteuerungsaufschub entfällt.⁸²⁹ Die übliche Formulierung, die Abschirmwirkung werde durch die Hinzurechnungsbesteuerung beseitigt⁸³⁰, bedeutet daher auch eines: Der Investitionskredit, den der Gesetzgeber mit der Thesaurierungsbegünstigung gewährt (Steueraufschub bis zur Liquidation⁸³¹), wird bei Verlagerung der Geschäftstätigkeit in Niedrigsteuerländer nicht mehr bewilligt.

Bei späterer Ausschüttung ist zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung ein Kürzungsbetrag anzusetzen (§ 11 AStG). Der Kürzungsbetrag bei Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften soll (wie zuvor die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 41 EStG a. F.⁸³²) Doppelbelastungen vermeiden.⁸³³ Ferner werden – ebenso zur Vermeidung einer Doppelbelastung – die zu lasten der ausländischen Gesellschaft auf die dem Hinzurechnungsbetrag

schüttung fingiert (zu den verschiedenen Theorien *X. Ditz/F. Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Vor §§ 7–14 AStG Rn. 44 ff. m. w. N. [98. Lfg., Juli 2021]). Die Änderungen durch das ATAD-UmsG werden eher „zurechnungstheoretisch“ eingeordnet (*K. Lentz/M. Sezer*, ISR 2021, 85 [90]).

⁸²⁷ BT-Drs. 14/2683, S. 133. Siehe auch die Nachweise unten Zweiter Teil Fn. 877.

⁸²⁸ *F. Wassermeyer/J. Schönfeld* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 10 AStG Rn. 202 (88. Lfg., März 2019).

⁸²⁹ *C. Becker* in: Musil/Weber-Grellet, §§ 7–13 AStG Rn. 4.

⁸³⁰ *H. Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 508; *C. Becker* in: Musil/Weber-Grellet, §§ 7–13 AStG Rn. 1; *P. D. G. Protzen* in: Kraft, § 7 Rn. 2.

⁸³¹ *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 286; siehe auch bereits oben § 11 A III 1.

⁸³² BGBl. I 2001, 3858 (3858 f.).

⁸³³ BT-Drs. 19/28652, S. 59 ff.; *G. Vogt* in: Brandis/Heuermann, § 11 AStG Rn. 3 (161. Lfg., März 2022); *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht, Rn. 1506.

unterliegenden Einkünfte tatsächlich erhobenen Steuern auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer des Steuerpflichtigen, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, angerechnet (§ 12 Abs. 1 S. 1 AStG).⁸³⁴

II. Korrespondierende Besteuerung seit dem ATAD-UmsG

Eine Hinzurechnungsbesteuerung setzt im Wesentlichen die Beherrschung (§ 7 Abs. 2 AStG) einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. KStG durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Person (§ 7 Abs. 1 S. 1 AStG), passive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG) und eine Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG) voraus.⁸³⁵ Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung ist nur, unter welchen Voraussetzungen Gewinnausschüttungen eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen; insoweit sei unterstellt, dass die übrigen der zuvor genannten Voraussetzungen erfüllt seien.

1. Hinzurechnungsbesteuerung bei Minderung des Einkommens (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 Hs. 1 AStG)

Liegen Bezüge i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG vor, ist es zunächst eine notwendige Bedingung einer Hinzurechnungsbesteuerung – und folglich für die Bejahung passiver Einkünfte –, dass die Bezüge das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft gemindert haben (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 Hs. 1 AStG). Die Vorschrift ist dabei an den Wortlaut von § 8b Abs. 1 S. 2 KStG angelehnt.⁸³⁶

Ob eine Einkommensminderung vorliegt, sei nach ausländischem Steuerrecht zu beurteilen.⁸³⁷ Die Formulierung im Präteritum könne darauf hindeuten, „dass nur bereits erfolgte Einkommensminderungen relevant s[eien]“ und „bei bloßen künftigen Einkommensminderungen“ der Tatbestand nicht erfüllt sei.⁸³⁸ Sofern mit einer „bereits erfolgte[n]“ Minderung des Einkommens auf eine Rechtskonkretisierung in einer Individualrechtsnorm abgestellt würde, wäre dies die Beschreibung einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz. Steuertheoretisch vorzugswürdig ist es indes, alternativ neben einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz die Tatbestandsverwirklichung einer Einkommensminderung nach abstrakt-

⁸³⁴ Dazu G. S. Edelmann in: Kraft, § 12 Rn. 15 ff.

⁸³⁵ Zu den Voraussetzungen auch D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1505.

⁸³⁶ BT-Drs. 19/28652, S. 56; S. Müller, ISR 2021, 241 (244); J. Böhmer/R. Gebhardt/S. Krüger, IWB 2021, 479 (486); J. Schönfeld, IStR 2019, 397 (400).

⁸³⁷ J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (375); S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (68).

⁸³⁸ J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (375); wohl gleichsinnig K. Lentz/M. Sezer, ISR 2021, 85 (88): „nur die tatsächliche Minderung des Einkommens“.

genereller Rechtslage für hinreichend zu erachten⁸³⁹ oder jedenfalls bis zum Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung an eine abstrakt-generelle Einkommensminderung anzuknüpfen⁸⁴⁰, da tarifär nicht hinreichende Vorbelastungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft bereits auf die abstrakt-generelle Rechtslage zurückzuführen sind.

Sofern darauf verwiesen wird, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung bei einer zeitversetzten Korrektur der Einkommensminderung – mithin bei einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum – „nicht zur Anwendung“ komme⁸⁴¹, ist das in der Sache richtig, aber etwas ungenau: Eine Hinzurechnungsbesteuerung kommt nicht mehr zur „Anwendung“, weil ab dem Zeitpunkt der Erhöhung des Einkommens der Tatbestand von § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 Hs. 1 AStG nicht mehr verwirklicht ist. Steuertheoretisch ist eine dahingehende Lesart überzeugend, und es wäre dann zu fordern, dass eine bereits erfolgte Steuerfestsetzung, in der ein Hinzurechnungsbetrag angesetzt wurde, geändert werden dürfte.⁸⁴²

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 Hs. 2 AStG sind die Voraussetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung bei einer Einkommensminderung insoweit auch erfüllt, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Bezüge nicht Zwischengesellschaft ist. Damit findet innerhalb der Ausschüttungsbesteuerung keine funktionale Betrachtungsweise statt.⁸⁴³

2. Keine Hinzurechnungsbesteuerung bei Minderung des Einkommens (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 AStG)

Auch wenn das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft gemindert ist, liegen die Voraussetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung nicht vor, sofern die leistende Gesellschaft mit den diesen Bezügen zugrunde liegenden Einkünften Zwischengesellschaft ist (dazu a) oder – im Sinne einer Alternativität⁸⁴⁴ – eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat

⁸³⁹ Zu den Vorteilen einer alternativen Verknüpfung oben § 7 A VI 1.

⁸⁴⁰ Zu den Vorteilen einer vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz oben § 7 A VI 2.

⁸⁴¹ K. Lentz/M. Sezer, ISR 2021, 85 (88).

⁸⁴² Für eine Änderung sprechen sich (ohne Normbezug) auch J. Böhmer/B. Scheewe/K. Schlücke, FR 2020, 164 (165), aus.

⁸⁴³ J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (375); X. Ditz/C. Quilitzsch, Ubg 2021, 485 (489); G. Vogt in: Brandis/Heuermann, § 8 AStG Rn. 255, 260 (161. Lfg., März 2022).

⁸⁴⁴ Die These, „in Konkurrenzfällen [sei] die jeweils günstigere Vorschrift einschlägig“ (J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 [377]), ist methodisch jedenfalls unglücklich formuliert, weil alternative Tatbestandsmerkmale („oder“) keine „Konkurrenz“ begründen: Es handelt sich um zwei unabhängig nebeneinanderstehende (negative) Bedingungen: Jede ist für sich allein hinreichend, um die Rechtsfolgen einer Hinzurechnungsbesteuerung nicht auszulösen; es besteht keine „Konkurrenz“.

und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG) unterliegt (dazu b).

a) Leistende Gesellschaft ist Zwischengesellschaft (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. aa AStG)

Stammten die Bezüge von einer Gesellschaft, die ihrerseits Zwischengesellschaft ist, und griffe zugleich eine Hinzurechnungsbesteuerung ein, fände eine mehrfache Besteuerung statt. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. aa AStG gewährleistet in solchen Fällen, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung in Beteiligungsketten nicht zu einer mehrfachen Besteuerung desselben Steuergegenstands (einer Doppelbelastung) führt.⁸⁴⁵

*Beispiel 12*⁸⁴⁶

Die unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft A hält 100 % der Anteile an Gesellschaft B, die wiederum 100 % der Anteile an der Gesellschaft C hält. B und C werden niedrig i. S. d. § 8 Abs. 5 AStG besteuert. B gewährt der C ein Darlehen mit einem nicht fremdüblichen Zinsanteil von 100 WE. Diese 100 WE haben das Einkommen der C gemindert.

Ginge man davon aus, C erzielte aktive Einkünfte, so wären die Voraussetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung auf Ebene der A erfüllt, weil auf Ebene der B eine verdeckte Gewinnausschüttung vorläge, die das Einkommen der leistenden C gemindert hätte (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 AStG). Die B wäre in diesem Fall Zwischengesellschaft der A.

Sofern man indes annähme, C erzielte passive Einkünfte, so wäre die leistende Kapitalgesellschaft – die C – (mittelbare) Zwischengesellschaft der A (§ 7 Abs. 1 S. 1 AStG), und die Einkünfte der C wären bei A als Hinzurechnungsbetrag anzusetzen (§ 10 Abs. 1 S. 1 AStG), wobei die verdeckte Gewinnausschüttung den Hinzurechnungsbetrag nicht mindern dürfte (§ 10 Abs. 3 S. 1 AStG i. V. m. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG); eine Steuerfreistellung nach § 8b KStG wäre auf den Hinzurechnungsbetrag (systematisch überzeugend) nicht anzuwenden (§ 10 Abs. 2 S. 4 AStG). Da insofern eine ausreichende Vorbelastung sichergestellt wäre (und um eine mehrfache Erfassung zu vermeiden), ist es steuertheoretisch überzeugend, dass in einem solchen Fall im geltenden Recht auf Ebene der B aktive Einkünfte vorlägen (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. aa AStG).

⁸⁴⁵ S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (69); S. Baur/R. Ullmann, IWB 2021, 790 (796); J. Böhmer/R. Gebhardt/S. Krüger, IWB 2021, 479 (486); J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (376); BT-Drs. 19/28652, S. 56; G. Vogt in: Brandis/Heuermann, § 8 AStG Rn. 258 (161. Lfg., März 2022); A. Mann in: BeckOK AStG, § 8 Rn. 250 (Stand 1.9.2022).

⁸⁴⁶ Angelehnt an das Beispiel bei X. Ditz/C. Quilitzsch, Ubg 2021, 485 (490).

b) Erhöhung des Einkommens und keine niedrige Besteuerung
(§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. bb AStG)

§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. bb AStG ist an die Regelung in § 8b Abs. 1 S. 5 KStG angelehnt.⁸⁴⁷ Dem Norminhalt liegt der Gedanke zugrunde, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung für verdeckte Gewinnausschüttungen auch dann nicht erforderlich sei, wenn sich zwar das Einkommen einer leistenden Gesellschaft gemindert habe, zugleich aber eine hinreichende Vorbelastung gewährleistet sei, weil eine nicht niedrig besteuerte Erhöhung des Einkommens an anderer Stelle erfolge.⁸⁴⁸

Ob sich das Einkommen erhöht hat, bestimmt sich nach ausländischem Recht.⁸⁴⁹ Dabei wirken sich auch ausländische Regelungen aus, die den deutschen Korrespondenzregeln entsprechen: Eine Einkommenserhöhung kann sich insbesondere daraus ergeben, dass nach ausländischem Recht die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung auf Grund einer Einkommensminderung bei der leistenden Gesellschaft entsprechend einer Vorschrift wie § 8b Abs. 1 S. 2 f. KStG nicht vorliegen.⁸⁵⁰ Aus der zusätzlichen Bedingung, dass die Einkommenserhöhung keiner niedrigen Besteuerung unterliegen darf, ergibt sich, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung auch dann eingreifen kann, wenn die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung körperschaftsteuerlich, insbesondere nach § 8b Abs. 1 S. 5 KStG, vorliegen.⁸⁵¹ Das ist mit Blick auf den Sinn und Zweck, eine hinreichende Vorbelastung sicherzustellen, aber auch systematisch überzeugend: Die alleinige Erhöhung der Bemessungsgrundlage kann bei grenzüberschreitenden Gestaltungen keine hinreichende Vorbelastung sicherstellen, da die tarifliche Ebene keine Auswirkung auf die Tatbestandsverwirklichung der § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG hat.⁸⁵² Die bereits auf den Hinzurechnungsbetrag „tatsächlich erhobenen“ Steuern im anderen Staat – hier bei der nahestehenden Person – werden zudem auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, angerechnet (§ 12 Abs. 1 S. 1 AStG). Es wird mithin sinnvollerweise nur jene Belastung im Inland nachgeholt, die

⁸⁴⁷ Sowohl die BT-Drs. 19/28652, S. 56, als auch S. Müller, ISR 2021, 241 (241, 244), zitieren die Regelung noch nach dem ehemaligen S. 4 (seit der Hinzufügung eines neuen S. 3 [BGBl. I 2021, 2035; dazu oben § 11 A III 3] nunmehr S. 5).

⁸⁴⁸ Siehe insofern bereits die Ausführungen zum Sinn und Zweck von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG und § 8b Abs. 1 S. 5 KStG oben § 11 A III 2 b bb, § 11 B III 1 b bb, insbesondere auch Zweiter Teil bei Fn. 663, hier (sinnvollerweise für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung) mit der Ergänzung, dass die Sicherstellung einer Einmalbesteuerung auch tarifär gewährleistet ist (siehe 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. bb AStG).

⁸⁴⁹ J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (377); K. Lentz/M. Sezer, ISR 2021, 85 (88).

⁸⁵⁰ J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (377).

⁸⁵¹ J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2021, 373 (377).

⁸⁵² In diesem Sinne auch K. Lentz/M. Sezer, ISR 2021, 85 (88).

der Differenz zwischen der inländischen und der ausländischen Steuer entspricht.

Beispiel 13

Die unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft M ist zu 100 % an den niedrigbesteuerten (Steuersatz 10 %) Gesellschaften TG 1 und TG 2 beteiligt. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung von 100 WE im Dreieck von der TG 1 an die M vor, die das Einkommen der TG 1 gemindert hat und das Einkommen der TG 2 erhöht (und dort eine Steuer von 10 WE [10 % von 100 WE] ausgelöst) hat.

Körperschaftsteuerlich ist die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der M steuerfrei, weil sie das Einkommen der TG 2 als nahestehende Person erhöht hat und § 32a KStG auf diese Veranlagung keine Anwendung findet (§ 8b Abs. 1 S. 5 KStG). Systematisch beruht dies darauf, dass eine hinreichende Vorbelastung zwar nicht bei TG 1, gleichwohl aber bei TG 2 erfolgt ist.⁸⁵³ Nach der Grundkonzeption des Teileinkünfteverfahrens liegt der pauschalen Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung indes ein Körperschaftsteuersatz von 15 % zugrunde.⁸⁵⁴ Die Hinzurechnungsbesteuerung führt nunmehr dazu, dass bei M ein Hinzurechnungsbetrag von 100 WE anzusetzen ist (§ 10 Abs. 1 S. 1 AStG), der die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöht. Die bereits auf Ebene der TG 2 gezahlten Steuern von 10 WE sind anzurechnen (§ 12 Abs. 1 S. 1 AStG). Demnach wird (ungeachtet der Gewerbesteuer) nur die fehlende Belastung von 5 WE im Inland nachgeholt und eine Mehrfachbelastung vermieden. Die Bedingung, dass das Einkommen keiner niedrigen Besteuerung unterliegt, ist systematisch überzeugend.⁸⁵⁵

Auch hier sollte es hinreichend sein, wenn sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm – eine Einkommenserhöhung – aus der abstrakt-generellen oder konkretisierten Rechtslage ergibt. Eine Anrechnung wäre erst möglich, wenn die Steuern im anderen Staat auch tatsächlich erhoben worden sind (§ 12 Abs. 1

⁸⁵³ Dazu oben § 11 A III 2 d bb, § 11 B III 1 b bb.

⁸⁵⁴ Welche Auswirkungen die Höhe des Körperschaftsteuersatzes auf die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene hat, zeigt offenkundig die Anpassung der Steuerfreistellung (vormals 50 % [Halbeinkünfteverfahren], nunmehr 40 % [Teileinkünfteverfahren]) im Zuge der Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % (BGBl. I 2007, 1912 [1912]). Siehe dazu BT-Drs. 16/4841 S. 46: „Infolge der Absenkung der Belastung der Körperschaft mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ist es angezeigt, das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinkünfteverfahren fortzuentwickeln und die Steuerfreistellung auf 40 Prozent zurückzuführen. Denn im Hinblick auf die steuerliche Gesamtbelastung auf Unternehmens- sowie Anteilseignerebene ist die bisherige hälftige Steuerfreistellung nicht mehr gerechtfertigt.“

⁸⁵⁵ Ebenso S. Müller, ISR 2021, 241 (245): Die Einschränkung ergebe „im Kontext der H[inzurechnungsbesteuerung] Sinn“; in diesem Sinne auch X. Ditz/C. Quilitzsch, Ubg 2021, 485 (490); K. Lentz/M. Sezer, ISR 2021, 85 (88).

S. 1 AStG). Bei einer späteren Zahlung ist aber überzeugendermaßen anerkannt, dass eine Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erlaubt ist.⁸⁵⁶

3. Hinzurechnungsbesteuerung in Beteiligungsketten und Dreieckskonstellationen

Welche Folgen die Neuausrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung hat, zeigt sich bei verdeckten Gewinnausschüttungen in Dreieckskonstellationen und mehrstufigen Beteiligungsketten:

Beispiel 14⁸⁵⁷

Die inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft M ist zu 100 % an den Gesellschaften TG 1 und TG 2 beteiligt. Die TG 1 hält 100 % der Anteile an der EG 1, und die TG 2 hält 100 % der Anteile an der EG 2. Die EG 1 hält wiederum 100 % der Anteile an der ZG 1, und die EG 2 hält 100 % der Anteile an der ZG 2. Die ZG 1 veräußert der ZG 2 ein Wirtschaftsgut zu einem um 100 WE verminderten Kaufpreis (verdeckte Gewinnausschüttung). Die ZG 1 erzielt aktive Einkünfte. Alle zuvor genannten Gesellschaften, mit Ausnahme der M, haben ihren Sitz im niedrig besteuerten Ausland.

Variante 1

Die für die Rechtskonkretisierung der ZG 1 und ZG 2 zuständigen Amtswalter haben nicht erkannt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, und den Verkauf entsprechend dem gezahlten Kaufpreis angesetzt. Die für die Rechtskonkretisierung der M, der TG 1 und TG 2 sowie der EG 1 und EG 2 zuständigen Amtswalter haben den Vorgang im Rahmen der Rechtskonkretisierung nicht gewürdigt.

Variante 2

Der für die Rechtskonkretisierung der ZG 1 zuständige Amtswalter hat eine verdeckte Gewinnausschüttung erkannt und das Einkommen der ZG 1 erhöht. Der für die Rechtskonkretisierung der ZG 2 zuständige Amtswalter hat eine verdeckte Gewinnausschüttung (wie in Variante 1) nicht erkannt (keine Einkommenserhöhung). Die für die Rechtskonkretisierung der M, der TG 1 und TG 2 sowie der EG 1 und EG 2 zuständigen Amtswalter haben den Vorgang im Rahmen der Rechtskonkretisierung nicht gewürdigt.

Eingangs wird zunächst dargestellt, wie Beispiel 14 einkommen- und körperschaftsteuerlich zu lösen ist (dazu a). Danach werden die Folgen der Neuausrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung anhand des Beispiels aufgezeigt (dazu b).

a) Einkommen- und körperschaftsteuerliche Lösung

Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt der Anteilseigner (§ 20 Abs. 5 S. 1 EStG). Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung in mehrstufigen Beteiligungsketten führt dies dazu, dass auf jeder Ebene der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt ist und auf jeder Ebene zu prüfen

⁸⁵⁶ N. Sonntag in: Strunk/Kaminski/Köhler, § 12 AStG Rn. 10 (36. Lfg., Oktober 2013); G. Vogt in: Brandis/Heuermann, § 12 AStG Rn. 17 (161. Lfg., März 2022).

⁸⁵⁷ Beispiel nach S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (62 ff.).

ist, ob die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung vorliegen.⁸⁵⁸ Für Zwecke der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG ist „leistende Gesellschaft“ stets diejenige Kapitalgesellschaft, an der die jeweils andere Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt ist.⁸⁵⁹

Auch die verhinderte Vermögensmehrung – hier die Nichterfassung eines Ertrags von 100 WE aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts von der ZG 1 an die ZG 2 – kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auslösen.⁸⁶⁰ Bei einer Abwicklung im Dreieck liegt dann eine verdeckte Gewinnausschüttung von der ZG 1 an die EG 1, von der EG 1 an die TG 1 und von der TG 1 an die M vor. Zugleich ist der Tatbestand einer verdeckten Einlage von der M an die TG 2, von der TG 2 an die EG 2 und von der EG 2 an die ZG 2 verwirklicht.⁸⁶¹ In einem Schaubild ließe sich dies (zur besseren Nachvollziehbarkeit) wie folgt visualisieren:

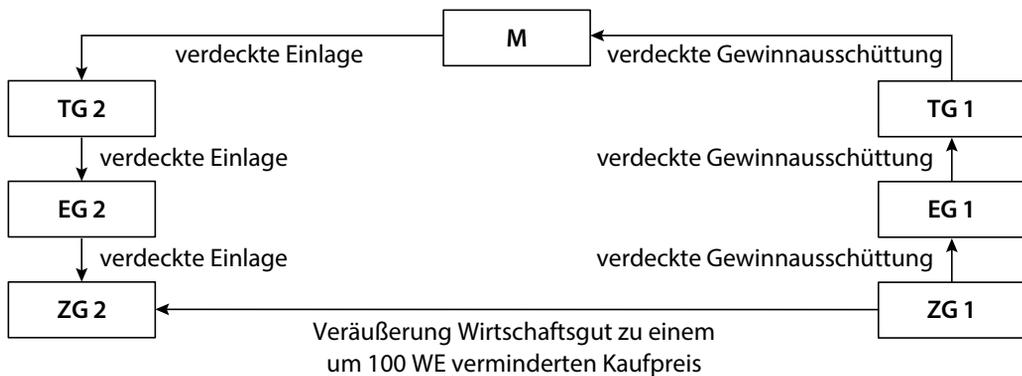


Abbildung 12

Innerhalb der *Variante 1* liegen – unter der Annahme, es gälte jeweils das bundesdeutsche Körperschaftsteuerrecht – im Rahmen der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der EG 1 die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung (Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG) nicht vor, weil die verdeckte Gewinnausschüttung – sofern man der herrschenden Lehre⁸⁶² folgt,

⁸⁵⁸ D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 146a; A. Schnitger in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 203; S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (63); a. A. Ch. Birker/Th. Schänzle, Ubg 2016, 320 (323).

⁸⁵⁹ So die herrschende Meinung (A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 90 m. w. N. [107. Lfg., September 2022]).

⁸⁶⁰ J. Rengers in: Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rn. 275 f. (159. Lfg., Oktober 2021); D. Gosch in: Gosch, § 8 Rn. 245, 253.

⁸⁶¹ Siehe zur Abwicklung entlang der Gesellschafterkette bereits oben § 11 A III 2 d bb mit den entsprechenden Nachweisen.

⁸⁶² H. Hauswirth in: Lademann, § 8b Rn. 47 (64. Lfg., November 2017); A. Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rn. 91 (107. Lfg., September 2022); D. Gosch in: Gosch, § 8b Rn. 148; A. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 141;

dass auch die verhinderte Einkommenserhöhung⁸⁶³ eine Einkommensminderung darstellt – das Einkommen der ZG 1 gemindert hat (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG). Auch auf Ebene der TG 1 ist der Tatbestand von § 8b Abs. 1 KStG nicht verwirklicht, weil nunmehr die Nichterfassung auf Ebene der EG 1 hinreichend für die Tatbestandsverwirklichung einer Einkommensminderung (verhinderte Einkommenserhöhung) ist. Auf Ebene der M darf die verdeckte Gewinnausschüttung nicht steuerfrei behandelt werden, da im Rahmen der Rechtskonkretisierung der TG 1 als leistende Gesellschaft eine Einkommensminderung in Gestalt einer verhinderten Einkommenserhöhung vorliegt.

Innerhalb der *Variante 2* liegen im Rahmen der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der EG 1 die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung (Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG) vor, weil der für die Rechtskonkretisierung auf Ebene der ZG 1 zuständige Amtswalter eine verdeckte Gewinnausschüttung erkannt und das Einkommen der ZG 1 erhöht hat. Für die Frage, ob auf Ebene der TG 1 die Voraussetzungen nach § 8b Abs. 1 KStG erfüllt sind, ist genau zu prüfen: Es wäre denkbar, erneut eine verhinderte Einkommenserhöhung (und eine erneute Einkommensminderung) zu bejahen, wenn man in der fehlenden Berücksichtigung im Rahmen der Rechtskonkretisierung bei der EG 1 eine dahingehende verhinderte Einkommenserhöhung sähe. Eine verhinderte Einkommenserhöhung setzt aber voraus, dass im Rahmen der Rechtskonkretisierung eine Abweichung von der abstrakt-generellen Rechtslage besteht. Es ist ein „Vergleich zwischen einer Soll- und Ist-Besteuerung“ vonnöten.⁸⁶⁴ Dazu ist im Übrigen kein Rückgriff auf eine „(analoge [...]) Berücksichtigung“⁸⁶⁵ der Entscheidung des BFH⁸⁶⁶ zu § 8 Abs. 3 S. 5 KStG erforderlich.⁸⁶⁷ Dem Begriff einer *verhinderten* Ein-

T. Hagemann/A.-B. Wagner in: Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 40 Rn. 93 (444. Lfg., März 2022); a. A. O. *Strnad*, GmbHR 2006, 1321 (1323); *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (78f.); *G. Rüschi*, Korrespondenz, S. 43.

⁸⁶³ Das Schrifttum verwendet (in Anlehnung an die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung) regelmäßig den Begriff einer verhinderten *Vermögensmehrung*. Der Begriff des Vermögens sollte indes im Zusammenhang mit der Auslegung von § 8b Abs. 1 S. 2 KStG vermieden werden, da sich § 8b Abs. 1 S. 2 KStG auf eine Minderung des *Einkommens* (mithin auf einen Bestandteil der geltendrechtlichen Bemessungsgrundlage, nicht auf das Vermögen) bezieht (zu Recht ebenso *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 [78]).

⁸⁶⁴ *St. Buchholz/D. Nitzschke* in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (78f.).

⁸⁶⁵ So innerhalb eines vergleichbaren Beispiels *S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack*, ISR 2022, 61 (65).

⁸⁶⁶ BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755; dazu bereits oben § 11 B III 1 b bb.

⁸⁶⁷ Eine solcher Rückgriff ist methodisch kritisch zu betrachten: Die Entscheidung des BFH erging erstens zu einem anderen Sachverhalt, zweitens zu einer anderen Vorschrift (§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG) mit einem anderen Tatbestandsmerkmal („Berücksich-

kommenserhöhung ist bereits die Ebene der Rechtskonkretisierung und ein Vergleich zur abstrakt-generellen Rechtslage immanent, und er fußt gerade darauf, dass die verdeckte Gewinnausschüttung regelmäßig nicht erkannt wurde und eben deshalb auf Ebene der Rechtskonkretisierung eine Erhöhung des Einkommens fehlt. Da die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der ZG 1 das Einkommen nicht gemindert hat, ergibt ein Vergleich mit der abstrakt-generellen Rechtslage auf Ebene der EG 1, dass keine verhinderte Einkommenserhöhung vorliegt. Auch auf Ebene der TG 1 und der M ist die verdeckte Gewinnausschüttung nach diesen Grundsätzen steuerfrei. Steuertheoretisch ist dies das überzeugende Ergebnis, da eine mit Blick auf die Bemessungsgrundlage typisierte Vorbelastung auf Ebene der ZG 1 sichergestellt ist.

b) Hinzurechnungsteuerliche Lösung

Übertrüge man die einkommen- und körperschaftsteuerliche Lösung, so wäre auch für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung auf jeder Ebene zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung vorlägen.

Im Rahmen der *Variante 1* erzielt die ZG 1 zunächst aktive Einkünfte; auf Ebene der M findet insoweit keine Hinzurechnungsbesteuerung statt. Die Voraussetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung liegen indes auf Grund der verdeckten Gewinnausschüttung von der ZG 1 an die EG 1 vor, da die verdeckte Gewinnausschüttung einen Bezug i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG darstellt und das Einkommen der leistenden Körperschaft (ZG 1) im Rahmen der Rechtskonkretisierung gemindert hat (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 AStG); die EG 1 ist nun Zwischengesellschaft der M. Bei der Prüfung, ob auch die TG 1 Zwischengesellschaft der M ist, ist zunächst festzustellen, dass – jedenfalls, sofern man auch für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung eine Einkommensminderung bei verhinderter Einkommenserhöhung bejaht – eine Einkommensminderung bei der EG 1 vorliegt, weil bei einem Vergleich mit der abstrakt-generellen Rechtslage das Einkommen innerhalb der Rechtskonkretisierung um 100 WE zu niedrig angesetzt wurde; die Voraussetzungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 AStG sind auch hier erfüllt. Gleichwohl greift eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein: Die leistende Körperschaft (EG 1) ist mit den diesen Bezügen zugrunde liegenden Einkünften Zwischengesellschaft (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. aa AStG). Systematisch kann dies überzeugen, weil damit eine

tigung“ anstelle einer „Einkommensminderung“) und drittens zur Beurteilung der steuerneutralen Behandlung einer verdeckten Einlage für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung. Zur Kontextualisierung von Gerichtsentscheidung bereits oben bei und in Zweiter Teil Fn. 658.

hinreichende Vorbelastung für Zwecke der Hinzurechnung sichergestellt ist.⁸⁶⁸

Teilweise wird darauf hingewiesen, dieses „Ergebnis erschein[e] unbefriedigend, insbesondere vor dem Hintergrund eines komplexen Ermittlungsaufwandes.“⁸⁶⁹ Insoweit sei aber angemerkt, dass derjenige, der sich freiwillig in grenzüberschreitende Gestaltungen am Markt begibt, sich nicht darauf berufen kann, dass Regelungen, welche eine hinreichende Besteuerung sicherstellen sollen, einen erhöhten Ermittlungsaufwand auslösen. Ungeachtet dessen wird vorgeschlagen, dass für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung (nach dem ATAD-UmsG) ausschließlich eine Einkommensminderung bei der Gesellschaft, welche die verdeckte Gewinnausschüttung auslöst (hier ZG 1), anzunehmen sei.⁸⁷⁰ Gestützt wird diese Überlegung darauf, dass im Zuge der Änderung durch das ATAD-UmsG auch § 14 AStG a. F. – eine Bestimmung, nach der bei Zwischeneinkünften nachgeschalteter Gesellschaften eine (anteilige) Zurechnung entlang der Beteiligungskette stattfand⁸⁷¹ – aufgehoben worden sei; stattdessen erfolge bei mittelbaren Beteiligungen nunmehr eine unmittelbare Berücksichtigung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 7 Abs. 1 S. 1 AStG).⁸⁷² Aus der konzeptionellen Neuausrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung könne sich eine Abweichung von der Abwicklung entlang der Beteiligungskette ergeben, und zwar in der Form, „dass entgegen den Vorgaben des § 20 Abs. 5 EStG im Bereich der Beteiligungserträge die Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrages direkt bei der inländischen Mutter fingiert w[erde].“ Eine komplexe Abwicklung entlang der Beteiligungskette sei nicht notwendig.⁸⁷³

Steuertheoretisch hat diese Lösung Charme. Denn die komplizierte Abwicklung „über das Eck“ beruht darauf, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nur innerhalb von Gesellschaftsbeziehungen möglich ist⁸⁷⁴, und löst auch für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung ein nicht einfach handhabbares System aus. Insofern ist es nicht zu leugnen, dass die Übernahme von Korrespondenzen in die Hinzurechnungsbesteuerung zu einem „komplexen Ausnahmen- und teilweise mehrfachen Rückausnahmensystem“⁸⁷⁵ geführt hat.

⁸⁶⁸ Siehe oben § 11 D II 2 a und die Nachweise Zweiter Teil Fn. 845.

⁸⁶⁹ S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (69).

⁸⁷⁰ S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (69f.).

⁸⁷¹ Zur Wirkung von § 14 AStG a. F. siehe noch H. Hauswirth in: Strunk/Kaminski/Köhler, § 14 AStG Rn. 1f. (48. Lfg., August 2017).

⁸⁷² S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (70).

⁸⁷³ S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (70).

⁸⁷⁴ Siehe die Begründung zur Entstehung der Dreieckstheorie bei A. Haussmann, StuW 2014, 305 (308). Dazu bereits oben § 11 A III 2 d bb, insbesondere auch Abbildung 9 ebd.

⁸⁷⁵ K. Lentz/M. Sezer, ISR 2021, 85 (87).

Ob der Gesetzgeber mit dem ATAD-UmsG eine Norm, nach der in Beteiligungsketten eine Einkommensminderung nur bei der leistenden Gesellschaft (hier ZG 1) vorliegt, auch erzeugen wollte, erscheint fraglich, hat er doch mit § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. aa AStG eine Vorschrift vorgesehen, die eine mehrfache Hinzurechnungsbesteuerung in Beteiligungsketten vermeidet. Jedenfalls der methodisch bedenkliche Weg einer teleologischen Reduzierung des Tatbestandsmerkmals einer „Einkommensminderung“⁸⁷⁶ in § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 AStG wird hier abgelehnt.

Innerhalb der *Variante 2* erzielt die ZG 1 ebenfalls zunächst aktive Einkünfte. Auch die EG 1 ist keine Zwischengesellschaft der M, da die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Körperschaft (ZG 1) im Rahmen der Rechtskonkretisierung nicht gemindert hat (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 S. 1 AStG). Die TG 1 ist ebenfalls keine Zwischengesellschaft, da es bei einem Vergleich zur abstrakt-generellen Rechtslage – körperschaftsteuerlich wäre der Bezug auf Ebene der EG 1 bei einer Übertragung der bundesdeutschen Regelungen steuerfrei – an einer verhinderten Einkommenserhöhung und folglich an einer Einkommensminderung der leistenden Gesellschaft (EG 1) fehlte. Eine Hinzurechnungsbesteuerung griffe nicht.

4. Systematische Bewertung

Die Hinzurechnungsbesteuerung zielt darauf ab, eine hinreichende Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne sicherzustellen.⁸⁷⁷ Dies ergibt sich bereits aus der Gesetzesbegründung zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens:

„Das Halbeinkünfteverfahren setzt systematisch eine Vorbelastung der Dividenden in Höhe einer Körperschaftsteuer von 25 % voraus. [...] Ist die steuerliche Vorbelastung einer aus dem Ausland stammenden Dividende niedriger als in Deutschland, ergibt sich im Halbeinkünfteverfahren eine steuerliche Gesamtbelastung, die unterhalb der Gesamtbelastung inländischer Dividenden liegt. Ein solches Belastungsgefälle könnte einen Anreiz zu Steuergestaltungen bieten und letztlich zu Nachteilen für den Investitionsstandort Deutschland führen. Daher ist bei niedrig vorbelasteten passiven ausländischen Gewinnen eine Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz vorgesehen.“⁸⁷⁸

Daran hat sich bis heute nichts geändert; man wird im Zuge fortschreitender grenzüberschreitender Tätigkeiten wohl eher sagen müssen, dass die zum Halbeinkünfteverfahren erfolgten Äußerungen umso mehr an Bedeutung gewinnen. Auch ausweislich der Gesetzesbegründung zum ATAD-UmsG

⁸⁷⁶ S. Müller/Ph. Lucas/F. Mack, ISR 2022, 61 (70).

⁸⁷⁷ So ausdrücklich BT-Drs. 19/28652, S. 50; siehe ferner W. Schön, DB 2001, 940 (941 f.); I. van Lishaut, FR 2019, 370 (373); St. Köhler/W. Staats, ISR 2021, 295 (299 [Kommentar nur von W. Staats]); F. Oppel/L. Wittig, BB 2022, 1495 (1495); G. Vogt in: Brandis/Heuermann, Vorbemerkungen zu den §§ 7 bis 13 AStG Rn. 1 (161. Lfg., März 2022).

⁸⁷⁸ BT-Drs. 14/2683, S. 120; ähnlich auch auf S. 132.

„will die Hinzurechnungsbesteuerung – auch losgelöst von Gewinnverlagerungsgestaltungen – eine angemessene Vorbelastung der Gewinne [...] sicherstellen“⁸⁷⁹. Insofern zeigen sich bereits deutliche Parallelen zu den betrachteten korrespondierenden Wirkungen innerhalb der Ausschüttungsbesteuerung, die typisierend sicherstellen sollen, dass die Voraussetzungen einer ermäßigten Besteuerung nur bei hinreichender Vorbelastung erfüllt sind. Gerade bei dem Wortlaut „hinreichend“ stoßen diese Regelungen indes an ihre Grenzen, weil sie nur an die Ebene der Bemessungsgrundlage anknüpfen. Denn eine noch so hohe Bemessungsgrundlage löst keine „hinreichende“ steuerliche Vorbelastung aus, wenn der Steuersatz entsprechend niedrig ist.⁸⁸⁰ Gerade hier entfalten die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung ihre Wirkkraft. Nach der bisherigen Rechtslage unterlagen Gewinnausschüttungen indes stets keiner Hinzurechnungsbesteuerung (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG a. F.). Um eine hinreichende Vorbelastung auch mit Blick auf die Tarifebene sicherzustellen, ist es daher systematisch zu begrüßen, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung nunmehr auch greift, wenn es (tarifär) an einer Vorbelastung auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft fehlt.⁸⁸¹

Systematisch ist dabei eines zu beachten: Die Voraussetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung lägen nicht vor, wenn eine niedrig besteuerte Gesellschaft Gewinne an eine unbeschränkt steuerpflichtige (natürliche oder juristische) Person ausschüttete; in diesem Fall bedürfte es ihrer auch nicht, weil die ausgeschütteten Beträge ohnehin einer Hinzurechnungsbesteuerung unterlägen, wenn die Gesellschaft passive Einkünfte erzielte, und anderenfalls (bei aktiven Einkünften) auf Grund der wertend getroffenen Entscheidung des Gesetzgebers eine verminderte Vorbelastung auf Ebene der leistenden Gesellschaft hinzunehmen wäre.⁸⁸² Die Hinzurechnungsbesteuerung greift vielmehr dann ein, wenn eine ausländische Gesellschaft Gewinnausschüttungen bezieht und diese Gewinnausschüttungen auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft keiner hinreichenden Besteuerung (oder Vorbelastung) unterlegen haben; dies ist zudem unabhängig davon, ob die leistende Gesellschaft ihrerseits niedrig besteuert wird (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 Hs. 2 AStG).⁸⁸³ Eine Hinzurechnungsbesteuerung würde auch für den

⁸⁷⁹ BT-Drs. 19/28652, S. 50.

⁸⁸⁰ Umgekehrt gälte auch, dass ein noch so hoher Steuersatz keine hohe Steuer auslöste, hielte man die Bemessungsgrundlage entsprechend klein. Mit Blick auf Belastungswirkungen sollte man daher weder den Blick auf die Bemessungsgrundlage noch auf den anzuwendenden Tarif verengen.

⁸⁸¹ Dahingehend auch X. Ditz/C. Quilitzsch, Ubg 2021, 485 (489): Die Berücksichtigung der korrespondierenden Tatbestände sei „folgerichtig und systematisch geboten“; gleichsinnig S. Baur/R. Ullmann, IWB 2021, 790 (795); F. Haase, Steuerrecht, Rn. 540.

⁸⁸² Vgl. insoweit die Ausführungen zur Unterscheidung von aktiven und passiven Einkünften oben § 11 D 1.

⁸⁸³ Die dahingehende Nichtunterscheidung ist systematisch zu begrüßen, weil eine

Fall ausgelöst, dass der Staat, in welchem die Zwischengesellschaft ansässig ist, eine § 8b Abs. 1 S. 2 KStG entsprechende Regelung kennt oder Gewinnausschüttungen in diesem Staat aus anderen Gründen Bestandteil der Bemessungsgrundlage wären. Denn ein Niedrigsteuerland kann eine hinreichende Vorbelastung nicht gewährleisten; die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage führte nur (auch insoweit systematisch überzeugend) dazu, dass die im Niedrigsteuerland auf diese Beträge gezahlten Steuern auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer anzurechnen wären (§ 12 Abs. 1 S. 1 AStG).⁸⁸⁴ Durchaus berechtigt mag zwar sein, dass der „Niedrigsteuersatz“ von 25 % auch im Vergleich zum bundesdeutschen Körperschaftsteuersatz weniger „niedrig“ ist, als man zunächst vermuten mag.⁸⁸⁵ Aber die Bestimmung der Höhe des Niedrigsteuersatzes ist eine politisch zu treffende Entscheidung. Darin liegt kein Argument, um die Systematik korrespondierender Wirkungen innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung zu kritisieren.

Letztlich wirkt die Hinzurechnungsbesteuerung auch einem Steuerstundungseffekt entgegen.⁸⁸⁶ Denn der Hinzurechnungsbetrag „gilt in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet“ (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG). Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt damit auch, dass Thesaurierungsvorteile bei der Verlagerung von Einkünften in niedrigbesteuerte Staaten nicht mehr gewährt werden.⁸⁸⁷ Das ist erneut eine politische Entscheidung, es sprechen aber sicherlich gute Gründe dafür, einen (ohnehin im bundesdeutschen Recht ökonomisch schwer zu rechtfertigenden⁸⁸⁸) Investitionskredit für steuervermeidende Strukturen nicht zu gewähren.⁸⁸⁹

Kritisch betrachtet wird, dass ein Vorgang, der sich ausschließlich im nicht bundesdeutschen Gebiet abspielt, einer deutschen (Hinzurechnungs-) Besteuerung unterworfen werde.⁸⁹⁰ Der deutsche Gesetzgeber solle „infolge des Territorialitätsprinzips lediglich für die zutreffende Einmalbesteuerung im Inland verantwortlich sein.“⁸⁹¹ Ferner wird darauf hingewiesen, dass

Vorbelastung bei einer Minderung der Bemessungsgrundlage unabhängig davon besteht, welcher Steuersatz anzuwenden ist (Multiplikation mit null).

⁸⁸⁴ Zur Kritik zur Entstehung von Anrechnungsüberhängen (die insbesondere entstehen, weil eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer nicht möglich ist) sogleich unten § 11 D III.

⁸⁸⁵ Siehe die Kritik bei *St. Köhler/W. Staats*, ISR 2021, 295 (298 f.).

⁸⁸⁶ Siehe auch *C. Becker* in: *Musil/Weber-Grellet*, §§ 7–13 AStG Rn. 4.

⁸⁸⁷ *C. Becker* in: *Musil/Weber-Grellet*, §§ 7–13 AStG Rn. 4.

⁸⁸⁸ Siehe dazu die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 285.

⁸⁸⁹ Zur Begünstigung thesaurierter Gewinne siehe bereits oben § 11 A III 1.

⁸⁹⁰ *J. Schönfeld*, IStR 2019, 397 (400); *S. Müller*, ISR 2021, 241 (244); *S. Binder/B. Graßl*, IStR 2021, 865 (874); *X. Ditz/C. Quilitzsch*, Ubg 2021, 485 (490).

⁸⁹¹ *S. Müller*, ISR 2021, 241 (244); ähnlich auch *J. D. Becker/Th. Loose*, IStR 2021, 373 (375 f.).

dies dazu führe, dass eine „fortlaufende Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen (auch) zwischen rein im Ausland ansässigen Konzerngesellschaften notwendig“ sei.⁸⁹² Auch hier erscheint es im Rahmen einer Abwägung mit einer entscheidungsneutralen Besteuerung, die ökonomisch nicht begründbare Verlagerungen in Niedrigsteuerländer vermeiden sollte, durchaus zumutbar, dass auch Geschäftsvorfälle im Ausland zu berücksichtigten sind. Die Aufteilung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften in zwei Teilbeträge bewirkt steuersystematisch, dass eine entscheidungsneutrale Besteuerung nur dann gewährleistet ist, wenn es nicht erlaubt ist, einen Steuerteilbetrag durch die Ausnutzung tarifärer Vorteile in Niedrigsteuerländer zu mindern, jedenfalls für solche Fälle, worin (typisierend unterstellt) ökonomische Gründe für eine Verlagerung der Kapitalgesellschaft – bei „passiven“ Einkünften – eher fernliegen.

III. Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer

Nach § 7 S. 7 GewStG stellt der Hinzurechnungsbetrag Einkünfte dar, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen. Damit ist eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG – anders, als dies zuvor noch der BFH zur alten Rechtslage entschieden hatte⁸⁹³ – nicht mehr möglich. Ebenfalls entfällt eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG (§ 10 Abs. 2 S. 4 AStG).

Die Einbeziehung der Hinzurechnungsbesteuerung in die Gewerbesteuer ist ökonomisch gerechtfertigt.⁸⁹⁴ Nicht systematisch rechtfertigen lässt sich indes, dass eine Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer nach § 12 Abs. 1 S. 1 AStG nicht möglich ist. Dadurch können – auch auf Grund des vergleichsweise hohen Niedrigsteuersatzes von 25 % (§ 8 Abs. 5 S. 1 AStG)⁸⁹⁵ – Anrechnungsüberhänge entstehen, sofern ein ausländischer Steuersatz größer als 15 % (siehe § 23 Abs. 1 KStG) und kleiner als 25 % ist.⁸⁹⁶ Versteht man die Gewerbesteuer als einen (mit Blick auf die

⁸⁹² X. Ditz/C. Quilitzsch, Ubg 2021, 485 (490); siehe auch J. Böhmer/B. Scheewe/K. Schlücke, FR 2020, 164 (165); Th. Loose, PStB 2020, 44 (50).

⁸⁹³ BFH, Urt. vom 11.3.2015, IR 10/14, BStBl. II 2015, 1049 (1050). Die Finanzverwaltung hat auf dieses Urteil mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BStBl. I 2015, 1090), und der Gesetzgeber hat wenig später § 7 S. 7 GewStG durch Gesetz vom 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000 [3014]) eingeführt.

⁸⁹⁴ Siehe auch die umfangreiche betriebswirtschaftliche Analyse von Ch. Kahlenberg/M. Melkonyan, StuW 2019, 182 (190 ff.).

⁸⁹⁵ Nach Auffassung des Gesetzgebers solle die Beibehaltung des vergleichsweise hohen Niedrigsteuersatzes dazu dienen, „dem Ergebnis der vielversprechenden Abstimmungen über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (GLOBE) auf OECD-Ebene nicht durch unilaterale Regelungen vor[zugr[eifen]“ (BT-Drs. 19/28652, S. 51).

⁸⁹⁶ Dazu C. Becker in: Musil/Weber-Grellet, §§ 7–13 AStG Rn. 9; S. Müller-Thomczik/L. Reiter/S. Kanduth-Kristen, FR 2022, 531 (534, 537). Siehe (wenn auch noch zur alten Rechtslage) L. Nielsen, IStR 2016, 828 (834).

Höhe der Gewerbesteuerhebesätze nicht unbedeutenden) Teil der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft⁸⁹⁷, kann systematisch auch nicht der Versuch gelingen, zur Rechtfertigung von Anrechnungsüberhängen den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer ins Feld zu führen.⁸⁹⁸ Insoweit löst die Hinzurechnungsbesteuerung systematisch nicht gerechtfertigte Belastungswirkungen aus, die überschießend und „nicht sachgerecht“⁸⁹⁹ sind.⁹⁰⁰

Systematisch überzeugend ist indes die Kürzung des Gewerbeertrags nach § 11 Abs. 5 S. 1 AStG. Sie bewirkt, dass Ausschüttungen, die bereits gewerbesteuerlich vorbelastet sind (eben deshalb, weil der Hinzurechnungsbetrag Bestandteil der steuerlichen Bemessungsgrundlage ist), nicht erneut im Rahmen der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage (auf Grund einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG) berücksichtigt werden.⁹⁰¹

⁸⁹⁷ Dazu oben § 11 C.

⁸⁹⁸ Vgl. FG Hessen, Urt. vom 26.8.2020, 8 K 1860/16, DStR 2021, 845 (846). Kritisch zur Heranziehung des „Objektsteuerprinzips“ zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer auch (zu Recht) *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, S. 194.

⁸⁹⁹ *X. Ditz/F. Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Vor §§ 7–14 AStG Rn. 109 (98. Lfg., Juli 2021).

⁹⁰⁰ Siehe auch die Kritik bei *G. Vogt* in: Brandis/Heuermann, § 10 AStG Rn. 61 f. (161. Lfg., März 2022); *X. Ditz/F. Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Vor §§ 7–14 AStG Rn. 109 (98. Lfg., Juli 2021); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 12.33; *Ch. Sommer/D. Retzer*, ISR 2016, 283 (290 f.); *X. Ditz/F. Hruschka*, StbJb 2016/2017, 413 (430 f.); *X. Ditz/C. Quilitzsch*, DStR 2017, 281 (286); *E.-S. Bärsch/J. Böhmer*, DB 2017, 567 (572); *M. Jehl-Magnus*, NWB 2017, 179 (188); *St. Köhler/W. Staats*, ISR 2021, 295 (298); *A. Linn*, IStR 2020, 77 (78); *X. Ditz/C. Quilitzsch*, Ubg 2021, 485 (491); *G. Rautenstrauch*, GmbHHR 2021, R192 (R192); zur alten Rechtslage noch *Th. Rödder*, IStR 2009, 873 (875). Zur insoweit vergleichbaren Frage nach der Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die inländische Gewerbesteuer FG Hessen, Urt. vom 26.8.2020, 8 K 1860/16, DStR 2021, 845 (die Revision des Beklagten wurde als unzulässig verworfen [BFH, Beschl. vom 8.2.2022, I R 8/21, NJW 2022, 1976]).

⁹⁰¹ BT-Drs. 19/28652, S. 61; *G. Vogt* in: Brandis/Heuermann, § 11 AStG Rn. 72 (161. Lfg., März 2022).

§ 12 Zum Verhältnis von Trennung und Korrespondenz

Die zu Beginn dieser Untersuchung aufgeworfene Frage⁹⁰² – in welchem *rechtlichen* Verhältnis eine getrennte und eine korrespondierende Besteuerung im Bereich der Besteuerung von Kapitalgesellschaft zueinander stehen – soll zum Schluss dieser Untersuchung wieder aufgegriffen werden.

Das Trennungsprinzip genießt in weiten Teilen des Schrifttums hohes Ansehen: Es stelle „den Wesensgrundsatz der Besteuerung von Kapitalgesellschaften dar“⁹⁰³, dem erst vor einigen Jahren eine „rosig[e]“⁹⁰⁴ Zukunft prophezeit wurde. Es sei einer „der wichtigsten Grundpfeiler des Ertragsteuersystems“⁹⁰⁵ und das beherrschende Prinzip in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteileignern.⁹⁰⁶ Insbesondere von Vertretern der ökonomischen Steuerlehre wird das Trennungsprinzip aber auch kritisch beäugt⁹⁰⁷ und eher „als Krücke denn als Krönung der Steuerkunst an[ge]sehen.“⁹⁰⁸

Korrespondenzen stehen bereits in ihrer grundsätzlichen Ausrichtung in einem Spannungsverhältnis zu einer strikten Trennung der Besteuerung.⁹⁰⁹ Wenig verwunderlich ist der vielfach erhobene Vorwurf, korrespondenzerzeugende Normen durchbrächen das Trennungsprinzip.⁹¹⁰ Der Begriff einer

⁹⁰² Dazu oben § 1.

⁹⁰³ *Ch. Dorenkamp* in: FS BFH, 2018, 1349 (1350) (Hervorhebung nicht wiedergegeben); zur rechtstheoretisch betrachtet nicht überzeugenden Zuschreibung eines Wesens zu einer Besteuerung oben Einleitung Fn. 3.

⁹⁰⁴ *Ch. Dorenkamp* in: FS BFH, 2018, 1349 (1371).

⁹⁰⁵ *M. Brühl/M. Weiss*, Ubg 2017, 510 (510).

⁹⁰⁶ BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (250).

⁹⁰⁷ Siehe etwa *P. Bareis*, FR 2015, 1 (2).

⁹⁰⁸ *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre, S. 269.

⁹⁰⁹ Dazu bereits oben § 1.

⁹¹⁰ *A. Herlinghaus* in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, § 8b Rn. 130; *A. Schnitger* in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8b Rn. 189; *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124; *S. Lehmann* in: Frotscher/Drüen, § 8 KStG Rn. 239 (Stand 16.2.2022); *T. Isler* in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 475 (312. Lfg., Juli 2022); *D. Gosch* in: Gosch, § 8b Rn. 143a, 148b; *P. Bauschatz* in: Gosch, § 32a Rn. 10; *B. Binnewies* in: Streck, § 32a Rn. 7; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 1 KStG Rn. 10a (160. Lfg., Dezember 2021), § 8 KStG Rn. 186a (159. Lfg., Oktober 2021) und § 32a KStG Rn. 4 (146. Lfg., Februar 2019); *H. Klein/Th. Müller/Ch. Döpper* in: Mössner/Oellerich/Valta, § 8 Rn. 2261; *S.-F. Protz/D. Krome* in:

„Durchbrechung“ suggeriert ein Rechtfertigungsbedürfnis, zugleich fehlt aber eine normgestützte Begründung dafür, warum eine „Durchbrechung“ rechtfertigungsbedürftig sei und anhand welcher Maßstäbe eine möglicherweise durchzuführende Abwägung innerhalb einer Rechtfertigung zu erfolgen habe.

Das lädt dazu ein, die Bedeutung des Trennungsprinzips und das Verhältnis zwischen getrennter Besteuerung und Korrespondenz näher zu beleuchten. Dazu soll zunächst dargestellt werden, aus welchen Normen sich eine „Trennung“ mit welchem Inhalt im geltenden Recht ableiten lässt (dazu A). Anschließend wird die Frage untersucht, ob Korrespondenzen gegen eine solche Trennung verstoßen und, falls ja, einer Rechtfertigung bedürfen (dazu B). Abschließend soll auch hier der Versuch unternommen werden, einen Blick in die Zukunft des Trennungsprinzips zu werfen (dazu C).

A. Das Trennungsprinzip im positiven Recht

Der (Steuer-)Jurist wirft zunächst einen Blick in das Gesetz. Dabei ist offenkundig, dass der Begriff „Trennungsprinzip“ dort nicht zu finden ist. Jener Begriff kann folglich nur zur Bündelung der Wirkungen von Normen dienen, denen eine getrennte Besteuerung zugrunde liegt. Sinnvoll ist daher zunächst einer Beschreibung des mit dem Begriff „Trennungsprinzip“ herkömmlicherweise ausgedrückten Rechtsinhalts (dazu I). Sodann ist es tunlich, anhand der Normenhierarchie zu differenzieren: Es soll zunächst der Versuch unternommen werden, ein zuvor beschriebenes Trennungsprinzip aus dem Verfassungsrecht abzuleiten (dazu II). Erst im Anschluss wird untersucht, ob sich dem einfachen (Steuer-)Recht ein Trennungsprinzip entnehmen lässt (dazu III). Die Unterscheidung anhand der Normenhierarchie ist eine häufig vernachlässigte Differenzierung; sie ist aber unumgänglich, denn sie begründet unmittelbar die Voraussetzungen an eine Rechtfertigung (sofern es denn eine solche gibt), die bei einem etwaigen Verstoß zu prüfen wären. (Anderenfalls [ohne Normbezug] wären De-

Prinz/Winkeljohann, § 7 Rn. 144; A. Briese, DStR 2005, 999 (1000); A. Briese, BB 2006, 2110 (2112); J. D. Becker/A. Kempf/M. Schwarz, DB 2008, 370 (375); J. Böhmer, StuW 2012, 33 (36); J. D. Becker/Th. Loose, IStR 2012, 758 (761); A. Kempf/Th. Loose, Ubg 2015, 589 (589); L. Richter/D. Reeb, IStR 2015, 40 (42); M. Brühl/M. Weiss, Ubg 2017, 510 (510); N. Mückl/St. Schnorberger, DStR 2017, 2145 (2145); J. Blumenberg/E. Oertel, StbJb 2017/2018, 453 (458); R. Kohlhepp, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 171; M.-L. Dietrich, Dividenden, S. 207; J. Lüdicke in: GS Walz, 2008, S. 401 (409); St. Buchholz/D. Nitzschke in: FS Lüdicke, 2019, S. 75 (81). Teilweise nimmt man auch an, die Einführung korrespondierender Vorschriften habe das Trennungsprinzip bestätigt, indem es nur im Einzelfalle eingeschränkt werde (V. Pfirrmann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rn. 82 [312. Lfg., Juli 2022]).

batten um einen „Verstoß“ und um eine „Rechtfertigung“ rein rechtspolitisch.)

I. Herkömmlicher Inhalt des Trennungsprinzips

Das BVerfG beschreibt u. a. in seiner Entscheidung zu § 8c KStG den Inhalt des Trennungsprinzips:

„Mit dem eigenständigen steuerlichen Zugriff auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft nimmt das Steuerrecht die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, die das Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft von dem Vermögen ihrer Gesellschafter trennt [...]. Die auf diese Weise bewirkte stärkere Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern hat zur Folge, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige Leistungsfähigkeit entsteht, die getrennt von der individuellen Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen besteuert werden darf [...]“⁹¹¹

Eine Abschirmwirkung, eine getrennte Vermögenssphäre und eine Unabhängigkeit der Besteuerung der Kapitalgesellschaft von der Besteuerung der Anteilseigner werden auch im Schrifttum regelmäßig zur Beschreibung des Trennungsprinzips herangezogen.⁹¹²

In den Hintergrund scheint dabei zu treten, dass der Begriff „Abschirmwirkung“ sich nicht auf *steuerliche* Normen stützen kann.⁹¹³ Er ist – ebenso wie der Begriff des Trennungsprinzips⁹¹⁴ selbst – ein aus der *zivilrechtlichen* Diskussion stammender Begriff, der erst Mitte des 20. Jahrhunderts zur Beschreibung der Besteuerung von Kapitalgesellschaft und deren Anteilseignern verwendet wurde.⁹¹⁵ Vorderhand nahe läge es, die Abschirmwirkung als eine Ausprägung des Trennungsprinzips zu begreifen. In jenem Detail-

⁹¹¹ BVerfG, Beschl. vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (148); nahezu wortlautidentisch bereits zuvor BVerfG, Beschl. vom 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (199); BVerfG, Beschl. vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (250); FG Hamburg, Beschl. vom 4.4.2011, 2 K 33/10, DStR 2011, 1172 (1176).

⁹¹² Siehe etwa *K. Schredelseker*, FinArch NF 31 (1972/73), 27 (34); *M. Desens* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum KStG Rn. 90 (296. Lfg., Februar 2020); *St. Lampert* in: Gosch, § 1 Rn. 1; *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 1 KStG Rn. 10 (156. Lfg., März 2021); *K.-D. Drüen* in: Frotscher/Drüen, Vor § 1 KStG Rn. 15 (Stand 12.7.2020); *J. Hey* in: Tipke/Lang, Rn. 11.2; *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht, Rn. 1221; *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht, Rn. 860; *W. Scheffler*, Besteuerung I, Rn. 377; *W. Scheffler*, Besteuerung III, Rn. 39; *Ch. Dräger*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, S. 81; *Ch. Dorenkamp* in: FS BFH, 2018, 1349 (1352); *P. Mannhold*, StuW 1980, 135 (135 ff.); *D. Birk*, StuW 2000, 328 (333); *F. Lauterbach*, Unternehmenssteuerrecht, S. 15.

⁹¹³ Vgl. *S. Scholz*, Einheit, S. 81; *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, S. 26.

⁹¹⁴ Zur Entwicklung aus dem Zivilrecht *A. Raupach*, Durchgriff, S. 20 ff.; *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, S. 29 f.

⁹¹⁵ *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, S. 26, 29 f.; zur erstmaligen Verwendung des Begriffs vgl. *A. Raupach*, Durchgriff, S. 37 f.

grad wird der Begriff indes kaum verwendet. Regelmäßig handelt es sich wohl eher um eine synonyme Begriffsverwendung.⁹¹⁶

II. Ableitung aus dem Verfassungsrecht

Nach Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG steht das Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Augenscheinlich lässt sich der Finanzverfassung entnehmen, dass es eine Körperschaftsteuer geben darf.⁹¹⁷ Es wird indes auch vertreten, der in Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG verkörperte Norminhalt ordne an, dass es „neben der Besteuerung der natürlichen Personen nach dem EStG auch eine Besteuerung der juristischen Personen nach dem KStG geben m[üsse]“.⁹¹⁸ Dies lässt sich anhand von Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG nicht begründen. Art. 106 GG ist eine Vorschrift zur Aufteilung des Steueraufkommens aus der Erhebung einer Einkommen- und Körperschaftsteuer.⁹¹⁹ Sofern sich der Gesetzgeber entscheidet, eine Körperschaftsteuer einzuführen, so muss die Verteilung entsprechend den Vorgaben des Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG erfolgen; eine Verpflichtung, eine Körperschaftsteuer zu erheben – und die Kapitalgesellschaft als eigenständiges und vom Anteilseigner getrenntes Steuersubjekt zu erfassen –, lässt sich aus der Vorschrift nicht ableiten.⁹²⁰ Erst recht begründet Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG kein Trennungsprinzip mit dem oben beschriebenen Inhalt⁹²¹: Selbst unter der Annahme, der Gesetzgeber führte (wie im gelten-

⁹¹⁶ Ähnlich *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, S. 30 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben): „Das Trennungsprinzip umschreibt damit der Sache nach eine Abschirmwirkung von Rechtsträgern bzw. Rechtssubjekten“; in diese Richtung auch *S. Scholz*, Einheit, S. 81: Die Abschirmwirkung sei „Ausgangspunkt und [...] maßgebliche[s] Charakteristikum des Trennungsprinzips“.

⁹¹⁷ Ein verfassungsrechtliches „Dürfen“ bedeutet hier, dass die Erhebung einer Körperschaftsteuer grundsätzlich mit der Verfassung im Einklang steht. Das BVerfG leitet aus der Positivierung einer Steuerart in der Finanzverfassung ab, dass die Erhebung einer entsprechenden Steuer „in ihrer wesentlichen Struktur“ im Einklang mit der geltenden Verfassung stehe (so für die Gewerbesteuer BVerfG, Beschl. vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [25 ff.]); dazu auch erhellend *S. Kempny* in: Friauf/Höfling, Art. 106 Rn. 10 (insbesondere dort die Ausführungen zum Begriff „kategorial“ in Fn. 19), 79 f. (Lfg. Februar 2023). Letztlich wird es für die Frage, ob eine Körperschaftsteuer im Einzelfall gegen die Verfassung verstößt, aber auf die konkrete Ausgestaltung der Körperschaftsteuer ankommen.

⁹¹⁸ *J. Böhmer*, StuW 2012, 33 (34); dahingehend auch *K.-D. Drüen*, GmbHR 2008, 393 (399).

⁹¹⁹ *Ch. Seiler* in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 106 Rn. 1 (81. Lfg., September 2017).

⁹²⁰ So (deutlich) auch *S. Kempny* in: Friauf/Höfling, Art. 106 Rn. 9, 78 (Lfg. Februar 2023). Anderes gilt nach sog. Lehre vom materiellen Kompetenzverständnis, nach der die Kompetenznormen (Art. 105, 106 GG) einen eigenständigen Gehalt hätten (dazu *Ch. Waldhoff* in: FS Spindler, 2011, S. 853 [875]; *Ch. Pestalozza*, Der Staat 11 [1972], 161 [169 ff.]).

⁹²¹ Siehe oben § 12 A I.

den Recht) eine Körperschaftsteuer ein, so „enth[ielte] sich die Finanzverfassung jeder Aussage [...] zu ihrer konkreten Ausgestaltung.“⁹²² Insbesondere lässt sich der Vorschrift in keiner Weise entnehmen, ob im Rahmen der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage oder der Bestimmung des Körperschaftsteuertarifs an steuerliche Vorgänge auf Anteilseignerebene angeknüpft werden dürfe; gleiches gilt vice versa, mithin für eine Anknüpfung auf Gesellschaftsebene im Rahmen der Besteuerung der Anteilseigner. Es überzeugt nicht, eine getrennte Besteuerung von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft als verfassungsrechtlich vorgegeben einzuordnen.⁹²³

III. Ableitung aus dem einfachen Recht

Scheitert eine Ableitung aus dem Verfassungsrecht, so verbleibt die Möglichkeit, Wirkungen des einfachen Rechts unter dem Begriff „Trennungsprinzip“ zu bündeln (womit dann freilich eine juristische Rechtfertigungsbedürftigkeit, die den Gesetzgeber trifft, bereits entfiel).

Das Zivilrecht trennt zwischen Körperschaften und deren Anteilseignern. Das allein taugt indes nicht als Argument, um die These zu stützen, auch im Steuerrecht seien Kapitalgesellschaft und Anteilseigner getrennt zu betrachten. Das gelegentliche vorgebrachte Argument der „Einheit der Rechtsordnung“ verpflichtet den Gesetzgeber nicht, eine zivilrechtliche Ausgestaltung des Rechts auch steuerrechtlich zu übernehmen.⁹²⁴ Anderenfalls müsste auch die zunehmend stärkere zivilrechtliche Trennung zwischen Personengesellschaften und deren Gesellschaftern⁹²⁵ eine Rechtfertigungsbedürftigkeit auslösen, was mit Blick auf eine transparente Besteuerung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht kritisiert wird.

Eine von der fehlenden Verpflichtung abzuschichtende Erkenntnis ist aber, dass der Gesetzgeber zivilrechtliche Wertungen übernehmen darf und kann.⁹²⁶ Täte er dies, dann bestünde, wenn man dies so bezeichnen möchte,

⁹²² *J. Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (174); einen materiellen Aussagegehalt ebenfalls ablehnend *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung², Band 2, S. 1091; *K. Tipke*, StuW 2007, 201 (208); *Ch. Thiemann*, Verluste, S. 513 ff.; wohl auch *H. W. Kruse*, StuW 2006, 297 (297); jedenfalls eine Aussage zu einer Bezugnahme auf Gesellschafterhandlungen ablehnend *S. Heinrichs*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, S. 129.

⁹²³ *Ch. Thiemann*, Verluste, S. 357; ähnlich *J. Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (169). Dazu auch noch sogleich unten § 12 B 1.

⁹²⁴ So auch *Ch. Thiemann*, Verluste, S. 364; zum rechtlich wenig gehaltvollen Argument der Einheit der Rechtsordnung siehe bereits oben § 9 A I 2 b.

⁹²⁵ Siehe die Änderungen im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021 (BGBl. I 2021, 3436).

⁹²⁶ Zur fehlenden Verpflichtung zur Körperschaftsbesteuerung bereits oben § 9 A I 2 b. *K.-D. Drüen* in: Frotscher/Drüen, Vor § 1 KStG Rn. 15 (Stand 12.7.2020) (Hervorhebung hinzugefügt), zweifelt die freie Entscheidung des Gesetzgebers aus systemati-

kraft einfachrechtlicher Anordnung ein *steuerrechtliches* Trennungsprinzip⁹²⁷, aber freilich nur mit dem Inhalt, den jene steuerlichen Normen erzeugten. So kann eine Trennung im geltenden Recht zunächst auf die § 1 EStG und § 1 KStG gestützt werden.⁹²⁸ Der Steuergesetzgeber knüpft zur Steuersubjektbestimmung an die Rechtsfähigkeit der Kapitalgesellschaft an (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Aus den §§ 7f. KStG lässt sich ferner entnehmen, dass auch die Kapitalgesellschaft selbst (und nicht deren Anteilseigner) Subjekt der Einkünfteermittlung der Körperschaftsteuer ist.⁹²⁹ Insofern lassen sich aus dem einfachen Recht folgende Wirkungen mit dem Begriff „Trennungsprinzip“ beschreiben. Weitergehende Wirkungen – insbesondere die These, es bestehe eine Abschirmwirkung, und die ohnehin nur pauschale Behauptung, die Besteuerung der Kapitalgesellschaft erfolge unabhängig von der Besteuerung des Anteilseigners – finden keine gesetzliche Stütze. Vielmehr kann „[d]ie Abschirmwirkung, wie sie zivilrechtlicher Funktion entspricht, [...] im Steuerrecht allenfalls begrenzte Wirkung entfalten“, denn wenn „die Notwendigkeit einer zutreffenden Besteuerung im Vordergrund“ steht, muss das Steuerrecht sich über die „künstliche juristische Person“ hinwegsetzen und an die natürliche Person anknüpfen.⁹³⁰ Ein striktes Trennungsprinzip mit einer streng abschirmenden Wirkung enthält das einfache Recht nicht.⁹³¹ Es kann auch nicht auf den von theoretischer Warte ohnehin schwammigen Begriff des „Wesens“ der Kapitalgesellschaft gestützt werden. Maßgebend ist allein die jeweilige Ausgestaltung des Trennungsprinzips im Recht.⁹³²

schen (jedenfalls an dieser Stelle nicht aus verfassungsrechtlichen) Erwägungen an: „Die Körperschaft [sei] ein eigenständiges Steuerrechtssubjekt, das von dem Anteilseigner zu unterscheiden [sei]. Dies [sei] eine systematisch *notwendige* Folge der zivilrechtlichen Selbstständigkeit der Körperschaft [...]“. Gerade der Begriff „notwendig“ wäre hier normativ zu belegen.

⁹²⁷ Ausdrücklich geht *H.-J. v. Beckerath*, Durchgriff, S. 46 (insbesondere in Fn. 37), 49, von einem steuerlichen Trennungsprinzip aus, und der Durchgriff auf die hinter der Gesellschaft stehenden Anteilseigner sei nur eine Durchbrechung jenes steuerlichen, nicht aber eines zivilrechtlichen Trennungsprinzips (von einer Durchbrechung des zivilrechtlichen Trennungsprinzips geht indes *A. Raupach*, Durchgriff, S. 29f., 192, aus).

⁹²⁸ Vgl. auch bereits *A. Raupach*, Durchgriff, S. 72 ff.

⁹²⁹ Dazu *Ch. Dorenkamp* in: FS BFH, 2018, 1349 (1353 f.).

⁹³⁰ *H. Weber-Grellet*, Verfassungsstaat, S. 200. Dazu auch oben § 9 A I 3. Zum Begriff der juristischen Person von rechtstheoretischer Warte oben Zweiter Teil Fn. 4.

⁹³¹ In diesem Sinne (im Zusammenhang mit § 8c KStG) auch *A. Schmebl* in: FS Bryde, 2013, S. 457 (468 ff.).

⁹³² Ähnlich *A. Raupach*, Durchgriff, S. 72 ff.

B. „Durchbrechungen“ des Trennungsprinzips und Rechtfertigungsbedürfnis

Eng verknüpft mit der Verortung einer getrennten Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner im positiven Recht ist die Frage, ob Korrespondenzen eine Durchbrechung des Trennungsprinzips darstellen und ob sie einer Rechtfertigung bedürfen.

I. Kein Erfordernis einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung

Die Annahme einer Verfassungswidrigkeit korrespondenzerzeugender Normen mit dem Argument, sie verstießen gegen das Trennungsprinzip⁹³³, ist die Hinaufschleusung einer einfachgesetzlichen Entscheidung auf die Ebene des Verfassungsrangs.⁹³⁴ Korrespondierend wirkenden Normen sind nicht vor einem „Trennungsprinzip“ rechtfertigungsbedürftig. Es muss der Unsitte entgegengetreten werden, die Durchbrechung des Trennungsprinzips mit einem Verfassungsverstoß gleichzusetzen, was Verfassungsrechtsdogmatik⁹³⁵ ohne Nennung einer Norm von Verfassungsrang⁹³⁶ darstellt; der gelegentliche pauschale Verweis auf Art. 3 Abs. 1 GG – ohne auch nur ansatzweise zu erläutern, weshalb der Tatbestand jenes Gleichheitssatzes erfüllt sei – ist wenig gehaltvoll.⁹³⁷

⁹³³ Dahingehend etwa *A. Briese*, BB 2006, 2110 (2112). Siehe auch *Th. Brinkmeier*, GmbH-StB 2006, 340 (340): „Der Autor kommt zu dem Ergebnis, dass die Durchbrechung des Trennungsprinzips verfassungsrechtlich bedenklich sei.“ Eine Norm von Verfassungsrang wird nicht genannt.

⁹³⁴ Vgl. den ähnlichen Gedanken zum Folgerichtigkeitsgebot von *A. Schmehl* in: FS Bryde, 2013, S. 457 (473); *S. Kempny*, JöR NF 64 (2016), 477 (485).

⁹³⁵ Siehe dazu bereits die Ausführungen und Nachweise oben Einleitung Fn. 31, Erster Teil Fn. 152.

⁹³⁶ Siehe etwa *A. Briese*, BB 2006, 2110 (2112): „Die Durchbrechung des Trennungsprinzips dürfte verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegen“; ferner *F. Roser* in: Gosch, § 8 Rn. 124 (Hervorhebung nicht wiedergegeben): „Die konzeptionelle Abkopplung vom Leistungsfähigkeitsprinzip und die Vermischung der Ebenen von Gesellschaft und Gesellschafter [sei] verfassungsrechtlich bedenklich.“

⁹³⁷ Siehe *J. Rengers* in: Brandis/Heuermann, § 8 Rn. 186a (159. Lfg., Oktober 2021): „Zwar lieg[e] eine Durchbrechung des Trennungsprinzips [durch die § 8 Abs. 3 S. 4 ff. KStG] vor, jedoch verst[oße] die Regelung gleichwohl nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie der Sicherung einer Einmalbesteuerung dien[e] und damit gerechtfertigt [sei]“. Eine Durchbrechung des Trennungsprinzips scheint demnach nach *J. Rengers* (auch wenn eine Prüfung des Tatbestandes von Art. 3 Abs. 1 GG nicht erfolgt) eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung zu sein. Rechtlich kaum begründet ist auch die von *J. Böhmmer*, StuW 2012, 33 (34), aufgeworfene These, das Trennungsprinzip diene „auch der Gleichbehandlung natürlicher und juristischer Personen“, da auch bei natürlichen Personen nicht „auf die Merkmale einer anderen Person zurückgegriffen werden d[ürfe]“.

Das Verhältnis von Trennungsprinzip und Verfassungsrecht wird von *Ch. Thiemann* überzeugend wie folgt beschrieben:

„Aus einer verfassungsrechtlichen Sicht ist der Gesetzgeber allerdings weder überhaupt zur Besteuerung der Körperschaften nach dem Trennungsprinzip verpflichtet noch ist eine bestimmte Form des Trennungsprinzips von vornherein vorgegeben. Im Ausgangspunkt besteht vielmehr eine Ausgestaltungskompetenz des Gesetzgebers, im Rahmen dere[n] er sich für ein Trennungsprinzip entscheiden und dieses differenzierend ausgestalten kann. Deshalb sind prinzipiell auch *Zwischenlösungen* denkbar, die ihre Plausibilität aus dem Umstand gewinnen, dass die Körperschaften Zweckgebilde sind, ihre Tätigkeiten also der Verwirklichung der Interessen der hinter ihnen stehenden Anteilseigner dient.“⁹³⁸

Eine korrespondierende Besteuerung bei Kapitalgesellschaft ist nichts anderes als die von *Ch. Thiemann* beschriebene „Zwischenlösung“. Nur schwerlich lässt sich von einer Durchbrechung sprechen, jedenfalls begründen Korrespondenzen in diesem Verhältnis keinen vor dem Verfassungsrecht zu rechtfertigenden Verstoß.⁹³⁹

II. Kein Normkonflikt im einfachen Recht

Auf Ebene des einfachen Rechts bestehen einerseits Normen, die von einer getrennten Besteuerung ausgehen, andererseits zugleich Normen, denen eine Gesamtbetrachtung von Gesellschaft und Anteilseigner zugrunde liegt. Zu letzteren gehören Normen, die eine Korrespondenz erzeugen. Die Annahme einer Durchbrechung von Normen im Verhältnis von Trennungs- und Korrespondenzprinzip deutet einen Normenkonflikt an, der sich anhand des Gesetzes so nicht nachweisen lässt.⁹⁴⁰ Für die Behauptung, aus dem Trennungsprinzip folge, „dass zur Beurteilung der steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter nicht auf die Verhältnisse der Gesellschaft zurückgegriffen werden k[önnen]“⁹⁴¹, findet sich keine Stütze im Gesetz.⁹⁴² Vielmehr gilt umgekehrt: Strebt man ein entscheidungsneutrales Steuersystem an, ist es

⁹³⁸ *Ch. Thiemann*, Verluste, S. 357 (Hervorhebung hinzugefügt).

⁹³⁹ Das zeigt sich offenkundig auch daran, dass auch Personengesellschaften Träger von Rechten und Pflichten sind (*Ch. Wamsler*, Integration, S. 99 in Fn. 257). Eine transparente Besteuerung müsste als deutlich stärkere Verknüpfung der Besteuerungsebenen im Vergleich zu einer Korrespondenz dann erst recht einen Verfassungsstoß begründen.

⁹⁴⁰ Ein Normkonflikt liegt vor, „wenn das, was die eine [Norm] als gesollt setzt, mit dem, was die andere [Norm] als gesollt setzt, unvereinbar ist, und daher die Befolgung oder Anwendung der einen Norm notwendiger- oder möglicherweise die Verletzung der anderen involviert“ (*H. Kelsen*, Allg. Theorie der Normen, S. 99 [Hervorhebung nicht wiedergegeben]; gleichsinnig *R. Walter*, Rechtstheorie 11 [1980], 299 [301]).

⁹⁴¹ *J. Böhmer*, StuW 2012, 33 (34). Ähnlich *K. Ballerstedt*, Kapitalgesellschaften, S. 19: „Wenn das Steuerrecht die Körperschaften als eigenes Einkommen erzielende Gebilde behandelte, so mußte es die Wirtschaftssphäre der Körperschaft als solcher von der ihrer Mitglieder scharf trennen.“

⁹⁴² Gleichsinnig *H.-J. v. Beckerath*, Durchgriff, S. 64.

notwendig, dass derartige Verknüpfungen bestehen.⁹⁴³ Nicht normativ zu begründen ist es daher auch, aus einer Durchbrechung des Trennungsprinzips eine „enge, wortlautgetreue Auslegung [als] zwingend“ abzuleiten.⁹⁴⁴ Dies wäre eine Übertragung eines rechtlich nicht begründeten Vorverständnisses in die Rechtserzeugung.

C. Zur Zukunft des Trennungsprinzips

Ob die Zukunft des Trennungsprinzips – wie in dem oben erwähnten Zitat formuliert⁹⁴⁵ – „rosig“ ist, hängt davon ab, welche rechtlichen Wirkungen man dem Begriff zuschreibt.

Ein Trennungsprinzip mit dem Inhalt, der im einfachen Recht eine Stütze findet⁹⁴⁶ – nämlich die steuersubjektbezogene Differenzierung zwischen natürlicher und juristischer Person – ist in der Tat aus dem geltenden Recht kaum wegzudenken. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass auch andere Staaten ein solches System verfolgen und der wettbewerbsspolitische Standortwettbewerb niedrigere Körperschaftsteuersätze – mithin die politisch wohl gewollte Begünstigung thesaurierter Gewinne (§ 34a EStG und § 1a KStG) – erfordert.⁹⁴⁷ Der Weg zu einer streng transparenten Besteuerung von Kapitalgesellschaften scheint jedenfalls in naher Zukunft versperrt, wie das erst durch Gesetz vom 25.6.2021⁹⁴⁸ eingeführte Wahlrecht einer Personengesellschaft zur Besteuerung nach dem KStG belegt.

Ein Trennungsprinzip, wie es herkömmlich beschrieben wird – insbesondere mit einer strengen Abschirmwirkung gegenüber den Anteilseignern und einer Besteuerung der Kapitalgesellschaft, die unabhängig von der Besteuerung der Anteilseigner erfolgt –, lässt sich indes weder aus dem geltenden Recht ableiten⁹⁴⁹ noch ist es zukünftig absehbar. Vielmehr deuten zahlreiche (in der Normenhierarchie gleichrangige) Rechtsnormen darauf hin, dass das bundesdeutsche Recht sich keinesfalls dahingehend entwickelt, dass eine Besteuerung von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft stets getrennt zu

⁹⁴³ Dazu bereits oben § 11 A III 4 und § 11 B III 2 a.

⁹⁴⁴ So *N. Mückl/St. Schnorberger*, DStR 2017, 2145 (2148); in diesem Sinne auch *E. Gröbl/G. Adrian* in: Erle/Sauter, § 8b KStG Rn. 89.

⁹⁴⁵ Siehe oben bei Zweiter Teil Fn. 904.

⁹⁴⁶ Dazu oben § 12 A III.

⁹⁴⁷ Zur Bedeutung des Steuersatzes im politischen Wettbewerb *St. Ganghof*, Steuerpolitik, S. 57 ff.; ferner *Ch. Dorenkamp* in: FS BFH, 2018, 1349 (1369 ff.); siehe auch die Nachweise oben Zweiter Teil Fn. 112.

⁹⁴⁸ BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889.

⁹⁴⁹ Zutreffend insofern die Aussage von *A. Raupach*, Durchgriff, S. 38 (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben), dass „die Grenzen des Trennungsprinzips durch die Rechtsordnung bestimmt s[eien].“

erfolgen habe.⁹⁵⁰ Diese Normen – und dazu zählen auch solche, die eine Korrespondenz zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner erzeugen – sind nicht systemfremd, sondern ebenso ein Bestandteil des Systems wie Normen, die von einer Trennung ausgehen.⁹⁵¹ Damit wird letztlich ein System erzeugt, das einerseits aus Elementen besteht, die eher einer getrennten Besteuerung zuzuordnen sind, und andererseits aus solchen, die eine zusammenhängende Besteuerung sicherstellen.

Wenn nun das Trennungsprinzip bereits durch die Berücksichtigung der Körperschaftsteuerlichen Vorbelastung wesentlich limitiert wird⁹⁵² und daneben zahlreiche Vorschriften bestehen, die eine Verknüpfung von Gesellschafter- und Gesellschaftsebene herstellen, was verbleibt dann noch von einem solchen Prinzip? Im dogmatischen Diskurs ist ein Hang zu beobachten, ein bislang anerkanntes Prinzip (Trennungsprinzip) nicht deshalb zu verwerfen, weil Normen eingeführt werden, die dem Prinzip widersprechen, sondern stattdessen ein gegenläufiges Prinzip (Korrespondenzprinzip) zu formulieren.⁹⁵³ Zur Auflösung solcherart konstruierter Kollisionslagen wird vorgeschlagen, „der Gesetzgeber [müsse] gr[undsätzlich] dem höherrangigen den Vorrang geben.“⁹⁵⁴ Im Spannungsfeld zwischen Trennungs- und Korrespondenzprinzip gibt es aber kein höherrangiges Prinzip. Beide „Prinzipien“ beruhen auf einfachgesetzlichen Entscheidungen. Wenn Einzelnor-

⁹⁵⁰ Ähnlich *S. Heinrichs*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, S. 125. Siehe neben den hier im Vordergrund stehenden Korrespondenzen die Versagung von Verlusten bei einem Wechsel der Anteilseigner nach § 8c KStG, der Untergang von Zinsvorträgen (Zinsschranke) nach § 8a KStG, § 4h EStG, die Besteuerung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften nach dem REITG, die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG oder die Besteuerung im Rahmen einer Organschaft nach den §§ 14 ff. KStG; ebenjenes Vorschriften wird daher auch eine Durchbrechung des Trennungsprinzips zugeschrieben (*J. Böhm*, *StuW* 2012, 33 [35 ff.]; *Ch. Dorenkamp* in: FS BFH, 2018, 1349 [1355 ff.]), oder sie werden (überzeugender) als fremdbestimmte Steuerwirkungen im Bereich der Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner beschrieben (*S. Heinrichs*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, S. 51 ff.). Siehe auch die systematische Aufarbeitung des Sondersteuerrechts für verbundene Unternehmen von *F. Schildgen/J. Hey*, ifst-Schrift 544 (2022), 1.

⁹⁵¹ Ähnlich auch *A. Schmehl* in: FS Bryde, 2013, S. 457 (469), im Kontext von § 8c KStG: „Trotz der stärkeren Verselbstständigung der Körperschaft ist es daher nicht systemfremd, die Körperschaft zugleich als Vermittlerin der Besteuerungslast der Anteilseigner zu betrachten. Steuerbürger sind die am Ende der Kette hinter den Gesellschaften stehenden natürlichen Personen. Regelungen mit dem Ziel, die Zwischenschaltung der Körperschaft passend auf die letztlich erstrebte Gleichbehandlung der natürlichen Personen abzustimmen, können daher weiterhin steuersystematische Gründe für sich in Anspruch nehmen.“ Siehe auch *Ch. Thiemann*, Verluste, S. 364.

⁹⁵² So *Ch. Dorenkamp* in: FS BFH, 2018, 1349 (1355).

⁹⁵³ So mit Blick auf Theorien *K.-D. Drüen* in: FS Lang, 2010, S. 57 (69).

⁹⁵⁴ *J. Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG Rn. 40 (297. Lfg., April 2020).

men sich „wertungsmäßig nicht ineinanderfügen, einzelne Bestimmungen zum Grundprinzip nicht passen oder der Rechtsbestand insgesamt chaotisch erscheint, stößt das prinzipienbezogene Denken an Grenzen.“⁹⁵⁵ Die Aufrechterhaltung sich widersprechender Prinzipien birgt dann die Gefahr, Argumente unter dem Deckmantel eines Prinzips anzuführen, die sich nicht normativ belegen lassen. Freilich kann die Gegenüberstellung von transparenter Besteuerung von Personengesellschaften und getrennter Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern (weiterhin) ein didaktisch sinnvolles Mittel zur Vermittlung steuerrechtlicher Gesellschaftsbesteuerungskennnisse in Studium und Ausbildung sein. Es darf nur nicht der Eindruck vermittelt werden, es handele sich um eine (verfassungsrechtlich) zwingende Vorgabe; es muss stets offengelegt werden, dass dies nur eine einfachgesetzliche Entscheidung ist, die auch anders getroffen werden könnte.⁹⁵⁶ Diese Trennschärfe wird durch den Begriff eines Trennungsprinzips verwischt. Es ist daher (ebenso wie im Rahmen einer Korrespondenz⁹⁵⁷) nicht förderlich, von einem *Prinzip* zu sprechen, oder anders gewendet: Ein Valet dem Trennungsprinzip.⁹⁵⁸

⁹⁵⁵ *Cb. Thiemann*, Verluste, S. 81.

⁹⁵⁶ Siehe auch die beispielhaften Nachweise von *S. Heinrichs*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen, S. 122 ff., zu sukzessiven Aufweichungen des Trennungsprinzips, auch wenn dieser im Ergebnis dazu kommt, dass dennoch kein „Paradigmenwechsel“ vorliege (S. 124).

⁹⁵⁷ Dazu oben § 6 A.

⁹⁵⁸ Sprachlich (nicht inhaltlich) angelehnt an *K. Littmann* in: FS Neumark, 1970, S. 113.

§ 13 Leitsätze zum Zweiten Teil

1. Das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft einer eigenen Steuer zu unterwerfen (Körperschaftsteuer) ist ein möglicher, aber kein zwingender Weg, jene Erträge zu besteuern. Sofern eine solche Steuer erhoben wird, mündet dies in dem „Grundproblem“ einer Doppelbelastung bei Ausschüttung zuvor thesaurierter Gewinne. (§ 9 A pr.)
2. Die Erhebung einer Körperschaftsteuer kann nicht mittels äquivalenztheoretischer Argumente begründet werden; dies ergibt sich daraus, dass äquivalenztheoretische Vorteile nicht anhand des zu versteuernden Einkommens zu bemessen wären und Steuern sich dadurch auszeichnen, dass sie ohne Gegenleistung erhoben werden. (§ 9 A I 1)
3. Der Begriff der Leistungsfähigkeit kann einerseits zur Rechtfertigung einer Steuer bzw. Staatsfinanzierung, andererseits zur Bemessung der Steuerlast verwendet werden. Wie er verwendet wird, ist stets offenzulegen. (§ 9 A I 2 a)
4. Die Erhebung einer Körperschaftsteuer kann nicht mit der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit und der Einheit der Rechtsordnung begründet werden. (§ 9 A I 2 b)
5. Kapitalgesellschaften verfügen nicht über ein „Mehr“ an Leistungsfähigkeit. Wenn man den Begriff der Leistungsfähigkeit zur Bemessung einer Steuerlast verwendet, dann kann man zwar davon sprechen, dass das geltende Recht auch eine Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaften besteuere. Daraus folgt aber nicht, dass diese Leistungsfähigkeit getrennt von der Leistungsfähigkeit der Anteilseigner zu besteuern sei. Die Besteuerung ausgeschütteter Gewinne bei vorheriger Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft stellt eine Doppelbelastung dar. (§ 9 A I 2 c)
6. Die Körperschaftsteuer ist von ökonomischer Warte nur eine Erhebungsform der Einkommensteuer (wie die Lohn- oder Kapitalertragsteuer) und eine „Sicherheitseinkommensteuer“. (§ 9 A I 3)
7. Zur Vermeidung einer Doppelbelastung bestehen zahlreiche Systeme. Vorschriften, die eine Doppelbelastung vermeiden, sind aber begrifflich keine „Privilegien“ oder „Begünstigungen“, sondern nur die systematisch notwendige Folge der Vermeidung der Doppelbelastung. Sie sollen hier als „ermäßigte“ Besteuerung bezeichnet werden. (§ 9 A II)

8. Im geltenden Recht wird die Doppelbelastung durch eine nur partielle Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage (Teileinkünfteverfahren [§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG], Schachtelprivileg [§ 8b Abs. 1 KStG]) oder durch eine tarifäre Entlastung (gesonderter Steuersatz [§ 32d EStG]) typisierend vermieden. (§ 9 B)
9. Eine systematische Untersuchung kann das geltende Recht hinter sich lassen und die Frage untersuchen, wie eine „gutes“ Steuersystem aussehen sollte. Sie ist insofern auch steuertheoretisch. (§ 10 pr.)
10. Ausgangspunkt der Untersuchung ist das geltende Körperschaftsteuersystem. Der Maßstab zur Bewertung ist das ökonomische Postulat einer entscheidungsneutralen Besteuerung. Entscheidungsneutral ist eine Besteuerung nur dann, wenn sie keine Ausweichhandlungen hervorruft (Steuern als negative Zielgrößen). (§ 10 B)
11. Es wird eine modelltheoretische Systematisierung vorgeschlagen, die bei Leistungen von einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner zwischen der Einkommensverwendung und Einkommenserzielung differenziert. (§ 11 A I pr.)
12. Sofern eine Leistung von der Kapitalgesellschaft an deren Anteilseigner der Einkommensverwendung zuzuordnen ist, ergibt sich die steuerliche Gesamtsteuerbelastung im geltenden System aus zwei Steuerteilbeträgen, von denen je einer der Kapitalgesellschaft und dem Anteilseigner zuzurechnen ist. (§ 11 A I 1)
13. Sofern eine Leistung von der Kapitalgesellschaft an deren Anteilseigner der Einkommenserzielung zuzuordnen ist, mindert sie die Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft; nach der Systematik kann eine (dann nicht zu ermäßigende) Besteuerung nur beim empfangenden Anteilseigner stattfinden, sofern der Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht ist. (§ 11 A I 2)
14. Systematisch nicht erwünschte (weil nicht zu einer entscheidungsneutralen Besteuerung führende) Belastungsergebnisse treten auf, wenn die Ebenen der Einkommensverwendung und Einkommenserzielung vermengt werden. (§ 11 A I 3)
15. Eine dahingehende Vermengung kann einerseits auf die derogatorische Rechtskraft (auch rechtswidriger) Verwaltungsakte (Steuerbescheide), andererseits auch auf die Rechtserzeugungsmacht anderer Stellen (Staaten) zurückgeführt werden. (§ 11 A II 1 und 2)
16. Die Entwicklung der Besteuerungssystematik zeigt, dass das Halbeinkünfteverfahren gestaltungsanfällig war und der Gesetzgeber immer wieder eingreifen musste, um ökonomisch nicht begründbare Ausweichhandlungen zu vermeiden. (§ 11 A II 3)
17. Eine Untersuchung einer Korrespondenz bei Ausschüttungen an die Anteilseigner setzt voraus, dass überhaupt Gewinne ausgeschüttet wer-

- den; dazu sind Kapitalgesellschaften nicht verpflichtet. Auf die politisch gewollte, aber ökonomisch kritisch zu sehende Begünstigung thesaurierter Gewinne (Investitionskredit) hat eine Korrespondenz keine Auswirkung. (§ 11 A III 1)
18. Innerhalb der Ausschüttungsbesteuerung (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d, § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG, § 8b Abs. 1 KStG) ist die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm die ermäßigte Besteuerung auf Seiten des Anteilseigners. Die Rechtsfolge der Bezugsnorm ist eine Minderung des Einkommens bei der leistenden Kapitalgesellschaft (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG) bzw. eine Erhöhung des Einkommens bei einer nahestehenden Person (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 4, § 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG, § 8b Abs. 1 S. 5 KStG). (§ 11 A III 2 a)
 19. Das Tatbestandsmerkmal einer Einkommensminderung wird regelmäßig verwaltungsaktakzessorisch, gelegentlich auch gesetzesakzessorisch ausgelegt. Steuertheoretisch vorzuzugswürdig ist eine alternative Verknüpfung von gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz oder ein Vorrang einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ab dem Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung bei der Kapitalgesellschaft. Diese beiden Möglichkeiten werden im Schrifttum bestenfalls beiläufig erkannt. Eine Einkommenserhöhung wird (sofern eine Beschäftigung mit der Frage, inwieweit das Rechtsetzungsverfahren zur Verwirklichung des Tatbestandes fortgeschritten sein muss, überhaupt erfolgt) verwaltungsaktakzessorisch ausgelegt; dies lässt sich darauf zurückführen, dass es um verdeckte Gewinnausschüttungen und fehlerhafte Rechtskonkretisierungen in Dreieckskonstellationen geht. (§ 11 A III 2 b)
 20. Ändert sich eine Einkommensminderung oder Einkommenserhöhung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Rechtsfolge der Bezugsnorm), ist steuertheoretisch ein rechtliches Dürfen zur Änderung einer konkretisierten Besteuerung auf Anteilseignerebene zu fordern; aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (im geltenden Recht siehe § 85 S. 1 AO) ist eine solche Änderung zudem zu gebieten. Es sprechen gute Argumente dafür, dass das bundesdeutsche Steuerrecht eine Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erlaubt (die Festsetzungsfrist stünde einer Änderung jedenfalls nicht entgegen [§ 175 Abs. 1 S. 2 AO]). § 32a Abs. 1 KStG – eine Vorschrift, der eine „formelle Korrespondenz“ entnommen wird – liegt ein anderer Ansatz zugrunde: Jene Vorschrift ist erforderlich, weil bei verdeckten Gewinnausschüttungen regelmäßig eine *rechtswidrige* Rechtskonkretisierung erfolgt (weil das zivilrechtliche Deckgeschäft besteuert wird). (§ 11 A III 2 c)
 21. Mit einer Korrespondenz wird auch an eine Einkommensminderung bzw. Einkommenserhöhung angeknüpft, die in einem späteren Veranla-

- gungszeitraum eintritt. Das Tatbestandsmerkmal ist aber erst zu diesem späteren Zeitpunkt verwirklicht (keine Prognoseentscheidung). Eine bereits konkretisierte Besteuerung auf Anteilseignerebene sollte geändert werden dürfen. Steuertheoretisch ist diese Wirkung überzeugend, da die Abschnittsbesteuerung ökonomisch auf zufällig gewählten Zeitabschnitten beruht. (§ 11 A III 2 d)
22. Innerhalb der Korrespondenzen, die durch das ATAD-UmsG im Bereich der Ausschüttungsbesteuerung eingeführt worden sind (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 3 EStG und § 8b Abs. 1 S. 3 KStG), ist die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm die ermäßigte Besteuerung auf Anteilseignerebene. Rechtsfolge der Bezugsnorm ist eine niedrige Besteuerung auf Seiten der leistenden Kapitalgesellschaft. (§ 11 A III 3 a)
 23. Die bisher wenigen Aussagen hinsichtlich der Rechtsatzform der Bezugsnorm sind widersprüchlich. Steuertheoretisch überzeugend wäre eine Gesetzesakzessorische Korrespondenz, weil ein Steuergestaltungs- und Steuervermeidungspotential, das durch hybride Übertragungen entsteht, nicht auf fehlerhafte Rechtskonkretisierungen, sondern auf die Ausnutzung abstrakt-genereller Rechtsnormen zurückzuführen ist. (§ 11 A III 3 b)
 24. Es ist offenkundig, dass die Besteuerungssystematik auch vor dem JStG 2007 auf einer additiven Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner fußt. Es darf nicht verwundern, dass die Aufteilung einer Gesamtsteuerbelastung auf zwei Steuersubjekte insbesondere im grenzüberschreitenden Kontext zu ökonomisch nicht begründbaren Ausweichhandlungen geführt hat. (§ 11 A III 4 b)
 25. Anders als im Anrechnungsverfahren berücksichtigt die geltende Systematik die Körperschaftsteuerliche Vorbelastung pauschal und nicht exakt. Daraus darf aber nicht geschlussfolgert werden, dass eine Vorbelastung auch dann in typisierter Form anzurechnen wäre, wenn sie nicht entsteht oder erhoben wird. Anderenfalls entstünde eine ökonomisch nicht begründbare „Minderbesteuerung“, die weder rechtsform- noch entscheidungsneutral wäre. Die mit einer Korrespondenz erzeugte Wirkung führt dazu, dass eine ermäßigte Besteuerung (pauschale Anrechnung) nicht erfolgt, wenn es an einer Vorbelastung fehlt; dies ist systematisch schlüssig. (§ 11 A III 4 c)
 26. Korrespondenzen begründen kein Rangverhältnis und sind nicht per se Ausnahmen einer Regelbesteuerung. Der Zuordnung von Rechtswirkungen zu einer Regel und einer Ausnahme geht eine wertende Entscheidung voraus, die offenzulegen ist. Gleiches gilt für die Behauptung, eine korrespondierende Besteuerung führe zu einer „falschen“ oder „fehlerhaften“ Besteuerung. (§ 11 A III 4 d)
 27. Korrespondenzen bewirken keine Haftung. (§ 11 A III 4 e)

28. Sind Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner der Einkommenserzielung zuzuordnen, mindern sie die Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft. In §4k EStG wurde eine Korrespondenz erzeugt: Nach der modelltheoretischen Systematisierung ist die abhängige Rechtsfolge die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, während die Rechtsfolge der Bezugsnorm eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung auf Seiten des Anteilseigners ist. (§ 11 A IV 1)
29. Aussagen hinsichtlich der Rechtssatzform der Bezugsnorm sind rar gesät; wenn überhaupt, wird von einer verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz ausgegangen. Steuertheoretisch überzeugend ist zumindest eine Gesetzesakzessorische Korrespondenz. Dies ergibt sich daraus, dass der für die Rechtskonkretisierung der Ausgangsnorm zuständige Amtswalter bei einer rein verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz stets ein Tätigwerden eines anderen Amtswalters abwarten oder möglicherweise sehenden Auges eine Konkretisierung vornehmen müsste, die bei nachfolgender Konkretisierung im anderen Staat zu nicht systemkonformen Ergebnissen führte. Ferner treten unerwünschte Belastungsergebnisse hier auf Grund einer nicht aufeinander abgestimmten abstrakt-generellen Rechtslage ein. Zur Vermeidung von nicht erwünschten Belastungsergebnissen im Einzelfall, insbesondere in Fällen sog. „tax rulings“, scheint es zudem sinnvoll, die Gesetzesakzessorische Korrespondenz mit einer alternativ oder vorrangig verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz zu verbinden. (§ 11 A IV 2)
30. Mit Blick auf die Auswirkungen der Abschnittsbesteuerung enthält §4k Abs. 1 S. 2 EStG eine steuertheoretisch nicht überzeugende Prognoseentscheidung, die zu rechtmäßigen, aber nicht systemkonformen Ergebnissen führt, sofern sich die Prognose ex post als fehlerhaft erweist. Eine Prognoseentscheidung ist auch nicht notwendig, sofern man es erlaubte, bei einer Änderung der Besteuerung beim Leistungsempfänger (Anteilseigner) eine bereits konkretisierte Besteuerung einer leistenden Kapitalgesellschaft zu ändern. (§ 11 A IV 4)
31. Eine systematische Bewertung ergibt, dass §4k Abs. 1 EStG dazu führt, dass bei einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung beim Anteilseigner die Leistungen so zu besteuern wären, als wären sie auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Einkommensverwendung zuzuordnen. Die gegenüber den Korrespondenzen auf Anteilseignern vorrangige Anwendung dieser Vorschrift ist systematisch überzeugend, weil dadurch der Vorteil eines Shareholder-Relief-Systems (Aufteilung des Steueraufkommens) beibehalten werden kann. (§ 11 A IV 6)
32. Die Auswirkungen von verdeckten Gewinnausschüttungen wurden bereits vor dem JStG 2007 als korrespondierend eingestuft. Bei Lichte betrachtet enthält das Tatbestandsmerkmal der „Vorteilsgeneigntheit“

- einer verdeckten Gewinnausschüttung eine gesetzesakzessorische Korrespondenz, die systematisch zu begrüßen ist, weil entscheidungsneutrale Belastungsergebnisse nur eintreten, wenn sowohl aus der Perspektive der Kapitalgesellschaft als auch aus der Perspektive des Anteilseigners eine Leistung der Einkommensverwendung zuzuordnen ist. (§ 11 A V)
33. Bei Leistungen von den Anteilseignern an die Kapitalgesellschaft wird eine modelltheoretische Systematisierung vorgeschlagen, die zwischen gesellschaftsrechtlich (Einlagen) und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen differenziert. (§ 11 B I pr.)
 34. Leistungen, die ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben, sind Einlagen. Es handelt sich um eine Investition am Markt: Die Einlage soll die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft erst ermöglichen. Sie stammt (typisierend betrachtet) aus versteuertem Einkommen der Anteilseigner. (§ 11 B I 1)
 35. Leistungen, die auf einer gesonderten schuldrechtlichen Vereinbarung beruhen und wie zwischen fremden Dritten durchgeführt werden, sind nach den allgemeinen Grundsätzen des EStG und KStG zu beurteilen und können insbesondere auf Ebene des Anteilseigners Betriebsausgaben/Werbungskosten darstellen. (§ 11 B I 2)
 36. Systematisch unerwünschte Belastungswirkungen treten ein, wenn die Behandlung als Einlage und als nicht gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendung auf der Ebene der Anteilseigner und der Kapitalgesellschaft vermengt werden. (§ 11 B I 3)
 37. Die Rückgewähr von Einlagen ist eine Rückzahlung von bereits versteuertem Einkommen und nicht von Erträgen, welche die Kapitalgesellschaft am Markt erwirtschaftet hat; sie sollte die Bemessungsgrundlage nicht erhöhen (im geltenden Recht § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Um systematisch schlüssige Ergebnisse zu erzielen, ist scharf zu trennen, ob Leistungen von der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner aus erwirtschafteten Erträgen oder Einlagen der Anteilseigner stammen. Dazu dient das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG. (§ 11 B I 4)
 38. Nicht systemkonforme Ergebnisse lassen sich auch im Bereich von Einlagen auf die derogatorische Rechtskraft von Verwaltungsakten und die Rechtserzeugungsmacht anderer Stellen (Staaten) zurückführen. (§ 11 B II)
 39. Korrespondierende Vorschriften wurden durch das JStG 2007 nur für verdeckte Einlagen in § 8 Abs. 3 S. 4 ff. KStG eingeführt. Die abhängige Rechtsfolge der Ausgangsnorm ist die steuerneutrale Behandlung der verdeckten Einlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft. Die Rechtsfolge der Bezugsnorm ist eine Minderung des Einkommens auf Ebene des Anteilseigners (§ 8 Abs. 3 S. 4 KStG) und bei Dreieckskonstellation

- tionen einerseits eine „Nichtberücksichtigung“ bei der eine verdeckte Gewinnausschüttung empfangenden Gesellschaft, andererseits eine „Einkommenserhöhung“ bei der leistenden Gesellschaft (§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG). (§ 11 B III 1 a)
40. Die Rechtsfolgen der Bezugsnorm werden weitestgehend verwaltungsaktakzessorisch, gelegentlich auch Gesetzesakzessorisch ausgelegt. Steuertheoretisch überzeugend ist eine alternative Verknüpfung einer Gesetzes- und einer Verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz oder eine vorrangig Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz. (§ 11 B III 1 b)
41. Bei verdeckten Einlagen bewirkt eine (nachträglich) erfolgswirksame Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung eine Änderung der Bezugsnorm. Die systematisch schlüssige Änderung einer konkretisierten Besteuerung der verdeckten Einlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft wird vielfach auf § 32a Abs. 2 S. 1 KStG gestützt, wäre aber wohl auch nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erlaubt. (§ 11 B III 1 c)
42. Eine systematische Bewertung einer korrespondierenden Besteuerung bei verdeckten Einlagen ergibt, dass die Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft überzeugen kann, wenn man sie als kompensatorische Maßnahme begreift. Aus systematischen Erwägungen berechtigt angemerkt werden die Belastungswirkungen, die daraus für andere Anteilseigner entstehen. Es muss aber festgehalten werden, dass diese sich freiwillig zur gemeinsamen Betätigung am Markt entschieden haben und letztlich auf Grund einer Korrespondenz nur einen verminderten Vorteil aus der verdeckten Einlage erhalten. Anzuerkennen ist, dass die Erhöhung einer Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage andere Belastungswirkungen auslöst als eine Erhöhung der Einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage eines Anteilseigners (natürliche Person). (§ 11 B III 2 a)
43. In den Fällen des § 8 Abs. 3 S. 4 KStG liegt eine verdeckte Einlage vor, welche die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht; bei erfolgswirksamer Erhöhung der Anschaffungskosten ändert sich die Rechtsfolge der Bezugsnorm. Erlaubte man daraufhin eine Änderung einer bereits konkretisierten Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft, wären die Belastungswirkungen hergestellt (insbesondere unter Berücksichtigung des progressiven Tarifs), die auch eingetreten wären, hätte die Leistung das Einkommen des Anteilseigners zuvor nicht gemindert. (§ 11 B III 2 b aa)
44. In den Fällen des § 8 Abs. 3 S. 5 KStG erhöht eine verdeckte Einlage die Anschaffungskosten nicht (§ 8 Abs. 3 S. 6 KStG). Das ist eine wertend getroffene Entscheidung, die nicht zwingend ist, sich aber systematisch vertreten lässt, wenn man hervorhebt, dass sich in den einschlägigen Dreieckskonstellationen auch das Vermögen der empfangenden Tochterkapitalgesellschaft erhöht. (§ 11 B III 2 b bb)

45. Die Verwirklichung des Tatbestandes von § 8 Abs. 3 S. 4 KStG hat keine Auswirkung darauf, dass eine verdeckte Einlage vorliegt, die das steuerliche Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG erhöht. Dies ist steuertheoretisch sinnvoll, wenn man die Belastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft als kompensatorische Maßnahme für die Minderung des Einkommens auf Ebene des Anteilseigners erachtet. Spätestens ab dem Zeitpunkt, worin eine Erhöhung der Anschaffungskosten erfolgt, ist dieses Ergebnis überzeugend, denn die Leistung stammt dann aus versteuertem Einkommen (Einlage). (§ 11 B III 2 c)
46. Die Gewerbesteuer muss in die Darstellung der Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaften einbezogen werden. (§ 11 C pr.)
47. Im Rahmen der Besteuerung von Gewinnausschüttungen von Streubesitzbeteiligungen (Beteiligungshöhe von unter 15 %) wirken sich § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d S. 2 ff. EStG und § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG zunächst auf den Gewerbeertrag aus. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG führt aber dazu, dass die nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Teile stets hinzugerechnet werden. Damit werden die Wirkungen der Korrespondenz im EStG und im KStG unterlaufen, da Gewinnausschüttungen stets in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage einfließen. Es entsteht eine rein fiskalisch motivierte gewerbesteuerliche Doppelbelastung. (§ 11 C I 1)
48. Im Rahmen der Besteuerung von Gewinnausschüttungen von Schachtelbeteiligungen führt eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG dazu, dass diese gerade in den Fällen greift, worin auf Grund der korrespondierenden Wirkung eine ermäßigte Besteuerung nach dem EStG und dem KStG nicht eintritt. Die gewerbesteuerliche Kürzung ist unabhängig von der Belastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft. Mit Blick auf die Belastungsergebnisse eröffnen sich nicht entscheidungsneutrale Handlungsalternativen, da eine Kürzung ohne vorangehende gewerbesteuerliche Vorbelastung eine gewerbesteuerliche Minderbesteuerung darstellt. (§ 11 C I 2)
49. Die korrespondierende Wirkung nach dem EStG und dem KStG sollte gewerbesteuerlich übernommen und nicht durch systematisch überkomplexe Hinzurechnungen und Kürzungen unterlaufen werden. (§ 11 C I 2)
50. Eine Erhöhung der Bemessungsgrundlagen bei Einlagen wirkt sich auch auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage aus. Hält man dies innerhalb der Körperschaftsteuer für systematisch überzeugend, muss dies auch für die Gewerbesteuer gelten. (§ 11 C II)
51. Eine Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt, dass eine (der Höhe nach) hinreichende Vorbelastung von Gewinnen einer Kapitalgesellschaft in einem Niedrigsteuerland sichergestellt wird (§ 11 D II 1)

52. Im Schrifttum sind wenige Aussagen dazu vorhanden, an welche Rechtssatzform mit einer Einkommensminderung i. S. v. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 Hs. 1 AStG angeknüpft wird. Steuertheoretisch sinnvoll ist eine alternative Verknüpfung einer gesetzes- und verwaltungsaktakzessorischen Korrespondenz oder eine vorrangig verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz ab dem Zeitpunkt der Rechtskonkretisierung, da tarifär nicht hinreichende Vorbelastungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft bereits auf die abstrakt-generelle Rechtslage zurückzuführen sind. (§ 11 D II 1)
53. Es ist steuertheoretisch überzeugend, wenn eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht erfolgt, sofern die leistende Gesellschaft selbst Zwischengesellschaft ist (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 AStG), da insofern bereits eine ausreichende Vorbelastung sichergestellt wird. (§ 11 D II 2 a)
54. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 2 Doppelbuchst. bb AStG ist an die Regelung in § 8b Abs. 1 S. 5 KStG angelehnt. Es ist mit Blick auf den Sinn und Zweck einer Hinzurechnungsbesteuerung sinnvoll, dass in der Vorschrift (anders als in § 8b Abs. 1 S. 5 KStG) zusätzlich zu einer Bemessungsgrundlagenerhöhung auch tarifär vorausgesetzt wird, dass eine hinreichende Belastung an anderer Stelle eintritt. (§ 11 D II 2 b)
55. Eine korrespondierende Besteuerung im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung ist systematisch zu begrüßen, weil die Wirkungen einer Korrespondenz im EStG und KStG auf die Ebene der Bemessungsgrundlage beschränkt sind. Ferner ist es nachvollziehbar, den (ohnehin im bundesdeutschen Recht ökonomisch schwer zu rechtfertigenden) Investitionskredit bei Thesaurierung der Gewinne nicht zu gewähren, sofern eine Kapitalgesellschaft mit passiven Einkünften in Niedrigsteu-erländer verlegt wird. (§ 11 D II 4)
56. Die Einbeziehung der Hinzurechnungsbesteuerung in die Gewerbesteuer ist ökonomisch gerechtfertigt. Nicht systematisch rechtfertigen lässt sich indes, dass Anrechnungsüberhänge entstehen können, da eine Anrechnung ausländischer Steuern nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht aber auf die Gewerbesteuer möglich ist (siehe § 12 Abs. 1 S. 1 AStG). (§ 11 D III)
57. Eine methodisch saubere Verwendung des Begriffs „Trennungsprinzip“ setzt voraus, dass dargelegt wird, welche rechtlichen Wirkungen damit beschrieben werden und wie sie normativ begründet sind. Ein Begriffsinhalt, der herkömmlich herangezogen wird (Abschirmwirkung, keine Abhängigkeit der Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner), lässt sich weder verfassungsrechtlich noch einfachrechtlich nachweisen. (§ 12 A)
58. Die Annahme einer Durchbrechung von Normen im Verhältnis von Trennungs- und Korrespondenzprinzip deutet einen Normenkonflikt

an, der sich anhand des Gesetzes so nicht nachweisen lässt. Es handelt sich um gleichrangige Normen, die gemeinsam mit jenen einfachrechtlichen Normen, die für eine getrennte Besteuerung sprechen, die geltende Systematik bilden. Damit wird ein System erzeugt, das einerseits aus Elementen besteht, die eher einer getrennten Besteuerung zuzuordnen sind, und andererseits aus solchen, die eine zusammenhängende Besteuerung sicherstellen. (§ 12 B und C)

Schlussbetrachtung

§ 14 Bedeutung der Forschungsergebnisse

Der *Erste Teil* beschreibt die Wirkungen einer Gesetzgebungstechnik. Die Forschungsergebnisse können zukünftig als eine Art „Werkzeugkasten“ des Gesetzgebers bei der Erzeugung und sprachlichen Verkörperung weiterer Korrespondenzen fruchtbar gemacht werden. Zugleich können die Ergebnisse zur systematischen Aufarbeitung in der rechtsdogmatischen Diskussion herangezogen werden, wie bereits diese Arbeit im Zweiten Teil stellenweise aufgezeigt hat. Der Nutzen dieses Beschreibungswerkzeugs liegt daher gerade auch darin, dass es losgelöst von einem bestimmten Rechtsinhalt verwendet kann: Es erhellt die Wirkweise jeglicher anderer Normen, die eine Korrespondenz begründen, und kann daher (beispielhaft) auch für die Untersuchung eines Sonderausgabenabzugs nach § 4i EStG¹ oder zur Untersuchung einer im Umsatzsteuerrecht möglicherweise bestehenden (gesetzesakzessorischen) Korrespondenz bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG² herangezogen werden.

Der *Zweite Teil* möchte dazu beitragen, ein etwaiges Störgefühl, das im Schrifttum mit der Einführung korrespondierender Tatbestände im Steuerrecht angeklungen ist, zu beseitigen, und zugleich aufzeigen, welchen Mehrwert die Ergebnisse aus dem Ersten Teil auch im rechtsdogmatischen Alltag haben können. Lässt man sich auf die ökonomischen Grundlagen ein – insofern sei angemerkt, dass die Arbeit auch zur interdisziplinären Forschung anregen möchte –, die der geltenden Körperschaftsteuersystematik zugrunde liegen, dann erhellt dies die Notwendigkeit einer zusammenhängenden Besteuerung zur Wahrung eines entscheidungsneutralen Besteuerungssystems. Da nicht abzusehen ist, dass in den nächsten Jahren ein grundlegender Systemwechsel stattfinden wird, und die vergangene Entwicklung gezeigt hat, dass die Rechtsfolgen zwischen den Ebenen von Kapitalgesellschaft und Anteilseignern verknüpft werden sollten, werden die Forschungsergebnisse auch künftig von Bedeutung sein. Denn bei der Erfassung von komplexen, grenzüberschreitenden Gestaltungen ist es von erheblicher Bedeutung, im

¹ Dazu ausführlich G. Rüscher, Korrespondenz, S. 120 ff.

² Aus dieser Vorschrift wird jedenfalls im Schrifttum ein „Korrespondenzprinzip“ abgeleitet (dazu B. Frye in: Rau/Dürrwächter, § 6a Rn. 388 ff. [201. Lfg., September 2022]).

Dickicht verworrener Regelungen einen Überblick zu bewahren und Probleme in ihrem eigentlichen Kern zu identifizieren.

Zu alledem können die vorstehenden Forschungsergebnisse einen Beitrag leisten.

Schrifttumsverzeichnis

- Adrian, Gerrit/Franz, Oliver*: Änderungen der Unternehmensbesteuerung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz. BB 2013, 1879–1890.
- Alber, Matthias/Arendt, Hendrik/Faber, Charlotte u. a.*: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter* in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon).
- Alber, Matthias/Szczesny, Michael*: Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. 19. Aufl., Stuttgart 2021 (zitiert: *M. Alber/M. Szczesny*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer).
- Arndt, Dominik E.*: Sinn und Unsinn von Soft Law: Prolegomena zur Zukunft eines indeterminierten Paradigmas. Baden-Baden 2011 (zugleich Diss. Augsburg 2010) (zitiert: *D. Arndt*, Soft Law).
- Autenrieth, Karlheinz*: Bilanzielles Korrespondenzprinzip. NWB 1998, 529–530.
- Ax, Rolf/Harle, Georg*: Die „unangemessene“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung – Hat die verdeckte Gewinnausschüttung im neuen Besteuerungssystem ihren Schrecken verloren? GmbHR 2001, 763–767.
- Bachof, Otto*: Die Nachprüfbarkeit rechtsgestaltender Verwaltungsakte im Rechtsstreit über die vermögensrechtlichen Ansprüche aus dem Beamtenverhältnis. JZ 1952, 211–214.
- Bader, Johann/Ronellenfitsch, Michael* (Hrsg.): Beck'scher Onlinekommentar VwVfG. München (zitiert: *Bearbeiter* in: BeckOK VwVfG).
- Baldauf, Sina*: Das innere System der einkommensteuerlichen Gewinnrealisierung. Unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG. Frankfurt a. M. 2009 (zugleich Diss. Leipzig 2008) (zitiert: *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung).
- Ballerstedt, Kurt*: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften. Eine gesellschaftsrechtliche Betrachtung. Tübingen 1949 (zugleich Habil. Heidelberg 1947) (zitiert: *K. Ballerstedt*, Kapitalgesellschaften).
- Bannes, Maximilian/Cloer, Adrian*: BEPS Aktionsplan 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen. BB 2016, 1503–1505.
- Barczak, Tristan*: Normenkonkurrenz und Normenkollision. JuS 2015, 969–976.
- Ders.*: Rechtsbegriffe. Elementarteilchen juristischer Methodik und Dogmatik. JuS 2020, 905–910.
- Bärsch, Sven-Eric/Böhmer, Julian*: Internationale Unternehmensbesteuerung in Deutschland nach dem Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz. DB 2017, 567–573.
- Bärsch, Sven-Eric/Spengel, Christoph*: Korrespondierende Besteuerung bei grenzüberschreitend eingesetzten hybriden Finanzierungsinstrumenten. Ubg 2013, 377–383.

- Bareis, Peter*: Kriterien für ein vernünftiges Steuersystem. In: Harzburger Steuerprotokoll 1996. 35. Steuerfachtagung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen e.V in Bad Harzburg vom 25. bis 27. September 1996. Köln 1997, S. 25–45.
- Ders.*: Rechtsformwahl, Gesetzesaktionismus und die Reform der Unternehmensbesteuerung. In: Wagner, Franz W. (Hrsg.): Steuerberatung im Spannungsfeld von Betriebswirtschaft und Recht. FS zum 75. Geburtstag von Professor Dr. Heinz Stehle. Stuttgart u. a. 1997, S. 21–41.
- Ders.*: Anmerkungen zur Unternehmenssteuerreform 2001. In: Poll, Jens (Hrsg.): Bilanzierung und Besteuerung der Unternehmen. Das Handels- und Steuerrecht auf dem Weg ins 21. Jahrhundert. FS für Dr. iur. Dr. rer. Pol. Brönner zum 70. Geburtstag. Stuttgart 2000, S. 1–15.
- Ders.*: Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels. *StuW* 2000, 81–90.
- Ders.*: Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich. *StuW* 2000, 133–143.
- Ders.*: Eckwerte einer Abgeltungsteuer in Deutschland. In: Schick, Gerhard (Hrsg.): Veranlagung – Abgeltung – Steuerfreiheit. Besteuerung von Kapitalerträgen im Rechtsstaat. Berlin 2003, S. 35–39 (zitiert: *P. Bareis* in: Schick).
- Ders.*: Probleme mit der Hälfte. *BB* 2003, 2315–2323.
- Ders.*: Mängel des deutschen Steuerrechts und aktuelle Reformpläne. In: Hebig, Michael/Kaiser, Karin/Koschmieder, Kurt-Dieter/Oblau, Markus (Hrsg.): Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung. FS für Wilhelm H. Wacker zum 75. Geburtstag. Berlin 2006, S. 27–48.
- Ders.*: Ordnungsmäßige Buchführung für vGA anstelle „außerbilanzieller Korrekturen“ – Replik zu Wassermeyer. Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz, *DB* 2010 S. 1959. *DB* 2010, 2637–2643.
- Ders.*: Kapitalabfindung für Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung? Anmerkungen zum BFH-Urt. v. 11.9.2013 – I R 28/13, *FR* 2014, 516. *FR* 2014, 493–500.
- Ders.*: Ein fataler Konstruktionsfehler des Teileinkünfteverfahrens. *FR* 2015, 1–6.
- Ders.*: Familienbesteuerung aus steuerjuristischer und ökonomischer Sicht. In: Sander, Gerald G./Scheel, Tobias/Esposito, Anna (Hrsg.): Öffentliches Recht im Wandel. Liber amicorum Armin Dittmann. Hamburg 2015, S. 95–112.
- Bareis, Peter/Geiger, Andreas/Höflacher, Stefan*: Überlegungen zur Körperschaftsteuerreform 1990. *GmbHR* 1988, 312–318.
- Baur, Sabrina/Schrenk, Constanze/Ullmann, Robert*: Formen der Steuerbelastung in § 4k EStG. *Ubg* 2022, 41–47.
- Baur, Sabrina/Ullmann, Robert*: Änderungen des Aktivkatalogs in § 8 Abs. 1 AStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz. Darstellung und Bewertung. *IWB* 2021, 790–800.
- Beck, Diana*: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht. Ursachenanalyse, Systematisierung und Lösungskonzepte. Wiesbaden 2017 (zugleich Diss. Halle-Wittenberg 2016) (zitiert: *D. Beck*, Qualifikationskonflikte).
- Becker, Enno*: Die Grundlagen der Einkommensteuer. München u. a. 1940 (zitiert: *E. Becker*, Grundlagen).
- Becker, Enno/Lion, Max*: Gemeinschaftliche Leitsätze aus der Zweiten Sitzung der dritten Abteilung (Steuer- und Wirtschaftsrecht) am Freitag, dem 12. September 1924. In: Schriftführeramt der ständigen Deputation (Hrsg.): Verhandlungen des dreiunddreißigsten Deutschen Juristentags (Heidelberg). Berlin und Leipzig 1925, S. 429–544 (zitiert: *E. Becker/M. Lion*, Verhandlungen des 33. Juristentags).

- Becker, Jan Dierk/Kamphaus, Christine/Loose, Thomas*: Greift das Korrespondenzprinzip bei Drittstaatsverschmelzungen? IStR 2013, 328–334.
- Becker, Jan Dierk/Kempf, Andreas/Schwarz, Martin*: Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht. Zum überschießenden Regelungsgehalt des neuen Korrespondenzprinzips im Körperschaftsteuerrecht. DB 2008, 370–378.
- Becker, Jan Dierk/Loose, Thomas*: Zur geplanten Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungen. IStR 2012, 758–763.
- Dies.*: Beteiligungserträge in der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz. IStR 2021, 373–380.
- Becker, Jürgen*: Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht. Gronau/Westfalen 1970 (zugleich Diss. Münster 1970) (zitiert: *J. Becker, Individualbesteuerung*).
- Beckerath, Hans-Jochem v.*: Der Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht. Berlin 1978 (zugleich Diss. Münster 1977) (zitiert: *H.-J. v. Beckerath, Durchgriff*).
- Beermann, Albert (Begr.)/Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas* (Hrsg.): Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar. Loseblatt. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: Gosch, AO/FGO).
- Behrend, Jürgen*: Untersuchungen zur Stufenbaulehre Adolf Merkl's und Hans Kelsens. Berlin 1977 (zugleich Diss. Münster 1976) (zitiert: *J. Behrend, Stufenbaulehre*).
- Behrendt, Lars/Hinz, Bogdan*: Steuerpflicht von Dividenden und Kapitalauskehrungen im Kapitalgesellschaftskonzern – Teil I/Teil II. BB 2021, 1623–1627/1685–1690.
- Beling, Ernst*: Die Lehre vom Verbrechen. Tübingen 1906 (zitiert: *E. Beling, Verbrechen*).
- Benecke, Andreas*: Verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlage. Eingeschränkte Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens. NWB 2006, 3429–3435.
- Benz, Sebastian/Eilers, Stephan*: Empfehlungen zur Umsetzung der Maßnahmen zum BEPS-Projekt von OECD/G20 in Deutschland. IStR-Beihefter 2016, 1–16.
- Bergemann, Achim/Wingler, Jörg* (Hrsg.): Kommentar. Gewerbesteuer. GewStG. Wiesbaden 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in: Bergemann/Wingler).
- Berges, Stefanie/Rotter, Markus*: BEPS-Aktionspunkt 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen. Überblick über die OECD-Empfehlungen zur Begrenzung solcher Gestaltungen. IWB 2015, 802–812.
- Bergmann, Malte*: Double-Dip ade – Erste Einordnung des neuen §4i EStG. FR 2017, 126–129.
- Biebinger, Christian*: Artikel 6 ATAD 1 und das Institut des Gestaltungsmissbrauchs im deutschen und europäischen Steuerrecht. Ubg 2019, 421–432.
- Binder, Sebastian/Graßl, Benjamin*: Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ATADUmG. IStR 2021, 865–874.
- Binnewies, Burkhard/Mückel, Norbert/Olbing, Klaus*: Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH 2021/2022. GmbHR 2021, 1293–1326.
- Bippus, Birgit Elsa*: Neuer Ärger mit verdeckten Gewinnausschüttungen – Störfall Verfahrensrecht? GmbHR 2002, 951–957.
- Birk, Dieter*: Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht. Verfassungsrechtliche Vorgaben, gesetzliche Regelungen, Neuordnungsmodelle. Köln 1987 (zitiert: *D. Birk, Altersvorsorge*).
- Ders.*: Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform. StuW 2000, 328–336.
- Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning*: Steuerrecht. 26. Aufl., Heidelberg 2023 (zitiert: *D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht*).

- Birker, Christian/Schänzle, Thomas*: Anwendungsprobleme des materiellen Korrespondenzprinzips gemäß § 8b Abs. 1 S. 2, 3 KStG. Ubg 2016, 320–330.
- Blischke, André*: Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht. Abschirmwirkung und Durchgriffsgrenzen durch Steuerrechtssubjektivität. München 2020 (zugleich Diss. Leipzig 2020) (zitiert: *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft).
- Blum, Leo*: Die steuerliche Ausnutzung der Aktiengesellschaften in Deutschland. Berlin 1911 (zitiert: *L. Blum*, Aktiengesellschaften).
- Blumenberg, Jens/Lechner, Florian*: Das neue BMF-Schreiben zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG). BB 2004, 1765–1776.
- Blumenberg, Jens/Oertel, Eva*: Korrespondenzregeln im deutschen Internationalen Steuerrecht. StbJb 2017/2018, 453–478.
- Blümich, Walter* (Begr./*Brandis, Peter/Heuermann, Bernd* (Hrsg.): Ertragsteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungsteuergesetz und Nebengesetze. Loseblatt. 5 Bände. München (zitiert: *Bearbeiter* in: Brandis/Heuermann).
- BMF* (Hrsg.): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen. Schriftenreihe des BMF, Heft 66. Bonn 1999 (zitiert: *Brühler Empfehlungen*).
- Bogenschütz, Eugen*: Hybride Finanzierungen im grenzüberschreitenden Kontext. Ubg 2008, 533–543.
- Böhmer, Julian*: Das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht – Grundsatz ohne Zukunft? StuW 2012, 33–42.
- Böhmer, Julian/Gebhardt, Ronald/Krüger, Sebastian*: Die Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz. Tatsächlich eine 1:1-Umsetzung der ATAD? IWB 2021, 479–496.
- Böhmer, Julian/Schewe, Benedikt*: Anmerkung [zu BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755]. FR 2018, 1092–1099.
- Böhmer, Julian/Schewe, Benedikt/Schlücke, Katharina*: Der Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes – Gewinnausschüttungen, Veräußerungen und Umwandlungen. FR 2020, 164–171.
- Bolik, Andreas S./Zöller, Daniel/Kindler, Cornelia*: Alle Jahre wieder: Jahresendralle des Steuergesetzgebers – das JStG 2015 heißt ZollkodexAnpG. BB 2014, 2974–2981.
- Bordewin, Arno/Brandt, Jürgen* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz. Kommentar. Loseblatt. Heidelberg (zitiert: *Bearbeiter* in: Bordewin/Brandt).
- Born, Frederik*: Die Körperschaftsteuer in Australien und Deutschland. Wiesbaden 2017 (zugleich Diss. Bonn 2016) (zitiert: *F. Born*, Körperschaftsteuer).
- Bös, Sylvia/Schmieszek, Hans-Peter* (Hrsg.): GewStG – eKommentar. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: GewStG-eKommentar).
- Bott, Harald/Walter, Wolfgang* (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. Loseblatt. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: Bott/Walter).
- Brähler, Gernot/Lösel, Christian*: Durchbrechung des intertemporalen Korrespondenzprinzips bei internationalen Arbeitnehmerentsendungen. StuW 2008, 73–82.
- Briese, André*: Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung. Analyse der Steuerfolgen und Versuch einer Neu-Definition. GmbHR 2005, 597–609.

- Ders.*: Wider die verfahrensrechtliche Gleichschaltung der verdeckten Gewinnausschüttung! DStR 2005, 999–1001.
- Ders.*: Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007. BB 2006, 2110–2113.
- Ders.*: Nochmals: Zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage. GmbHR 2006, 1308–1312.
- Brinkmeier, Thomas*: Neue „korrespondierende Besteuerung“ bei vGA (II). Zum Beitrag von André Briese in BB 2006, 2110. GmbH-StB 2006, 340–341.
- Broer, Michael*: Arbeitslosenversicherung und Einkommensteuer – wie sollen die Beiträge zur und die Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung besteuert werden? DStZ 2019, 42–52.
- Brönner, Herbert* (Begr.): Die Besteuerung der Gesellschaften des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen. 17. Aufl., Stuttgart 1999 (zitiert: *Bearbeiter* in: Brönner, Besteuerung der Gesellschaften¹⁷).
- Ders.*: Die Besteuerung der Gesellschaften des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen. 18. Aufl., Stuttgart 2007 (zitiert: *Bearbeiter* in: Brönner, Besteuerung der Gesellschaften¹⁸).
- Brugger, Winfried*: Rechtsprobleme der Verweisung im Hinblick auf Publikation, Demokratie und Rechtsstaat. VerwArch 78 (1987), 1–44.
- Brühl, Manuel*: Körperschaftsteuer-Guthaben: Keine verfahrensrechtliche Verknüpfung in § 40 Abs. 1 KStG. Anmerkung [zu BFH, Beschl. vom 28.3.2018, I R 90/15, BFH/NV 2018, 1094]. GmbHR 2018, 1028–1032.
- Ders.*: Entwicklung der gewerbsteuerlichen Behandlung von Erträgen ausländischer Tochter-Kapitalgesellschaften. FR 2019, 257–264.
- Brühl, Manuel/Weiss, Martin*: Korrespondenzprinzipien und verdeckte Gewinnausschüttung – Zugleich Anmerkungen zum Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 24.04.2017 – 10 V 1044/17. Ubg 2017, 510–522.
- Brunsbach, Stefan/Freiling, Carla*: Problembereiche des grenzüberschreitenden Korrespondenzprinzips. In: Lüdicke, Jürgen/Schnitger, Arne/Spengel, Christoph (Hrsg.): Besteuerung internationaler Unternehmen. FS für Dieter Endres zum 60. Geburtstag, München 2016, S. 61–73.
- Buchholz, Stephan/Nitzschke, Dirk*: Das materielle Korrespondenzprinzip bei Gewinnausschüttungen und Einlagen. In: Gosch, Dietmar/Schnitger, Arne/Schön, Wolfgang (Hrsg.): FS für Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 75–86.
- Bühler, Ottmar*: Lehrbuch des Steuerrechts in zwei selbständigen Bänden. I. Band: Allgemeines Steuerrecht. Berlin 1927 (zitiert: *O. Bühler*, Lehrbuch des Steuerrechts).
- Bühler, Ottmar/Strickrodt, Georg*: Steuerrecht. Grundriß in zwei Bänden. Band I. Allgemeines Steuerrecht. 2. Halbband. 3. Aufl., Wiesbaden 1960 (zitiert: *O. Bühler/G. Strickrodt*, Steuerrecht).
- Bundesministerium der Justiz* (Hrsg.): Handbuch der Rechtsförmlichkeit. 3. Aufl., Berlin 2008 (zitiert: Handbuch der Rechtsförmlichkeit).
- Bünning, Martin*: Auch bei unbekannter vGA im Dreiecksverhältnis mindert die verdeckte Einlage das Einkommen. BB 2018, 2609.
- Bulk, Steffen*: § 1a Abs. 2 und 4 KStG: Die Verweisungen der (Rück-)Option auf das UmwStG. BB 2022, 1752–1762.
- Bydlinski, Franz*: Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff. 2. Aufl., Wien 1991 (zitiert: *F. Bydlinski*, Methodenlehre).

- Canaris, Claus-Wilhelm*: Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts. 2. Aufl., Berlin 1983 (zitiert: *C.-W. Canaris*, Systemdenken).
- Centrale für GmbH* (Hrsg.): GmbH-Handbuch. Gesellschaftsrecht, Bilanzrecht, Steuerrecht, Arbeits- und Sozialversicherungsrecht, Verträge und Formulare. 4 Bände. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter* in: GmbH-Handbuch).
- Charlier, Rudolf*: Renten und andere dauernde Lasten. Ihre Behandlung bei der Einkommensteuer. StBj 1966/1967, 279–313.
- Clemens, Thomas*: Die Verweisung in einer Rechtsnorm auf andere Vorschriften – insbesondere ihre Verfassungsmäßigkeit –. AöR 111 (1986), 63–127.
- Cramer, Jörg E. u. a.* (Hrsg.): Knapps Enzyklopädisches Lexikon des Geld-, Bank- und Börsenwesens. Band 2: J–Z. 4. Aufl., Frankfurt a. M. 1999 (zitiert: *Bearbeiter* in: Enzyklopädisches Lexikon).
- Crezelius, Georg*: Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung. Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis. Herne 1983 (zugleich Habil. Bielefeld 1982/1983) (zitiert: *G. Crezelius*, Rechtsanwendung).
- Ders.*: Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform. DB 2001, 221–229.
- Czakert, Ernst*: Der Informationsaustausch zu Tax Rulings. IStR 2016, 985–991.
- Danz, Daniela*: Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer. Göttingen 2017 (zugleich Diss. Bonn 2017) (zitiert: *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip).
- Dawven, René*: Ausländische Rechtsnormen im Besteuerungsverfahren. IStR 2014, 196–203.
- Debus, Alfred G.*: Verweisungen in deutschen Rechtsnormen. Berlin 2008 (zugleich Diss. Gießen 2007) (zitiert: *A. G. Debus*, Verweisungen).
- Depenhauer, Otto*: Der Wortlaut als Grenze. Thesen zu einem Topos der Verfassungsinterpretation. Heidelberg 1988 (zitiert: *O. Depenhauer*, Wortlaut).
- Desens, Marc*: Das Halbeinkünfteverfahren. Eine theoretische, historische, systematische und verfassungsrechtliche Würdigung. Köln 2004 (zugleich Diss. Münster 2003) (zitiert: *M. Desens*, Halbeinkünfteverfahren).
- Ders.*: Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG. DStR-Beihemer 2013, 13–24.
- Ders.*: Gewerbesteuer auf Drittstaaten-Dividenden verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Schlussfolgerungen aus EuGH, 20.9.2018 – C-685/16, EV. BB 2018, 2647–2652.
- Detterbeck, Steffen*: Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht. 21. Aufl., München 2023 (zitiert: *St. Detterbeck*, Verwaltungsrecht).
- Dieterlen, Anja/Dieterlen, Joachim*: Keine Einkommensminderung des verdeckt einlegenden Gesellschafters als Voraussetzung einer einkommensneutralen verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG. DStZ 2007, 489–494.
- Dietrich, Marie-Louise*: Dividenden im Internationalen Steuerrecht. Ertragsbesteuerung ausländischer periodischer Beteiligungserträge seitens inländischer Kapitalgesellschaften. Köln 2014 (zugleich Diss. Freiburg i. Br. 2013) (zitiert: *M.-L. Dietrich*, Dividenden).
- Dinkelbach, Andreas*: Ertragsteuern. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer. 8. Aufl., Wiesbaden 2019 (zitiert: *A. Dinkelbach*, Ertragsteuern).

- Ditz, Xaver/Engelen, Christian/Quilitzsch, Carsten:* Hinzurechnungsbesteuerung auf dem Prüfstand. Anmerkungen zum Urteil des BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, DStR 2018, 2251. DStR 2019, 361–367.
- Ditz, Xaver/Hruschka, Franz:* Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz. StbJb 2016/2017, 413–441.
- Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten:* Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz. DStR 2017, 281–292.
- Dies.:* Die Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz. Überblick und kritische Würdigung. Ubg 2021, 485–495.
- Dolde, Klaus-Dieter:* Zur Verwaltungsakzessorietät von § 327 StGB. Bemerkungen zum Alkem-Urteil des LG Hanau. NJW 1988, 2329–2335.
- Dölker, Angelika/Ergenzinger, Patriz/Feldgen, René/Kleinmanns, Florian u. a. (Hrsg.):* KStG – eKommentar. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: KStG-eKommentar).
- Döllerer, Georg:* Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit. DStZ 1974, 211–220.
- Dorenkamp, Christian:* Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen. StuW 2000, 121–132.
- Ders.:* Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen. Besteuerungsaufschub für investierte Reinvermögensmehrungen. Berlin 2004 (zugleich Diss. Köln 2002) (zitiert: *Ch. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung).
- Ders.:* Bedeutung des Trennungsprinzips bei der Auslegung des KStG. In: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. FS für den Bundesfinanzhof. Band II. Köln 2018, S. 1349–1372.
- Dörfler, Oliver/Adrian, Gerrit:* Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage. Ubg 2008, 373–382.
- Dörfler, Oliver/Heurung, Rainer/Adrian, Gerrit:* Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage. DStR 2007, 514–520.
- Dörr, Oliver/Grote, Rainer/Marauhn, Thilo (Hrsg.):* EMRK/GG. Konkordanzkommentar zum europäischen und deutschen Grundrechtsschutz. 2 Bände. 3. Aufl., Tübingen 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Dörr/Grote/Marauhn).
- Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra:* JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG. DB 2007, 11–17.
- Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.):* Die Körperschaftsteuer. Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung. Loseblatt. Stuttgart (zitiert: *Bearbeiter* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock).
- Dräger, Christoph:* Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. 2021 (zitiert: *Ch. Dräger*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer).
- Droege, Michael:* Steuerrecht als besonderes Verwaltungsrecht. Zur Geschichte einer disziplinären Entfremdung und zu Potenzialen einer Wiederannäherung. In: Droege, Michael/Seiler, Christian (Hrsg.): Eigenständigkeit des Steuerrechts. Tübingen 2019, S. 127–160 (zitiert: *M. Droege* in: Droege/Seiler).
- Drüen, Klaus-Dieter:* Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ? GmbHR 2008, 393–403.

- Ders.*: Über Theorien im Steuerrecht. In: Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim (Hrsg.): FS für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Köln 2010, S. 57–82.
- Druschel, Christoph*: Die Verwaltungsaktbefugnis. Berlin 1999 (zugleich Diss. Halle 1998) (zitiert: *Ch. Druschel*, Verwaltungsaktbefugnis).
- Dudenredaktion* (Hrsg.): Duden. Die deutsche Rechtschreibung. Band 1. 28. Aufl., Berlin 2020 (zitiert: *Duden*, Deutsche Rechtschreibung).
- Dürschmidt, Daniel*: Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen. Materiell-rechtliche Auslegungs- und Anwendungs- sowie Zuständigkeits- und sonstige Verfahrensfragen. Berlin 2019 (zitiert: *D. Dürschmidt*, Verweisungen).
- DWS-Institut*: Gefahr der Doppelbesteuerung bei einer nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung. DStR 2005, 989–992.
- Eberhardt, David*: Körperschaft- und gewerbsteuerliche Wirkungen von Dividenden und ihnen gleichgestellten Bezügen bei in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaften. Wiesbaden 2017 (zugleich Diss. Münster 2016) (zitiert: *D. Eberhardt*, Dividenden).
- Eckhardt, Walter*: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung. StJb 1961/1962, 77–141.
- Eckhoff, Rolf*: Abgeltungsteuer. Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte. FR 2007, 989–998.
- Eilers, Stephan/Schmitz, Stefan*: BEPS – base erosion and profit shifting: Besteuerungsgrundlage und Gewinnverlagerung. Ein Überblick über aktuelle Entwicklungen. ISR 2013, 68–75.
- Ellenrieder, Benedikt/Kahlenberg, Christian*: BB-Rechtsprechungsreport: Europäisches Steuerrecht (direkte Steuern) 2017 – Teil I/II. BB 2018, 1815–1825/1879–1887.
- Elschen, Rainer*: Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen? Hamburg 1989 (zugleich Habil. Bochum 1987) (zitiert: *R. Elschen*, Unternehmensgewinne).
- Ders.*: Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften? StuW 1991, 99–115.
- Enderle, Bettina*: Blankettstrafgesetze. Verfassungs- und strafrechtliche Probleme von Wirtschaftsstraftatbeständen. Frankfurt a.M. 2000 (zugleich Diss. Freiburg i. B. 1999) (zitiert: *B. Enderle*, Blankettstrafgesetze).
- Engels, Wolfram/Stützel, Wolfgang*: Teilhabersteuer. Ein Beitrag zur Vermögenspolitik zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts. 2. Aufl., Frankfurt a. M. 1968 (zitiert: *W. Engels/W. Stützel*, Teilhabersteuer).
- Engisch, Karl*: Die Relativität der Rechtsbegriffe. In: Ferif, Murad (Hrsg.): Deutsche Landesreferate zum V. Internationalen Kongreß für Rechtsvergleichung in Brüssel 1958. Ndr. Berlin 2018, S. 59–75 (zitiert: *K. Engisch* in: Murad).
- Ders.*: Einführung in das juristische Denken. 12. Aufl., Stuttgart 2018 (zitiert: *K. Engisch*, Einführung).
- Englisch, Joachim*: Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens. Köln 2005 (zugleich Diss. Köln 2003/2004) (zitiert: *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung).
- Ders.*: Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer. StuW 2007, 221–240.

- Ensenbach, Hans-Peter*: Probleme der Verwaltungsakzessorietät im Umweltstrafrecht: dargestellt an den Straftatbeständen der Gewässerverunreinigung, Luftverunreinigung und Lärmverursachung. Frankfurt a. M. 1989 (zugleich Diss. Gießen 1988) (zitiert: *H.-P. Ensenbach*, Verwaltungsakzessorietät).
- Erb, Volker/Schäfer, Jürgen* (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch. 8 Bände. 4. Aufl., München 2020–2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: MüKo StGB).
- Erdt, Tom Joachim*: Das verwaltungsaktakzessorische Merkmal der Unbefugtheit in §324 StGB und seine Stellung im Deliktsaufbau. Frankfurt a. M. 1997 (zugleich Diss. Heidelberg 1996) (zitiert: *T. J. Erdt*, Unbefugtheit).
- Ericksen, Hans-Uwe*: Bestandskraft von Verwaltungsakten. NVwZ 1983, 185–192.
- Erle, Bernd/Sauter, Thomas* (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner. 3. Aufl., Heidelberg 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in: Erle/Sauter).
- Ernst, Guido P.*: Blankettstrafgesetze und ihre verfassungsrechtlichen Grenzen. Wiesbaden 2018 (zugleich Diss. Tübingen 2017) (zitiert: *G. P. Ernst*, Blankettstrafgesetze).
- Ernst, Markus*: Das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg – Irrungen und Wirrungen in nationalen und grenzüberschreitenden Konstellationen. Ubg 2010, 494–505.
- Esser, Josef*: Grundsatz und Norm in der richterlichen Rechtsfortbildung des Privatrechts. Rechtsvergleichende Beiträge zur Rechtsquellen- und Interpretationslehre. 3. Aufl., Tübingen 1974 (zitiert: *J. Esser*, Grundsatz und Norm).
- Evers, Robert*: Die Deutschen Finanz- und Steuergesetze in Einzelkommentaren. Band 5. Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 30. März 1920/8. April 1922 unter Berücksichtigung des Einkommensteuergesetzes und aller Änderungsgesetze bis einschließlich September 1923. Nebst den einschlägigen Bestimmungen des Finanzausgleichsgesetzes, den Ausführungsbestimmungen, Verordnungen und Erlassen des Reichsfinanzministers. Herausgegeben von Eugen Schiffer. Berlin 1923 (*R. Evers*, KStG 1920/1922).
- Falthäuser, Kurt*: Die Verlockungen der Schedule. In: Kley, Max Dietrich/Sünner, Eckart/Willemsen, Arnold (Hrsg.): FS für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag. Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht. Köln 1997, S. 511–518.
- Farwick, Lars-Oliver*: Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen im Falle des §24 UmwStG wegen Bilanzierungskorrespondenz. Zum Urteil des Niedersächsischen FG vom 9.9.2019. StuB 2020, 380–383.
- Fehling, Daniel*: Das BEPS-Projekt auf der Zielgeraden – was bedeutet dies für Deutschland? FR 2015, 817–823.
- Fehling, Daniel/Linn, Alexander/Martini, Ruben*: Linking Rules. IStR 2022, 781–790.
- Fehling, Michael/Kastner, Berthold/Störmer, Rainer* (Hrsg.): Verwaltungsrecht. VwVfG, VwGO, Nebengesetze. 5. Aufl., Baden-Baden 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Fehling/Kastner/Störmer).
- Felix, Dagmar*: Einheit der Rechtsordnung. Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur. Tübingen 1998 (zugleich Habil. Passau 1997) (zitiert: *D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung).
- Fischer, Lutz*: Die Finanzierungsneutralität der Besteuerung als Forderung der Betriebswirtschaftslehre. ZfB 1970, 313–328.
- Flick, Hans* (Begr.)/*Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus u. a.* (Hrsg.): Außensteuerrecht. Kommentar. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff).

- Flume, Werner*: Steuerwesen und Rechtsordnung. In: Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Göttingen (Hrsg.): Rechtsprobleme in Staat und Kirche. FS für Rudolf Smend zum 70. Geburtstag 15. Januar 1952. Dargebracht von Freunden, Schülern und Kollegen. Göttingen 1952, S. 59–101.
- Ders.*: Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der Steuerreform. DB 1971, 692–696.
- Forsthoff, Ernst*: Lehrbuch des Verwaltungsrechts. Erster Band Allgemeiner Teil. 10. Aufl., München 1973 (zitiert: *E. Forsthoff*, Verwaltungsrecht).
- Franzen, Martin/Gallner, Inken/Oetker, Hartmut* (Hrsg.): Beck'sche Kurz-Kommentare, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht. 5. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter* in: Franzen/Gallner/Oetker).
- Frase, Henning*: „Hinzurechnungsbesteuerung“ nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG europarechtskonform? BB 2008, 2713–2717.
- Friauf, Karl Heinrich/Hansmeyer, Karl-Heinrich/Mann, Gerhard/Rose, Gerd u. a.*: Geleitwort der Herausgeber. StuW 1971, 1.
- Friauf, Karl Heinrich* (Begr./Höfling, Wolfram (Hrsg.): Berliner Kommentar zum Grundgesetz. Loseblatt. Berlin (zitiert: *Bearbeiter* in: Friauf/Höfling).
- Frisch, Wolfgang*: Verwaltungszakzessorietät und Tatbestandsverständnis im Umweltstrafrecht. Zum Verhältnis von Umweltverwaltungsrecht und Strafrecht zur strafrechtlichen Relevanz behördlicher Genehmigungen. Heidelberg 1993 (zitiert: *W. Frisch*, Verwaltungszakzessorietät).
- Frotscher, Gerrit*: Internationales Steuerrecht. 5. Aufl., München 2020 (zitiert: *G. Frotscher*, Internationales Steuerrecht).
- Frotscher, Gerrit/Drüen, Klaus-Dieter* (Hrsg.): Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz. Loseblatt. Freiburg i. B. (zitiert: *Bearbeiter* in: Frotscher/Drüen).
- Frotscher, Gerrit/Geurts, Matthias* (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Loseblatt. Freiburg i. B. (zitiert: *Bearbeiter* in: Frotscher/Geurts).
- Frye, Bernhard*: Zusätzliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen ab 1.1.2020. UR 2020, 325–330.
- Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim* (Hrsg.): EStG – eKommentar. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: EStG-eKommentar).
- Fuisting, Bernhard*: Die Preußischen direkten Steuern. Viertes Band Grundzüge der Steuerlehre. Berlin 1902 (zitiert: *B. Fuisting*, Steuerlehre).
- Ganghof, Steffen*: Wer regiert in der Steuerpolitik? Einkommensteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten. Mit einem Vorwort von Fritz W. Scharpf. Frankfurt a. M. 2004 (zitiert: *St. Ganghof*, Steuerpolitik).
- Gebel, Dieter*: Die Verzahnung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer beim Übergang von Betriebsvermögen im Erbfall. BB 1995, 2611–2618.
- Glanegger, Peter* (Begr./Güroff, Georg/Selder, Johannes/Wagner, Ludwig: Gewerbesteuerrecht. Kommentar. 10. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Glanegger/Güroff).
- Goldhammer, Michael*: Die Prognoseentscheidung im Öffentlichen Recht. Tübingen 2021 (zugleich Habil. Bayreuth 2018) (zitiert: *M. Goldhammer*, Prognoseentscheidung).
- Gosch, Dietmar*: Begriff der vGA i. S. von § 20 Abs. 1 EStG – Ausschluß einer vGA bei Schadensersatzansprüchen der Kapitalgesellschaft? Anmerkung zum Urteil des BFH v. 14.7.1998 – VIII B 38/98. DStR 1998, 1547–1552.

- Ders.* (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. 3. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter* in: Gosch³).
- Ders.* (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. 4. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: Gosch).
- Grashoff, Dieter/Mach, Holger*: Grundzüge des Steuerrechts. Alle wichtigen Steuerarten. Verfahrensrecht. Internationales Steuerrecht. 16. Aufl., München 2023 (zitiert: *D. Grashoff/H. Mach*, Grundzüge).
- Greil, Stefan*: Status quo und Zukunft der internationalen Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der Unternehmensbesteuerung. IStR 2022, 373–383.
- Greinert, Markus/Siebing, Theresa*: Hybride Gestaltungen – Ein kritischer Überblick über §4k EStG-E. Ubg 2020, 589–599.
- Groll, Klaus-Michael* (Begr.)/*Steiner, Anton* (Hrsg.): Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung. 6. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter* in Groll/Steiner).
- Groll, Rüdiger v.*: Treu und Glauben im Steuerrecht. FR 1995, 814–819.
- Gröne, Till*: Korrespondierende Besteuerung gemäß §32a KStG. Berlin 2017 (zugleich Diss. Bonn 2017) (zitiert: *T. Gröne*, Korrespondierende Besteuerung).
- Gröning, Robert/Siegmund, Olaf*: Aushöhlung des Objektprinzips der Gewerbesteuer: Dauerschuldzinsaufwendungen für Streubesitzbeteiligungen. DStR 2003, 617–622.
- Gröpl, Christoph*: Intertemporale Korrespondenz und konsumorientierte Betrachtungsweise im System des geltenden Einkommensteuerrechts. FR 2001, 568–576.
- Ders.*: Verfassungsrechtliche Vorgaben für intertemporale Korrespondenz und konsumorientierte Betrachtungsweise im Einkommensteuerrecht. FR 2001, 620–628.
- Grotherr, Siegfried*: Welche Steuergestaltungsmodelle sollen durch die neue Anti-Hybrid-Richtlinie bekämpft werden? BB 2017, 1367–1378.
- Ders.*: ATAD-Umsetzungsgesetz: Anwendungs- und Auslegungsfragen zum neuen Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß §4k EStG-E bei hybriden Gestaltungen. IStR 2020, 773–784.
- Ders.*: Das neue Betriebsausgabenabzugsverbot bei hybriden Gestaltungen gem. §4k EStG-E. Ubg 2020, 377–393.
- Guckelberger, Annette*: Die Gesetzgebungstechnik der Verweisung unter besonderer Berücksichtigung ihrer verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Probleme. ZG 2004, 62–88.
- Günther, Karl-Heinz*: Bescheidänderung nach §174 Abs. 4 AO. Anmerkung zum Urteil des BFH v. 19.12.2013, V R 5/12, V R 6/12. AO-StB 2014, 200–202.
- Haarmann, Wilhelm*: Steuerrecht 2014/2015 – eine Anamnese. BB 2015, 22–32.
- Haase, Florian*: Internationales und Europäisches Steuerrecht. 7. Aufl., Heidelberg 2023 (zitiert: *F. Haase*, Steuerrecht).
- Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian*: BB-Rechtsprechungsreport – Internationales Steuerrecht 2013. BB 2014, 1623–1634.
- Hahn, Hartmut*: Zur Gemeinschaftsrechtskonformität der Missbrauchsklausel in §50g Abs. 4 EStG – Zugleich ein Beitrag zur Auslegung der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie. IStR 2010, 638–644.
- Haisch, Martin L./Helios, Marcus/Niedling, Dirk*: AmtshilfeRLUMsG: Änderungen im Finanzierungsbereich. Eine erste kritische Analyse. DB 2013, 1444–1449.
- Hallerbach, Dorothee*: Gleichstellungsthese – Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer? Gedanken zur Besteuerung von Mitunternehmern. FR 2016, 1117–1125.

- Harenberg, Friedrich E.:* Die Aufteilung von Werbungskosten bei Kapitaleinkünften, die teilweise dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. FR 2002, 768–770.
- Hauck, Anton:* Zur Reichweite des internationalen Korrespondenzprinzips. In: Spindler, Wolfgang/Rödter, Thomas/Tipke, Klaus (Hrsg.): Steuerzentrierte Rechtsberatung. FS für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag. Köln 2009, S. 741–749.
- Haussmann, Fritz:* Vom Aktienwesen und vom Aktienrecht. Mannheim/Berlin/Leipzig 1928 (zitiert: *F. Haussmann*, Aktienwesen).
- Haussmann, Katrin:* Verdeckte Gewinnausschüttungen im Dreiecksverhältnis und wirtschaftliche Betrachtungsweise. StuW 2014, 305–312.
- Heckerodt, David:* Der neue §4i EStG. Eine kritische Analyse des Sonderbetriebsausgabenabzugs bei Auslandsbezug. IWB 2017, 720–733.
- Heigl, Anton:* Unternehmensbesteuerung. Grundriß. 2. Aufl., München/Wien 1996 (zitiert: *A. Heigl*, Unternehmensbesteuerung).
- Heinemeyer, Susanne:* Der Grundsatz der Akzessorietät bei Kreditsicherungsrechten. Berlin 2017 (zugleich Habil. Mainz 2016) (zitiert: *S. Heinemeyer*, Akzessorietät).
- Heinrichs, Sebastian:* Fremdbestimmte Steuerwirkungen. Systematische und verfassungsrechtliche Vorgaben aus dem Subjektsteuerprinzip und dem Rechtsstaatsprinzip. Köln 2020 (zugleich Diss. Heidelberg 2018/2019) (zitiert: *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen).
- Heintschel-Heinegg, Bernd v. (Hrsg.):* Beck'scher Onlinekommentar StGB. München (zitiert: *Bearbeiter* in: BeckOK StGB).
- Hendricks, Michael:* Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren. Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe. Köln 2004 (zugleich Diss. Münster 2003/2004) (zitiert: *M. Hendricks*, Informationshilfe).
- Hennrichs, Joachim:* Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht. Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform. StuW 2002, 201–216.
- Hensel, Albert:* Steuerrecht. 3. Aufl., Berlin 1933 (zitiert: *A. Hensel*, Steuerrecht).
- Herbst, Christian/Stegemann, Dieter:* Neues zur korrespondierenden Bilanzierung. Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke bei Erwerb von Mitunternehmeranteilen und Gesellschafterdarlehen. DStR 2017, 2081–2088.
- Herkens, Jens:* Die Reichweite der formellen Korrespondenz bei vGA und verdeckter Einlagen. GmbH-StB 2019, 347–351.
- Herzig, Norbert:* Aktuelle Entwicklungen bei §8b und §3c KStG. DB 2003, 1459–1468.
- Ders.:* Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer. DB 2007, 1541–1543.
- Hey, Johanna:* Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa. Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „integrate-debate“. Köln 1997 (zugleich Diss. Köln 1996) (zitiert: *J. Hey*, Harmonisierung).
- Dies.:* Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Von den Durchsetzungsschwierigkeiten der Kölner Schule in der Unternehmensteuerreformkommission. BB 1999, 1192–1199.
- Dies.:* Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität. In: Ebling, Iris (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Besteuerung von Einkommen. Band 24. Köln 2001, S. 155–223.
- Dies.:* Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip. In: Schön, Wolfgang/Osterloh-Konrad, Christine (Hrsg.): Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts. Berlin 2010, S. 1–29 (zitiert: *J. Hey* in: Schön/Osterloh-Konrad).

- Dies.*: Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden: systemwidrig – verfassungswidrig – europarechtswidrig. KSzW 2013, 353–361.
- Dies.*: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS. FR 2016, 554–560.
- Hilbert, Lukas*: Gedanken zu einem bunten Strauß an Artikelgesetzen. NWB 2020, 593.
- Hoffmann, Wolf-Dieter*: Die Altersversorgungszulage einer Personengesellschaft zugunsten ihres Gesellschafter-Geschäftsführers. PiR 2008, 140–142.
- Höfling, Wolfram*: Vom überkommenen Staatshaftungsrecht zum Recht der staatlichen Einstandspflichten. In: Hoffmann-Riem, Wolfgang/Schmidt-Aßmann, Eberhard/Voßkuhle, Andreas (Hrsg.): Grundlagen des Verwaltungsrechts. 2. Aufl., Band III: Personal, Finanzen, Kontrolle, Sanktionen, Staatliche Einstandspflichten; § 51. München 2013, S. 1051–1115 (zitiert: *W. Höfling* in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle).
- Hobmann, Olaf*: Gedanken zur Akzessorietät des Strafrechts. ZIS 2007, 38–48.
- Holle, Florian/Keilhoff, Jörn*: Drittstaatsabspaltungen im internationalen Steuerrecht – Diskussion einer möglichen Steuerbelastung im Inland. IStR 2017, 245–251.
- Homburg, Stefan*: Allgemeine Steuerlehre. 7. Aufl., München 2015 (zitiert: *St. Homburg*, Allg. Steuerlehre).
- Horst, Alexander*: Formelle Korrespondenz. Kongruenz der Besteuerung zwischen Gesellschaft und Anteilseigner. NWB 2009, 2954–2964.
- Ders.*: Materielle Korrespondenz. Kongruenz der Besteuerung zwischen Gesellschaft und Anteilseigner. NWB 2009, 3022–3033.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Begr.): Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler).
- Hundsdoerfer, Jochen*: Halbeinkünfteverfahren und Lock-In-Effekt. StuW 2001, 113–125.
- Intemann, Jens*: Einbeziehung von Dividenden in die Abgeltungsteuer verfassungswidrig? DB 2007, 1658–1661.
- Ders.*: Hinzurechnung passiver Einkünfte nach § 8 AStG und Gegenbeweis – verdeckte Einlagen in Dreieckverhältnissen. Anmerkung [zu BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755]. Ubg 2018, 721–731.
- Jachmann-Michel, Monika*: Nach fast 100 Jahren anders: Verluste unter dem Regime der Abgeltungsteuer. BB 2018, 2329–2334.
- Jacobs, Otto* (Begr.)/*Spengel, Christoph* (Hrsg.): Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland. Ausländische Investitionen im Inland. 9. Aufl., München 2023 (*Bearbeiter* in: Jacobs/Spengel).
- Jacobsen, Hendrik*: EStG, KStG und GewStG nach der Anti Tax Avoidance Directive. DStZ 2021, 792–801.
- Jäger, Birgit/Lang, Friedbert/Raible, Martin/Ott, Sarah*: Körperschaftsteuer. 20. Aufl., Achim 2022 (zitiert: *B. Jäger*, Körperschaftsteuer).
- Jankowiak, Ingo*: Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht. Baden-Baden 2009 (zugleich Diss. Bayreuth 2009) (zitiert: *I. Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung).
- Janssen, Bernhard*: Begriff des ‚Sachverhalts‘ bei § 174 der Abgabenordnung. BB 1992, 2337–2340.
- Ders.*: Dreiecksfälle bei der formellen und materiellen Korrespondenz bei vGA und verdeckten Einlagen. GStB 2008, 295–301.

- Jehl-Magnus, Melanie*: Änderungen im Internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I. Kritische Analyse ausgewählter Maßnahmen. NWB 2017, 179–189.
- Jestaedt, Matthias*: Grundrechtsentfaltung im Gesetz. Studien zur Interdependenz von Grundrechtsdogmatik und Rechtsgewinnungstheorie. Tübingen 1999 (zugleich Habil. Bonn 1999) (zitiert: *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung).
- Ders.*: Das mag in der Theorie richtig sein Vom Nutzen der Rechtstheorie für die Rechtspraxis. Tübingen 2006 (zitiert: *M. Jestaedt*, Theorie).
- Ders.*: Verfassungstheorie als Disziplin. In: Depenheuer, Otto/Grabenwarter, Christoph (Hrsg.): Verfassungstheorie; §1. Tübingen 2010, S. 3–56 (zitiert: *M. Jestaedt* in: Depenheuer/Grabenwarter).
- Ders.*: Geltung des Systems und Geltung im System. Wozu man die Grundnorm benötigt – und wozu nicht. JZ 2013, 1009–1021.
- Ders.*: Maßstäbe des Verwaltungshandelns. In: Ehlers, Dirk/Pünder, Hermann (Hrsg.): Allgemeines Verwaltungsrecht. 16. Aufl.; §11. Heidelberg 2022, S. 442–513 (zitiert: *M. Jestaedt* in: Ehlers/Pünder).
- Jochum, Heike*: Grundfragen des Steuerrechts. Eine verfassungsrechtliche und methodische Einführung für Lehre und Praxis. Tübingen 2012 (zitiert: *H. Jochum*, Grundfragen).
- Joerden, Jan C.*: Logik im Recht. Grundlagen und Anwendungsbeispiele. 3. Aufl., Berlin 2018 (zitiert: *J. C. Joerden*, Logik).
- Kahlenberg, Christian*: Änderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie beschlossen. Überblick und Handlungsbedarf für den Gesetzgeber. StuB 2014, 647–650.
- Ders.*: Seminar D: Hybrid instruments and entities. IStR 2019, 636–639.
- Kahlenberg, Christian/Kopec, Agnieszka*: Vermeidung von Qualifikationskonflikten im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie: Plädoyer für eine Legaldefinition des Begriffs der Gewinnausschüttung zur Begrenzung des bestehenden Korrespondenzprinzips. StuW 2016, 159–171.
- Kahlenberg, Christian/Melkonyan, Satenik*: Die Gewerbesteuer im System der Hinzu-rechnungsbesteuerung: Eine normative und betriebswirtschaftliche Analyse. StuW 2019, 182–194.
- Kahlenberg, Christian/Oppel, Florian*: ATAD: Erweiterung um Regeln gegen Hybrid Mismatches mit Drittstaaten. Ein bunter Straß an Korrespondenzregeln gegen hybride Gestaltungsinstrumente. NWB 2017, 1732–1739.
- Kahlenberg, Christian/Radmanesh, Sandy*: Einführung von Anti-Hybrid-Regelungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz – Teil 1. IWB 2021, 497–507.
- Kahlenberg, Christian/Vogel, Nina*: Unionsrechtsvereinbarkeit der durch Korrespondenzregeln ausgelösten Ungleichbehandlung? Eine Untersuchung des BEPS-Aktionspunkts 2. StuW 2016, 288–301.
- Kaminskiy, Vitaliy*: Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen. Baden-Baden 2020 (zugleich Diss. Potsdam 2019) (zitiert: *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen).
- Karpen, Hans-Ulrich*: Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik. Berlin 1970 (zitiert: *H.-U. Karpen*, Verweisung).
- Kelsen, Hans*: Allgemeine Staatslehre. Berlin 1925 (zitiert: *H. Kelsen*, Allg. Staatslehre).
- Ders.*: Reine Rechtslehre. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik. 1. Aufl., Leipzig 1934 (zitiert: *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹).

- Ders.*: Reine Rechtslehre. Mit einem Anhang: Das Problem der Gerechtigkeit. 2. Aufl., Wien 1960 (zitiert: *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre²).
- Ders.*: Allgemeine Theorie der Normen. Im Auftrag des Hans-Kelsen-Instituts aus dem Nachlaß herausgegeben von Kurt Ringhofer und Robert Walter. Wien 1979 (zitiert: *H. Kelsen*, Allg. Theorie der Normen).
- Kempf, Andreas/Loose, Thomas*: Begriffsungenauigkeiten beim Korrespondenzprinzip für (grenzüberschreitenden) verdeckte Einlagen – Steuerrisiken oder Steuerplanungsmöglichkeiten? Ubg 2015, 589–594.
- Dies.*: Das grundsätzliche Korrespondenzprinzip – Der Versuch einer Systematisierung. DStR 2016, 2489–2497.
- Kempny, Simon*: Steuerrecht und Verfassungsrecht. StuW 2014, 185–199.
- Ders.*: Steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik zwischen Verallgemeinerung und Zurückführung. Betrachtet anhand der Beispiele der Erforderlichkeit einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung und des Gebots der Folgerichtigkeit. JöR NF 64 (2016), 477–492.
- Ders.*: Verwaltungskontrolle. Zur Systematisierung der Mittel zur Sicherung administrativer Rationalität unter besonderer Berücksichtigung der Gerichte und der Rechnungshöfe. Tübingen 2017 (zugleich Habil. Köln 2016) (zitiert: *S. Kempny*, Verwaltungskontrolle).
- Ders.*: Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“. Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuergerechtigkeit. StuW 2021, 85–110.
- Ders.*: Steuerrechtliche Gesichtspunkte im Entwurf einer GmbH mit gebundenem Vermögen. DB 2021, 25–27.
- Kempny, Simon/Lämmle, Martina*: Der „allgemeine Gleichheitssatz“ des Art. 3 I GG im juristischen Gutachten. Teil 1–3. JuS 2020, 22–26/113–117/215–221.
- Kempny, Simon/Reifegerste, E. Malte N.* (Hrsg.): Fälle zum Allgemeinen Verwaltungsrecht. München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Kempny/Reifegerste).
- Kempny, Simon/Reimer, Philipp*: Die Gleichheitssätze. Versuch einer übergreifenden dogmatischen Beschreibung ihres Tatbestands und ihrer Rechtsfolgen. Tübingen 2012 (zitiert: *S. Kempny/Ph. Reimer*, Gleichheitssätze).
- Kempny, Simon/Siegel, Theodor*: Drohende doppelte Besteuerung von Renten trotz zu erwartender Gesetzesänderung. DStR 2022, 905–911.
- Kessler, Wolfgang/Kröner, Michael/Köhler, Stefan* (Hrsg.): Konzernsteuerrecht. National – International. 3. Aufl., München 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in: Kessler/Kröner/Köhler).
- Kingreen, Thorsten/Poscher, Ralf*: Polizei- und Ordnungsrecht mit Versammlungsrecht. 12. Aufl., München 2022 (zitiert: *Th. Kingreen/R. Poscher*, Polizei- und Ordnungsrecht).
- Kirchhof, Gregor/Kulosa, Egmont/Ratschow, Eckart* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz. 3 Bände. München 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow).
- Kirchhof, Paul*: Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen – Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –. In: Seeger, Siegbert F. (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung. 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Hamburg, 24. und 25. September 2001. Band 25. Köln 2002, S. 1–8.
- Ders.*: Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts. DStR-Beihefter 2003, 1–16.

- Ders.*: Einkommensteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Heidelberg 2003 (zitiert: *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch).
- Ders.*: Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts. Heidelberg 2011 (zitiert: *P. Kirchhof*, Bundesteuergesetzbuch).
- Ders.*: Steuervereinfachung – Schritt für Schritt. DStR 2021, 2761–2768.
- Kirchhof, Paul* (Begr.)/*Seer, Roman* (Fortf.): Einkommensteuergesetz. Kommentar. 22. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: Kirchhof/Seer).
- Klein, Franz/Orlopp, Gerd* (Begr.): Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht. 17. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: Klein).
- Kloster, Lars*: Grenzüberschreitende Zusammenschlüsse. Eine verfassungs-, europa- und steuersystematische Untersuchung. Hamburg 2004 (zugleich Diss. Mannheim 2004) (zitiert: *L. Kloster*, Zusammenschlüsse).
- Knobbe-Keuk, Brigitte*: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 9. Aufl., Köln 1993 (zitiert: *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht).
- Knöpfle, Franz*: „Tatbestands-“ und „Feststellungswirkung“ als Grundlage der Verbindlichkeit von gerichtlichen Entscheidungen und Verwaltungsakten. BayVBl 1982, 225–230.
- Koch, Hans-Joachim/Rüßmann, Helmut*: Juristische Begründungslehre. Eine Einführung in Grundprobleme der Rechtswissenschaft. München 1982 (zitiert: *H.-J. Koch/H. Rüßmann*, Juristische Begründungslehre).
- Koenig, Ulrich* (Hrsg.): Abgabenordnung. 4. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Koenig).
- Kohl, Manuela*: Korrespondenzregeln zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen mit dem Ziel einer Einmalbesteuerung. Auswirkungen der Anti-Tax Avoidance Directive. Hamburg 2021 (zugleich Diss. Erlangen-Nürnberg 2020) (zitiert: *M. Kohl*, Korrespondenzregeln).
- Köhler, Stefan*: Korrespondenzprinzip bei vGA und vE. StbJb 2012/2013, 265–304.
- Ders.*: Substance oder Form – Können steuerfreie vGA trotzdem nichtberücksichtigt sein? Anmerkungen zum Nichtanwendungserlass BMF vom 18.11.2020, BStBl. I 2020, 1226 sowie zur Reichweite des materiellen Korrespondenzprinzips in der Hinzurechnungsbesteuerung. ISR 2021, 37–45.
- Köhler, Stefan/Staats, Wendelin*: Wichtige Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD Umsetzungsgesetz. ISR 2021, 295–305.
- Kohlhaas, Karl-Friedrich*: Das Korrespondenzprinzip des § 32 a KStG. Keine belastende Änderung von Steuerbescheiden. GmbHR 2010, 748–752.
- Ders.*: Die Änderung von Korrespondenzbescheiden – Erstes BFH-Urteil zu § 32a KStG aus Sicht des GmbH-Gesellschafters –. GmbHR 2015, 1035–1040.
- Kohlhepp, Ralf*: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht. Systematik, Ratio Legis und Verknüpfung der Besteuerungsebenen. Wiesbaden 2006 (zugleich Diss. Düsseldorf 2006) (zitiert: *R. Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung).
- Ders.*: Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung. DStR 2007, 1502–1507.
- Kokott, Juliane*: Herausforderungen einer Digitalsteuer. IStR 2019, 123–134.
- Könemann, Ragnar W.*: Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Übertragung von Abschreibungen

- bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens. Frankfurt a. M. 2001 (zugleich Diss. Passau 2001) (zitiert: *R. W. Könemann*, Individualbesteuerung).
- Kopp, Ferdinand O.* (Begr./*Ramsauer, Ulrich* (Hrsg.): *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*. 24. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Kopp/Ramsauer*).
- Korff, Wilhelm u. a.* (Hrsg.): *Handbuch der Wirtschaftsethik. Band 3: Ethik wirtschaftlichen Handelns*. Gütersloh 1999 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Handbuch der Wirtschaftsethik*).
- Korn, Klaus/Stabl, Rudolf/Strahl, Martin* (Hrsg.)/*Carlé, Dieter* (ehemaliger Hrsg.): *Einkommensteuergesetz. Kommentar*. Loseblatt. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: *Korn*).
- Körner, Andreas*: § 4 Abs. 5a EStG-E – treffgenaue Spezialregelung oder überschießendes Korrespondenzprinzip? *IStR* 2015, 449–460.
- Kortendick, Andreas/Joisten, Christian/Ekinci, Orkun*: Zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung: Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 13.6.2018 – I R 94/15. *BB* 2018, 3031–3037.
- Kraft, Cornelia/Kraft, Gerhard*: *Grundlagen der Unternehmensbesteuerung. Die wichtigsten Steuerarten und ihr Zusammenwirken*. 5. Aufl., Wiesbaden 2018 (zitiert: *C. Kraft/G. Kraft*, Unternehmensbesteuerung).
- Kraft, Gerhard* (Hrsg.): *Außensteuergesetz*. 2. Aufl., München 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Kraft*).
- Kraft, Gerhard/Kockrow, Madeleine*: „Diagonale“ Leistungsfähigkeit. Verbindung der mit BEPS erreichten „policy coherence“ und der Finanzierungsfunktion der Steuern für die nachhaltige Entwicklung zu einer „Superabschreibung“ für nachhaltiges Wirtschaften. *IStR* 2022, 60–67.
- Krebühl, Hans-Herbert*: Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren. Ein Modell für die zukünftige Unternehmensbesteuerung? In: *Kleineidam, Hans-Jochen* (Hrsg.): *Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung*. FS für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag. Berlin 1999, S. 137–158.
- Kredig, Alexander/Link, Mathias*: Korrespondenzregeln zur Vermeidung „weißer Einkünfte“ – Konglomerat statt einheitliches Prinzip. *SAM* 2015, 148–154.
- Krumm, Marcel*: Zur materiellen Bestandskraft im Verhältnis zwischen Steuerfestsetzungs- und Feststellungsverfahren. *DStR* 2005, 631–634.
- Kruse, Heinrich Wilhelm*: *Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil*. München 1991 (zitiert: *H. W. Kruse*, Steuerrecht).
- Ders.*: Zur Einkommensteuer. *StuW* 2006, 297–302.
- Kudert, Stephan/Kahlenberg, Christian*: Bekämpfung von Besteuerungslücken auf Kosten der Rechtssicherheit – Aufruf an den Gesetzgeber zur Reformierung des § 4i EStG. *StuW* 2017, 344–360.
- Kühn, Michal/Schienze-Ohletz, Tanja*: Die geplante Reform der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7ff. AStG unter Beachtung europarechtlicher Vorgaben. *BB* 2020, 1562–1570.
- Kuntz, Thilo*: Die Grenze zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung aus sprachphilosophischer Perspektive. *AcP* 215 (2015), 387–449.
- Kußmaul, Heinz*: *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 8. Aufl., Berlin 2020 (zitiert: *H. Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre).
- Kußmaul, Heinz/Müller, Florian/Berens, Bela*: Verschärfung des Betriebsausgabenabzugs bei sog. Besteuerungsinkongruenzen – Entwurf eines § 4k EStG i. R. d. ATADUmG. *ISR* 2020, 399–412.

- Lademann, Fritz* (Begr.): Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz. 2 Bände. Loseblatt. Stuttgart (zitiert: *Bearbeiter* in: Lademann).
- Lang, Joachim*: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht. Köln 1988 (zugleich Habil. Köln 1981) (zitiert: *J. Lang*, Bemessungsgrundlage).
- Ders.*: Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit. *StuW* 1990, 107–129.
- Ders.*: Notwendigkeit und Verwirklichung der Unternehmensteuerreform in der 14. Legislaturperiode. In: Harzburger Steuerprotokoll 1999. 38. Steuerfachtagung des Steuerberaterverbandes Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V in Bad Harzburg vom 22. bis 24. September 1999. Köln 2000, S. 33–63.
- Lange, Joachim*: Lehrbuch der Körperschaftsteuer. 5. Aufl., Herne/Berlin 1989 (zitiert: *J. Lange*, Körperschaftsteuer).
- Larenz, Karl*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft. 6. Aufl., Berlin 1991 (zitiert: *K. Larenz*, Methodenlehre).
- Lauer, Georg Dietmar*: Die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung. Anwendungsbereich und Inhalt. Berlin 1984 (zugleich Diss. Köln 1984) (zitiert: *G. D. Lauer*, Korrekturvorschrift).
- Lauterbach, Frank*: Ein neues Unternehmenssteuerrecht für Deutschland? Fehlende Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung und allgemeiner Gleichheitssatz. Frankfurt a. M. 2008 (zugleich Diss. Saarbrücken 2008) (zitiert: *F. Lauterbach*, Unternehmenssteuerrecht).
- Leipold, Alexander*: Steuervermeidung und liberale Steuertheorie. Ein Beitrag zum konzeptionellen Wandel von Besteuerungsgrundsätzen nach 1945. *ZPTh* 2020, 273–290.
- Lenhart, Florian*: Das Ziel der Wahrung der deutschen Besteuerungsbefugnis als Rechtfertigungsgrund. Das Steuerstaatsprinzip als Anknüpfungspunkt für die Rechtfertigung von Einschränkungen steuersubstratverlagernder Gestaltungsmöglichkeiten. *StuW* 2022, 50–69.
- Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm* (Begr.): Gewerbesteuerrecht. Kommentar. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter* in: Lenski/Steinberg).
- Lentz, Karsten/Sezer, Mustafa*: Beteiligungserträge und Hinzurechnungsbesteuerung nach ATADUmsG-E. *ISR* 2021, 85–96.
- Lepsius, Oliver*: Die Rückwirkung von Gesetzen – Teil 1/Teil 2. *JURA* 2018, 577–585/695–702.
- Ders.*: Normenhierarchie und Stufenbau der Rechtsordnung. *JuS* 2018, 950–954.
- Ders.*: Kontextualisierung als Aufgabe der Rechtswissenschaft. *JZ* 2019, 793–802.
- Liebs, Detlef*: Lateinische Rechtsregeln und Rechtssprichwörter. Zusammengestellt, übersetzt und erläutert von Detlef Liebs unter Mitarbeit von Hannes Lehmann, Praxedis Möhring und Gallus Strobel. 5. Aufl., München 1991 (zitiert: *D. Liebs*, Lateinische Rechtsregeln).
- Linn, Alexander*: Zum Entwurf einer Betriebsausgabenabzugsbeschränkung im Zollkodex-Anpassungsgesetz. *IStR* 2014, 920–924.
- Ders.*: Änderungen in der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATADUmsG? *IStR* 2020, 77–83.
- Lippold, Rainer*: Recht und Ordnung. Statik und Dynamik der Rechtsordnung. Wien 2000 (zugleich Habil. Hamburg 1999) (zitiert: *R. Lippold*, Recht und Ordnung).
- Listl, Peter Roman*: Anmerkungen zum Entwurf der Änderung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie vom 25.11.2013. *IStR* 2014, 448–453.

- Littmann, Eberhard* (Begr.)/*Bitz, Horst/Pust, Hartmut* (Hrsg.): Das Einkommensteuerrecht. Grundwerk mit Fortsetzungsbezug. Kommentar zum Einkommensteuerrecht. Loseblatt. Stuttgart (zitiert: *Bearbeiter* in: Littmann/Bitz/Pust).
- Littmann, Konrad*: Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. In: Haller, Heinz/Kullmer, Lore/Shoup, Carl S./Timm, Herbert (Hrsg.): Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus. FS für Fritz Neumark zum 70. Geburtstag. Tübingen 1970, S. 113–134.
- Loose, Thomas*: Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz. PStB 2020, 44–52.
- Ders.*: Das Korrespondenzprinzip als Steuerfalle bei der Finanzierung inländischer Kapitalgesellschaften. PStB 2020, 172–180.
- Lüdicke, Jürgen*: Die korrespondierende Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nach dem JStG 2007. In: Kohl, Helmut/Kübler, Friedrich/Ott, Claus/Schmidt, Karsten (Hrsg.): Zwischen Markt und Staat. Gedächtnisschrift für Rainer Walz. Köln 2008, S. 401–416.
- Ders.*: Maßgeblichkeit ausländischer Besteuerung für Nichtbesteuerung und Verlustberücksichtigung im Inland. In: Lüdicke, Jürgen/Mössner, Jörg Manfred/Hummel, Lars (Hrsg.): Das Steuerrecht der Unternehmen. FS für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag. Freiburg i. Br./München 2013, S. 403–421.
- Ders.*: Neuerungen im internationalen Steuerrecht. BB 2022, 1239–1247.
- Lubmann, Niklas*: Recht und Automation in der öffentlichen Verwaltung. Eine verwaltungswissenschaftliche Untersuchung. Berlin 1966 (zitiert: *N. Lubmann*, Recht und Automation).
- Mädel, Stefanie/Stockburger, Sonja/Stößel, Johannes*: Implementierung nationaler Anti-Hybrid-Normen – Kollision mit verfassungsrechtlichen Grundprinzipien und Gefahr der Doppelbesteuerung? FR 2021, 1110–1123.
- Mann, Alexander/Staats, Wendelin* (Hrsg.): Beck'scher Onlinekommentar AStG. München (zitiert: *Bearbeiter* in: BeckOK AStG).
- Mann, Thomas/Sennekamp, Christoph/Uechtritz, Michael* (Hrsg.): Verwaltungsverfahrensgesetz. Großkommentar. 2. Aufl., Baden-Baden 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in: Mann/Sennekamp/Uechtritz).
- Mann, Thomas* (Hrsg.)/*Tettinger, Peter J.* (Begr. und bis zur 3. Aufl. *Bearbeiter*): Einführung in die juristische Arbeitstechnik. Klausuren – Hausarbeiten – Seminararbeiten – Dissertationen. 5. Aufl., Köln 2015 (zitiert: *Th. Mann/P. J. Tettinger*, Juristische Arbeitstechnik).
- Mannhold, Peter*: Anrechnungsverfahren und Steuerrechtsprechung bei Gültigkeit der „Durchgriffsthese“ – Familien-GmbH, Stuttgarter Verfahren –. StuW 1980, 135–140.
- Marquardsen, Maria Gesina*: Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland. Unter besonderer Berücksichtigung abkommensrechtlicher Zurechnungs- und Qualifikationsmerkmale. Baden-Baden 2019 (zugleich Diss. Osnabrück 2018) (zitiert: *M. G. Marquardsen*, Hybride Gesellschaften).
- Dies.*: Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht – Systematisierung des Diskurses. StuW 2019, 374–389.
- Martens, Joachim*: Die Funktion von Besteuerungsgrundlagen. StuW 1993, 335–341.
- Mattern, Oliver/Mohr, Daniel/Schütz, Michael/Waldens, Stefan*: AStG – eKommentar. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: AStG-eKommentar).

- Maunz, Theodor/Dürig, Günter (Begr.)/Herzog, Roman/Scholz, Rupert u. a. (Hrsg.):* Grundgesetz. Kommentar. 7 Bände. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter* in: Dürig/Herzog/Scholz).
- Maurer, Hartmut/Waldhoff, Christian:* Allgemeines Verwaltungsrecht. 20. Aufl., München 2020 (zitiert: *H. Maurer/Ch. Waldhoff*, Verwaltungsrecht).
- Mayer, Otto:* Deutsches Verwaltungsrecht. 2 Bände. 3. Aufl., München 1924 (zitiert: *O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht).
- Mechtler, Lukas:* Hybrid Mismatches im Ertragsteuerrecht. Wien 2017 (zugleich Diss. Wien 2017) (zitiert: *L. Mechtler*, Hybrid Mismatches).
- Merkel, Adolf:* Das doppelte Rechtsantlitz. JBl 1918, 425–427/444–447/463–465.
- Ders.:* Die Lehre von der Rechtskraft entwickelt aus dem Rechtsbegriff. Eine Rechtstheoretische Untersuchung. Leipzig, 1923 (zitiert: *A. Merkel*, Rechtskraft).
- Ders.:* Prolegomena einer Theorie des rechtlichen Stufenbaues. In: Verdross, Alfred (Hrsg.): Gesellschaft, Staat und Recht. Untersuchungen zur Reinen Rechtslehre. FS Hans Kelsen zum 50. Geburtstag gewidmet. Wien 1931 (unveränderter Ndr. Frankfurt a. M. 1967), S. 252–294.
- Mertz, Nicolai Moriz:* Kapitalerträge aus börsennotierten Aktien: Systematik und Besteuerung. Zugleich ein Beitrag zur Kohärenz von Steuer- und Gesellschaftsrecht. Berlin 2018 (zugleich Diss. Hamburg 2016/2017) (zitiert: *N. M. Mertz*, Kapitalerträge).
- Meyer, Bernd/Ball, Jochen:* Verfahrensrechtliche Fallstricke bei der verdeckten Gewinnausschüttung nach neuem Recht und Mehrfachbesteuerung im Falle unangemessener Geschäftsführergehalte? DStR 2002, 1285–1289.
- Milanin, Olga:* Einschränkung des Schachtelprivilegs durch das materielle Korrespondenzprinzip bei grenzüberschreitenden Zahlungen aus Outbound-Investitionen in Form hybrider Finanzinstrumente, Hamburg 2015 (zitiert: *O. Milanin*, Einschränkung des Schachtelprivilegs).
- Dies.:* Vereinbarkeit sog Linking Rules mit der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit unter Berücksichtigung einer möglichen Rechtfertigung, insbesondere durch die Kohärenz des Steuersystems. IStR 2015, 861–868.
- Minas-von Savigny, Jutta:* Negative Tatbestandsmerkmale. Ein Beitrag zur Rechtsatz- und Konkurrenzlehre. Köln 1972 (zitiert: *J. Minas-von Savigny*, Negative Tatbestandsmerkmale).
- Moes, Christoph:* Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht. Eine ökonomische, steuersystematische und grundrechtsdogmatische Kritik des subjektiven Nettoprinzips. Baden-Baden 2011 (zugleich Diss. Frankfurt a. M. 2010) (zitiert: *Ch. Moes*, Existenzminimum).
- Ders.:* Cum/Ex: Rechtserzeugung im Grenzgebiet von Zivil-, Steuer- und Strafrecht. JZ 2020, 529–541.
- Mohl, Robert v.:* Ueber die Benutzung der ständischen Verhandlungen zur Auslegung von Gesetzen. In: Mohl, Robert von (Hrsg.): Staatsrecht, Völkerrecht und Politik. Monographien. Band I, Staatsrecht und Völkerrecht. Tübingen 1860, S. 96–143 (zitiert: *R. v. Mohl*, Auslegung von Gesetzen).
- Möllers, Thomas:* Juristische Methodenlehre. 4. Aufl., München 2021 (zitiert: *Th. Möllers*, Methodenlehre).
- Moritz, Felix:* Einlage und Einlagenrückgewähr im Ertragsteuerrecht. Zu- und Abgänge auf dem steuerlichen Einlagekonto gem. §§ 27 ff. KStG. Wiesbaden 2019 (zugleich Diss. Düsseldorf 2018) (zitiert: *F. Moritz*, Einlagerückgewähr).

- Mössner, Jörg Manfred*: Prinzipien im Steuerrecht. In: Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim (Hrsg.): FS für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Köln 2010, S. 83–99.
- Mössner, Jörg Manfred/Oellerich, Ingo/Valta, Matthias* (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. 5. Aufl., Herne 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Mössner/Oellerich/Valta).
- Mrozek, Alfons/Kennerknecht, Albert* (Begr.)/*Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt* (Fortf.)/*Hey, Johanna u. a.* (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter* in: Herrmann/Heuer/Raupach).
- Mückl, Norbert/Schnorberger, Stephan*: Materielles Korrespondenzprinzip bei grenzüberschreitenden verdeckten Einlagen von Kapitalgesellschaftsanteilen. DStR 2017, 2145–2150.
- Müller, Arnold*: Die Akzessorietät der Haftung. Wie kann der Haftungsschuldner in welchem Stadium seine Rechte wahren? AO-StB 2006, 153–158.
- Müller, Friedrich/Christensen, Ralph*: Juristische Methodik. Band I. Grundlegung für die Arbeitsmethoden der Rechtspraxis. 11. Aufl., Berlin 2013 (zitiert: *F. Müller/R. Christensen*, Methodenlehre).
- Müller, Hanswerner*: Handbuch der Gesetzgebungstechnik. 2. Aufl., Köln 1968 (zitiert: *H. Müller*, Handbuch der Gesetzgebungstechnik).
- Müller, Magnus*: Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht – Eine steuersystematische Betrachtung. Frankfurt a. M. 2007 (zugleich Diss. Passau 2006) (zitiert: *M. Müller*, Korrespondenzprinzip).
- Müller, Sergej*: Die Symbiose der materiellen Korrespondenzprinzipien – Hinzurechnungsbesteuerung in Dreieckskonstellationen. ISR 2021, 241–246.
- Müller, Sergej/Lucas, Philipp/Mack, Florian*: Die Hinzurechnungsbesteuerung in mehrstufigen Beteiligungsketten. ISR 2022, 61–72.
- Müller-Thomzcik, Sandra/Reiter, Lukas/Kanduth-Kristen, Sabine*: Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. ATAD in Deutschland und in Österreich. FR 2022, 531–544.
- Musil, Andreas/Leibohm, Thomas*: Die Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Rechtsproblem. FR 2008, 807–814.
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht. Kommentar. 2. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Musil/Weber-Grellet).
- Naujok, Jan-Pieter*: „Kein Halbabzugsverbot bei fehlenden Einnahmen“. Anmerkung [zu BFH, Urt. vom 26.6.2009, IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220]. BB 2009, 2128–2130.
- Netter, Oskar*: Zur aktienrechtlichen Theorie des „Unternehmens an sich“. In: Deutscher Anwaltverein (Hrsg.): FS Herrn Rechtsanwalt und Notar Justizrat Dr. jur. h. c. Albert Pinner zu seinem 75. Geburtstag. Gewidmet vom deutschen Anwaltverein, dem Berliner Anwaltverein und der Firma Walter de Gruyter & Co. Aktienrechtliche Abhandlungen. III. Teil der FS für Alber Pinner zum 75. Geburtstag. Berlin und Leipzig 1932, S. 507–612.
- Neumark, Fritz*: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen 1970 (zitiert: *F. Neumark*, Grundsätze).
- Neumann, Ralf*: Neuregelung für vGA und verdeckte Einlagen. Die Wirkungsweise der „korrespondierenden Besteuerung“ nach dem JStG 2007. GmbH-StB 2007, 112–116.

- Nicklisch, Fritz*: Die Bindung der Gerichte an gestaltende Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte. Bielefeld 1965 (zugleich Diss. Frankfurt a. M. 1964) (zitiert: *F. Nicklisch*, Bindung).
- Niebus, Ulrich/Wilke, Helmut*: Die Besteuerung der Personengesellschaft. 9. Aufl., Stuttgart 2023 (zitiert: *U. Niebus/H. Wilke*, Personengesellschaft).
- Nielsen, Lars*: Hybridfinanzierte Finanzierungsgesellschaften zwischen Korrespondenzprinzip und Hinzurechnungsbesteuerung de lege lata. IStR 2016, 828–834.
- Niemann, Philip*: Doppelte Verlustberücksichtigung bei Organschaft. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG und grenzüberschreitende Steuerarbitrage. Berlin 2018 (zugleich Diss. Hamburg 2017/2018) (zitiert: *Ph. Niemann*, Organschaft).
- Oberheide, Ralf*: Die Bekämpfung der Steuerumgehung. Frankfurt a. M. 1998 (zugleich Diss. Hamburg 1997) (zitiert: *R. Oberheide*, Steuerumgehung).
- OECD*: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen. Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015. 2017. Abrufbar https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-projekt-erlauterung_9789264263703-de (abgerufen am 31.12.2023) (zitiert: *OECD*, Abschlussbericht 2015).
- Oertel, Eva*: Bekämpfung internationaler Steuerschlupflöcher durch abgestimmte Korrespondenzvorschriften. Worauf sich Rechtsanwender schon jetzt einstellen sollten. BB 2018, 351–355.
- Oertzen, Christian/Loose, Matthias* (Hrsg.): Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertung und ErbSt-DBA. Kommentar. 2. Aufl., Köln 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: Oertzen/Loose).
- Ohmer, Michael*: Die Grundlagen der Einkommensteuer. Gerechtigkeit und Effizienz. Frankfurt a. M. 1997 (zugleich Diss. Mannheim 1996) (zitiert: *M. Ohmer*, Grundlagen).
- Oppel, Florian*: BFH schließt Direktzugriff auf Einlagekonto auch im Drittstaaten-sachverhalt aus. Fortentwicklung der Rechtsprechung erschwert die Einlagenrückgewähr – zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil I R 15/16. IStR 2020, 46–55.
- Oppel, Florian/Wittling, Leon*: Die Hinzurechnungsbesteuerung i. d. F. des ATAD-UmsG. BB 2022, 1495–1503.
- Oppenländer, Steffen*: Verdeckte Gewinnausschüttung. Systematik und Stellung des § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften. Köln 2004 (zugleich Diss. Bonn 2003 [unter dem Titel: „Zur Systematik und Stellung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Absatz 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften“]) (zitiert: *St. Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung).
- Ossenbühl, Fritz*: Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik. DVBl 1967, 401–408.
- Ders.*: Eine Fehlerlehre für untergesetzliche Normen. NJW 1986, 2805–2812.
- Osterloh, Lerne*: Methodenprobleme im Steuerrecht. JöR NF 56 (2008), 141–157.
- Ott, Hans*: Einlagen und Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften – Praktische Probleme im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG. DStZ 2016, 227–239.
- Ders.*: Die personengebundene Kapitalrücklage bei der GmbH – Steuerliche Folgen der disquotalen Einzahlung und Einlagenrückgewähr. DStR 2021, 897–905.
- Palm, Ulrich*: Juristische Person und Leistungsfähigkeitsprinzip. JZ 2012, 297–303.
- Ders.*: Person im Ertragsteuerrecht. Tübingen 2013 (zugleich Habil. Heidelberg 2011) (zitiert: *U. Palm*, Person).

- Parczyk, Wolfgang*: Verdeckte Einlagen sind wegen des Trennungsprinzips das Pendant zu verdeckten Gewinnausschüttungen. Der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 9.6.1997 – GrS 1/94, BB 1997, 1735, vermengt durch angebliches Korrespondenzprinzip die Besteuerungsebenen. BB 1998, 924–928.
- Pestalozza, Christian*: Der Garantiegehalt der Kompetenznorm. Erläutert am Beispiel der Art. 105 ff. GG. Der Staat 11 (1972), 161–187.
- Pezzler, Heinz-Jürgen*: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht. Erfassung, Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Rückgängigmachung. Köln 1986 (zugleich Diss. Köln 1986) (zitiert: *H.-J. Pezzler*, Verdeckte Gewinnausschüttung).
- Ders.*: Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer. In: Seeger, Siegbert F. (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung. Band 20. Köln 1997, S. 5–20.
- Ders.*: Kritik des Halbeinkünfteverfahrens. StuW 2000, 144–150.
- Ders.*: Die Besteuerung des Anteilseigners. In: Widmann, Siegfried (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter. Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts. Band 25. Köln 2002, S. 37–57.
- Pinkernell, Reimar*: Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften. Berlin 2001 (zugleich Diss. Köln 1999) (zitiert: *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung).
- Ders.*: OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt). FR 2013, 737–746.
- Pleil, Christoph/Schwibinger, Stefan*: Entscheidungsharmonie und Qualifikationsverketzung als Methoden der Abkommensauslegung – eine Reflexion anlässlich der von der EU/OECD geführten Diskussion zur Einführung eines Korrespondenzprinzips im internationalen Steuerrecht. StuW 2016, 15–32.
- Plesdonat, Sebastian/Kempny, Simon*: (Autoren-)Freiexemplare – steuerbar und steuerpflichtig? Eine ertrag- und umsatzsteuerliche Betrachtung. FR 2020, 799–807.
- Pohl, Carsten*: Zweifelsfragen bei der Korrektur von Steuerbescheiden nach § 32a Abs. 1 KStG. DStR 2007, 1336–1339.
- Pohl, Dirk/Raupach, Arndt*: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007. Formelle und materielle Korrespondenz als „Tummelfeld legislatorischer Einfälle“. FR 2007, 210–217.
- Posch, Ingeborg/Knoll, Leonhard*: Steuerliche Korrespondenz. WiSt 2002, 596–598.
- Potacs, Michael*: Rechtstheorie. 2. Aufl., Wien 2019 (zitiert: *M. Potacs*, Rechtstheorie).
- Potthast, Thilo*: Die Entwicklung der Körperschaftsteuer von den Vorformen bis zur Unternehmenssteuerreform 2001. Eine Untersuchung körperschaftsteuerlicher Entwicklungstendenzen in Steuergesetzgebung und Steuergestaltung. Frankfurt a. M. 2008 (zugleich Diss. Regensburg 2007) (zitiert: *Th. Potthast*, Entwicklung der Körperschaftsteuer).
- Preißer, Michael/Girlich, Gerhard* (Hrsg.): Unternehmenssteuerrecht und Steuerbilanzrecht. Die Steuerberaterprüfung 2023, Band 2. 22. Aufl., Stuttgart 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: Preißer/Girlich).
- Prinz, Ulrich*: Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht. StuW 1996, 267–274.
- Ders.*: Verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. d. § 8a KStG auf Anteilseignerebene als kapitalertragsteuerpflichtige Beteiligungserträge i. S. d. §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Kommentar zum Urteil des FG Hamburg v. 9.3.2007, 6 K 181/05. FR 2007, 554–562.

- Ders.*: Ausgewählte mitunternehmerbezogene Finanzierungsfragen bei mehrstöckigen Personengesellschaften. FR 2016, 589–595.
- Ders.*: Anwendungsfragen des „Korrespondenzprinzips“ bei Mitunternehmerschaften. FR 2018, 493–498.
- Prinz, Ulrich/Simon, Stefan*: Kuriositäten und Ungereimtheiten des UntStFG: Ungerollte Abschaffung des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs für Kapitalgesellschaften? DStR 2002, 149–152.
- Prinz, Ulrich/Winkeljohann, Norbert* (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der GmbH. Gesellschaftsrecht – Steuerrecht. 6. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: Prinz/Winkeljohann).
- Radmanesh, Sandy/Gebhardt, Roland*: Korrespondenzregelungen. Linking rules zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht. IWB 2018, 580–586.
- Rasenack, Christian*: Die Theorie der Körperschaftsteuer. Berlin 1974 (zugleich Habil. Berlin 1972/1973) (zitiert: *Ch. Rasenack*, Körperschaftsteuer).
- Rathenau, Walther*: Vom Aktienwesen. Eine geschäftliche Betrachtung. Berlin 1918 (zitiert: *W. Rathenau*, Aktienwesen).
- Ratschow, Eckart*: Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip. In: Hey, Johanna (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Einkünfteermittlung. Band 34. Köln 2011, S. 35–59.
- Rau, Günter/Dürrewächter, Erich/Flick, Hans/Geist, Reinhold* (Begr.): UStG. Kommentar. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter* in: Rau/Dürrewächter).
- Raupach, Arndt*: Der Durchgriff im Steuerrecht. Zugleich ein Beitrag zum Verhältnis des Deutschen und Internationalen Steuerrechts zum Zivil-, Verfassungs- und Völkerrecht. München 1968 (zugleich Diss. München 1968) (zitiert: *A. Raupach*, Durchgriff).
- Ders.*: Die Systematik der Grundvorschriften des Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens (§§ 20, 36 EStG, §§ 27, 41, 43 EStG). FR 1978, 570–581.
- Ders.*: Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung? Festbeitrag zum 65. Geburtstag von Adalbert Uelner am 27. Oktober 1992. DStZ 1992, 692–699.
- Ders.*: Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik –. In: Widmann, Siegfried (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter. Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts. Band 20. Köln 1997, S. 21–69.
- Ders.*: Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems. In: Seeger, Siegbert F. (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung. 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Hamburg, 24. und 25. September 2001. Band 25. Köln 2002, S. 9–36.
- Rautenstrauch, Gabriele*: ATAD-Umsetzungsgesetz – was lange währt, wird endlich gut? GmbHR 2021, R192–R194.
- Rautenstrauch, Gabriele/Suttner, Johannes*: Die EU Anti-BEPS-Richtlinie: Überblick und künftige Anpassungsnotwendigkeiten im deutschen Recht. BB 2016, 2391–2396.
- Reimer, Franz*: Juristische Methodenlehre. 2. Aufl., Baden-Baden 2020 (zitiert: *F. Reimer*, Methodenlehre).
- Reimer, Philipp*: Zur Theorie der Handlungsform des Staates. Baden-Baden 2008 (zugleich Diss. Freie Universität Berlin 2008) (zitiert: *Ph. Reimer*, Handlungsformen).
- Ders.*: Die Unabhängigkeit von Rechtswirksamkeit und Rechtmäßigkeit. Ein Beitrag zur Lehre vom Fehlerkalkül. Rechtstheorie 45 (2014), 383–414.

- Ders.*: Grundfragen der Verwaltungsvorschriften. JURA 2014, 678–688.
- Ders.*: „L'État, c'est le droit!“ Zur Aktualität der Staatslehre Hans Kelsens im Angesicht sich wandelnder Staatsgewalt. In: Heschl, Lisa u. a. (Hrsg.): L'État, c'est quoi? Staatsgewalt im Wandel. 54. Assistententagung Öffentliches Recht. Baden-Baden 2015, S. 37–57 (zitiert: *Ph. Reimer*, Aktualität).
- Ders.*: Nochmals: Änderung einer Rechtsverordnung durch Verwaltungsakt? NVwZ 2015, 718–720.
- Ders.*: Verfahrenstheorie: Ein Versuch zur Kartierung der Beschreibungsangebote für rechtliche Verfahrensordnungen. Tübingen 2015 (zugleich Habil. Freiburg i. B. 2015) (zitiert: *Ph. Reimer*, Verfahrenstheorie).
- Ders.*: Können und Dürfen. Zur rechtstheoretischen Zentralität eines unterschätzten Begriffspaars. Rechtstheorie 48 (2017), 417–439.
- Ders.*: Rechtstheoretisches zur Abgrenzung von Verwaltung und Verwaltungsgerichtsbarkeit. In: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.): Verwaltung und Verwaltungs-/Finanzgerichtsbarkeit. Wien 2020, S. 13 (zitiert: *Ph. Reimer* in: Holoubek/Lang).
- Ders.*: Rechtstheorie. Einführung. Baden-Baden 2022 (zitiert: *Ph. Reimer*, Rechtstheorie).
- Reiß, Wolfram*: Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung. In: Wassermeyer, Franz (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Grundfragen der Unternehmensbesteuerung. Band 17. Köln 1994, S. 3–39.
- Ders.*: Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn. Zur nachträglichen Korrektur nicht erfasster verdeckter Gewinnausschüttungen. StuW 2003, 21–39.
- Ders.*: Zurück zu den Wurzeln? – Zur Geschichte der Körperschaftsteuer in Deutschland. In: Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH (Hrsg.): 50 Jahre Steuerreformen in Deutschland. Bonn/Berlin 2005, S. 66–120 (zitiert: *W. Reiß* in: 50 Jahre Steuerreformen).
- Rennar, Thomas*: Verdeckte Einlage durch Veranlassung einer vGA im Dreiecksverhältnis. Anmerkungen zur Regelung des § 8 Abs. 3 S. 5 f. KStG in Konzernverhältnissen. StuB 2019, 512–515.
- Reuß, Andreas/Bürsing, Dirk*: Mehrmütterorganschaft – Gehören die Anteile an der Organengesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen? Ein Praxisfall. BB 2002, 2525–2527.
- Ri[chter]* [im Zeitschriftenartikel abgekürzt „*Ri*“, Vornahme laut Verlag unbekannt]: Aktuelle Fragen aus der Praxis der Betriebsprüfung. Gedanken zum Grundsatz der steuerlichen Behandlung von Einnahmen und Ausgaben. StBp 1977, 65–66.
- Richter, Andreas/Welling, Berthold*: Tagungs- und Diskussionsbericht zum Webinar des 81. Berliner Steuergesprächs „Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode“. FR 2022, 332–337.
- Richter, Lutz/Reeb, Dominik*: Zum Zusammenwirken ertragsteuerlicher Schachtelprivilegien bei Beteiligungsbesitz an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften. DStZ 2013, 702–709.
- Dies.*: Zur Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 1 S. 2 KStG durch das AmtshilfeRLUmG im Spannungsfeld von Europa- und Völkerrecht. IStR 2015, 40–53.
- Richter, Thomas*: Die Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG. Zugleich Besprechung des BFH-Urteils v. 13.6.2018 – I R 94/15. ISR 2019, 336–344.

- Ritzer, Claus J./Stangl, Ingo: Gesetzliche Neuerungen im Bereich der Gewerbesteuer. INF 2002, 131–139.
- Rödder, Thomas: Ist der Hinzurechnungsbetrag gewerbesteuerpflichtig? IStR 2009, 873–877.
- Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/Neumann, Ralf (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. 2. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: Rödder/Herlinghaus/Neumann).
- Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas: Erster Überblick über die geplanten Steuerverstärkungen und -entlastungen für Unternehmen zum Jahreswechsel 2003/2004. DStR 2003, 1725–1736.
- Rogall, Klaus: Die Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts – Alte Streitfragen, neues Recht –. GA 1995, 299–319.
- Röhl, Klaus/Röhl, Hans Christian: Allgemeine Rechtslehre. Ein Lehrbuch. 3. Aufl., Köln 2008 (zitiert: *K. Röhl/H. Ch. Röhl, Allgemeine Rechtslehre*).
- Rose, Gerd: Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht. StuW 1985, 330–344.
- Ders.: Die „Vorteilsgeneigntheit“ als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen. Überlegungen am Beispiel der Deutschen Telekom AG. DB 2005, 2596–2598.
- Rose, Manfred: Zur steuerlichen Gleichbehandlung der Gewinne von Unternehmen unabhängig von deren Rechtsform. In: Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim (Hrsg.): FS für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Köln 2010, S. 641–654.
- Roth, Hans-Peter: Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung durch das Amt[s]hilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilgeRLUmsG). Ubg 2013, 609–616.
- Rüd, Eberhard: Verdeckt ausschütten (vGA), ohne auszuschütten? Kritische Überlegungen zur aktuellen Doktrin der vGA. FR 2009, 703–711.
- Ruppe, Hans Georg: Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften. In: Tipke, Klaus (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.]): Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht. Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil. Band 1. 2. Aufl., Köln 1978/79, S. 7–40.
- Rüsch, Gary: Hybride Gestaltungen im internationalen Steuerrecht – Perspektiven einer neuen gesetzlichen Regelung. DStZ 2015, 783–790.
- Ders.: Zum korrespondierenden Besteuerungstatbestand des §4i EStG aus materieller und verfahrensrechtlicher Sicht. FR 2018, 299–305.
- Ders.: Das sog. materielle Korrespondenzprinzip des §8b Abs. 1 S. 2 KStG. Ubg 2019, 565–573.
- Ders.: Der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht. FR 2019, 759–767.
- Ders.: Bevorstehendes Durcheinander an korrespondierenden Besteuerungstatbeständen durch den geplanten §4k EStG für die Erfassung hybrider Gestaltungen. Anmerkungen zum Referentenentwurf eines ATADUmsG vom 10.12.2019. DStZ 2020, 274–286.
- Ders.: Die Erweiterung des „materiellen Korrespondenzprinzips“ in §3 Nr. 40 S. 1 Buchstabe d S. 2 EStG und §8b Abs. 1 S. 2 KStG durch das ATADUmsG zur Erfassung „hybrider Übertragungen“. IStR 2020, 371–378.

- Ders.*: Zu den Voraussetzungen einer „Einkommensminderung“ bei § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und dem Nachweis einer Nichtminderung. *GmbHR* 2020, 251–255.
- Ders.*: Die Verwirklichung einer korrespondierenden Besteuerung im deutschen Steuerrecht. Eine systematische Betrachtung von Switch-Over-, Subject-to-Tax- und Korrespondenzklauseln. Wiesbaden 2021 (zugleich Diss. Düsseldorf 2021) (zitiert: *G. Rüscher*, Korrespondenz).
- Rust, Alexander*: Internationale Doppelte Nichtbesteuerung. *ISR* 2013, 241–246.
- Ders.*: Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV. In: Schön, Wolfgang/Heber, Caroline (Hrsg.): *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*. Heidelberg 2015, S. 89–108 (zitiert: *A. Rust* in: Schön/Heber).
- Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel*: *Rechtstheorie und Methodenlehre*. 12. Aufl., München 2022 (zitiert: *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, *Rechtstheorie*).
- Sabel, Gerrit*: Verdeckte Gewinnausschüttung bei betrieblicher Altersversorgung. *VGA* bei Zusage und Befreiung von Pensionen an Gesellschafter-Geschäftsführer. Wiesbaden 2017 (zugleich Diss. Mainz 2016) (zitiert: *G. Sabel*, *Verdeckte Gewinnausschüttung*).
- Sagan, Adam*: Qualität von Gesetzen und richterliche Rechtsfortbildung als kommunizierende Röhren? *jM* 2020, 53–58.
- Saliger, Frank*: *Umweltstrafrecht*. 2. Aufl., München 2020 (zitiert: *F. Saliger*, *Umweltstrafrecht*).
- Satzger, Helmut/Schluckebier, Wilhelm* (Hrsg.)/*Widmaier, Gunter* (Begr.): *Strafgesetzbuch. Kommentar*. 5. Aufl., Köln 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Satzger/Schluckebier/Widmaier*).
- Sauerland, Thomas*: Die Verwaltungsvorschrift im System der Rechtsquellen. Berlin 2005 (zugleich Diss. Marburg 2003) (zitiert: *Th. Sauerland*, *Verwaltungsvorschrift*).
- Saurer, Johannes*: Die Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts – Eine Koordinationsstrategie im Wandel. *Die Verwaltung* 50 (2017), 339–365.
- Schäfer, René*: Steuerliche Kollateralschäden im Inland bei Umstrukturierungen in angelsächsisch geprägten Ländern. *IStR* 2015, 656–661.
- Schallmoser, Ulrich*: Mitwirkungspflichten im Fokus der Steuerrechtsprechung. In: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.): *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018*. FS für den Bundesfinanzhof. Band II. Köln 2018, S. 1747–1760.
- Schanz, Deborah/Maier, Christoph*: Hybride Finanzierungen – Status quo und Ausblick (Teil I und II). *Ubg* 2015, 189–196/282–287.
- Schaumburg, Harald*: Internationale Minderbesteuerung. In: Lüdicke, Jürgen/Mössner, Jörg Manfred/Hummel, Lars (Hrsg.): *Das Steuerrecht der Unternehmen*. FS für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag. Freiburg i. Br./München 2013, S. 503–517.
- Ders.*: Steuerwettbewerb: Systematischer Überblick über die Gründe und die Auswirkungen des internationalen Steuerwettbewerbs. *ISR* 2016, 371–376.
- Ders.*: *Internationales Steuerrecht*. 5. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*).
- Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim*: *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl., Köln 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*).
- Schaumburg, Harald/Peters, Sebastian*: *Internationales Steuerstrafrecht*. 2. Aufl., Köln 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Schaumburg/Peters*, *Internationales Steuerstrafrecht*).

- Scheffler, Wolfram*: Gewerbesteuer: Hinzurechnungsbesteuerung, grenzüberschreitende Verlustverrechnung und Betriebsstättenbegriff: Gewerbesteuer erschwert eine Problemlösung. ISR 2017, 63–72.
- Ders.*: Besteuerung von Unternehmen I. Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern. 14. Aufl., Heidelberg 2020 (zitiert: *W. Scheffler*, Besteuerung I).
- Ders.*: Besteuerung von Unternehmen III. Steuerplanung. 3. Aufl., Heidelberg 2020 (zitiert: *W. Scheffler*, Besteuerung III).
- Ders.*: Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 3. Aufl., München 2009 (zitiert: *W. Scheffler*, Steuerlehre).
- Schenke, Ralf P.*: Die Rechtsfindung im Steuerrecht. Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung. Tübingen 2007 (zugleich Habil. Freiburg i. B. 2003/2004) (zitiert: *R. P. Schenke*, Rechtsfindung).
- Schenke, Wolf-Rüdiger*: Die verfassungsrechtliche Problematik dynamischer Verweisungen. NJW 1980, 743–749.
- Ders.*: Verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Verweisungen. In: Oberndorfer, Peter/Schambeck, Herbert (Hrsg.): Verwaltung im Dienste von Wirtschaft und Gesellschaft. FS für Ludwig Fröhler zum 60. Geburtstag. Berlin 1980, S. 87–126.
- Scheunemann, Marc P.*: Einschränkung des § 8a KStG nach dem Korrespondenzprinzip bei Darlehen durch rückgriffsbesicherte Darlehen. BB 2004, 911–913.
- Schildgen, Frederik/Hey, Johanna*: Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen. ifst-Schrift 544 (2022), 1–80.
- Schipporeit, Erhard*: Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungssteuer – Grundzüge eines Reformvorschlags –. StuW 1980, 190–199.
- Schmäbl, Winfried*: Perspektiven der Finanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung – Ökonomische und politische Anmerkungen –. DRV 1985, 129–151.
- Ders.*: Teilbesteuerung versus Vollbesteuerung von Renten – Konzeptionelle Überlegungen zur Neugestaltung der steuerlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Alterseinkünften –. DRV 1986, 101–128.
- Schmehl, Arndt*: Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung. Tübingen 2004 (zugleich Habil. Gießen 2003) (zitiert: *A. Schmehl*, Äquivalenzprinzip).
- Ders.*: Steuersystematik, Steuerausnahmen und Steuerreform. Zur Reichweite des Folgerichtigkeitsgebots und des Beihilfenbegriffs am Beispiel der Begrenzung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung und der sog. Sanierungsklausel (§ 8c KStG). In: Bäuerle, Michael/Dann, Philipp/Wallrabenstein, Astrid (Hrsg.): Demokratie-Perspektiven. FS für Brun-Otto Bryde zum 70. Geburtstag. Tübingen 2013, S. 457–480.
- Schmidt, Kurt*: Zur Reform der Unternehmungsbesteuerung. FinArch NF 22 (1962/1963), 35–70.
- Schmidt, Ludwig* (Begr.)/*Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz. Kommentar. 42. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: Schmidt).
- Schmölders, Günter*: Finanzpolitik. 3. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1970 (zitiert: *G. Schmölders*, Finanzpolitik).
- Schnapp, Friedrich E.*: Die Richtlinien im Kassenarztrecht (§ 92 SGB V) auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. In: Gitter, Wolfgang/Schulin, Bertram/Zacher, Hans F. (Hrsg.): FS für Otto Ernst Krasney zum 65. Geburtstag am 16. Dezember 1997. München 1997, S. 437–462.
- Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern. 7. Aufl., München 2016 (zitiert: *D. Schneeloch/St. Meyering/G. Patek*, Steuerlehre).

- Schneider, Dieter*: Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit. ZfbF 1971, 352–394.
- Ders.*: Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. StuW 1975, 97–112.
- Ders.*: Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung. Fin-Arch NF 37 (1979), 26–49.
- Ders.*: Körperschaftsteuer. In: Neumark, Fritz (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft. Band II. Öffentliche Unternehmungen, Grundlegung der Lehre von den öffentlichen Einnahmen, Die Lehre von den Steuern, Nichtsteuerliche öffentliche Einnahmen. 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 509–563 (zitiert: *D. Schneider* in: Handbuch der Finanzwissenschaft).
- Ders.*: Steuergerechtigkeit durch Regelungen gegen Steuervermeidung – ein „Gefangenendilemma“ des Steuerrechts. StuW 1985, 345–355.
- Ders.*: Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht. StuW 1989, 328–339.
- Ders.*: Investition, Finanzierung und Besteuerung. 7. Aufl., Wiesbaden 1992 (zitiert: *D. Schneider*, Investition).
- Ders.*: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. 6. Aufl., Wiesbaden 1994 (zitiert: *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung).
- Ders.*: Steuerlast und Steuerwirkung. Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre. Oldenbourg 2002 (zitiert: *D. Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung).
- Schneider, Dieter/Bareis, Peter/Siegel, Theodor*: Für normative Steuerlehre – wider eine Beseitigung des gesellschaftlich-verpflichteten Fundaments der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. DStR 2013, 1145–1151.
- Schnitger, Arne*: Die erweiterte Mitwirkungspflicht und ihre gemeinschaftlichen Grenzen. BB 2002, 332–338.
- Schnitger, Arne/Fehrenbacher, Oliver* (Hrsg.): Körperschaftsteuer. Kommentar. 2. Aufl., Wiesbaden 2018 (zitiert: *Bearbeiter* in: Schnitger/Fehrenbacher).
- Schnitger, Arne/Haselmann, Jan*: Die Anwendung des §4k EStG und die erweiterten Mitwirkungspflichten. ISR 2022, 13–22.
- Schnitger, Arne/Oskamp, Michael*: Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei Besteuerungsinkongruenzen nach §4k EStG-E (Teil I und II). IStR 2020, 909–965/960–965.
- Schnitger, Arne/Rometzki, Simon*: Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007. BB 2008, 1648–1655.
- Schoch, Friedrich/Schneider, Jens-Peter* (Hrsg.): Verwaltungsrecht. 4 Bände. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter* in: Schoch/Schneider).
- Scholten, Gerd/Griemla, Stefan/Kinalzik, Fabian*: Zuständigkeit beim Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahren bei Personengesellschaften. Aktualisierende Anknüpfung an Griemla, FR 2005, 719 vor dem Hintergrund des Beschl. des Großen BFH-Senats v. 11.4.2005. FR 2010, 259–267.
- Scholz, Sebastian*: ‚Einheit der Gesellschaft‘ versus ‚Vielheit der Gesellschafter‘. Wertungsbezogenes System und Widerspruchsfreiheit im Ertragsteuerrecht der Personengesellschaften in der Rechtsprechung des BFH. Baden-Baden 2015 (zugleich Diss. Würzburg 2015) (zitiert: *S. Scholz*, Einheit).
- Schön, Wolfgang*: Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit. StuW 2005, 247–255.
- Ders.*: Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes. StuW 2000, 151–159.

- Ders.*: Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht. DB 2001, 940–947.
- Ders.*: Hybrid Mismatch Arrangements – deutsche Abwehrregelungen. In: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.): BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen. Köln 2015, S. 117–147 (zitiert: *J. Schönfeld*, Hybrid Mismatch Arrangements).
- Schönfeld, Jens*: Aktuelle Entwicklungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. IStR 2019, 397–401.
- Schrade, Jörg/Grundke, Matthias*: Unternehmenserwerb im mehrstufigen Konzern. Steuerliche Abzugsfähigkeit von Akquisitionsaufwendungen hinsichtlich erwarteter Synergieeffekte. Ubg 2018, 309–322.
- Schramm, Uwe*: Zur Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaften. Zum Gedenken an Prof. Dr. Peter Bareis. FR 2019, 346–352.
- Schredelseker, Klaus*: Kritik der Körperschaftsteuerreform. FinArch NF 31 (1972/73), 27–47.
- Schreiber, Ulrich/Ruf, Martin*: Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Auswirkungen bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit. BB 2007, 1099–1105.
- Schrenk, Constanze/Steiner, Natalie/Ullmann, Robert*: Erweiterung des materiellen Korrespondenzprinzips durch §4k Abs. 1 EStG. DStZ 2021, 165–174.
- Schulze-Osterloh, Joachim*: [Rezension:] Georg Crezelius. Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung. Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis. Herne/Berlin 1983. StuW 1986, 74–81.
- Schumann, Jan Christoph*: Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Verpflichtungsübertragungen. Einzelheiten zum BMF-Schreiben vom 30.11.2017. EStB 2018, 64–68.
- Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin* (Hrsg.): Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Grundwerk mit Ergänzungslieferungen. Loseblatt. Freiburg (zitiert: *Bearbeiter* in: Schwarz/Pahlke).
- Seer, Roman*: Verständigungen in Steuerverfahren. Köln 1996 (zugleich Habil. Köln 1996) (zitiert: *R. Seer*, Verständigungen).
- Ders.*: Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen. In: Pelka, Jürgen (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung. Band 23. Köln 2000, S. 87–126.
- Seibert, Max-Jürgen*: Die Bindungswirkung von Verwaltungsakten. Baden-Baden 1989 (zugleich Diss. Bonn 1988) (zitiert: *M.-J. Seibert*, Bindungswirkung).
- Seiler, Hans-Werner*: Zur Durchsetzung der Einmalbesteuerung deutscher Körperschaftsgewinne. Strategien zur Vermeidung der im deutschen Körperschaftsteuersystem angelegten Benachteiligung ausländischer Anteilseigner. Eine finanzwissenschaftliche Analyse. Frankfurt a. M. 2000 (zugleich Diss. Hamburg 1999) (zitiert: *H.-W. Seiler*, Einmalbesteuerung).
- Sieker, Susanne*: Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen. In: Seeger, Siegbert F. (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung. 26. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Hamburg, 24. und 25. September 2001. Band 25. Köln 2002, S. 145–177.
- Siegel, Theodor*: Diskussion zu den Referaten von Dr. Johanna Hey, Dr. Frank Balmes, Herrn. Heinz-Gerd Horlemann und Herrn Christian Dorenkamp. In: Pelka, Jürgen

- (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Unternehmenssteuerreform. Sonderband. Köln 2001, S. 84–102.
- Ders.*: System der Einkommensteuer und Rechtsformneutralität. In: Dirrigl, Hans/Wellich, Dietmar/Wenger, Ekkehard (Hrsg.): Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt. FS für Franz W. Wagner zum 60. Geburtstag. Wiesbaden 2004, S. 193–208.
- Ders.*: Eine „halbe Fiktionstheorie“ als Wurzel der Fehlbehandlung verdeckter Gewinnausschüttungen. BB 2010, 3122–3128.
- Ders.*: Eine systematische, prinzipienorientierte Einkommensteuer – eine Utopie? FR 2019, 353–359.
- Ders.*: Korrespondierende Bilanzierung bei Mitunternehmern. Zur Anwendung auf vereinbarte Mitunternehmer-Dienstleistungen. DStZ 2019, 628–632.
- Siegel, Theodor/Bareis, Peter*: Strukturen der Besteuerung. Betriebswirtschaftliches Arbeitsbuch Steuerrecht. Grundzüge des Steuersystems in Strukturübersichten, Beispielen und Aufgaben. 4. Aufl., München 2004 (zitiert: *Th. Siegel/P. Bareis*, Strukturen).
- Siegel, Theodor/Bareis, Peter/Herzig, Norbert/Schneider, Dieter u. a.*: Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen. BB 2000, 1269–1270.
- Siegel, Theodor/Kirchner, Christian/Elschen, Rainer/Küpper, Hans-Ulrich u. a.*: Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau? StuW 2000, 257–260.
- Sigge, Susanne*: Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext. Wiesbaden 2012 (zugleich Diss. Bielefeld 2011) (zitiert: *S. Sigge*, Finanzierungsinstrumente).
- Sigloch, Jochen*: Verzerrende Wirkungen von Bemessungsgrundlagen und Tarif auf Unternehmensentscheidungen nach der Steuerreform 1990. StuW 1990, 229–239.
- Ders.*: Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse. StuW 2000, 160–176.
- Simonek, Madeleine*: Seminar A: The linking of tax systems: Dependence of domestic taxation on foreign tax treatment. IStR 2022, 570–571.
- Smith, Adam*: Der Wohlstand der Nationen. Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen. Aus dem Englischen übertragen und mit einer Würdigung von Horst Claus Recktenwald. München 1974 (zitiert: *A. Smith*, Wohlstand).
- Söhn, Hartmut*: Sonderausgaben (§ 10 EStG) und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. StuW 1985, 395–407.
- Söhn, Hartmut* (Begr.)/*Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf/Kube, Hanno* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz. Kommentar. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff).
- Sommer, Christoph/Retzer, Daniel*: BEPS-Umsetzung: Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen: Darstellung der geplanten Neuregelungen und kritische Würdigung. ISR 2016, 283–291.
- Spahn, Marcus*: Hinzurechnung passiver Einkünfte nach § 8 AStG und Gegenbeweis – verdeckte Einlage in Dreiecksverhältnissen. Anmerkung [zu BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755]. Ubg 2018, 721–731.
- Spengel, Christoph/Vituschek, Michael*: Besteuerung der Rechtsformen nach den Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Mannheim 1999 (zitiert: *Ch. Spengel/M. Vituschek*, Besteuerung).
- Spitaler, Armin*: Die Fortschritte der internationalen Ausgleichung der Systeme der direkten Steuern seit 1930. StuW 1948, Sp. 7–58.

- Staudinger, Julius v.* (Begr.): J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. Berlin (zitiert: *Bearbeiter* in: Staudinger).
- Stein, Friedrich*: Grundriß des Zivilprozeßrechts und des Konkursrechts. 3. Aufl., Tübingen 1928 (zitiert: *F. Stein*, Zivilprozeßrecht).
- Steinhauff, Dieter*: Die jüngste BFH-Rechtsprechung zur Korrespondenz gem. § 32a KStG. AO-StB 2015, 368–370.
- Stelkens, Paul/Bonk, Heinz Joachim/Leonhardt, Klaus* (Begr.)/*Sachs, Michael/Heribert, Schmitz* (Hrsg.): Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar. 10. Aufl., München 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: Stelkens/Bonk/Sachs).
- Stenert, Jens/Gomes, Christan Esteves*: Anmerkung [zu BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755]. Ubg 2018, 721–731.
- Stöber, Michael*: Verdeckte Gewinnausschüttungen/Einlagen: Grenzen der formellen Korrespondenz nach § 32a KStG bei der Besteuerung von Körperschaften und Anteilseignern. FR 2013, 448–455.
- Streck, Michael* (Begr.)/*Binnewies, Burkhard* (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen. Kommentar. 10. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Streck).
- Strnad, Oliver*: Das Korrespondenzprinzip in § 8, § 8b KStG gemäß JStG 2007 (§ 8, § 8b KStG). Erste Anmerkungen und Beratungshinweise. GmbHR 2006, 1321–1323.
- Strunk, Günther/Kaminski, Bert/Köhler, Stefan* (Hrsg.): Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. Loseblatt. Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in: Strunk/Kaminski/Köhler).
- Stürner, Michael/Hemler, Adrian*: Akzessorietät und Abstraktheit: zwei Strukturbegriffe des Zivilrechts. JURA 2021, 23–29.
- Tappe, Henning*: Share Deals in der Grunderwerbsteuer. Verfassungsrechtliche Spielräume für Regelungen zur Missbrauchsabwehr. StuW 2021, 139–147.
- Tetzlaff, Gunnar/Schallock, Alexander*: Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen. Anmerkungen zum Jahressteuergesetz 2007. StuB 2007, 51–56.
- Thiel, Jochen*: Diskussion zu den Referaten von Dr. Johanna Hey, Dr. Frank Balmes, Herrn Heinz-Gerd Horlemann und Herrn Christian Dorenkamp. In: Pelka, Jürgen (Hrsg. [im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.]): Unternehmenssteuerreform. Sonderband. Köln 2001, S. 84–102.
- Thiemann, Christian*: Verluste im Steuerrecht. Verfassungs- und unionsrechtliche Bedingungen legislativer Gestaltung. Tübingen 2020 (zugleich Habil. Passau 2016) (zitiert: *Ch. Thiemann*, Verluste).
- Thier, Andreas*: Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie. Staatssteuerreformen in Preußen 1871–1893. Frankfurt a. M. 1999 (zugleich Diss. München 1997/98) (zitiert: *A. Thier*, Staatssteuerreformen).
- Tipke, Klaus*: Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System? StuW 1971, 2–17.
- Ders.*: Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht. Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes. StuW 1980, 1–11.
- Ders.*: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung. Köln 1981 (zitiert: *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit).
- Ders.*: Die Steuerrechtsordnung. Drei Bände. 1. Aufl., Köln 1993 (zitiert: *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung¹).

- Ders.*: Die Steuerrechtsordnung. Drei Bände. 2. Aufl., Köln 2000, 2003, 2012 (zitiert: *K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung*²).
- Ders.*: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots. *StuW* 2007, 201–220.
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinz Wilhelm* (Begr.)/*Seer, Roman u. a.* (Fortf.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter* in: *Tipke/Kruse*).
- Tipke, Klaus* (Begr.)/*Lang, Joachim* (zwischenzeitlicher Fortf.)/*Seer, Roman u. a.*: Steuerrecht. 24. Aufl., Köln 2021 (zitiert: *Bearbeiter* in: *Tipke/Lang*).
- Treisch, Corinna*: Europataugliche Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung. Anforderungen, Probleme und Lösungsmöglichkeiten. Wiesbaden 2004 (zugleich Habil. Osnabrück 2003) (zitiert: *C. Treisch, Europataugliche Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung*).
- Trossen, Nils*: Die Neuregelung des §32a KStG zur Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen. *DStR* 2006, 2295–2298.
- Truttermann, Josef*: Über prozessualische Rechtsgeschäfte. Civilprozessuale Studie. München 1890 (zitiert: *J. Truttermann, Rechtsgeschäfte*).
- Turegg, Kurt Egon v.*: Lehrbücher und Grundrisse der Rechtswissenschaft. Zwanzigster Band. Lehrbuch des Verwaltungsrechts. Berlin 1950 (zitiert: *K. E. v. Turegg, Verwaltungsrecht*).
- Türksch, Anna*: Hybride Gestaltungsinstrumente im systematischen Kontext der BEPS-Debatte – Überlegungen zur Zukunft des Genussrechtstests vor dem Hintergrund von Hybrid Mismatches und des Korrespondenzprinzips. Hamburg 2016 (zugleich Diss. Halle-Wittenberg 2016) (zitiert: *A. Türksch, Gestaltungsinstrumente*).
- Urban, Sandro*: Die Einkünfteerzielungsabsicht in der Systematik des Einkommensteuergesetzes. Baden-Baden 2010 (zugleich Diss. Regensburg 2010) (zitiert: *S. Urban, Einkünfteerzielungsabsicht*).
- Valta, Matthias*: Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe. Tübingen 2014 (zugleich Diss. Heidelberg 2012) (zitiert: *M. Valta, Steuerrecht*).
- Ders.*: Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS Projekt (Teil 3): Hybride Gestaltungen. *ISR* 2014, 249–256.
- Ders.*: Veranlassungszusammenhang und Markteinkommen. *FR* 2020, 586–592.
- van Lishaut, Ingo*: Der kleine Aktionär in der großen Unternehmenssteuerreform – vom Halbeinkünfteverfahren zum Teilsatzverfahren. *FR* 1999, 938–942.
- Ders.*: Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht. *StuW* 2000, 182–196.
- Ders.*: Methodenfragen im Zypern-Fall (BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, *FR* 2018, 1092). *FR* 2019, 370–373.
- Vesting, Thomas*: Rechtstheorie. Ein Studienbuch. 2. Aufl., München 2015 (zitiert: *Th. Vesting, Rechtstheorie*).
- Vodrazka, Karl*: Die Körperschaftbesteuerung der Kapitalgesellschaften – Argumente und Folgerungen. *StuW* 1971, 235–246.
- Vogel, Klaus*: Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Lastenausgleichs-, Lenkungs-, und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts. *StuW* 1977, 97–121.
- Ders.*: Erwiderung. *StuW* 2000, 90.
- Volkman, Uwe*: Veränderungen der Grundrechtsdogmatik. *JZ* 2005, 261–271.

- Voß, Klaus:* §4k EStG des RefE eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie. DB 2020, 1197–1203.
- Wacker, Roland:* Hinzurechnung passiver Einkünfte nach §8 AStG und Gegenbeweis – verdeckte Einlagen in Dreiecksverhältnissen. Anmerkung [zu BFH, Urt. vom 13.6.2018, I R 94/15, BStBl. II 2020, 755]. IStR 2018, 882–888.
- Wagner, Adolph:* Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie. In einzelnen selbständigen Abtheilungen. Vierte Hauptabtheilung: Finanzwissenschaft. Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. 2. Aufl., Leipzig 1890 (zitiert: *A. Wagner*, Finanzwissenschaft).
- Wagner, Franz W.:* Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre. FinArch NF 44 (1986), 32–54.
- Ders.:* Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik. StuW 1992, 2–13.
- Ders.:* Die Integration einer Abgeltungssteuer in das Steuersystem – Ökonomische Analyse der Kapitaleinkommensbesteuerung in Deutschland und der EU. DB 1999, 1520–1528.
- Ders.:* Zu Meriten und Defiziten der Rechtskritik durch die Steuerwissenschaften. In: Schneider, Dieter/Rückle, Dieter/Küpper, Hans-Ulrich/Wagner, Franz (Hrsg.): Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung. FS zur Vollendung des 65. Lebensjahres von Theodor Siegel. Berlin 2005, S. 611–631.
- Ders.:* Was bedeutet und wozu dient Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung? StuW 2006, 101–114.
- WAHRIG-Redaktion* (Hrsg.): Richtiges Deutsch leicht gemacht. Gütersloh/München 2009 (zitiert: *WAHRIG-Redaktion*, Richtiges Deutsch).
- Walldhoff, Christian:* Struktur und Funktion des Steuertatbestands. In: Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.): Steuerrecht im Rechtsstaat. FS für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag. Köln 2011, S. 853–878.
- Wallis, Hugo v.:* Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht? JbBW 1985, 281–287.
- Ders.:* Entstehen und Erlöschen der Steuerschuld durch Bestandskraft? In: Knobbe-Keuk, Brigitte/Klein, Franz/Moxter, Adolf (Hrsg.): Handelsrecht und Steuerrecht. FS für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer. Düsseldorf 1988, S. 693–704.
- Wallis, Hugo von* (Begr.)/*Brandmüller, Gerhard/Schulze zur Wische, Dieter* (Fortf.): Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften. 5. Aufl., Heidelberg 2002 (zitiert: *Bearbeiter* in: v. Wallis/Brandmüller/Schulze zur Wische).
- Walter, Robert:* Das Problem des Verhältnisses von Recht und Logik in der Reinen Rechtslehre. Rechtstheorie 11 (1980), 299–314.
- Ders.:* Das Auslegungsproblem im Lichte der Reinen Rechtslehre. In: *Kohlmann, Günter* (Hrsg.): FS für Ulrich Klug zum 70. Geburtstag. Band I. Rechtsphilosophie. Rechtstheorie. Köln 1983, S. 187.
- Walz, W. Rainer:* Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen? Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag. München 1980 (zitiert: *W. R. Walz*, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag).
- Ders.:* Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik. Heidelberg u. a. 1980 (zitiert: *W. R. Walz*, Steuergerechtigkeit).
- Wamsler, Christa:* Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung? Lohmar/Köln 1998 (zugleich Diss. Hohenheim 1997) (zitiert: *Ch. Wamsler*, Integration).

- Wank, Rolf*: Juristische Methodenlehre. Eine Anleitung für Wissenschaft und Praxis. München 2019 (zitiert: *R. Wank*, Methodenlehre).
- Wassermeyer, Franz*: Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung. DB 1994, 1105–1109.
- Ders.*: Neues zur Definition der verdeckte Gewinnausschüttung. Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02 und zugleich Stellungnahme zu Frotscher, FR 2002 S. 859. DB 2002, 2668–2671.
- Ders.*: § 8a KStG n. F. und die gescheiterte Rückkehr zur Fiktionstheorie – keine Auswirkung auf Gesellschafterebene. DStR 2004, 749–754.
- Ders.*: Über den Zufluss fiktiver Beteiligungserträge vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 15. Juli 2004 zu § 8a KStG. In: Tipke, Klaus/Söhn, Hartmut (Hrsg.): Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik. Köln 2005, S. 331–344.
- Ders.*: Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz. DB 2010, 1959–1963.
- Weber, Harald*: Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen – zugleich eine Stellungnahme zum Gutachten von Prof. Dr. Rainer Walz zum 53. Deutschen Juristentag 1980 –. JZ 1980, 545–553.
- Weber, Klaus* (Hrsg.): Rechtswörterbuch. München 2023 (zitiert: *Bearbeiter* in: Weber, Rechtswörterbuch).
- Weber-Grellet, Heinrich*: Die verdeckte Einlage. DB 1998, 1532–1538.
- Ders.*: Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts. Köln 2001 (zitiert: *H. Weber-Grellet*, Verfassungsstaat).
- Wehrheim, Michael/Fross, Ingo*: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. 3. Aufl., München 2019 (zitiert: *M. Wehrheim/I. Fross*, Unternehmensbesteuerung).
- Weinberger, Ota*: Rechtslogik. 2. Aufl., Berlin 1989 (zitiert: *O. Weinberger*, Rechtslogik).
- Weinelt, Andrea*: Das deutsche Körperschaftsteuersystem im Spannungsfeld zwischen nationaler Steuerordnung und europäischem Steuerwettbewerb. Lohmar 2007 (zugleich Diss. Eichstätt-Ingolstadt 2007) (zitiert: *A. Weinelt*, Körperschaftsteuersystem).
- Weiss, Martin*: Kein Korrespondenzprinzip ohne gesetzliche Anordnung. Anmerkung [zu FG Münster, Urt. vom 14.5.2018, 13 K 4040/15 K, G, F, EFG 2018, 12117]. ISR 2018, 306–308.
- Ders.*: Unterscheidung zwischen offener und verdeckter Gewinnausschüttung verliert an Bedeutung. BB 2018, 2866.
- Weiss, Martin/Brühl, Manuel*: Eine neue Runde bei der Abwicklung von „Dreiecks-sachverhalten“? Zugleich Anmerkungen zu dem Schreiben des BMF v. 18.11.2020 – IV C 2 – S 2743/18/10002:001, DOK 2020/1124008. IStR 2021, 114–121.
- Weitemeyer, Birgit/Maciejewski, Tim*: Unternehmensteuerrecht. Heidelberg 2021 (zitiert: *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht).
- Wellisch, Dietmar*: Finanzwissenschaft II. Theorie der Besteuerung. München 2000 (zitiert: *D. Wellisch*, Finanzwissenschaft II).
- Welzel, Peter*: Die Anrechnung von Vorauszahlungen, Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer. DStZ 1986, 609–611.
- Wendt, Michael/Suchanek, Markus/Möllmann, Peter/Heinemann, Peter* (Hrsg.): Gewerbesteuerrecht. Kommentar. 2. Aufl., Köln 2022 (zitiert: *Bearbeiter* in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann).

- Wenger, Ekkehard: Die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen: Systemwidrigkeiten und systematische Notwendigkeiten. *StuW* 2000, 177–181.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia: Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen. *FR* 2007, 683–688.
- Wiederin, Ewald: Die Stufenbaulehre Adolf Julius Merkl's. In: Griller, Stefan/Rill, Heinz Peter (Hrsg.): *Rechtstheorie. Rechtsbegriff – Rechtsdynamik – Auslegung*. Wien 2011 (zitiert: E. Wiederin in: Griller/Rill), S. 81–134.
- Wiese, Götz T.: Korrespondierende Besteuerung im Körperschaftsteuergesetz – Höher-rangiges Recht und rechtspolitische Erwägungen. In: Lüdicke, Jürgen/Mellinghoff, Rudolf/Rödter, Thomas (Hrsg.): *Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung. FS für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt*. München 2016, S. 463–473.
- Wilser, Otto: *Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht*. Heidelberg 1960 (zitiert: O. Wilser, Durchgriff).
- Wimmer, Florian: Die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft mit besonderer Beachtung der Ergänzungsbilanz. In: Paulus, Christoph G./Wimmer-Amend, Angelika (Hrsg.): *FS für Dr. Klaus Wimmer*. Baden-Baden 2017, S. 555–592.
- Winkelbauer, Wolfgang: *Zur Verwaltungsakzessorietät des Umweltstrafrechts*. Berlin 1985 (zugleich Diss Tübingen 1984) (zitiert: W. Winkelbauer, Verwaltungsakzessorietät).
- Winter, Willi: *Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften mbH*. GmbHR 2004, 1268–1273.
- Wischmeyer, Thomas: Der „Wille des Gesetzgebers“. Zur Rolle der Gesetzesmaterialien in der Rechtsanwendung. *JZ* 2015, 957–966.
- Wittenstein, Patrick/Hilbert, Lukas: *Linking Rules/Korrespondenzregeln*. IWB 2019, 52–53.
- Wittmann, Waldemar u. a. (Hrsg.): *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*. Teilband 1 A–H. 5. Aufl., Stuttgart 1993 (zitiert: *Bearbeiter* in: Wittmann).
- Woerner, Lothar: *Mitunternehmerbegriff und Bilanzbündeltheorie bei der Gewerbesteuer*. BB 1974, 592–598.
- Wöhe, Günter: Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und das Postulat der Wertfreiheit. In: Fischer, Lutz (Hrsg.): *Unternehmung und Steuer. FS zur Vollendung des 80. Lebensjahres von Peter Scherpf*. Wiesbaden 1983, S. 5–20.
- Ders.: *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. Band 1. 1. Halbband. *Die Steuern des Unternehmens – Das Besteuerungsverfahren*. 6. Aufl., München 1988 (zitiert: G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre).
- Wöllstein, Angelika/Dudenredaktion (Hrsg.): *Duden. Die Grammatik. Unentbehrlich für richtiges Deutsch*. 9. Aufl., Berlin 2016 (zitiert: *Duden*, Grammatik).
- Wosnitza, Michael: Die Beschränkung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnung – Ein Beitrag zu Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit und Förderung von Wachstum und Beschäftigung –. *StuB* 2000, 763–772.
- Wuttke, Ralf: Die Pensionsrückstellung für den Gesellschafter und §15 Abs.1 Nr.2 EStG. *FR* 1991, 309–313.
- Zinowsky, Tim: Die Vernunft als Maßstab findet Eingang in das Einkommensteuerrecht. Erläuterung der Begriffsbestimmung zur Abwehr hybrider Gestaltungen nach §4k EStG. *IStR* 2021, 500–509.
- Zippelius, Reinhold/Würtenberger, Thomas (Hrsg.): *Juristische Methodenlehre*. 12. Aufl., München 2021 (zitiert: R. Zippelius, Methodenlehre).

Sachregister

Die Zahlen verweisen auf die jeweiligen Seitenzahlen (teilweise dort auch nur in den Fußnoten). Die Zusammenfassungen in Leitsätzen – § 8 und § 13 – wurden nicht verschlagwortet.

- Abhängigkeit 51–57
 - formale 35, 40, 52–53, 59–60, 143, 206, 238
 - politische 55–57, 143
- Abschirmwirkung, *siehe* Trennungsprinzip
- Abschnittsbesteuerung 122, 222–230, 235, 252–255, 286
- Akzessorietät 65–68, 74–75, 79
 - *siehe auch* Abhängigkeit
 - begrifflich 65–66
 - im Strafrecht 74–77
- Alternative gesetzes- und verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz 106–113
 - Gesetzesformulierung 131
- Anrechnung 202
 - *siehe auch* Anrechnungsverfahren
 - auf die Gewerbesteuer 306, 312
 - innerhalb Hinzurechnungsbesteuerung 320, 329–330
 - pauschaliert im Teileinkünfteverfahren 178, 231, 239
- Anrechnungsverfahren 2, 169, 173–176, 178–179, 199, 231, 236, 239, 302
- Anwendung, *siehe* Rechtsanwendung
- Äquivalenzprinzip 140, 156–159
- Ausgangsnorm 26–32
 - *siehe auch* Verweis
 - abhängige Rechtsfolge 40–47
- Auslegung 125, 128–129, 209–210, 228–229, 244, 251
- Ausschüttung, *siehe* Gewinnausschüttung
- Außenbesteuerung, *siehe* Hinzurechnungsbesteuerung
- Begünstigung, *siehe* Privilegierung
- Bemessungsgrundlage 28, 45, 49
- BEPS-Aktionsplan 4
- Bestandskraft
 - *siehe auch* Bindungswirkung, Tatbestandswirkung
 - formelle 96
 - materielle 96
 - von Besteuerungsgrundlagen 94–95
- Besteuerung, ermäßigte 172–173
- Besteuerungsaufschub, *siehe* Thesaurierungsbegünstigung
- Besteuerungsgrundlagen 93–95
- Betriebssteuer 165
- Bezugsnorm 26–27, 29–32
 - *siehe auch* Verweis
 - Rechtsinhalt 48–49
 - Rechtssatzform 48
- Bilanzbündeltheorie 58
- Bindungswirkung 96–99, 220, 261–262
- Dogmatik, *siehe* Rechtsdogmatik
- Doppelbelastung 155–156, 161, 168–169, 172
 - gewerbesteuerlich 307–308
 - Vermeidung 171–172, 174–180, 191, 242, 309, *siehe auch* Halbeinkünfteverfahren, Teileinkünfteverfahren
 - Hinzurechnungsbesteuerung 311, 315–316, 318
 - virtuell 78
- Doppelbesteuerung 155–156
- Eigenkapital 196
 - *siehe auch* Qualifikationskonflikt
- Einheit der Rechtsordnung 76, 79–80, 161–164, 355

Einkommen

- *siehe auch* Bemessungsgrundlage
- Erhöhung 213–214, 225–230, 301, 319–320
- Erzielung 190–193, 201, 258
- Minderung 208–213, 223–225, 275–278
- Verwendung 175, 190–193, 215, 256, 258

Einlage 264–267, 289, 291

- *siehe auch* Steuerliches Einlagekonto
- Auswirkung auf Anschaffungskosten 292–300
- innerhalb Dreieckskonstellationen 278–284
- innerhalb Gewerbesteuer 312
- innerhalb Hinzurechnungsbesteuerung 322–323
- Rückgewähr 269–270
- verdeckt 227–228, 273–274

Einmalbesteuerung 2, 24, 206, 237, 273

- tarifär 319–320, 328

Entscheidungsneutralität

- begriffliche Grundlegung 184–188
- innerhalb (verdeckter) Einlagen 278, 286, 289–290
- innerhalb Gewerbesteuer 311
- innerhalb Hinzurechnungsbesteuerung 329
- innerhalb Leistungen an Anteilseigner 192–197, 234, 238, 241–242, 256–257

Ereignis, rückwirkend 105, 220–222

Ergänzungsnormen 45

Erlaubnisnorm, *siehe* ZulässigkeitsnormErmächtigungskönnen, *siehe* Rechtliches Können

Ermessen 130

Finanzierungsneutralität, 185

- *siehe auch* Entscheidungsneutralität

Formelle Korrespondenz 18, 24, 105–106, 216

Fremdkapital 196, 200, 256

- *siehe auch* Qualifikationskonflikt

Gedankeninhalt, *siehe* Rechtsnorm

Gerechtigkeit

- *siehe auch* Entscheidungsneutralität
- im Steuerrecht 181, 185

Gesetz 3

Gesetzesakzessorische Korrespondenz

- Änderung Bezugsnorm 102
- Begriff 77–79
- Gesetzesformulierung 129–130
- Nachweis 133
- Vorschläge 129–131

Gesetzgeber 3

Gesetzgebungstechnik 39–40

- *siehe auch* Verweis

Gewerbsteuer

- Einlagen 312
- Gewinnausschüttungen 306–312
- Hinzurechnung 307–309
- Kürzung 309–312
- Minderbesteuerung 311
- Objektsteuer 307, 311, 330
- Sondersteuer der Kapitalgesellschaften 306
- Territorialitätsprinzip 311

Gewinnausschüttung 205

- *siehe auch* Einkommen, Verwendung

- verdeckt 259–262, *siehe auch* Vorteilsgeneigntheit

Grundnorm 7, 42, 185

Günstigerprüfung 177

Haftung 245–246

- Beschränkung GmbH 158
- Eigenhaftung 246
- Fremdhftung 246

Halbeinkünfteverfahren 2–3, 56–57, 175, 182–183, 203, 236–238

- *siehe auch* Teileinkünfteverfahren
- Belastungswirkungen 175, 239

Hilfsnormen, *siehe* Ergänzungsnormen

Hinzurechnungsbesteuerung

- aktive Einkünfte 313–314
- Grundlagen 313–316
- innerhalb von Beteiligungsketten 321–326
- korrespondierend 316–329
- passive Einkünfte 314
- Verhältnis zur Gewerbesteuer 329–330

Hybride Finanzierungsinstrumente 196–197, 203, 238

- *siehe auch* Qualifikationskonflikt

Hybride Gestaltung, *siehe* Hybride Finanzierungsinstrumente, Qualifikationskonflikt

- Hybride Übertragung 204, 232–233
 – *siehe auch* Qualifikationskonflikt
- Identitätstheorie 165
- Individualbesteuerung 37, 139–142
- Individualrechtsnorm 13, 57, 82–84, 100, 195
 – *siehe auch* Rechtsakt, konkret-individueller
- Individualsteuerprinzip, *siehe* Individualbesteuerung
- Integrationsverfahren, *siehe* Teilhabersteuer
- Internationale Korrespondenz 143–144
- Interpersonale Korrespondenz 138–142
- Intertemporale Korrespondenz 142–143
- Juristische Person 153, 336
 – *siehe auch* Person im Recht
- Kaskadeneffekt 179
- Konkretisierung, *siehe* Rechtskonkretisierung
- Kontextualisierung 280, 324
- Kopfsteuer 181, 187
- Körperschaftsteuer
 – Äquivalenztheoretische Begründung 156–159
 – Betriebssteuer 165
 – Gesamtsteuerbelastung 3–4, 56, 190–193
 – Identitätstheorie 165
 – Leistungsfähigkeit 160–171
 – Shareholder-Relief-System 116, 256
 – Teilhabersteuer 170–171
 – Theorie vom Unternehmen an sich 171
 – Vorauszahlung auf die Einkommensteuer 169–171, *siehe auch* Sicherungseinkommensteuer
 – Vorbelastung 2–3, 174, 177–178, 191, 195, 211, 237–242, 244
- Korrespondenz
 – allgemeine, prinzipielle 33–37
 – alternativ gesetz- oder verwaltungsaktakzessorisch 106–113
 – Begriffsvielfalt 17–18
 – Bezeichnung als „Prinzip“ 37–39
 – bisherige Begriffsbestimmungen 27–31
 – eigene Begriffsbestimmung 31–32, *siehe auch* Ausgangsnorm, Bezugsnorm
- einseitig 116–117
 – formelle, *siehe* Formelle Korrespondenz
 – gerichtsaktakzessorisch 100–101
 – gesetzesakzessorisch 77–82
 – Gesetzesformulierungen 125–131
 – gewerbesteuerlich 305–312
 – Haftung 245–246
 – internationale 143–144
 – interpersonale 138–142, *siehe auch* Individualbesteuerung
 – intertemporal 142–143
 – Nachweis 132–138
 – negative 50
 – positive 50
 – Themenfelder 19–24
 – vertragsakzessorisch 100–101
 – verwaltungsaktakzessorisch 82–100
 – vorrangig verwaltungsaktakzessorisch 113–115
 – wechselseitig 116–120
 – zeitlich 120–125
- Leistungsfähigkeit
 – begriffliche Grundlegung 159–160
 – Körperschaft 160–171
- Materiale Rechtstheorie 8
 – *siehe auch* Steuertheorie
- Minderbesteuerung 11, 194, 240
- Nationales Recht 144
- Natürliche Person 153
 – *siehe auch* Person im Recht
- Nichtbesteuerung 204, 248–252, 256
 – *siehe auch* Minderbesteuerung, Qualifikationskonflikt
- Niedrigbesteuerung 204, 248–252, 256, 279
 – *siehe auch* Minderbesteuerung, Qualifikationskonflikt
- Nominaldefinition 16
- Normkonflikt 118, 338
- Normsatz, *siehe* Rechtssatz
- Normtext, *siehe* Rechtssatz
- Person im Recht 34
 – *siehe auch* Natürliche Person, Juristische Person
- Prinzip 33, 37–39
- Privilegierung 172

- Prognoseentscheidung 123–125, 224, 253–255
- Qualifikationskonflikt 81, 196–197
- Recht, formelles 106
- Recht, materielles 106
- Rechtliches Dürfen 85, 90, 103
- *siehe auch* Zulässigkeitsnorm
 - zur Änderung 104–106, 122, 216–222
- Rechtliches Können 42, 87, 90–92, 110
- *siehe auch* Rechtskraft, Rechtserzeugung, Wirkungsnorm
- Rechtsakt 41
- konkret-individueller 42, 72, 76–77, *siehe auch* Individualrechtsnorm, Rechtskonkretisierung
 - abstrakt-genereller 42, 58, 67, *siehe auch* Gesetz, Gesetzgeber
- Rechtsanwendung 41–42, 99
- *siehe auch* Rechtserzeugung
- Rechtsdogmatik 6
- verfassungsrechtlich 181
- Rechtserzeugung 7, 42, 83, 86–88, 103
- *siehe auch* Rechtliches Können, Wirkungsnorm, Stufenbau der Rechtsordnung, Rechtskonkretisierung
 - anderen Stellen (Staaten) 195–197, 271
- Rechtserzeugungszusammenhang, *siehe* Stufenbau der Rechtsordnung
- Rechtsetzung, *siehe* Rechtserzeugung, Gesetzgeber
- Rechtsetzungsverfahren 5, 42, 69–71, 77, 83, 113, 121, 128, 195
- *siehe auch* Rechtskonkretisierung, Stufenbau der Rechtsordnung
- Rechtsfolge 43–44
- Rechtsform 183
- Rechtsformneutralität 183–187, 194, 242
- *siehe auch* Entscheidungsneutralität
- Rechtssinhalt 28–30, 39–40, 46, 48–49
- *siehe auch* Auslegung
- Rechtskonkretisierung 78, 82–83, 88
- *siehe auch* Stufenbau der Rechtsordnung, Rechtsanwendung, Rechtserzeugung
- Rechtskraft, derogatorische 85–90
- Rechtsnorm 40–44
- *siehe auch* Gesetz, Individualrechtsnorm
 - dogmatisch traditionelles Verständnis 42
 - gleichrangige 163, 245, 339
 - rechtstheoretisches Verständnis 42
 - sprachliche Verkörperung, *siehe* Rechtssatz
- Rechtsordnung 7, 13, 37, 70, 85, 103, 185
- *siehe auch* Einheit der Rechtsordnung, Stufenbau der Rechtsordnung
 - dynamisch 49, 91, 104–105
- Rechtssatz 41, 46, 53
- abstrakt-generell 44
 - final strukturiert 54
 - konditional strukturiert 54
 - sprachliche Verkörperung 15, 41, 209, 251
- Rechtssatzform 43, 100
- der Bezugsnorm 48, 69–76, 121–122
- Rechtssatzgefüge 45, 53–54
- Rechtssinn, *siehe* Rechtsnorm
- Rechtstext, *siehe* Rechtssatz
- Regel- und Ausnahmebesteuerung 32, 54–55, 243–246
- Relativität der Rechtsbegriffe 95
- Rückwirkung 247
- Sachverhaltsidentität 50–51
- Schachtelprivileg 179
- Schedulensteuerung 177, 292
- Sicherungseinkommensteuer 169–171
- Soft-Law 4
- Souveränitätsprinzip 195–197, 271
- Standortwettbewerb 173, 236, 339
- Steuerbescheid 48
- *siehe auch* Individualrechtsnorm, Rechtskonkretisierung, Verwaltungsakt
- Steuerfreiheit 50
- Steuergerechtigkeit, *siehe* Gerechtigkeit, Entscheidungsneutralität, Rechtsformneutralität
- Steuergesetzgeber, *siehe* Gesetzgeber
- Steuerliches Einlagekonto 270, 300–305, 312
- Steuerpolitik, *siehe* Steuertheorie
- Steuerrechtsdogmatik, *siehe* Rechtsdogmatik
- Steuerrechtstatbestand 45
- Steuertheorie 7–9, 181, 189–190
- Steuervermeidung 184, 187–188, 233–234, 238, 314
- Steuerwettbewerb, *siehe* Standortwettbewerb

- Stufenbau der Rechtsordnung 83, 88–89, 91, 113, 121, 144
- Subjektives Nettoprinzip 37
- Synthetische Besteuerung 177
- Systematik
- *siehe auch* Halbeinkünfteverfahren, Teileinkünfteverfahren, Steuertheorie
 - der Besteuerung von Kapitalgesellschaften 56, 173–180, 190–192
- Tatbestandsmerkmale
- alternative 62, 106–107
 - kumulative 62, 115
- Tatbestandsverwirklichung 57–58
- Tatbestandswirkung
- *siehe auch* Bindungswirkung, Bestandskraft
 - im engeren Sinne 97–99
 - im weiteren Sinne 96–97
- Teileinkünfteverfahren 176–178, 183, 231, 236–237, 239–243, 303, 320
- *siehe auch* Halbeinkünfteverfahren
 - Belastungswirkungen 176–177
- Teilhabersteuer 170–171
- Theorie vom Unternehmen an sich 171
- Theorie, *siehe* Prinzip
- Thesaurierungsbegünstigung 175, 205–206, 315, 328
- *siehe auch* These von der Totalausschüttung
- Thesaurierungsneutralität 185
- These von der Totalausschüttung 303
- Transparente Besteuerung 167, 180, 246, 314, 338–339
- Trennungsprinzip 1–2, 240–243, 289, 315, 331–341
- Durchbrechung 2, 289, 337–339
 - einfachrechtlich 335–336, 338–339
 - verfassungsrechtlich 334–335, 337–338
- Veranlagungszeitraum, *siehe* Abschnittsbesteuerung
- Veranlassung, gesellschaftsrechtliche 227, 263, 269–270
- Verbotsnorm, *siehe* Zulässigkeitsnorm
- Verfahrensrecht 105–106
- Verknüpfung 26, 28–31, 40, 52, 62
- alternative 62, 107–113
 - kumulative 115–116
- Verwaltungsakt
- *siehe auch* Individualrechtsnorm, Rechtskonkretisierung
 - Aufhebung 90–92, 102–103
 - deklaratorisch 89
 - derogatorisch, *siehe* Rechtskraft
 - Fehlerfolgen 85–87
 - konstitutiv 89
 - Regelung 92–94, 98–99
- Verwaltungsaktakzessorietät
- steuerrechtlich, *siehe* Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz
 - strafrechtlich 74–77
- Verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz
- Abgrenzung zum Vollzug 99–100
 - Abgrenzung zur Bindungswirkung 96–99
 - Änderung Bezugsnorm 102–104
 - Begriff 82–84
 - Gesetzesformulierung 130–131
 - Nachweis 133–138
- Verwaltungsrechtsakzessorietät 75
- Verweis 63–68
- Verweisungsnorm, *siehe* Ausgangsnorm
- Verweisungsobjekt, *siehe* Bezugsnorm
- Verwendungsneutralität, *siehe* Thesaurierungsneutralität
- Vollzug 42, 83, 99–100, 230–231, 255–256
- Vorbelastung
- gewerbesteuerlich 310–312
 - Körperschaftsteuerlich 2–3, 174, 177–178, 191, 195, 211, 237–242, 244
 - tarifär 314–315, 317, 319–320, 326–328, *siehe auch* Hinzurechnungsbesteuerung
- Vorrangig verwaltungsaktakzessorische Korrespondenz 113–115, 119, 137, 211–213, 279, 284
- Gesetzesformulierung 131
- Vorteilsgeneigtheit 22, 259–262
- Wirkungsnorm 42, 48, 83, 86
- *siehe auch* Rechtliches Können, Rechtserzeugung
- Wortlautgrenze 210
- Zinsschranke 102, 223–224, 340
- Zirkelschluss 27, 118–119
- Zulässigkeitsnorm 43, 85, 90–91, 104–105, 110, 130, 216

Zurechnung

- von Einkünften, *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip, Individualsteuerprinzip
- von Leistungsfähigkeit, *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip

Zurechnungskonflikt 233, 249

Zuträger, *siehe* ErgänzungsnormenZuwendung, gesellschaftsrechtlich veranlasst, *siehe* Einlage

Zwischengesellschaft 317–318, 324–326