

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

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?</i> („Korrespondenzprinzip“)	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)	Steuermindernde (abhängige) Rechtsfolge	110
b)	Steuererhöhende (abhängige) Rechtsfolge	112
2.	Vorrang der Verwaltungsaktakzessorietät ab Rechtskonkretisierung der Bezugsnorm	113
a)	Steuermindernde (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 gesetztes- und verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz	131
X. Zum Nachweis der Rechtsfolge der Bezugsnorm	132
1. Grundlagen im geltenden Recht	132
2. Nachweis innerhalb gesetztesakzessorischer Korrespondenz	133
3. Nachweis innerhalb verwaltungsaktakzessorischer Korrespondenz	133
B. <i>Einschränkende Modifizierung einer Korrespondenz</i>	138
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>	153
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 veranlassenen Zuwendungen</i>	<i>264</i>
I. Eine modelltheoretische Systematisierung	264
1. Gesellschaftsrechtlich veranlassene Zuwendungen (Einlagen)	265
2. Nicht gesellschaftsrechtlich veranlassene Zuwendungen	268
3. Vermengung von Einlagen und nicht gesellschaftsrechtlich veranlassenen 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
A. <i>Das Trennungsprinzip im positiven Recht</i>	332
I. Herkömmlicher Inhalt des Trennungsprinzips	333
II. Ableitung aus dem Verfassungsrecht	334
III. Ableitung aus dem einfachen Recht	335
B. <i>„Durchbrechungen“ des Trennungsprinzips und Rechtfertigungsbedürfnis</i>	337
I. Kein Erfordernis einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung	337
II. Kein Normkonflikt im einfachen Recht	338
C. <i>Zur Zukunft des Trennungsprinzips</i>	339
§ 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
AöR	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	Goltdammer'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
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/sogeannter/sogeannten/sogeanntem/sogeanntes
Sp.	Spalte
StAbwG	Steueroasen-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	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz
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 sähen, von Lehrenden harsch kritisiert zu werden, trafen 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 Körperschaftbesteuerung 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. De-sens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 1221; J. Hey in: Tipke/Lang, Rn. 11.2; ausführlich auch J. Böhm, 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. Bübler/G. Strickerodt, Steuerrecht, S. 658); anderes gwendet: 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. Mückl/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. Pottthast, 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. 37 ff.).

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 rechtsinhaltenlichen 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, Ur. vom 29.5.1973, BVerfGE 35, 79 [113]). Dazu auch *B. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtslehre, Rn. 289; *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre¹, S. 17.

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

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. 94ff.; *U. Volkmann*, JZ 2005, 261 [262]; *M. Potacs*, Rechtslehre, S. 26; *F. Bydliński*, Methodenlehre, S. 8ff.). 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 Körperschaftsbesteuerung 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. Rütbers/Cb. 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. Rüsck* 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[e]i“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. Rüschoff*, 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. Rüschoff*, Korrespondenz, S. 9–30) und die normübergreifende Betrachtung einen Anteil von 38 Seiten (*G. Rüschoff*, 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. Rüschoff*, Korrespondenz, S. 21, 28; ähnlich auch bereits zuvor *G. Rüschoff*, 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.

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 in 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* Zulässigkeitsnorm
- Ermächtigungskönnen, *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
- Gewerbesteuer
- 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* Vorteils-geneigtheit
- Grundnorm 7, 42, 185
- Günstigerprüfung 177
- Haftung 245–246
- Beschränkung GmbH 158
 - Eigenhaftung 246
 - Fremddhaftung 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 gesetztes- 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
 – gerichtsakzessorisch 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
- Rechtsinhalt 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
- Schedulenbesteuerung 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
- Teilhhabersteuer 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
- Verbotensnorm, *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
- gewerbsteuerlich 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
- Vorteilsgenigkeit 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* Ergänzungsnormen
- Zuwendung, gesellschaftsrechtlich veranlasst, *siehe* Einlage
- Zwischengesellschaft 317–318, 324–326