

Gary Rüsç

Die Verwirklichung einer korrespondierenden Besteuerung im deutschen Steuerrecht

Eine systematische Betrachtung von
Switch-Over-, Subject-to-Tax- und
Korrespondenzklauseln



Springer Gabler

Forschungsreihe Rechnungslegung und Steuern

Reihe herausgegeben von

Guido Förster, Düsseldorf, Deutschland

Norbert Herzig, Köln, Deutschland

Robert Ullmann, Augsburg, Deutschland

Christoph Watrin, Münster, Deutschland

In der Reihe werden innovative State-of-the-art Beiträge zur externen Rechnungslegung und Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre veröffentlicht. Sie ist offen für alle Forschungsmethoden. Die einzelnen Bände der Reihe sollen für Wissenschaftler, Politiker, Beraterschaft und Unternehmensvertreter gleichermaßen von Interesse sein. Das Herausgeberteam, die Professoren Dres. Norbert Herzog (Köln), Christoph Watrin (Münster), Guido Förster (Düsseldorf) und Robert Ullmann (Augsburg), blickt auf eine 50jährige Forschungstradition zurück und sichert ein breites Themen- und Methodenspektrum.

Weitere Bände in der Reihe <http://www.springer.com/series/12288>

Gary Rüsç

Die Verwirklichung einer korrespondierenden Besteuerung im deutschen Steuerrecht

Eine systematische Betrachtung von
Switch-Over-, Subject-to-Tax- und
Korrespondenzklauseln



Springer Gabler

Gary Rüsç
Köln, Deutschland

Zugl.: Dissertation, Universität Düsseldorf, 2021

D 61

ISSN 2626-9554 ISSN 2626-9562 (electronic)
Forschungsreihe Rechnungslegung und Steuern
ISBN 978-3-658-35426-8 ISBN 978-3-658-35427-5 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-35427-5>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en), exklusiv lizenziert durch Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2021

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorate : Marija Kojic

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Geleitwort

Das deutsche Steuerrecht beinhaltet vor dem Hintergrund des Subjektsteuerprinzips kein allgemeines Korrespondenzprinzip, wonach sich die Steuerfolgen eines Sachverhalts bei den an einer Transaktion beteiligten Steuerpflichtigen entsprechen müssen. In den vergangenen Jahren sind allerdings in zunehmendem Maße Normen geschaffen worden, welche steuerliche Entlastungen des Steuerpflichtigen unter den Vorbehalt einer anderweitig korrespondierenden steuerlichen Belastung stellen, um eine unerwünschte Nicht- oder Minderbelastung zu verhindern. Diese Regelungen finden sich überwiegend im deutschen Außensteuerrecht und betreffen zu meist grenzüberschreitende Sachverhalte. Eine systematische Untersuchung der Korrespondenzregeln, ihrer Gemeinsamkeiten und Unterschiede fehlt jedoch; bei näherer Betrachtung existiert nicht einmal ein gemeinsames Verständnis des Korrespondenzbegriffs.

Mit seiner Untersuchung, die von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf im Sommersemester 2021 als Dissertation angenommen wurde, leistet *Gary Rüsck* einen bemerkenswerten Beitrag zur Schließung dieser Forschungslücke. In einer fundierten Auseinandersetzung mit dem Schrifttum wird zunächst eine allgemeingültige und abstrakte Definition des ertragsteuerlichen Korrespondenzbegriffs abgeleitet, die frühere Überlegungen des *Verf.* konkretisiert und nachschärft. Sodann werden die auf dieser Grundlage abgegrenzten, bestehenden Korrespondenzregeln des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts in einem einheitlichen Untersuchungsrahmen analysiert und die Ergebnisse für eine innovative normübergreifende Betrachtung genutzt, die gemeinsame Auslegungsmaßstäbe und deren Grenzen, aber auch Vereinfachungspotenziale aufzeigt und mit kurzen Überlegungen *de lege ferenda* endet.

Besonders hervorzuheben ist die Herleitung der Definition des steuerlichen Korrespondenzbegriffs und die daraus resultierende Differenzierung von Ansatzpunkten und Wirkungen der Korrespondenznormen im Ertragsteuerrecht. Diese Leistung ist als Grundlagenforschung einzuordnen, die nicht nur die vorliegende Untersuchung prägt, sondern für weitere Analysen von Korrespondenznormen erhebliche Bedeutung besitzt. Neuartig ist auch der Bezugsrahmen, welcher der Detailanalyse zugrunde liegt und die Gewinnung normübergreifender Ergebnisse ermöglicht.

Die Ergebnisse dieser hoch erfreulichen Arbeit sind nicht nur für Forscher, die sich mit Fragen der steuerlichen Korrespondenz beschäftigen, von besonderem Interesse, sondern vermitteln auch steuerlichen Beratern, Richtern und Angehörigen der Finanzverwaltung wesentliche Impulse, die mit steuerlichen Korrespondenznormen befasst sind.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln entstanden. Sie wurde im März 2021 von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Düsseldorf als Dissertation angenommen und für die Veröffentlichung auf den Stand von Juli 2021 gebracht.

Dieses Vorwort ermöglicht mir, verschiedenen Menschen meinen Dank auszusprechen. Das gilt zunächst für Prof. Dr. *Guido Förster*, der mich als Doktorvater in einer Weise betreut hat, wie man es sich nur wünschen kann. Er hat die Arbeit nicht nur über ihren gesamten Verlauf begleitet und war immer ansprechbar, sondern hat mich auch stets zu ihrer Fertigstellung motiviert. Die umgehende Erstellung des Erstgutachtens rundet diese in vielerlei Hinsicht positive Erfahrung ab und zeigt, dass er die Betreuung seiner Doktoranden als integralen Bestandteil seiner Hochschultätigkeit begreift. Dafür sei ihm sehr herzlich gedankt.

Prof. Dr. *Dirk Schmidtman* danke ich für die Übernahme und ebenso schnelle Erstellung des Zweitgutachtens und Prof. Dr. *Ulrike Neyer* für die Leitung der Prüfungskommission am Tag meiner Disputation, die ich als sehr angenehm empfunden habe.

Zu besonderem Dank verpflichtet bin ich darüber hinaus Prof. Dr. *Johanna Hey*, die mich über sechs Jahre an ihrem Institut als wissenschaftlicher Mitarbeiter in einem exzellenten Arbeitsumfeld beschäftigt und mir große Freiräume für die Verwirklichung der eigenen Projekte eingeräumt hat. Mir hat die Tätigkeit in fachlicher Hinsicht vielfältige steuerrechtliche Erkenntnisgewinne verschafft und in persönlicher Hinsicht viele Freundschaften, die von Dauer sind. Ich habe es daher nie bereut, so lange am Institut geblieben zu sein.

Meine Mutter konnte den Abschluss der Arbeit nach langer und schwerer Krankheit leider nicht mehr miterleben. Ich weiß, dass ich sie mit großen Stolz erfülle. Sie hat das Institut über viele Jahre mit Kuchen versorgt und so ebenfalls ihren Teil zum Gelingen der Arbeit und zur oftmals gewünschten Ablenkung davon beigetragen. *Klaus* werde ich für die damit zusammenhängende und jahrelange Unterstützung immer dankbar sein.

Köln, im Juli 2021

Gary Rüsck

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort	VI
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
1. Einleitung	1
1.1. Einführung in die Problemstellung	1
1.2. Ziele der vorliegenden Arbeit	4
1.3. Rechtfertigung des Themas	5
1.4. Untersuchungsverlauf und -gegenstand	7
2. Begriffliche Grundlegung	9
2.1. Der steuerliche Korrespondenzbegriff	9
2.2. Konkretisierung des Korrespondenzbegriffs	18
2.3. Definition einer korrespondierenden Besteuerung	23
3. Korrespondierende Besteuerungstatbestände	31
3.1. Laufende Beteiligungserträge	31
3.1.1. Allgemeines	31
3.1.2. Innerstaatliches Recht	32
3.1.3. Abkommensrecht	54
3.2. Verdeckte Einlagen	74
3.2.1. Regelbesteuerung	74
3.2.2. Ausnahme	74
3.2.3. Rückausnahme	82
3.3. Abkommensrechtliche Steuerfreistellungen	86
3.3.1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	86
3.3.2. Qualifikationskonflikte und beschränkte Steuerpflicht	98
3.4. Betriebsausgaben	118
3.4.1. Regelbesteuerung	118
3.4.2. Aufwendungen mit Sonderbetriebsvermögen	118
3.4.3. Aufwendungen aus Rechteüberlassungen	134
3.4.4. Aufwendungen bei hybriden Gestaltungen	157

4. Normenübergreifende Betrachtung	188
4.1. Vergleich korrespondierender Besteuerungstatbestände	188
4.1.1. Verschiedene Anknüpfungspunkte denkbar	188
4.1.2. Ausgestaltung des Besteuerungsmerkmals	190
4.1.3. Korrektur einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung	192
4.2. Allgemeine Maßstäbe für eine korrespondierende Besteuerung	193
4.2.1. Allgemeines	193
4.2.2. Materielle Überlegungen	194
4.2.3. Verfahrensrechtliche Überlegungen	205
4.2.4. Systematische Überlegungen	214
4.3. Möglichkeiten für ein zukünftiges Recht	220
4.3.1. Materielle Überlegungen	220
4.3.2. Verfahrensrechtliche Überlegungen	222
4.3.3. Global-Anti-Base-Erosion-Vorschlag der OECD	223
4.3.4. Korrektur einer Doppelbesteuerung	224
5. Zusammenfassung	226
Literaturverzeichnis	229

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VI
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
1. Einleitung	1
1.1. Einführung in die Problemstellung	1
1.2. Ziele der vorliegenden Arbeit	4
1.3. Rechtfertigung des Themas	5
1.4. Untersuchungsverlauf und -gegenstand	7
2. Begriffliche Grundlegung	9
2.1. Der steuerliche Korrespondenzbegriff	9
2.1.1. Unterschiedliche Erscheinungsformen	9
2.1.2. Wortbedeutung eröffnet weites Begriffsverständnis	11
2.1.3. Für eine Korrespondenz genannte Regelungsbereiche	11
2.1.3.1. Mehrheitlich genannte Vorschriften	11
2.1.3.2. Vereinzelt genannte Vorschriften	13
2.1.4. Bisherige Definitionen des Korrespondenzbegriffs	15
2.1.4.1. Häufig normenspezifische Einschränkung	15
2.1.4.1.1. Intersubjektives Verständnis	15
2.1.4.1.2. Intrasubjektives Verständnis	15
2.1.4.2. Selten normenübergreifender Ansatz	16
2.2. Konkretisierung des Korrespondenzbegriffs	18
2.2.1. Übergreifende Gemeinsamkeiten	18
2.2.1.1. Erhöhung der Bemessungsgrundlage als Rechtsfolge	18
2.2.1.2. (Inter-)Nationale Sachverhaltsidentität und personelle Verknüpfung	19
2.2.1.3. Abhängigkeit zu anderweitigen Besteuerungsmerkmalen	20
2.2.2. Abgrenzung zu Switch-Over- und Subject-to-Tax-Klauseln	21
2.2.2.1. Inhaltliche und begriffliche Einordnung	21
2.2.2.2. Übereinstimmungen zum konkretisierten Korrespondenzbegriff	23
2.3. Definition einer korrespondierenden Besteuerung	23
2.3.1. Terminologisches	23

2.3.1.1. »Klauseln« statt »Prinzipien« und »Korrespondenz« statt »Korrelation«.....	23
2.3.1.2. Switch-Over-, Subject-to-Tax- und Korrespondenzklauseln	24
2.3.1.3. Der Begriff einer »korrespondierenden Besteuerung«	25
2.3.2. Abstrakt-generelle Definition	25
2.3.2.1. Positive Abgrenzung	25
2.3.2.2. Negative Abgrenzung	26
2.3.2.2.1. Sachliche Einschränkungen	26
2.3.2.2.2. Persönliche Einschränkungen	27
2.3.3. Hier (nicht) relevante Vorschriften	27
3. Korrespondierende Besteuerungstatbestände	31
3.1. Laufende Beteiligungserträge	31
3.1.1. Allgemeines	31
3.1.2. Innerstaatliches Recht	32
3.1.2.1. Regelbesteuerung	32
3.1.2.2. Ausnahmen	33
3.1.2.2.1. Allgemeines	33
3.1.2.2.2. Persönliche Korrespondenz	35
3.1.2.2.2.1. Anwendungsbereich	35
3.1.2.2.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	35
3.1.2.2.3. Sachliche Korrespondenz	36
3.1.2.2.3.1. Anwendungsbereich	36
3.1.2.2.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	37
3.1.2.2.3.2.1. Allgemeines	37
3.1.2.2.3.2.2. Einkommensminderung	38
3.1.2.2.3.2.2.1. Einkommen	38
3.1.2.2.3.2.2.2. Minderung	40
3.1.2.2.3.2.2.2.1. Tatsächliche Minderung	40
3.1.2.2.3.2.2.2.2. Verhinderte Erhöhungen	42
3.1.2.2.3.2.3. Zurechnungskonflikt	44
3.1.2.2.3.2.3.1. Abweichende steuerliche Zurechnung	44
3.1.2.2.3.2.3.2. Niedrigeres Einkommen	44
3.1.2.3. Rückausnahme	45
3.1.2.3.1. Allgemeines	45
3.1.2.3.2. Persönliche Korrespondenz	46
3.1.2.3.3. Sachliche Korrespondenz	46
3.1.2.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	47
3.1.2.4.1. Periodenübergreifende Anwendung	47
3.1.2.4.2. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten	48
3.1.2.4.2.1. Allgemeine Änderungsvorschriften	48
3.1.2.4.2.2. Besondere Änderungsvorschrift	48
3.1.2.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	50
3.1.2.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	50

3.1.2.5.2. Nachweismöglichkeiten	51
3.1.2.5.2.1. Ausnahmen	51
3.1.2.5.2.1.1. Einkommensminderung	51
3.1.2.5.2.1.2. Zurechnungskonflikt	52
3.1.2.5.2.2. Rückausnahmen	54
3.1.3. Abkommensrecht	54
3.1.3.1. Regelbesteuerung	54
3.1.3.2. Hybride Gesellschaften	55
3.1.3.2.1. Ausnahme	55
3.1.3.2.1.1. Allgemeines	55
3.1.3.2.1.2. Begriffliches	57
3.1.3.2.1.2.1. Switch-Over-, Subject-to-Tax- und Korrespondenzklauseln	57
3.1.3.2.1.2.2. Steuerliches Abhängigkeitsverhältnis	58
3.1.3.2.1.3. Persönliche Korrespondenz	59
3.1.3.2.1.3.1. Anwendungsbereich	59
3.1.3.2.1.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	61
3.1.3.2.1.4. Sachliche Korrespondenz	62
3.1.3.2.2. Rückausnahme	64
3.1.3.2.3. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	65
3.1.3.2.4. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	65
3.1.3.2.4.1. Subjektive und objektive Beweislast	65
3.1.3.2.4.2. Nachweismöglichkeiten	65
3.1.3.3. Investmentfonds	66
3.1.3.3.1. Ausnahme	66
3.1.3.3.1.1. Allgemeines	66
3.1.3.3.1.2. Persönliche Korrespondenz	67
3.1.3.3.1.2.1. Anwendungsbereich	67
3.1.3.3.1.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	67
3.1.3.3.1.3. Sachliche Korrespondenz	68
3.1.3.3.1.3.1. Anwendungsbereich	68
3.1.3.3.1.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	69
3.1.3.3.1.3.2.1. Ertragsbesteuerung	69
3.1.3.3.1.3.2.2. Mehr als 50 % steuerpflichtige Einkünfte	71
3.1.3.3.2. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	71
3.1.3.3.3. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	72
3.1.3.3.3.1. Subjektive und objektive Beweislast	72
3.1.3.3.3.2. Nachweismöglichkeiten	73
3.2. Verdeckte Einlagen	74
3.2.1. Regelbesteuerung	74
3.2.2. Ausnahme	74
3.2.2.1. Allgemeines	74
3.2.2.2. Persönliche Korrespondenz	75
3.2.2.2.1. Anwendungsbereich	75

3.2.2.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	76
3.2.2.3. Sachliche Korrespondenz	77
3.2.2.3.1. Anwendungsbereich	77
3.2.2.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	77
3.2.2.3.2.1. Allgemeines	77
3.2.2.3.2.2. Einkommen	78
3.2.2.3.2.3. Minderung	79
3.2.2.3.2.3.1. Tatsächliche Minderung	79
3.2.2.3.2.3.2. Verhinderte Erhöhung	81
3.2.3. Rückausnahme	82
3.2.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	82
3.2.4.1. Periodenübergreifende Anwendung	82
3.2.4.2. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten	82
3.2.4.2.1. Allgemeine Änderungsvorschriften	82
3.2.4.2.2. Besondere Änderungsvorschrift	83
3.2.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	85
3.2.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	85
3.2.5.2. Nachweismöglichkeiten	85
3.2.5.2.1. Ausnahme	85
3.2.5.2.2. Rückausnahme	86
3.3. Abkommensrechtliche Steuerfreistellungen	86
3.3.1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	86
3.3.1.1. Regelbesteuerung	86
3.3.1.2. Ausnahme	87
3.3.1.2.1. Allgemeines	87
3.3.1.2.2. Persönliche Korrespondenz	88
3.3.1.2.2.1. Anwendungsbereich	88
3.3.1.2.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	88
3.3.1.2.3. Sachliche Korrespondenz	89
3.3.1.2.3.1. Anwendungsbereich	89
3.3.1.2.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	90
3.3.1.2.3.2.1. Allgemeines	90
3.3.1.2.3.2.2. Entrichtung festgesetzter Steuern	90
3.3.1.3. Rückausnahme	92
3.3.1.3.1. Allgemeines	92
3.3.1.3.2. Besteuerungsverzicht	92
3.3.1.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	94
3.3.1.4.1. Periodenübergreifende Anwendung	94
3.3.1.4.2. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten	94
3.3.1.5. Beweislastverteilung und Nachweismöglichkeiten	94
3.3.1.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	94
3.3.1.5.2. Nachweismöglichkeiten	95
3.3.1.5.2.1. Ausnahme	95

3.3.1.5.2.2. Rückausnahme	97
3.3.2. Qualifikationskonflikte und beschränkte Steuerpflicht	98
3.3.2.1. Regelbesteuerung	98
3.3.2.2. Ausnahme	99
3.3.2.2.1. Allgemeines	99
3.3.2.2.2. Persönliche Korrespondenz	102
3.3.2.2.2.1. Anwendungsbereich	102
3.3.2.2.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	103
3.3.2.2.3. Sachliche Korrespondenz	104
3.3.2.2.3.1. Anwendungsbereich	104
3.3.2.2.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	105
3.3.2.2.3.2.1. Allgemeines	105
3.3.2.2.3.2.2. Qualifikationskonflikte	106
3.3.2.2.3.2.2.1. Allgemeines	106
3.3.2.2.3.2.2.2. Besteuerungserfordernis	108
3.3.2.2.3.2.2.2.1. Ausnahme von der Besteuerung	108
3.3.2.2.3.2.2.2.2. Besteuerung durch einen begrenzten Steuersatz	108
3.3.2.2.3.2.3. Beschränkten Steuerpflicht	109
3.3.2.2.3.2.3.1. Allgemeines	109
3.3.2.2.3.2.3.2. Nicht beschränkt steuerpflichtige Einkünfte	110
3.3.2.2.3.2.3.3. Vergleich zur unbeschränkten Steuerpflicht	112
3.3.2.2.3.2.4. Betriebsstätten	112
3.3.2.3. Rückausnahme	113
3.3.2.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	114
3.3.2.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	114
3.3.2.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	114
3.3.2.5.2. Nachweismöglichkeiten	115
3.3.2.5.2.1. Ausnahmen	115
3.3.2.5.2.1.1. Qualifikationskonflikte	115
3.3.2.5.2.1.2. Beschränkte Steuerpflicht	116
3.3.2.5.2.1.3. Betriebsstätten	116
3.3.2.5.2.2. Rückausnahme	116
3.4. Betriebsausgaben	118
3.4.1. Regelbesteuerung	118
3.4.2. Aufwendungen mit Sonderbetriebsvermögen	118
3.4.2.1. Allgemeines	118
3.4.2.2. Ausnahme	120
3.4.2.2.1. Allgemeines	120
3.4.2.2.2. Persönliche Korrespondenz	121
3.4.2.2.2.1. Anwendungsbereich	121
3.4.2.2.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	122
3.4.2.2.3. Sachliche Korrespondenz	122
3.4.2.2.3.1. Anwendungsbereich	122

3.4.2.2.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	123
3.4.2.2.3.2.1. Allgemeines	123
3.4.2.2.3.2.2. Steuerbemessungsgrundlage	124
3.4.2.2.3.2.3. Minderung	125
3.4.2.3. Rückausnahme	127
3.4.2.3.1. Allgemeines	127
3.4.2.3.2. Persönliche Korrespondenz	127
3.4.2.3.2.1. Anwendungsbereich	127
3.4.2.3.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	127
3.4.2.3.3. Sachliche Korrespondenz	128
3.4.2.3.3.1. Anwendungsbereich	128
3.4.2.3.3.1.1. Minderung von Erträgen	128
3.4.2.3.3.1.2. Besteuerungserfordernis	128
3.4.2.3.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	130
3.4.2.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	130
3.4.2.4.1. Periodenübergreifende Anwendung	130
3.4.2.4.2. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten	131
3.4.2.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	131
3.4.2.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	131
3.4.2.5.2. Nachweismöglichkeiten	132
3.4.2.5.2.1. Ausnahme	132
3.4.2.5.2.2. Rückausnahme	134
3.4.3. Aufwendungen aus Rechteüberlassungen	134
3.4.3.1. Allgemeines	134
3.4.3.2. Ausnahme	135
3.4.3.2.1. Allgemeines	135
3.4.3.2.2. Persönliche Korrespondenz	137
3.4.3.2.2.1. Anwendungsbereich	137
3.4.3.2.2.1.1. Allgemeines	137
3.4.3.2.2.1.2. Betriebsstätten	138
3.4.3.2.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	140
3.4.3.2.2.2.1. Allgemeines	140
3.4.3.2.2.2.2. Betriebsstätten	140
3.4.3.2.3. Sachliche Korrespondenz	141
3.4.3.2.3.1. Anwendungsbereich	141
3.4.3.2.3.2. Abhängigkeitsverhältnis	143
3.4.3.2.3.2.1. Allgemeines	143
3.4.3.2.3.2.1.1. Systematik	143
3.4.3.2.3.2.1.2. Rechtsfolge	145
3.4.3.2.3.2.2. Einnahmen	145
3.4.3.2.3.2.3. Präferenzregelung	146
3.4.3.2.3.2.3.1. Vorzugsbesteuerung	146
3.4.3.2.3.2.3.2. Niedrigbesteuerung	149

3.4.3.3. Rückausnahmen	153
3.4.3.3.1. Nexus-Ansatz der OECD	153
3.4.3.3.2. Hinzurechnungsbesteuerung	153
3.4.3.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	154
3.4.3.4.1. Periodenübergreifende Anwendung	154
3.4.3.4.2. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten	154
3.4.3.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	155
3.4.3.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	155
3.4.3.5.2. Nachweismöglichkeiten	156
3.4.3.5.2.1. Ausnahme	156
3.4.3.5.2.2. Rückausnahmen	156
3.4.4. Aufwendungen bei hybriden Gestaltungen	157
3.4.4.1. Allgemeines	157
3.4.4.2. Ausnahmen	157
3.4.4.2.1. Allgemeines	157
3.4.4.2.2. Persönliche Korrespondenz	158
3.4.4.2.3. Hybrides Kapitalvermögen	160
3.4.4.2.3.1. Allgemeines	160
3.4.4.2.3.2. Ausnahme	161
3.4.4.2.3.3. Rückausnahme	164
3.4.4.2.3.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	165
3.4.4.2.3.4.1. Periodenübergreifende Anwendung	165
3.4.4.2.3.4.2. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten	166
3.4.4.2.3.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	167
3.4.4.2.3.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	167
3.4.4.2.3.5.2. Nachweismöglichkeiten	167
3.4.4.2.4. Hybride Rechtsträger	169
3.4.4.2.4.1. Allgemeines	169
3.4.4.2.4.2. Ausnahmen	170
3.4.4.2.4.2.1. Betriebsausgaben	170
3.4.4.2.4.2.2. Bruchteilsbetrachtung	172
3.4.4.2.4.3. Rückausnahme	173
3.4.4.2.4.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	174
3.4.4.2.4.4.1. Periodenübergreifende Anwendung	174
3.4.4.2.4.4.2. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten	174
3.4.4.2.4.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	175
3.4.4.2.4.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	175
3.4.4.2.4.5.2. Nachweismöglichkeiten	175
3.4.4.2.4.5.2.1. Ausnahmen	175
3.4.4.2.4.5.2.2. Rückausnahme	176
3.4.4.2.5. Umgekehrt hybride Rechtsträger	177
3.4.4.2.5.1. Allgemeines	177
3.4.4.2.5.2. Ausnahme	178

3.4.4.2.5.3. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	178
3.4.4.2.5.4. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	178
3.4.4.2.5.4.1. Subjektive und objektive Beweislast	178
3.4.4.2.5.4.2. Nachweismöglichkeiten	179
3.4.4.2.6. Doppelter Betriebsausgabenabzug	179
3.4.4.2.6.1. Allgemeines	179
3.4.4.2.6.2. Ausnahme	180
3.4.4.2.6.3. Rückausnahme	181
3.4.4.2.6.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	181
3.4.4.2.6.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	182
3.4.4.2.6.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	182
3.4.4.2.6.5.2. Nachweismöglichkeiten	182
3.4.4.2.6.5.2.1. Ausnahme	182
3.4.4.2.6.5.2.2. Rückausnahme	183
3.4.4.2.7. »Importiere« Gestaltungen	184
3.4.4.2.7.1. Allgemeines	184
3.4.4.2.7.2. Ausnahme	185
3.4.4.2.7.3. Rückausnahme	185
3.4.4.2.7.4. Zeitliche Korrespondenz und verfahrensrechtliche Umsetzung	186
3.4.4.2.7.5. Beweislastverteilung und Nachweisfragen	186
3.4.4.2.7.5.1. Subjektive und objektive Beweislast	186
3.4.4.2.7.5.2. Nachweismöglichkeiten	186
4. Normenübergreifende Betrachtung	188
4.1. Vergleich korrespondierender Besteuerungstatbestände	188
4.1.1. Verschiedene Anknüpfungspunkte denkbar	188
4.1.2. Ausgestaltung des Besteuerungsmerkmals	190
4.1.3. Korrektur einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung	192
4.2. Allgemeine Maßstäbe für eine korrespondierende Besteuerung	193
4.2.1. Allgemeines	193
4.2.2. Materielle Überlegungen	194
4.2.2.1. Persönliche Korrespondenz	194
4.2.2.1.1. Anwendungsbereich	194
4.2.2.1.1.1. Allgemeiner Maßstab	194
4.2.2.1.1.2. Derzeitiges Recht	195
4.2.2.1.2. Abhängigkeitsverhältnis	196
4.2.2.1.2.1. Allgemeiner Maßstab	196
4.2.2.1.2.2. Derzeitiges Recht	197
4.2.2.2. Sachliche Korrespondenz	197
4.2.2.2.1. Anwendungsbereich	197
4.2.2.2.1.1. Allgemeiner Maßstab	197
4.2.2.2.1.2. Derzeitiges Recht	198
4.2.2.2.2. Abhängigkeitsverhältnis	199

4.2.2.2.2.1. Allgemeiner Maßstab	199
4.2.2.2.2.1.1. Allgemeines	199
4.2.2.2.2.1.2. Maßgebliche Besteuerungsebene	199
4.2.2.2.2.1.3. Erfassung der Steuersatzebene	201
4.2.2.2.2.1.4. Weitere (Sachverhalts-)Voraussetzungen	201
4.2.2.2.2.1.5. Rechtsfolgen	201
4.2.2.2.2.1.5.1. Ausnahmen	201
4.2.2.2.2.1.5.2. Rückausnahmen	202
4.2.2.2.2. Derzeitiges Recht	203
4.2.2.3. Zeitliche Korrespondenz	203
4.2.2.3.1. Allgemeiner Maßstab	203
4.2.2.3.2. Derzeitiges Recht	204
4.2.3. Verfahrensrechtliche Überlegungen	205
4.2.3.1. Beweislastverteilung	205
4.2.3.1.1. Subjektive Beweislast	205
4.2.3.1.1.1. Allgemeiner Maßstab	205
4.2.3.1.1.2. Derzeitiges Recht	205
4.2.3.1.2. Objektive Beweislast	206
4.2.3.1.2.1. Allgemeiner Maßstab	206
4.2.3.1.2.2. Derzeitiges Recht	206
4.2.3.2. Nachweis- und Mitwirkungsfragen	206
4.2.3.2.1. Allgemeiner Maßstab	206
4.2.3.2.1.1. Grundsatz: Abstrakte Behandlung	206
4.2.3.2.1.2. Ausnahme: Tatsächliche Behandlung	208
4.2.3.2.1.3. Mitwirkungspflichten	209
4.2.3.2.2. Derzeitiges Recht	211
4.2.3.3. Änderungsmöglichkeiten	211
4.2.3.3.1. Allgemeiner Maßstab	211
4.2.3.3.1.1. Allgemeines	211
4.2.3.3.1.2. Nachträglich bekanntgewordene Tatsachen	212
4.2.3.3.1.3. Widerstreitende Steuerfestsetzung	212
4.2.3.3.1.4. Rückwirkendes Ereignis	213
4.2.3.3.2. Derzeitiges Recht	213
4.2.4. Systematische Überlegungen	214
4.2.4.1. Positionierung	214
4.2.4.1.1. Allgemeiner Maßstab	214
4.2.4.1.2. Derzeitiges Recht	214
4.2.4.2. Gesetzestechnik	215
4.2.4.2.1. Allgemeiner Maßstab	215
4.2.4.2.2. Derzeitiges Recht	215
4.2.4.3. Konkurrenzsituationen	215
4.2.4.3.1. Allgemeiner Maßstab	215
4.2.4.3.2. Derzeitiges Recht	217

4.2.4.3.2.1. Laufende Beteiligungserträge	217
4.2.4.3.2.2. Abkommensrechtliche Steuerfreistellungen	218
4.2.4.3.2.3. Betriebsausgaben	218
4.2.4.4. Vereinbarkeit mit den BEPS- und ATAD-Vorgaben	219
4.3. Möglichkeiten für ein zukünftiges Recht	220
4.3.1. Materielle Überlegungen	220
4.3.2. Verfahrensrechtliche Überlegungen	222
4.3.3. Global-Anti-Base-Erosion-Vorschlag der OECD	223
4.3.4. Korrektur einer Doppelbesteuerung	224
5. Zusammenfassung	226
Literaturverzeichnis	229



1. Einleitung

1.1. Einführung in die Problemstellung

Das deutsche Steuerrecht kennt kein allgemeingültiges Prinzip, wonach die steuerlichen Rechtsfolgen eines Sachverhalts zwischen den Beteiligten übereinstimmen (»korrespondieren«) müssen.¹ Aus diesem Grund steht beispielsweise der steuermindernde Abzug von Ausgaben grundsätzlich nicht unter der Voraussetzung, dass es zu einer entsprechenden Berücksichtigung von Einnahmen bei einem anderen Steuerpflichtigen kommt. Dem Gesetzgeber steht es jedoch innerhalb seiner verfassungsrechtlichen Grenzen frei, ein solches Abhängigkeitsverhältnis im Einzelfall ausdrücklich anzuordnen, was für eine gleichheitsgerechte Besteuerung sogar geboten sein kann.² Derartige Vorschriften kennt das Einkommensteuerrecht bereits seit dem Jahr 1891³ für die Behandlung von Unterhalts- und wiederkehrenden Leistungen,⁴ sie waren

¹ Siehe nur MUSIL, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG, Anm. 62 (Stand: Januar 2019) m.w.N. Dieser Grundsatz ergibt sich verfassungsrechtlich für die Einkommensteuer aus dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip und dem hieraus abgeleiteten Individual- bzw. Subjektsteuerprinzip (hierzu HEY, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. ESt, Anm. 48 [Stand: April 2020]), was auch für die Körperschaftsteuer gilt (vgl. HEY, in: GS Trzaskalik, 2005, S. 219). Aus diesem Grund ist für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke grundsätzlich ausschließlich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des *einzelnen* Steuerpflichtigen abzustellen, siehe erneut nur MUSIL, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG, Anm. 62 (Stand: Januar 2019). Gleiches gilt im Ergebnis auch für die Gewerbesteuer, weil für sie als Objektsteuer grundsätzlich ausschließlich die objektivierten Verhältnisse des *einzelnen* Gewerbebetriebs maßgeblich sind; zum Individualsteuerprinzip in der Gewerbesteuer erneut HEY, in: GS Trzaskalik, 2005, S. 219 (224 f.). In der Umsatzsteuer entspricht zwar der Vorsteueranspruch des Unternehmers grundsätzlich der Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), was konzeptionell einem korrespondierenden Besteuerungsgedanken zugänglich wäre. Es handelt sich jedoch auch hier nicht um ein »übergreifendes« Prinzip, da es sich auf den unternehmerischen Bereich beschränkt.

² So für die hier relevanten internationalen Sachverhalte (vgl. Kap. 2.3.3.) und bei Besteuerungskonzepten, die von einer bestimmten Vorbelastung ausgehen, ausdrücklich SCHAUMBURG, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.92; im Kontext von § 50d Abs. 9 EStG auch WAGNER, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 50d EStG, Rz. 109 (Stand: Mai 2019); dagegen könne nach FROTSCHER, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, 2. Aufl. 2008, Rz. 543 der »deutsche Steueranspruch [...] nicht davon abhängen, ob der ausländische Staat eine dem deutschen Konzept vergleichbare Regelung [...] hat.«

³ Die einkommensteuerlichen Korrespondenzvorschriften (s. Fn. 4) gehen ursprünglich auf das Preußische Einkommensteuergesetz v. 24.06.1891, Preußische Gesetzessammlung (PrGS) 1891, S. 175, abrufbar unter www.jstor.org/stable/40904490?seq=1#metadata_info_tab_contents (Abruf am 24.07.2021), zurück, vgl. MÜLLER, Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht, Diss., 2007, S. 11.

⁴ Heute § 10 Abs. 1a EStG i.V.m. § 22 Nr. 1a EStG; § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG; § 12 Nr. 2 EStG i.V.m. § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 EStG. Für eine Erläuterung hierzu vgl. Kap. 2.1.3.1.

aber seit jeher auf diesen Regelungsbereich beschränkt. Erst in den letzten Jahren wurden weitere Tatbestände vorgesehen, nahezu ausschließlich für grenzüberschreitende Sachverhalte.⁵ Es handelt sich nach dem hier vertretenen Begriffsverständnis⁶ um *Switch-Over*-, *Subject-to-Tax*- und *Korrespondenzklauseln*⁷. Die ihnen zugrundeliegenden Vorschriften sind derart unterschiedlich ausgestaltet,⁸ dass für sie bisher keine einheitliche Definition zu finden ist,⁹ obwohl die Herstellung der »übereinstimmenden« Besteuerung nahezu überall nach demselben Prinzip erfolgt: Eine eigentlich vorgesehene Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage steht unter dem Vorbehalt, wie der zugrunde liegende Sachverhalt steuerlich anderweitig behandelt wird.¹⁰ Hiermit will der Gesetzgeber für bestimmte Sachverhalte ein aus seiner Sicht unerwünschtes Besteuerungsergebnis korrigieren, da er vor allem grenzüberschreitend insbesondere durch Qualifikationskonflikte das Problem einer gezielt ausgenutzten Nicht- und Niedrigbesteuerung¹¹ von Einkünften erkennt¹² und dem einseitig nur durch die Einschränkung »steuer-mindernder« Rechtsfolgen entgegenwirken kann. Damit soll eine steuerliche Behandlung verwirklicht werden, die mit den Rechtsfolgen des innerstaatlichen Steuerrechts übereinstimmen, sprich »korrespondieren« soll. Dass der Gesetzgeber dabei seinen Fokus nur auf die Verhinderung einer nicht ausreichenden Besteuerung legt, mit den Vorschriften also nicht auch die Verhinderung einer Doppelbesteuerung¹³ bekämpft,¹⁴ ist mit einem Wandel seines steuerpolitischen Ansatzes zu erklären.¹⁵ War das 20. Jahrhundert international von der Verhinderung einer Doppelbesteuerung geprägt,¹⁶ liegt das gegenwärtige Interesse vor dem Hintergrund des BEPS-Projekts¹⁷ vor allem in der Verhinderung einer nicht ausreichenden Besteuerung bestimmter

⁵ Für einen Überblick vgl. Kap. 2.1.3.1.

⁶ Für die begriffliche Grundlegung vgl. Kap. 2, vor allem Kap. 2.3.

⁷ Die Vorschriften werden zumeist mit dem Begriff eines »Korrespondenzprinzips« umschrieben. Für die verschiedenen begrifflichen Erscheinungsformen vgl. Kap. 2.1.1.

⁸ Für die normenspezifische Darstellung vgl. Kap. 3 und für einen Vergleich vor allem Kap. 4.1.2.

⁹ Für die bisherigen Definitionen im Schrifttum vgl. Kap. 2.1.4.

¹⁰ Für eine Erläuterung dessen vgl. Kap. 2.2.1.

¹¹ Für das allgemeine Begriffsverständnis hierzu kompakt SCHÖNFELD, in: Festgabe Wassermeyer, 2015, Nr. 14, Rz. 4 f.; für hiesige Zwecke vgl. Kap. 4.1.3.

¹² Dazu bereits JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Diss., 2009; siehe auch BECK, Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Diss., 2016.

¹³ Lediglich die »älteren« Vorschriften für eine übereinstimmende Besteuerung von Unterhalts- und wiederkehrenden Leistungen (zuvor Fn. 4) sind gegen eine Doppelbelastung der zugrunde liegenden Sachverhalte gerichtet.

¹⁴ Kritisch dazu WIESE, in: FS Gosch, 2016, S. 463 (472): »Wenn der Gesetzgeber Probleme doppelter Besteuerung und Nichtbesteuerung unilateral zu lösen versucht, sollte er [...] beide Problemkreise gleichermaßen regeln«; ähnlich LÜDICKE, in: Danon, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, S. 51; HEY, in: FS Lüdicke, 2019, S. 253 (259).

¹⁵ Dazu lesenswert ENDRES/SPENGLER, 50 Jahre deutsche Steuergeschichte im Zeitraffer, in: FS Lüdicke, 2019, S. 115 (123 ff.).

¹⁶ WEBER-FAS, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, 1982, S. 5 bezeichnet die Nachkriegszeit des ersten Weltkriegs als »Geburtsstunde« der Doppelbesteuerungsankommen und die Verhinderung der Doppelbesteuerung als »vitalen Anliegen der Individualwirtschaften und Nationalökonomien« zu dieser Zeit.

¹⁷ Zu den einzelnen BEPS-Maßnahmen ausführlich KOFLER/SCHNITGER, BEPS-Handbuch, 2019; kompakt JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 96 ff.; BDI/EY/VDA, OECD/G20-Projekt

Sachverhalte.¹⁸ So werden die innerstaatlichen Regelungen für eine korrespondierende Besteuerung auf internationaler Ebene auch durch Vorschläge der OECD¹⁹ und mittels Richtlinien der Europäischen Union²⁰ ergänzt.

Vor diesem Hintergrund erklärt sich, warum korrespondierende Besteuerungstatbestände als »Megatrend«²¹ des internationalen Steuerrechts bezeichnet werden. Die an ihnen geäußerte Kritik ist indes groß und beschränkt sich nicht auf unions-, verfassungs- und abkommensrechtliche Zweifel oder rechts- und wirtschaftspolitische Überlegungen.²² Es werden vor allem praktische Bedenken formuliert, weil durch die Regelungen für die innerstaatliche Rechtsanwendung ausländisches Steuerrecht – in erheblichem Umfang –²³ maßgeblich wird.²⁴ Die Prüfung der ausländischen Rechtslage ist aber mit zahlreichen Schwierigkeiten verbunden.²⁵ Dieser Befund gilt nicht nur materiell-rechtlich, sondern gleichermaßen verfahrensrechtlich, wenn es um die Erbringung entsprechender Nachweise über die ausländische Besteuerung geht,²⁶ weil die Finanzbehörde – in Auslandssachverhalten unter erheblicher Mitwirkung des Steuerpflichtigen – zur

BEPS, 2015 und überblicksartig z.B. OPPEL, *SteuK* 2016, 53 ff.

¹⁸ Vgl. z.B. SCHAUMBURG, in: FS Frotscher, 2013, S. 503; auch der Kommentar von OECD-Generalsekretär *José Angel Gurría* »We wanted to avoid double taxation, now we have arrived at double non-taxation«, abgedruckt bei OBERMAIR/JARASS, *European Taxation* 2015, 509; lesenswert auch KEMPELMANN, *ISr* 2019, 662 (664). Exemplarisch hierfür steht die geänderte Präambel in den neuen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen: »in der Absicht [...], dass sowohl Doppelbesteuerung wie auch Nichtbesteuerung vermieden werden«, siehe die Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuer vom Einkommen und Vermögen, BMF v. 22.08.2013 – IV B 2 – S 1301/13/10009, juris.

¹⁹ Vgl. zunächst OECD, *Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht* 2015, 2017; dazu und im Kontext einer korrespondierenden Besteuerung PROSS/RADMANESH, in: Festgabe Wassermeyer, 2015, Nr. 72, Rz. 25; auch OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, Januar 2019; dazu einführend SCHÖN, *ISr* 2019, 647; siehe hierzu auch die Ausführungen zur Rechtfertigung des Themas im folgenden Kap. 1.3.

²⁰ Vgl. die auf hybride Gestaltungen gerichteten Art. 9, 9a und 9b der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. ATAD I) i.d.F. der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (sog. ATAD II); zur deutschen Umsetzung vgl. Kap. 3.4.4.

²¹ BLUMENBERG/OERTEL, in: *StbJb.* 2017/18, S. 453 (454).

²² Vgl. z.B. FROTSCHER, *Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer*, 2. Aufl. 2008, Rz. 543 im Kontext von § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG; dazu auch LÜDICKE, in: FS Frotscher, 2013, S. 403 (404) mit dem dortigem Verweis auf FROTSCHER, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2009, Rz. 226 (mittlerweile 5. Aufl. 2020).

²³ So wird hier teilweise sogar die unionsrechtliche Prüfung der ausländischen Rechtslage für erforderlich gehalten, weil ein derartiger Verstoß womöglich auf die korrespondierenden Besteuerungstatbestände des innerstaatlichen Rechts durchschlagen könnte. Siehe hierzu einen Fall des FG Hamburg v. 16.04.2019 – 6 K 206/18, EFG 2019, 1366 (Az. des BFH: I R 28/19) zu § 50d Abs. 9 EStG; dazu BARCHE, EFG 2019, 1369 (1369 f.); HAGEMANN, *ISr* 2019, 870 (871 f.).

²⁴ Zum eigentlichen Grundsatz der autonomen Anwendung deutschen Steuerrechts auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten siehe LÜDICKE, in: FS Frotscher, 2013, S. 403 (406 f.).

²⁵ Dazu erneut FROTSCHER, *Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer*, 2. Aufl. 2008, Rz. 543; FROTSCHER, *Internationales Steuerrecht*, 4. Aufl. 2015, Rz. 37 (mittlerweile 5. Aufl. 2020).

²⁶ »Hier werden im Zweifel die eigentlichen Schwierigkeiten [...] liegen«, so im Kontext von § 4j EStG z.B. LOSCHELDER, in: Schmidt, *EStG*, 40. Aufl. 2021, § 4j EStG, Rz. 21. Auch die Beweislastverteilung ist »für die praktische Anwendung [...] von ausschlaggebender Bedeutung«, so STACCIOLI, in: Frotscher/Geurts, *EStG*, § 4j EStG, Rz. 98 (Stand: Dezember 2017).

vollständigen Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist,²⁷ auch wenn der Gesetzgeber mit den Vorschriften womöglich »nur« eine Abschreckungswirkung²⁸ bezweckt. Mit korrespondierenden Besteuerungstatbeständen treten somit besondere materiell- und verfahrensrechtliche Fragestellungen zu den Rechtsanwendungsfragen hinzu, die üblicherweise mit der Einfügung neuer Vorschriften verbunden sind.²⁹

1.2. Ziele der vorliegenden Arbeit

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist eine systematische Betrachtung korrespondierender Besteuerungstatbestände, womit drei übergeordnete Ziele verfolgt werden: Zunächst wird der steuerliche Korrespondenzbegriff *allgemeingültig* definiert (Kap. 2), weil derartige Ausführungen bislang fehlen.³⁰ Die fehlende Begriffsklärung ist zwar materiell-rechtlich unproblematisch, weil eine verbindliche Auslegung von Rechtsvorschriften nur normenspezifisch erfolgen kann³¹ und sich daher als reine Formalie abtun lässt.³² Eine systematische Betrachtung korrespondierender Besteuerungstatbestände erfordert jedoch zuerst Klarheit darüber, *was* unter einer steuerlichen Korrespondenz überhaupt zu verstehen ist, um die darunterfallenden Vorschriften identifizieren zu können.

Hiernach wird aufgezeigt, wie die korrespondierende Besteuerung derzeit *normenspezifisch* verwirklicht wird (Kap. 3), denn die vorangegangenen Ausführungen lassen bereits erahnen, dass sich schon innerhalb der Vorschriften vielfältige Probleme diskutieren lassen. Welchen Sachverhalt der Gesetzgeber dabei einer korrespondierenden Besteuerung unterwirft, wird grundsätzlich³³ nicht hinterfragt, sondern als steuerpolitische Entscheidung hingenommen. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob die einmal getroffene Entscheidung für eine korrespondierende Besteuerung konsequent umgesetzt worden ist. Nicht gesondert betrachtet wird zudem die verfassungsrechtliche Zulässigkeit dieser Besteuerungstechnik,³⁴ weil die Arbeit einen anderen

²⁷ Vgl. dazu z.B. LAMBRECHT, DStJG 12 (1989), S. 79 (87).

²⁸ So zu § 4j EStG und als »verfassungsgrenzwertig« bezeichnet von GOSCH, in: Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 4j EStG, Rz. 6.

²⁹ Speziell zu verfassungsrechtlichen Probleme vgl. HAASE, StAW 2020, 81 ff.

³⁰ Bisher nur RÜSCH, Der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht, FR 2019, 759 ff. auf Grundlage der in Kap. 2 vorgenommenen begrifflichen Grundlegung.

³¹ Im Hinblick auf die unterschiedlichen *Subject-to-Tax-Klauseln* bereits SCHÖNFELD/HÄCK, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 23A/B, Rz. 76.

³² Nach SCHAUMBURG, in: FS Frotischer, 2013, S. 503 (507) bedürfe die Terminologie »auch keiner näheren Betrachtung, weil sich [...] aus dem Begriff als solchem keine Orientierungsmaßstäbe für die Anwendung der in Betracht kommenden Normen gewinnen [lässt]«. Zur praktischen Relevanz lässt sich aber ein Kommentar von Klaus Vogel aus dem Jahr 1983 aus der ersten Auflage seines DBA-Kommentars heranziehen: »[...] erster Schritt jeder wissenschaftlichen Bearbeitung muß es ja sein, die Vielzahl der Normen und Rechtsfragen zu ordnen und sich Überblick zu verschaffen; diesen Überblick braucht auch der Praktiker«, siehe VOGEL, DBA, 1. Aufl. 1983, S. VII.

³³ Mit Ausnahme der Vorgaben der *Anti-Tax-Avoidance-Directive*, dazu Kap. 4.2.1. und Kap. 4.2.4.4.

³⁴ Normenübergreifend hierzu vgl. HAASE, StAW 2020, 81 ff. Speziell zum Körperschaftsteuerrecht vgl. WIESE, in: FS Gosch, 2016, S. 463 ff. und aus dem frühen Schrifttum dazu bereits BÖHMER, StuW 2012, 33 ff.

Schwerpunkt verfolgt. So wird sich materiell-rechtlich auf die Ausgestaltung der persönlichen, sachlichen und zeitlichen Korrespondenz³⁵ beschränkt, verfahrensrechtlich geht es um die Beweislastverteilung, wie eventuelle Nachweispflichten des Steuerpflichtigen erfüllt werden können und welche Änderungsmöglichkeiten – bei einer zeitraumübergreifenden Anwendung – für den ursprünglichen Steuerbescheid bestehen. Durch diese strukturierte Vorgehensweise wird eine systematische Betrachtung der verschiedenen und für eine korrespondierende Besteuerung maßgeblichen Tatbestandsmerkmale ermöglicht.

Abschließend erfolgt eine *normenübergreifende* Betrachtung (Kap. 4), die sich aufgrund des vergleichbaren Ziels der Vorschriften – die Verwirklichung einer »übereinstimmenden« Besteuerung – anbietet. Nach einem Vergleich der Vorschriften werden allgemeine Maßstäbe zur Ausgestaltung korrespondierender Besteuerungstatbestände aus materieller, verfahrensrechtlicher und systematischer Sicht aufgestellt, wo zwischen einer effektiven Verwirklichung der korrespondierenden Besteuerung einerseits und ihrer praktischen Anwendbarkeit andererseits zu unterscheiden ist, da beide Ziele nur bedingt gleichzeitig erreichbar sind. Auch eine solche Gesamtbetrachtung einer korrespondierenden Besteuerung fehlt bislang.³⁶ Aufbauend auf diesen Erkenntnissen werden im Anschluss Möglichkeiten für ein zukünftiges Recht skizziert.

1.3. Rechtfertigung des Themas

Wie zuvor bereits erwähnt, fehlt eine Gesamtbetrachtung korrespondierender Besteuerungstatbestände des deutschen Steuerrechts. Soweit ersichtlich, sind vergleichbare Untersuchungen im deutschsprachigen Raum bisher auf hybride Gestaltungen beschränkt.³⁷ Andere Arbeiten haben mit Fragen zu Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten,³⁸ einer Beschränkung auf die Problematik doppelter Nichtbesteuerung³⁹ oder der einkommensteuerlichen Behandlung von Unterhalts- und wiederkehrenden Leistungen⁴⁰ andere Schwerpunkte gesetzt und nur einen kleinen Ausschnitt der Regelungen abgedeckt bzw. abdecken können. Aber auch in Beiträgen ist die

³⁵ Für eine Erläuterung der Begriffe siehe sogleich Kap. 1.4.

³⁶ LÜDICKE, in: FS Frotscher, 2013, S. 403 (415) hat im Kontext von *Subject-to-Tax-Klauseln* bereits darauf hingewiesen, dass hierzu »dogmatische Grundlagen [...] bislang kaum diskutiert sind.« Zum Forschungsstand siehe auch das folgende Kap. 1.3.

³⁷ KAMINSKIY, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, Diss., 2020; für das österreichische Recht vgl. MECHTLER, Hybrid Mismatches im Ertragsteuerrecht, Diss., 2017.

³⁸ MARQUARDSSEN, Hybride Gestaltungen im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Diss., 2019.

³⁹ JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Diss., 2009.

⁴⁰ ENGELHARDT, Die Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen, Diss., 1996; HIPLER, Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen im Einkommensteuerrecht, Diss., 2001; MÜLLER, Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht, Diss., 2007.

Thematik bisher nur in sehr begrenztem Umfang angesprochen worden⁴¹ oder konzentriert sich auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht.⁴²

Die fehlende Gesamtbetrachtung lässt sich nicht nur auf die Komplexität und Vielschichtigkeit des Konstrukts der Korrespondenz zurückführen, sondern dürfte vor allem darin begründet sein, dass viele der Vorschriften erst in den letzten Jahren eingefügt worden sind. Daher bietet sich für diesen Themenkomplex eine normenübergreifende Untersuchung nunmehr an. Dies gilt umso mehr, als die Anzahl korrespondierender Besteuerungstatbestände in Zukunft weiter steigen wird.⁴³ So hat der deutsche Gesetzgeber zur Bekämpfung von »Steuroasen« jüngst ein Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG)⁴⁴ beschlossen, das ebenfalls einen korrespondierenden Besteuerungstatbestand – hier allerdings als Ausnahmetatbestand für eine der Abwehrmaßnahmen – enthält (§ 8 Satz 2 StAbwG). Auch in der Debatte um die Besteuerung der »digitalen Wirtschaft« sind weitere Abzugsbeschränkungen auf Grundlage von korrespondierenden Besteuerungstatbestände geplant. Die OECD hat hierfür bereits Vorschläge skizziert,⁴⁵ die die Einführung einer »globalen effektiven Mindestbesteuerung« (*Global Anti Base Erosion – GloBE*)⁴⁶ beinhalten. Eine darin enthaltene Maßnahme (*Tax on Base Eroding Payments*) sieht die Einführung einer Abzugsbeschränkung (*Tax on Base Eroding Payments*) und die Einschränkung von Abkommensvorteilen (*Subject-to-Tax-Rule*) für bestimmte Fälle im niedrigbesteuerten

⁴¹ WITTENSTEIN/HILBERT, IWB 2019, 52; RADMANESH/GEBHARDT, in: YIN-Tagungsband 2018, 34; RADMANESH/GEBHARDT, IWB 2018, 580; OERTEL, BB 2018, 351; BLUMENBERG/OERTEL, in: StJb. 2017/18, S. 453; BRUNSBACH/FREILING, in: FS Endres, 2016, 61; SCHAUMBURG, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 5.15; SCHÖNFELD, in: Festgabe Wassermeyer, 2015, Nr. 14. Aus dem frühen Schrifttum bereits LÜDICHE, in: FS Frotischer, 2013, S. 403 ff. und SCHAUMBURG, in: FS Frotischer, 2013, S. 503.

⁴² WIESE, Korrespondierende Besteuerung im Körperschaftsteuergesetz – Höheres Recht und rechtspolitische Erwägungen, in: FS Gosch, 2016, S. 463 ff.; MILANIN, Vereinbarkeit sog. Linking Rules mit der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit unter Berücksichtigung einer möglichen Rechtfertigung, insbesondere durch die Kohärenz des Steuersystems, IStR 2015, 861; BÖHMER, Das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht - Grundsatz ohne Zukunft?, StuW 2012, 33 ff.

⁴³ So bereits OERTEL, BB 2018, 351 (352) (die »Anzahl [wird] in naher Zukunft stark zunehmen«); am Beispiel von § 50d Abs. 9 EStG auch ZUBER/DITSCH, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 50d EStG, Rz. 171 (Stand: Februar 2014) (»zunehmende Verankerung eines Korrespondenzprinzips im grenzüberschreitenden Bereich«); im Ergebnis auch BLUMENBERG/OERTEL, in: StJb. 2017/18, S. 453 (454) (»Megatrend« des internationalen Steuerrechts); KEMPELMANN, IStR 2019, 662 (665) bezeichnet bereits die bestehenden (und nicht wenigen) Regelungen nur als »Vorreiter der Tendenz, die eigene Besteuerung von der Besteuerung in einem anderen Land abhängig zu machen«; aus dem früheren Schrifttum bereits LÜDICHE, in: FS Frotischer, 2013, S. 403 (421) zur Maßgeblichkeit ausländischer Besteuerung im Inland (»weitere Vorschriften [...] werden die Folge sein«).

⁴⁴ Das Gesetz ist Bestandteil des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze, einführend dazu WERTHEBACH, IStR 2021, 338 ff.; SCHNITGER/GEBHARDT/REPPPEL, SWI 2021, 206 ff.

⁴⁵ Vgl. Kap. 4.3.3.

⁴⁶ Die Begriffe hierzu sind vielfältig: Bezeichnet vor allem als »globale Minimumbesteuerung« oder »Minimalbesteuerung« (BECKER/VAN DER HAM, DB 2019, 1351 und 1353), »effektive Mindeststeuer« (BECKER/ENGLISCH, Wirtschaftsdienst 2019, 642); schlicht »Mindestbesteuerung« (BECKER/VAN DER HAM, DB 2019, 1351 [1353]), aber auch die Verabschiedung einer »neuen Weltsteuerordnung« (siehe nur ZINOWSKY, IStR 2019, 811).

Ausland vor, was bereits als »Korrespondenzregel« bezeichnet wird.⁴⁷ Damit zeigt sich nicht nur welche Bedeutung korrespondierende Besteuerungstatbestände schon heute haben, sondern auch in Zukunft (weiter) haben werden.

1.4. Untersuchungsverlauf und -gegenstand

Nach der vorliegenden Einleitung erfolgt in Kap. 2 eine begriffliche Grundlegung, in der der steuerliche Korrespondenzbegriff zunächst in seinen unterschiedlichen Erscheinungsformen und das Begriffsverständnis im Schrifttum dazu dargestellt wird (Kap. 2.1.), bevor der Begriff anhand seiner wesentlichen Merkmale konkretisiert (Kap. 2.2.) und anschließend allgemeingültig definiert wird (Kap. 2.3.).

In Kap. 3 werden die korrespondierenden Besteuerungstatbestände des innerstaatlichen Rechts normenspezifisch in ihrer derzeitigen Ausgestaltung betrachtet. Die relevanten Vorschriften ergeben sich aus der vorangegangenen Begriffsgrundlegung.⁴⁸ Dort wird auch darauf hingewiesen, dass sich die Untersuchung auf Vorschriften beschränkt, die sich in ihrer Rechtsfolge auf die Bemessungsgrundlage beziehen und zulasten des Steuerpflichtigen wirken. Hier sind nicht nur die allermeisten korrespondierenden Besteuerungstatbestände verortet, die Einschränkung ermöglicht in der sich anschließenden normenübergreifenden Betrachtung ihren effektiveren Vergleich. Da für bestimmte Einnahmen und Ausgaben regelmäßig mehrere Korrespondenzvorschriften einschlägig sind, orientieren sich die Ausführungen an diesen Fallgruppen. So geht es um korrespondierende Besteuerungstatbestände für laufende Beteiligungserträge (Kap. 3.1.), verdeckte Einlagen (Kap. 3.2.), abkommensrechtliche Steuerfreistellungen (Kap. 3.3.) und Betriebsausgaben (Kap. 3.4.).

Innerhalb der jeweiligen Abschnitte folgt die Darstellung einem einheitlichen Aufbau: Zunächst wird die eigentlich vorgesehene Besteuerungsfolge (hier als »Regelbesteuerung« bezeichnet)⁴⁹ für den entsprechenden Sachverhalt dargestellt, bevor auf die Einschränkung durch den korrespondierenden Besteuerungstatbestand eingegangen wird. In diesen Abschnitten wird zunächst die Ausnahme von der Regelbesteuerung und eine eventuelle Rückausnahme dazu dargestellt. Wie bereits erwähnt, wird darin auf die persönliche und sachliche Korrespondenz eingegangen, also bei wem und auf was die Korrespondenzvorschrift anzuwenden ist und zu wem und was sie ein Abhängigkeitsverhältnis normiert, woraus sich die eigentliche Korrespondenz ergibt. Im Anschluss geht es darum, ob auch eine zeitliche Korrespondenz verwirklicht wird, falls die im Abhängigkeitsverhältnis normierten Voraussetzungen bereits eingetreten sind oder erst später eintreten. Hierzu gehört die Frage, ob der ursprüngliche Steuerbescheid später

⁴⁷ KAHLBERG, IStR 2019, 636 (639).

⁴⁸ Vgl. Kap. 2.3.3.

⁴⁹ Mit dem Begriff ist also diejenige Besteuerungsfolge gemeint, die ohne den korrespondierenden Besteuerungstatbestand einschlägig wäre. Sie erinnert an die beihilferechtliche Prüfung der Selektivität, bei der aber zunächst der Referenzrahmen zu bestimmen ist, bevor die Ausnahme davon ermittelt wird, siehe z.B. dazu ENGLISCH, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.16 ff. und ausführlich ELLENRIEDER, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, S. 166 ff.

noch geändert werden kann, weil sich die vorgesehene Rechtsfolge andernfalls praktisch nicht verwirklichen lässt. Abschließend geht es darum, wer die Tatbestandsvoraussetzungen nachzuweisen hat und wie eventuelle Nachweispflichten des Steuerpflichtigen erfüllt werden können, was für die praktische Anwendung der Vorschriften von großer Bedeutung ist.

In Kap. 4 erfolgt eine normenübergreifende Betrachtung. Darin wird zur Verdeutlichung der unterschiedlichen Anwendungsbereiche und Abhängigkeitsverhältnisse, aber auch für die Identifikation von Vereinfachungsmöglichkeiten zunächst ein Vergleich der Vorschriften anhand verschiedener Anknüpfungspunkte vorgenommen (Kap. 4.1.). Aufbauend auf den Erkenntnissen aus der normenspezifischen Betrachtung und der Vergleichsgruppen werden im Anschluss allgemeine Maßstäbe aus materieller, verfahrensrechtlicher und systematischer Sicht für die Ausgestaltung korrespondierender Besteuerungstatbestände aufgestellt und mit dem derzeitigen Recht abgeglichen (Kap. 4.2.). Grundlage für die Aufstellung allgemeiner Maßstäbe ist, wie die korrespondierende Besteuerung möglichst effektiv werden kann. Dazu gehören Praktikabilitätsüberlegungen, die für eine effektive Verwirklichung ebenfalls zu berücksichtigen sind. Danach werden Möglichkeiten für eine zukünftige Ausgestaltung korrespondierender Besteuerungstatbestände skizziert (Kap. 4.3.), weil sich vor dem Hintergrund der aufgestellten Maßstäbe die Frage stellt, ob das bisherige System unterschiedlichster Vorschriften nicht durch weniger und einheitlichere Tatbestände ersetzt werden kann. In Kap. 5 schließt die Arbeit mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse.