

Schriften zum Steuerrecht

Band 18

Der Durchgriff
im deutschen Außensteuerrecht

Von

Hans-Jochem v. Beckerath



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

HANS-JOCHEM V. BECKERATH

Der Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 18

Der Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht

Von

Hans-Jochem v. Beckerath



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

D 6

Alle Rechte vorbehalten

© 1978 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1978 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH., Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3 428 04187 9

Vorwort

Zielsetzung der vorliegenden Arbeit ist es, das Problem des Durchgriffs in seiner spezifischen Erscheinungsform im deutschen Außensteuerrecht zu behandeln. Die besondere Bedeutung, die der Frage des Durchgriffs im deutschen Außensteuerrecht zukommt und auch die Entwicklung, die sich in der Zwischenzeit vollzogen hat, bieten hinreichenden Anlaß, diese Problematik erneut aufzugreifen und in einer eigenen Abhandlung zu vertiefen.

Im Vordergrund der Untersuchung steht zunächst der Versuch, die Grundlagen für eine Diskussion der Durchgriffsproblematik im deutschen Außensteuerrecht zu erarbeiten. Es ist zu klären, welcher Inhalt dem Begriff „Durchgriff“ im deutschen Außensteuerrecht zu geben ist, insbesondere inwieweit man nach der Einführung des Anrechnungsverfahrens überhaupt noch von einem „Durchgriff“ sprechen kann. Aus dem Charakter des Durchgriffs als Ausnahme von dem Grundsatz der Selbständigkeit ergibt sich sodann das Erfordernis, sich mit diesem Grundsatz näher zu beschäftigen, um den Anwendungsbereich und die inhaltliche Bedeutung des Durchgriffs erfassen zu können. In Gegenüberstellung zu dem Grundsatz der Selbständigkeit ist auch die allgemeine Problematik des Durchgriffs zu behandeln, die Frage nämlich, ob ein prinzipielles, rechtlich verbindliches Durchgriffsverbot besteht, ob dem Durchgriff vielleicht rechtliche Schranken gezogen sind, die ihn letztlich weitgehend ausschließen oder ob dem Grundsatz der Selbständigkeit gegenüber dem Durchgriff möglicherweise eine „tatsächliche Verbindlichkeit“ zukommt. Auf der Grundlage eines solchen „Allgemeinen Teils“ wendet sich die Darstellung dann den Einzelproblemen zu: der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Unselbständigkeit von Körperschaften, der Bekämpfung der Steuerflucht und der Frage des Durchgriffs bei Auslandinvestmentgesellschaften.

Die Arbeit hat der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster im Sommersemester 1977 als Dissertation vorgelegen.

Mein Dank gilt Herrn Professor Dr. Bernhard Großfeld, der die vorliegende Arbeit angeregt und durch zahlreiche Gespräche und Ratschläge gefördert hat, und Herrn Professor Dr. Paul Kirchhof, der mich durch eine Vielzahl von Hinweisen und vor allem durch seine kritischen Anmerkungen unterstützt hat.

Inhaltsübersicht

Teil I

Grundlagen	13
<i>1. Kapitel: Der Durchgriff im Zivilrecht und der Durchgriff in anderen außersteuerlichen Rechtsbereichen</i>	15
1. Abschnitt: Der Durchgriff im Zivilrecht	15
2. Abschnitt: Der Durchgriff in anderen außersteuerlichen Rechtsbereichen	30
<i>2. Kapitel: Der Durchgriff im nationalen Steuerrecht</i>	35
1. Abschnitt: Überblick über die Arbeiten von Wilser und Raupach	35
2. Abschnitt: Zu den Ansichten von Wilser und Raupach sowie allgemein zur Frage des Durchgriffs im nationalen Steuerrecht	38
<i>3. Kapitel: Der Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht — Problemstellung</i>	51
1. Abschnitt: Bestimmung der für den Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht entscheidenden „Normenkollision“	51
2. Abschnitt: Präzisierung des Trennungsprinzips und Fixierung der Durchgriffsfälle	62
3. Abschnitt: Zum Anwendungsbereich des Durchgriffs im deutschen Außensteuerrecht	66
4. Abschnitt: Terminologische Fragen	72
5. Abschnitt: Zur nachfolgenden Darstellung	75

Teil II

**Der Grundsatz der
Selbständigkeit von Körperschaften
im Internationalen Steuerrecht**

77

<i>1. Kapitel: Die einheitliche Behandlung von Körperschaften nach dem Grundsatz der Selbständigkeit</i>	77
1. Abschnitt: Die Verselbständigung im Steuerrecht der verschiedenen Staaten	79
2. Abschnitt: Der Grundsatz der Selbständigkeit im Außensteuerrecht der Staaten	83
3. Abschnitt: Der Grundsatz der Selbständigkeit in den Modellverträgen	84
4. Abschnitt: Der Grundsatz der Selbständigkeit in den DBA	84
5. Abschnitt: Die Anerkennung des Grundsatzes der Selbständigkeit auf internationalen Kongressen	86
<i>2. Kapitel: Die Funktionen der Verselbständigung von Körperschaften im Internationalen Steuerrecht</i>	87
1. Abschnitt: Die durch den Grundsatz der Selbständigkeit bedingte Steuergutverteilung	87
2. Abschnitt: Die durch die Verselbständigung der Körperschaft bedingte Steuerbelastung	90
<i>3. Kapitel: Die Unterschiede in den Auffassungen der verschiedenen Staaten über die Selbständigkeit von Körperschaften im Internationalen Steuerrecht</i>	93
1. Abschnitt: Die Unterschiede in den Auffassungen über die als selbständig zu behandelnden „Körperschaften“	93
2. Abschnitt: Die steuerliche Behandlung des ausgeschütteten Gewinns	112
3. Abschnitt: Weitere Unterschiede in den Auffassungen über die steuerliche Behandlung von Körperschaften im Internationalen Steuerrecht	119
<i>4. Kapitel: Die Grundlagen des Grundsatzes der Selbständigkeit von Körperschaften im Internationalen Steuerrecht</i>	121
1. Abschnitt: Ein allgemeiner Rechtsgrundsatz als Grundlage	121
2. Abschnitt: Völkergewohnheitsrecht als Grundlage	123
3. Abschnitt: Völkerrechtliche Übung und Völkervertragsrecht als Grundlagen	128

Teil III

**Die Durchbrechung des internationalen
Grundsatzes der Selbständigkeit durch
das deutsche Außensteuerrecht**

135

<i>1. Kapitel: Die allgemeine Problematik des Durchgriffs im deutschen Außensteuerrecht</i>	135
1. Abschnitt: Die dem Durchgriff gezogenen rechtlichen Schranken	136
A. Die vom innerstaatlichen Recht gezogenen Schranken	136
B. Die völkerrechtlichen Schranken	142
2. Abschnitt: Die Abweichung von dem international tatsächlich beachteten Grundsatz der Selbständigkeit	157
A. Die prinzipiellen Bedenken gegen einen einseitigen Durchgriff	157
B. Zur Berechtigung des Durchgriffs	163
C. Die Notwendigkeit der internationalen Verständigung über die Durchgriffsfälle	163
<i>2. Kapitel: Die einzelnen Durchgriffsfälle</i>	165
1. Abschnitt: Der Durchgriff zur Berücksichtigung der wirtschaftlichen Unselbständigkeit	166
A. Die Durchgriffsmaßnahmen der Filialtheorie, der indirekten Gewinnermittlung, des § 15 II StAnpG	167
B. Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Unselbständigkeit von Körperschaften im gegenwärtigen Recht	188
C. Rechtspolitische Überlegungen zur Berücksichtigung der wirtschaftlichen Unselbständigkeit von Körperschaften	201
2. Abschnitt: Der Durchgriff zur Bekämpfung der Steuerflucht	237
A. Vorbemerkung	237
B. Der Durchgriff auf Grund der allgemeinen Vorschriften	249
C. Die Sondervorschriften des Außensteuergesetzes	280
3. Abschnitt: Der Durchgriff bei ausländischen Investmentgesellschaften	315
A. Die Regelung des Auslandsinvestmentgesetzes für ausländische Investmentfonds	315
B. Die Regelung in verfassungsrechtlicher Sicht	320
C. Die Regelung in internationaler Sicht	324
D. Die Vereinbarkeit mit DBA	326
Literaturverzeichnis	329

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	=	anderer Ansicht
Anm.	=	Anmerkung
AcP	=	Archiv für die civilistische Praxis
AO	=	Abgabenordnung
AöR	=	Archiv des öffentlichen Rechts
AStG	=	Außensteuergesetz
Außensteuer- reformgesetz	=	Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuer- lichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen
AT	=	Allgemeiner Teil
AWD	=	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
BB	=	Betriebsberater
BFH	=	Bundesfinanzhof
BFHE	=	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BT-Drucks.	=	Bundestagsdrucksache
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	=	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
CDDFI	=	Cahiers de droit fiscal international
DB	=	Der Betrieb
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	=	Deutsches Steuerrecht
DStZ/A	=	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EuStZ	=	Europäische Steuerzeitung
FAZ	=	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FinArch.	=	Finanz-Archiv
FG	=	Finanzgericht
FN	=	Fußnote
FR	=	Finanz-Rundschau
FS	=	Festschrift
IFA	=	International Fiscal Association
inc.	=	incorporated
IPR	=	Internationales Privatrecht
ISrR	=	Internationales Steuerrecht
IWB	=	Internationale Wirtschaftsbriefe
JfSt.	=	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JW	=	Juristische Wochenschrift

JZ	= Juristenzeitung
KStDV	= Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
KVStG	= Kapitalverkehrsteuergesetz
m. w. N.	= mit weiteren Nachweisen
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
OECD	= Organisation for European Cooperation and Development
OFD	= Oberfinanzdirektion
Rdnr.	= Randnummer
RFH	= Reichsfinanzhof
RFHE	= Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StbJb.	= Steuerberater-Jahrbuch
StlBp.	= Steuerliche Betriebsprüfung
StuW	= Steuer und Wirtschaft
WM	= Wertpapiermitteilungen
ZHR	= Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht

TEIL I

Grundlagen

Die Problematik des „Durchgriffs im deutschen Außensteuerrecht“ ist kein Thema, das sich isoliert für den Bereich des Außensteuerrechts behandeln ließe. Die Frage nach Begriffsinhalt und Zulässigkeit des Durchgriffs wird in den verschiedensten Rechtsbereichen gestellt. Dieser Beschäftigung mit dem Durchgriff auch in anderen Rechtsbereichen wird man bei der Frage nach dem Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht Rechnung tragen müssen.

So wird vor allem seit Jahrzehnten die Durchgriffsproblematik im Zivilrecht diskutiert. Die Bedeutung dieser zivilrechtlichen Diskussion für die entsprechende steuerrechtliche Fragestellung hat Raupach in seiner Untersuchung über den „Durchgriff im Steuerrecht“ besonders herausgestellt. Nach seiner Auffassung führen die Durchgriffsfälle auf die gemeinsame Fragestellung, „ob und gegebenenfalls wann die Trennung zwischen zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit der Gesellschaft und der ihrer Gesellschafter eingeschränkt oder aufgehoben werden kann“. Darin liege zugleich die Berechtigung, auch im Steuerrecht von „Durchgriff“ zu sprechen¹. Die dementsprechend von Raupach aufgestellte Definition des steuerlichen Durchgriffs als einer Abweichung von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit ist in der Folge allgemein übernommen worden.

Selbst wenn man — anders als Raupach — nicht eine derart enge Verbindung zwischen dem Durchgriff im Zivilrecht und dem Durchgriff im Steuerrecht annimmt, so hat in jedem Fall doch die Diskussion im Zivilrecht und anderen, wiederum durch die zivilrechtliche Diskussion beeinflussten, außersteuerlichen Rechtsbereichen die Durchgriffsvorstellung, d. h. die Vorstellung darüber, was ein „Durchgriff“ ist, derart geprägt, daß es notwendig ist, sich mit dieser Diskussion zu beschäftigen. Es sind in diesen Bereichen — den „Durchgriff“ betreffend — Erkenntnisse erarbeitet worden, bei denen es sich zum Teil anbietet, diese für den Bereich des Außensteuerrechts zu übernehmen, mit denen es zum Teil aber auch gilt, sich auseinanderzusetzen, da sie auch für den Bereich des Außensteuerrechts gültige Aussagen enthalten (hierzu im 1. Kapitel).

¹ Raupach, Der Durchgriff im Steuerrecht, S. 43 f.

Außerdem ist die Frage nach dem Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht Teil der Problematik des „Durchgriffs im Steuerrecht“, mit der sich vor allem Wilser und Raupach eingehend beschäftigt haben² (hierzu im 2. Kapitel).

Auf der Grundlage der aus der Diskussion des Durchgriffs im Zivilrecht und anderen außersteuerlichen Rechtsbereichen und insbesondere der aus der Durchgriffsdiskussion im nationalen Steuerrecht gewonnenen Erkenntnisse ist sodann die Problemstellung des Durchgriffs im deutschen Außensteuerrecht zu formulieren (hierzu im 3. Kapitel).

² *Wilser*, Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht; *Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht.

1. Kapitel

Der Durchgriff im Zivilrecht und der Durchgriff in anderen außersteuerlichen Rechtsbereichen

1. Abschnitt: Der Durchgriff im Zivilrecht

A. Überblick über die zivilrechtliche Durchgriffslehre¹

Die Problematik des Durchgriffs wird im Zivilrecht seit Jahrzehnten diskutiert. Dennoch stellt der Durchgriff im Zivilrecht keineswegs ein gefestigtes Rechtsinstitut dar². Dazu ist — nach Reh binder — die gemeinsame dogmatische Basis dieser Lehre zu schwach³. Insbesondere beruht die Durchgriffslehre nicht auf allgemein anerkannten, gesicherten Erkenntnissen.

I. Die Durchgriffslehre Sericks (1955)

Die gesamte — nicht nur die zivilrechtliche — Durchgriffsdiskussion steht unter dem Einfluß der Untersuchung von Serick über „Rechtsform und Realität juristischer Personen“. Wenn sich auch erste Ansätze bereits bei Curt Fischer und Ludwig Raiser finden⁴, so stellt doch die Arbeit von Serick die erste umfassende und zugleich grundlegende Arbeit zum Problem des Durchgriffs dar⁵.

Im ersten Teil seiner Arbeit untersucht Serick die „Durchgriffsmöglichkeiten beim Mißbrauch der Rechtsform der juristischen Person“ nach der deutschen Auffassung und der amerikanischen Lehre vom „Disregard of Legal Entity“. Er versucht zu klären, ob und wann die Handlungen einer juristischen Person den hinter der juristischen Per-

¹ Zur zivilrechtlichen Durchgriffslehre im Überblick auch: *Schanze*, Einmangengesellschaft und Durchgriffshaftung als Konzeptionalisierungsprobleme gesellschaftsrechtlicher Zurechnung, S. 56 ff.; *Reh binder*, Konzernaußenrecht und allgemeines Privatrecht, S. 94 ff.; zur Durchgriffslehre in der Rechtsprechung vgl. *Schanze*, S. 67 ff.

² *Reh binder*, Konzernaußenrecht, S. 91.

³ *Reh binder*, ebd., S. 91.

⁴ Vgl. hierzu *Schanze*, S. 56 ff.

⁵ *Serick*, Rechtsform und Realität juristischer Personen; zur Ansicht von Serick vgl. auch die Darstellung bei *Müller-Freienfels* AcP 156 S. 522/524; *Raupach*, Durchgriff, S. 23 f.; *Schanze*, S. 58 ff.; *Ottmar Kuhn*, Strohmangründung bei Kapitalgesellschaften, S. 209.