

Schriften zum Steuerrecht

---

Band 48

# Justiz und Steuerumgehung

Ein kritischer Vergleich der Haltung  
der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher  
Gestaltung in Großbritannien und Deutschland

Von

**Karsten Nevermann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

**KARSTEN NEVERMANN**

**Justiz und Steuerumgehung**

# **Schriften zum Steuerrecht**

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang  
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

**Band 48**

# **Justiz und Steuerumgehung**

**Ein kritischer Vergleich der Haltung  
der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher  
Gestaltung in Großbritannien und Deutschland**

**Von**

**Dr. Karsten Nevermann**

**Richter am Amtsgericht Hamburg**



**Duncker & Humblot · Berlin**

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Nevermann, Karsten:**

Justiz und Steuerumgehung : ein kritischer Vergleich der  
Haltung der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher Gestaltung  
in Grossbritannien und Deutschland / von Karsten Nevermann. –  
Berlin : Duncker und Humblot, 1994

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 48)

Zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 1993

ISBN 3-428-08026-2

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1994 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-08026-2

*Meiner Frau*



## Vorbemerkung

Diese Arbeit wurde im Jahre 1993 vom Fachbereich Rechtswissenschaft II (Reformierte Juristenausbildung) der Universität Hamburg als Dissertation angenommen. Ihr Ziel ist es, die Rolle der *Dritten Gewalt* in der steuerrechtlichen Auseinandersetzung näher zu beleuchten. Dazu habe ich mich auf einen Bereich konzentriert, in dem das Recht auf besondere Art herausgefordert wird, nämlich wo kreative rechtliche Gestaltungen die Ziele des Gesetzgebers zu vereiteln drohen. Derartige Fragestellungen, bei denen es nicht um rechtliche Details zu konkreten, eng umrissenen Problemen, sondern um richterliche Grundhaltungen geht, leben vom Vergleich. Deshalb sollte die Betrachtung nicht auf das nationale deutsche Rechtssystem beschränkt bleiben. Die Wahl Großbritanniens als Kontrast, durch welchen auch die in Deutschland bestehenden Eigentümlichkeiten besser hervortreten, beruht darauf, daß das britische Rechtssystem so ganz anders zu sein scheint als das unsrige; das ließ mich auf stärkere Unterschiede und klarere Ergebnisse hoffen als bei einem Vergleich etwa mit Frankreich oder Österreich. Mitentscheidend waren aber auch ganz persönliche Präferenzen: Im Jahre 1989 erhielt ich durch ein Stipendium des *British Council* die Gelegenheit, das britische Rechtssystem an der Universität, in Anwaltskanzleien und bei Gericht für sechs Monate kennenzulernen, wodurch wichtige fachliche Grundlagen für diese Arbeit gelegt wurden. Es ist hier der Ort, all denen, die zu dem seinerzeitigen Programm mit viel Engagement beigetragen haben, zu danken, besonders Dr. Kenneth Reid von der Universität Edinburgh, Mr. Gordon Davidson WS, Solicitor, Mr. James Drummond Young QC, Advocate, und Herrn Professor David Edward QC, jetzt Richter am Europäischen Gerichtshof Erster Instanz, Luxemburg.

Großen Dank schulde ich meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Rainer Walz LL.M., vom Fachbereich Rechtswissenschaft II der Universität Hamburg. Sein Buch "*Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*" hat mir geholfen, eine ganz neue Perspektive des Steuerrechts zu gewinnen und so die für diese Arbeit entscheidenden Fragen überhaupt erst stellen zu können. Seine fortwährenden begleitenden Anregungen haben entscheidend zur Entwicklung der in dieser Arbeit vorgetragenen Gedanken beigetragen.

Als Glück für mich erwies sich, daß ich in den Jahren 1991 und 1992 die Möglichkeit erhielt, an einem Forschungsprojekt am *Centre for Socio-Legal Studies, Wolfson College*, der Universität Oxford mitzuarbeiten, in welchem die Grenzen des Rechts und rechtlicher Kontrolle am Beispiel des Steuerrechts und des Bilanzrechts mit empirischen Methoden näher untersucht wurden.

Mein besonderer Dank gilt Dr. Doreen McBarnet, *Senior Lecturer* am *Centre for Socio-Legal Studies*, die mir in Oxford viele Wege ebnete und in zahlreichen Gesprächen eine "law in action"-Perspektive vermittelte. Zu großem Dank verpflichtet bin ich auch Mr. Donald Harris, seinerzeitiger Direktor des *Centre*, und Sir Raymond Hoffenberg, seinerzeitiger Präsident des *Wolfson College*. Beide haben sich sehr darum bemüht, daß ich als *Visiting Scholar* am *Wolfson College* alle Vorzüge, die die Universität ihren Gästen zu bieten hat, genießen konnte. Ich danke auch Mr. Edwin Simpson, Barrister und Lecturer am *Christ Church College*, der mir auf meine steuerrechtlichen Fragen immer bereitwillig kompetente Auskunft gab, und der *Anglo-German Foundation*, die durch ihre finanzielle Unterstützung erheblich zu dem Gelingen meines Aufenthalts in Oxford beigetragen hat.

Schließlich danke ich den Herren Professoren Dr. Joachim Lang und Dr. Jens Peter Meincke von der Universität zu Köln, die sich bereit erklärt haben, meine Arbeit in ihrer steuerrechtlichen Reihe erscheinen zu lassen, und dem Präsidenten des Amtsgerichts Hamburg, der mich als Richter trotz angespannter Personalsituation zur Anfertigung dieser Arbeit beurlaubte.

Meine Frau, Lone Gerlach MA, hat sich bei der Durchsicht dieser Arbeit sehr verdient gemacht. Auch im übrigen mußte sie einen großen Teil der damit verbundenen Last mittragen. Deshalb -und nicht nur deshalb- ist ihr dieses Buch gewidmet.

Soviel mir die Unterstützung anderer auch geholfen hat, für die vielleicht großen Irrtümer, die mir unterlaufen sein mögen, trage ich allein die Verantwortung.

Hamburg, im November 1993

*Karsten Nevermann*

# Inhaltsverzeichnis

Einleitung .....	23
I. Zur Ausgangsfrage .....	23
II. Standortbestimmung .....	25
III. Zum rechtsvergleichenden Grundansatz.....	26
IV. Die historische Perspektive .....	27
V. Schwerpunkt: Oberste (Steuer-)Gerichte .....	29
VI. Wissenschaft und Schrifttum .....	31
VII. Methodenlehre, Fallvergleich, Gesetzesauslegung .....	35
1. Die Technik des Fallvergleichs.....	38
2. Statutory Interpretation.....	39
3. Zur Auslegung britischer Steuergesetze .....	43
4. Case Law im britischen Steuerrecht .....	43
VIII. Form und Substanz als Vergleichsmaßstab .....	44
IX. Zur Präsentation des Materials.....	45
A. Steuerminderung im gesellschaftlichen Kontext .....	47
I. Sprachgebrauch/Definitionen.....	49
II. Erscheinungsformen und Auswirkungen.....	51
1. Zur Entwicklung von Steuerminderung in Großbritannien unter besonderer Berücksichtigung direkter Steuern .....	52
a) Ausgangslage: Zur Entwicklung der Einkommensteuer .....	52
b) Die Entstehungsbedingungen "moderner" Steuerminderung .....	54
c) Erste Minderungsgestaltungen .....	54
d) Zum Beitrag der Justiz .....	56
e) Steuerminderung in den vierziger bis sechziger Jahren .....	58
f) Steuerminderung und die Veränderungen der sechziger und siebziger Jahre .....	61
g) Der Umsatz in den achtziger Jahren und die Gegenwart .....	67
2. Vergleichende Gesichtspunkte zur Entwicklung von "Steuerminderung" in Deutschland .....	69

a) Die unterschiedliche Ausgangslage in Deutschland.....	69
b) Steuerumgehungen werden zum Problem.....	69
c) Der Weg zur entscheidenden Weichenstellung .....	72
d) Zur weiteren Entwicklung .....	73
3. Zwischenergebnis .....	74
III. Bekämpfungsstrategien und ihre Konsequenzen .....	75
1. Die Möglichkeiten der Umgebungsbekämpfung .....	76
a) Interpretation der bestehenden Gesetze.....	76
b) Rückgriff auf externe Rechtsinstitute .....	76
c) Steuerliche Generalklausel.....	77
d) Erlass spezieller Anti-Umgebungsgesetze .....	77
e) Spezielle Ermächtigung der Verwaltung .....	78
2. Praktische Konsequenzen.....	79
3. Der Grundwertekonflikt: Rechtsstaat v. Gerechtigkeit.....	82
IV. Zum Verhältnis von Steuerumgehung und Recht.....	84
1. Steuerumgehung als Ursache von Rechtsentwicklungen .....	85
2. Die Rolle des Beraterstandes.....	89
3. "Fraud insurance": Die Aushebelung des Steuerstrafrechts.....	92
a) "Non-disclosing disclosure" .....	94
b) "Innocent error" .....	95
c) "Legal opinions".....	96
d) "Fraud insurance" in Deutschland .....	97
4. Berater und die Anziehungskraft von Formalismus .....	97
a) Rechtliche Formen als Schwäche und Stärke des Rechts .....	98
b) Exkurs: Aspekte von Form und Substanz .....	99
aa) Formale und substantielle Begründungen .....	99
bb) Form und Substanz als unverzichtbare Bestandteile jeden Rechts.....	100
cc) Form und Substanz als Maßstab zum Vergleich zweier Rechtssysteme .....	102
c) Therapie durch Aufwertung substantieller Argumentation? .....	104
5. Überleitung zu den folgenden Teilen.....	108
B. Steuerumgehung in der britischen Rechtsprechung .....	109
I. Der "traditionelle" Ansatz .....	111
1. <i>Ayrshire</i> .....	112

2. Die "Westminster doctrine" .....	116
a) Der Ausgangsfall .....	116
b) Die Begründungen der Richter.....	118
c) Kritische Schlußfolgerungen .....	120
d) Die Auswirkungen der Entscheidung .....	123
3. Die "sham doctrine" .....	127
4. Exkurs: <i>Westminster</i> im Kontrast zu <i>Gregory v Helvering</i> oder zur Weichenstellung in den USA .....	128
II. Von <i>Westminster</i> zu <i>Plummer</i> .....	133
1. <i>IRC v Mallaby-Deeley</i> .....	134
2. Die Rechtsprechung im Zweiten Weltkrieg: "Feuerprobe" für <i>Westminster</i> .....	136
3. "Form over Substance": Ein Mythos entsteht .....	140
a) <i>IRC v Ayrshire Employers Mutual Association Ltd.</i> .....	141
b) Weitere Entscheidungen.....	142
c) <i>Lord Vestey's Executors v IRC</i> .....	145
d) Die <i>Vestey</i> -Entscheidung als Paradigma .....	149
4. Das goldene Zeitalter des Steuersparers .....	149
a) Formalismus auch gegen den Steuerzahler .....	150
b) <i>Pott's Executors v IRC</i> : Formalismus als Grundlage gelungener Steuerplanung.....	152
c) Auswirkungen des Formalismus auf die Gesetzgebung .....	156
d) <i>Griffiths (Inspector of Taxes) v J.P.Harrison (Watford), Ltd.</i> .....	157
5. Ein Mythos wird verteidigt.....	159
a) Beispiele substantiellerer Entscheidungen: <i>Bates v IRC</i> , <i>Luke v IRC</i> , <i>IRC v Parker</i> .....	160
b) <i>Customs and Excise Comrs v Top Ten Promotions Ltd.</i> .....	165
aa) Lord Justice Diplocks " <i>rational basis of the tax</i> " .....	165
bb) Die Aufnahme der Diplockschen Theorie .....	167
c) Stärkere Berücksichtigung wirtschaftlicher Aspekte .....	169
d) Formale Rechtsanwendung in den 70er Jahren und der Keim des " <i>new approach</i> " .....	171
III. Das " <i>Ramsay principle</i> ": Ein neuer Maßstab für Steuerumgehungen .....	179
1. <i>Ramsay</i> und <i>Rawling</i> .....	180
a) Lord Wilberforce .....	182
b) Lord Fraser .....	185

c) Das Schrifttum .....	186
2. <i>Burmah Oil</i> .....	187
a) Lord Fraser .....	188
b) Lord Diplock .....	188
c) Lord Scarman .....	189
d) Das Schrifttum .....	189
3. <i>Furniss v Dawson</i> .....	190
a) Zum Sachverhalt von <i>Dawson</i> .....	190
b) Die Begründungen der Richter.....	191
aa) Lord Brightman .....	191
bb) Lord Roskill .....	193
cc) Lord Bridge of Harwich .....	194
dd) Lord Scarman .....	194
ee) Lord Fraser .....	195
c) Einige Reaktionen im Schrifttum .....	195
d) Aspekte von <i>Dawson</i> .....	198
4. <i>Craven v White</i> .....	201
a) Die Sachverhalte.....	202
aa) <i>Craven</i> .....	202
bb) <i>Baylis</i> .....	202
cc) <i>Bowater</i> .....	202
b) Der ausschlaggebende Gesichtspunkt.....	203
c) Die Voten der Mehrheit .....	203
aa) Lord Oliver of Aylmerton.....	203
bb) Lord Keith und Lord Jauncey .....	208
d) Die " <i>dissenting judgments</i> " .....	208
aa) Lord Templeman.....	209
bb) Lord Goff .....	210
e) Aus den Stellungnahmen zu <i>Craven v White</i> .....	211
f) Eigene Stellungnahme .....	214
5. Der " <i>new approach</i> " als neuer Maßstab .....	216
a) Weitere Fälle .....	217
aa) <i>Ensign Tankers (Leasing) Ltd. v Stokes (Inspector of Taxes)</i> .....	217
bb) <i>Ingram v IRC</i> .....	217

cc) <i>Customs and Excise Comrs v Faith Construction Ltd.</i> .....	218
dd) <i>Bird v IRC</i> .....	218
ee) <i>Sherdley v Sherdley</i> .....	218
ff) <i>Reed v Young</i> .....	219
gg) <i>Reed v Nova Securities Ltd.; Coates v Armdale Properties Ltd.</i> .....	219
hh) <i>Moodie v IRC</i> .....	220
ii) <i>Shepherd v Lyntress</i> .....	220
jj) <i>Fitzwilliam (Countess) v IRC</i> .....	221
b) Folgerungen .....	221
C. Steuerumgehung und -vermeidung in der deutschen Rechtsprechung .....	223
I. Einleitung .....	223
II. Der Einzug substantieller Argumentation in die steuerliche Rechtsanwendung in Deutschland.....	224
1. Die veränderte Grundhaltung der Steuerrechtsprechung .....	225
2. Die gesetzlichen Grundlagen für eine aktive Rolle des RFH bei der Umge- hungsbekämpfung.....	227
a) Die Konzeption von § 4 RAO als Programm für eine substantielle Rechts- anwendung.....	227
aa) Die substantielle Prägung von § 4 RAO.....	228
bb) Formale Begrenzungsmöglichkeiten .....	228
cc) Das § 4 RAO zugrundeliegende Konzept .....	229
dd) Anwendung der Maßstäbe von Atiyah/Summers.....	231
ee) Der programmatische Charakter von § 4 RAO .....	232
b) Der gesetzliche Ansatz in § 5 RAO: Zwiespalt zwischen Form und Inhalt .....	232
aa) Grundkonzeption und Funktion .....	232
bb) § 5 RAO an den Maßstäben von Atiyah/Summers .....	233
c) Veränderungen der gesetzlichen Grundlagen .....	234
3. Grundelemente der RFH-Rechtsprechung in der Praxis .....	235
4. Aspekte von Form und Substanz in Entscheidungen des RFH.....	238
a) Zur Ablehnung der GmbH & Co KG: RFHE 21, 92.....	239
aa) Zur rechtlichen Argumentation des RFH.....	239
bb) Das Form/Substanz-Verhältnis in der Argumentation.....	240
cc) Der Einfluß substantieller Argumentation.....	241
b) Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Umsatzvergütungen: RFHE 21, 275 .....	242

aa) Zu Sachverhalt und Entscheidungsgründen.....	242
bb) Die Wechselwirkungen der Argumentationstypen .....	243
cc) Das "Gewicht" der Argumentationstypen .....	243
dd) Parallele Argumentationsmöglichkeit aus § 5 RAO.....	244
c) Gesellschafterdarlehen als verstecktes Stammkapital:RFHE 34, 194.....	244
aa) Zu Sachverhalt und Entscheidungsgründen.....	244
bb) Die substantiellen und formalen Grundlagen der Entscheidung .....	245
cc) Die drei wesentlichen Aspekte der Entscheidung.....	245
d) Unbeachtliche Zwischenschaltung einer Gesellschaft: RFH vom 10.1.1935, RStBl. 1935, 148.....	246
e) "Dividend stripping" vor dem RFH: E 36, 303 vom 11.7.1934 .....	246
aa) Sachverhalt und Entscheidungsgründe.....	247
bb) Form und Substanz in der Argumentation des RFH.....	247
5. Zwischenergebnis .....	248
6. Exkurs: Substantielle Argumentation - Ursache nationalsozialistischer Aus- wüchse im Steuerrecht?.....	250
III. Die Neubesinnung auf eine formale Rechtsanwendung.....	253
1. Zeichen des Umbruchs.....	255
a) Das Pfennig-Urteil des OFH .....	255
b) Bundesfinanzhof vom 22.8.1951 zu Familiengesellschaften .....	256
c) Einschränkung der typisierenden Betrachtungsweise .....	258
d) BFH vom 3.6.1953 zum "verdeckten Eigenkapital".....	259
2. Der zeitweilige Niedergang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise .....	260
3. Konsequenzen für steuerliche Kreativität .....	262
a) Die Rechtsprechung zum Mantelkauf als Beispiel für eine latent substantielle Rechtsprechung.....	262
b) Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten: BFH vom 13.3.1964.....	264
IV. Aspekte von Form und Substanz in der heutigen Rechtsprechung des Bundes- finanzhofs zu kreativer Gestaltung .....	266
1. Die Verbindung wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit teleologischer Ausle- gung .....	266
2. Die transformierte Generalklausel .....	274
a) Die <i>ratio</i> der Generalklausel nach der Rechtsprechung .....	274
b) Zur Dogmatik des § 42 AO .....	277
aa) Grundlegendes.....	277
bb) Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Generalklausel.....	279

(1) Zweckgerichtete Konkretisierung der Tatbestandsmerkmale.....	279
(2) Zusätzliche Wertungen im Mißbrauchsbegriff.....	280
(a) Absicht.....	280
(b) Unangemessene Gestaltung.....	281
(3) Die Feststellung der "Umgehung": Einfallstor für die Wertungen des umgangenen Steuergesetzes.....	283
c) Das Potential der Generalklausel für formale und substantielle Argumentation....	284
V. Flucht in den Gesetzespositivismus?.....	285
D. Vergleich Großbritannien/Deutschland.....	290
I. Die Entwicklung der Rechtsprechung in beiden Ländern.....	290
1. Die unterschiedlichen Grundansätze.....	290
2. Kontrastierende Fälle.....	293
3. Die Umbrüche im gesellschaftlichen Kontext.....	295
II. "Pro taxpayer literalism" als Werthaltung im Vergleich zu den Werthaltungen deutscher Richter.....	298
III. Weitere Ursachen von "literalism" im Vergleich zur Situation in Deutschland.....	305
1. Gerichtliches Rollenverständnis: "self-restraint".....	306
2. Mangelnde Spezialisierung.....	307
3. "Drafting style".....	307
IV. "New approach" und Generalklausel: Ein Blick auf die Kriterien.....	311
1. (Un-)Angemessenheit der Gestaltung und "legitimate commercial purpose".....	312
2. Die Willensrichtung des Steuerpflichtigen.....	313
3. Ungeschriebene Zusatzerwägungen und moralische Dimension?.....	314
V. Steuerumgehung und die Anziehungskraft von Formalismus.....	315
1. "Creative compliance" und substantielle Argumentation.....	317
2. Das Beispiel des "new approach".....	318
3. Beispiele aus Deutschland.....	320
4. Gemeinsame Grundstrukturen und Mechanismen.....	323
E. Zusammenfassung.....	325
I. Problem.....	325
II. Fragestellung.....	326
III. Maßstab und Methode.....	326

IV. Befund .....	326
V. Ursachen .....	327
VI. Folgerungen .....	328
Verzeichnis der zitierten britischen Fälle.....	331
Verzeichnis der zitierten US-Fälle.....	336
Literaturverzeichnis .....	337

## Abkürzungsverzeichnis

A.	Abschnitt
a. a. O.	am angegebenen Orte
AC	Appeal Cases
ACT	Advance Corporation Tax
a.F.	alter Fassung
All ER	All England Law Reports
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ass.	assistant
ass. ed.	assistant editor
Aufl.	Auflage
Aug.	August
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
betr.	betrifft / betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BJS	British Journal of Sociology
Bros.	Brothers
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BTR	British Tax Review
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
CA	Court of Appeal
ca.	circa
CGT	Capital Gains Tax
CGTA	Capital Gains Tax Act
Ch	Law Reports Chancery Division
CLJ	Cambridge Law Journal
CLP	Current Legal Problems
Co.	company
Co. Rep.	Coke (King's Bench Law Reports 1572-1616)
col.	column
Com.	committee; commission

Comrs	Commissioners
Conv.	Conveyancer and Property Lawyer
CS	Court of Session
CT&EPQ	Capital Taxes and Estate Planning Quarterly
CTT	Capital Transfer Tax
DB	Der Betrieb
Deb.	Debate
Dec.	December
ders.	derselbe
dies.	dieselben
Diss	Dissertation
DRIZ	Deutsche Richterzeitung
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
Dtsch. Jur. Ztg.	Deutsche Juristen-Zeitung
DVR	Deutsche Verkehrssteuer Rundschau
E.	England
E. & I. App.	English and Irish Appeals
ed.	edition, editor
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
ex p	ex parte (auf Antrag von...)
f.	folgende Seite
F.2d	Federal Reporter, Second Series
FA	Finance Act / Finanzamt
ff.	folgende Seiten
FG	Festgabe / Finanzgericht
FinMin	Finanzminister
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
F.S.	Fiscal Studies
FY	Financial Year
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbssteuergesetz
HarvLRev.	Harvard Law Review
HC	House of Commons
HL	House of Lords
Hrsg.	Herausgeber
ICLQ	International and Comparative Law Quarterly
ICTA	Income and Corporation Taxes Act
IEA	Institute of Economic Affairs

IHT	Inheritance Tax
IJSL	International Journal of the Sociology of Law
in re	in rerum (in Sachen)
IPR	Internationales Privatrecht
IRC	Inland Revenue Commissioners
J	Judge (High Court)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JLS	Journal of Law and Society
JSPTL	Journal of the Society of Public Teachers of Law
JW	Juristische Wochenschrift
KapErStG 1961	Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Anteilen an Arbeitnehmer
KB	King's Bench
KC	King's Counsel
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftssteuergesetz
LAW COM.	Law Commission
L.C.	Lord Chancellor
Lfg.	Lieferung
LJ	Lord Justice of Appeal
LQR	Law Quarterly Review
L.R.	Law Reports First Series, 1865-heute
LSG	Law Society's Gazette
LT	Law Times
Ltd.	limited company
L&T Rev.	Law and Tax Review
M	Mark
Mass.	Massachusetts
m.E.	meines Erachtens
MLR	Modern Law Review
Moo. P.C.C.	Moore, E.F., Privy Council Cases, 1836-1862
M.R.	Master of the Rolls
Mrd.	Milliarden
m. wt. Nachw.	mit weiteren Nachweisen
NE	North Eastern Reporter (USA, 1st. Series)
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	number
Nov.	November
Nr.	Nummer
NW	Nordrhein-Westfalen
Oct.	October

OECD	Organisation For Economic Cooperation And Development
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OJLS	Oxford Journal of Legal Studies
p.a.	pro anno
PAYE	Pay-as-you-earn
plc	public limited company
QB	Queen's Bench
QC	Queen's Counsel
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
Rev.	Revenue
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RM	Reichsmark
RN	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
RZ	Randziffer
S.	Seite
s.	section
SC	Session Cases
Sc.	Scotland
Sch	Schedule
SCOT. LAW COM.	Scottish Law Commission
sec.	section
s.o.	siehe oben
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBJb	Steuerberaterjahrbuch
STC	Simon's Tax Cases
Std.	Stand
StRK	Steuerrechtskartei
StuW	Steuer und Wirtschaft
sub-s.	subsection
Tax Cas.	Tax Cases (in Zitaten)
TC	Tax Cases
TZ	Textziffer
u.a.	unter anderem / und andere
UChiLRev	University of Chicago Law Review
UK	United Kingdom

UPennLRev.	University of Pennsylvania Law Review
US	United States Supreme Court Reporter
USt	Umsatzsteuer
v	versus
v.	vom / von
VAT	Value Added Tax
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
WLR	Weekly Law Reports
z.B.	Zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
z. T.	zum Teil



# Einleitung

## I. Zur Ausgangsfrage

Diejenigen, welche zur Steuer herangezogen werden, werden in der deutschen Rechtssprache als "Steuerpflichtige" bezeichnet. Ein Steuerpflichtiger ist jemand, der steuerlichen Pflichten unterliegt. Wer Verpflichtungen hat, muß sie nicht nur erfüllen, sondern muß die Erfüllung im Zweifel auch noch nachweisen. Eine Pflicht ist das Gegenstück zu einem Recht, und Leute finden es in der Regel angenehmer, berechtigt als verpflichtet zu sein. Niemand kann sich sehr in der Rolle eines Steuerpflichtigen gefallen.

Steuerzahler dagegen sind Leute, die etwas für die Allgemeinheit tun. Sie sind berechtigt zu wissen, warum sie überhaupt etwas zahlen sollen und was mit dem von ihnen "sauer erarbeiteten" oder sonstwie erworbenen Geld gemacht wird. Wird es in eine ausufernde Bürokratie gesteckt, die viel kostet und wenig leistet, so sind Steuerzahler bestens dazu legitimiert, einen solchen Zustand anzuprangern und auf Abhilfe zu drängen. Eine deutsche Organisation, die sich auf derartige Problemstellungen konzentriert, nennt sich "Bund der Steuerzahler". Es ist angenehmer, ein Steuerzahler zu sein als ein Steuerpflichtiger.

In der englischen Rechtssprache heißen diejenigen, an die die Finanzverwaltung ihre Steuerbescheide adressiert, "*taxpayer*", also "Steuerzahler". Sprache funktioniert zwar nicht so, daß für jedes Wort eines mit genau gleicher Bedeutung in einer anderen Sprache existiert, aber es ist schon so, daß auch beim britischen "*taxpayer*" die gleiche unterschwellige Bedeutung mitschwingt wie beim deutschen "Steuerzahler": Er ist eigentlich ein Berechtigter und kein Verpflichteter. Daß nun die britische Rechtssprache gerade diesen Ausdruck gewählt hat, um Personen in ihrem oft schwierigen Verhältnis zu den Finanzbehörden zu bezeichnen, während das deutsche Steuerrecht die gleichen Leute als "Steuerpflichtige" betrachtet, kann natürlich auf einem reinen Zufall beruhen, in den nicht viel hineininterpretiert zu werden braucht. Auch wenn es aber ein Zufall ist -und nicht doch mehr dahintersteckt- eignet er sich gut, um die vorherrschenden Einstellungen in beiden Ländern zu illustrieren.

In dieser Arbeit sollen derartige, das Recht prägende und Grundeinstellungen entlarvende Unterschiede zwischen Großbritannien und Deutschland betrachtet werden. Das Oberthema lautet "Justiz und Steuerumgehung". Damit wird ausgedrückt, daß einerseits ein Schwerpunkt auf die Rolle gerade

der Richter in der steuerlichen Auseinandersetzung gelegt wird und daß andererseits die steuerliche Rechtsanwendung besonders da genauer untersucht wird, wo sie besonders schwierig wird, wo nämlich kreative Intelligenz darauf verwandt wird, Steuern zu vermeiden.

Unterschiede zwischen britischen und deutschen Richtern, ihre verschiedene Bedeutung in der jeweiligen Rechtskultur, sind schon häufig in rechtsvergleichenden Schriften aufgezeigt worden. Das Neue, was diese Arbeit dem hinzufügen soll, liegt darin, daß vorhandene Erkenntnisse an einem spezifischen gesellschaftlichen und rechtlichen Problem gemessen werden sollen. Es soll -am Beispiel des Steuerrechts- der Frage nachgegangen werden, ob die andere Stellung der Richter in beiden Rechtskulturen Auswirkungen in der praktischen steuerlichen Rechtsanwendung hat.

Das Problem der legalen Umgehung der Steuergesetze ist in Großbritannien und Deutschland gleichermaßen bedeutsam. In beiden Ländern wird Steuerumgehung in regelmäßigen Abständen zum politischen Thema. Steuervermeidende und -umgehende Gestaltungen beschäftigen hier wie dort ständig Gesetzgeber, Behörden, Rechtsprechung, Schrifttum und viele Menschen, die sich etwas davon erhoffen. Am *Centre for Socio-Legal Studies* der Universität Oxford werden seit einigen Jahren empirisch gestützte rechtssoziologische Forschungen vorgenommen, in denen untersucht wird, ob erfolgreiche Steuerumgehung überhaupt in größerem Umfang möglich ist, und woran dies ggf. liegen könnte. Die Ursache für den dort nachgewiesenen Erfolg kreativer Gestaltungen wird in Grundstrukturen des Rechts überhaupt gesehen. Es ist interessant zu fragen, ob die dazu am Beispiel britischen Rechts getroffenen Aussagen auch auf Deutschland übertragen werden können. Wenn auch das gesellschaftliche Problem grob betrachtet als vergleichbar erscheint, so ist die rechtliche Ausgangslage in Großbritannien und Deutschland ganz verschieden, und zwar nicht nur hinsichtlich des materiellen Steuerrechts, sondern auch auf institutioneller Ebene und in der Art, wie das materielle Recht angewandt wird. Gerade daß in beiden Ländern erfolgreich Steuergesetze umgangen werden, scheint zu bestätigen, daß steuerliche Kreativität Vorstellungen von Recht ausnutzt, die beiden Rechtssystemen, vielleicht allem westlichen Recht, gemeinsam sind. Fundierte Aussagen darüber lassen sich letztlich allerdings nicht rechtsdogmatisch ableiten, weil es um Tatsachen geht, und über die treffen juristische Lehrsätze nun einmal keine Aussage. Feldforschungen -wie die erwähnten Studien aus Großbritannien- stehen in Deutschland zum Thema Steuerumgehung noch aus. Diese Arbeit kann sie auch nicht liefern, denn sie ist keine empirische, mit sozialwissenschaftlichen Methoden verfahrenende Studie. Aber es soll versucht werden, die klassische, auf den Inhalt von Rechtssätzen bezogene juristische Perspektive durch eine auch "soziologische" Betrachtungsweise zu ergänzen.

## II. Standortbestimmung

Im folgenden sollen Aspekte von Steuern, ihrer Umgehung, Recht, Gerechtigkeit, Justiz in Großbritannien und Deutschland angesprochen werden. Die Darstellung wird nicht nur positives Recht behandeln, sondern auch rechtsmethodische, historische und soziologische Bezüge aufweisen.

Teil A steht unter der Überschrift "Steuerungsumgehung im gesellschaftlichen Kontext". Hier soll der grundlegende Konflikt dargestellt werden, den die beiden miteinander verglichenen Rechtskulturen zu lösen haben. Das umfaßt Aussagen über die historische Entwicklung des gesellschaftlichen Phänomens der Steuerungsumgehung in Großbritannien und Deutschland, über Bekämpfungsmethoden und ihre Auswirkungen, über die grundsätzlichen, einander widersprechenden Wertungen, die hier abstrakt und im Einzelfall zum Ausgleich gebracht werden müssen, über das Verhältnis von Steuerungsumgehung und Recht und über die in der Praxis erkennbaren Mechanismen, die bei der Konstruktion und Abwehr steuerumgehender Gestaltungen greifen. Soweit das Verhältnis von Steuerungsumgehung und Recht behandelt wird, wird die für diese Arbeit grundlegende Betrachtungsweise allen Rechts näher umrissen werden, welche in dem bahnbrechenden Werk "Form And Substance In Anglo-American Law - A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory, and Legal Institutions", von den Professoren Atiyah (Oxford) und Summers (Cornell) für Zwecke des Rechtsvergleichs entwickelt wurde<sup>1</sup>.

In Teil B und C wird die grundsätzliche Haltung britischer bzw. deutscher Justiz zu steuervermeidenden und steuerumgehenden Gestaltungen in der Zeit ab dem Ersten Weltkrieg bis zu Beginn der neunziger Jahre dargestellt werden. Im Mittelpunkt stehen jeweils möglichst repräsentative Fälle, anhand derer verdeutlicht werden soll, was für gerichtliche Argumentationen in der jeweiligen Rechtskultur zu unterschiedlichen Zeiten akzeptabel waren und welche Wertungen von der jeweiligen Rechtsprechung bevorzugt wurden. Teil B ist dabei der britischen Rechtsprechung gewidmet, während sich Teil C mit der deutschen Rechtsprechung befaßt. Die Entwicklung in beiden Jurisdiktionen wird in verschiedene Perioden eingeteilt, welche sich jeweils durch unterschiedliche Trends in der Rechtsprechung unterscheiden. Zur Abgrenzung der einzelnen Perioden und als gemeinsamer Maßstab wird dabei im wesentlichen das Konzept von Form und Substanz, so wie es Atiyah/Summers entwickelt haben, zugrunde gelegt.

---

<sup>1</sup> P.S.Atiyah/R.S.Summers. Oxford 1987, reprint 1991.