

Melanie Kühn

Die Bekämpfung der Steuerumgehung  
durch allgemeine Antimissbrauchsrichtungen in  
Hongkong, Singapur und der Volksrepublik China

Auf dem Weg zur Konvergenz auf internationaler Ebene?



Nomos



# **Steuerwissenschaftliche Schriften**

**Herausgegeben von**

**Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.  
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg  
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin**

**Band 86**

Melanie Kühn

# Die Bekämpfung der Steuerumgehung durch allgemeine Antimissbrauchsvorschriften in Hongkong, Singapur und der Volksrepublik China

Auf dem Weg zur Konvergenz auf internationaler Ebene?



**Nomos**



Die Open-Access-Veröffentlichung der elektronischen Ausgabe dieses Werkes wurde ermöglicht mit Unterstützung durch die Max-Planck-Gesellschaft.

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

Zugl.: LMU München, Univ., Diss., 2023

1. Auflage 2024

© Melanie Kühn

Publiziert von  
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG  
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden  
[www.nomos.de](http://www.nomos.de)

Gesamtherstellung:  
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG  
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-1171-1

ISBN (ePDF): 978-3-7489-1763-2

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783748917632>



Onlineversion  
Nomos eLibrary



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.

*Meiner Mutter*



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München als Dissertation angenommen. Die Arbeit ist während meiner Zeit als Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in der Abteilung für Unternehmens- und Steuerrecht von November 2019 bis März 2022 entstanden und wurde für die Drucklegung punktuell aktualisiert. Relevante Rechtsprechung und Literatur wurden im Februar 2023 auf ihre Aktualität überprüft. Alle Internetseiten wurden zuletzt am 30. November 2023 aufgerufen.

Mein herzlicher Dank gilt allen voran meinem Doktorvater Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, der mir den Weg für diese Arbeit geebnet und mich durch seine wertvollen Impulse auf dieser Reise unterstützt hat. Für seine Förderung und Offenheit, ostasiatische Jurisdiktionen Schwerpunkt meiner Dissertation zu machen, bin ich ihm zu größtem Dank verpflichtet. Trotz der zahlreichen Einschränkungen während der Pandemie war es mir aufgrund der idealen Forschungsbedingungen am Institut möglich, meine Ideen und vor allem die internationalen Aspekte dieser Arbeit umzusetzen.

Ein besonderer Dank gebührt auch dem gesamten Team des Max-Planck-Instituts, insbesondere Frau Gabriele Auer für ihre tatkräftige Unterstützung in allen organisatorischen Belangen sowie Frau Petra Golombek für Ihren Einsatz in der Bibliothek.

Priv.-Doz. Dr. Daniel Dürrschmidt möchte ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens, Prof. Dr. Martin Burgi für seine Mitwirkung in der Prüfungskommission danken.

Prof. Wei Cui (Peter A. Allard School of Law, University of British Columbia) und Prof. Jinyan Li (Osgoode Hall Law School, York University) sowie Prof. Darren Koh (Singapore University of Social Sciences) und Vincent Ooi (Yong Pung How School of Law, Singapore Management University) gebührt ein besonderer Dank für den länderspezifischen Input zur Volksrepublik China bzw. zu Singapur.

Besonders hervorzuheben ist außerdem die Unterstützung von Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad, deren Werk „Die Steuerumgehung“ (Mohr Siebeck, Tübingen, 2019) als Grundlage für diese Arbeit diente. Für die

## *Vorwort*

Inspiration und unseren wertvollen Austausch möchte ich mich herzlich bedanken.

Für die großzügige finanzielle Förderung der Drucklegung dieser Arbeit möchte ich außerdem der Max-Planck-Gesellschaft danken.

Den Herausgebern der Schriftenreihe „Steuerwissenschaftliche Schriften“ danke ich herzlich für die Aufnahme in diese renommierte Reihe.

Danken möchte ich zudem auch meinen ehemaligen Kollegen, allen voran Herrn Michael Lorenz, für die umfangreiche Ausbildung und spannende Zusammenarbeit während meiner Zeit als Rechtsanwältin bei Lorenz & Partners in Bangkok in den Jahren 2018 und 2019. Die juristische Tätigkeit in Asien hat mich inspiriert, diese Arbeit zu erstellen und ostasiatische Steuerrechtsysteme tiefgehend zu untersuchen.

Schließlich will ich meiner Mutter für ihre Fürsorge und Unterstützung danken. Ihre Liebe hat mir stets den Rücken gestärkt und mich auf meiner Reise in allen Lebensbereichen getragen.

München, im November 2023

*Melanie Kühn*

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
A. Einleitung	23
I. Problemaufriss	23
II. Die Steuerumgehung als Divergenzphänomen nach <i>Osterloh-Konrad</i>	25
1. Ergebnisse des Rechtsvergleichs	26
2. Rechtstheoretische Analyse	27
a. Das Divergenzphänomen	27
b. Die Sinnhaftigkeit von Regeln	29
c. Die Rolle von Antimissbrauchsinstrumenten	30
d. Das Zwei-Stufen-Modell	31
i. Die Identifikation der Wortsinn-Zweck- Divergenz	31
ii. Die Überschreitung der Wortsinngrenze	33
3. Zusammenfassung und Gang der Arbeit	34
B. Allgemeine Antimissbrauchsvorschriften im Vergleich: Länderanalysen	37
I. Vorbemerkung	37
II. Hongkong	38
1. Rechtliche Rahmenbedingungen	38
a. Das <i>common law</i> -Erbe Hongkongs	38
b. Die Entwicklung des Steuerrechts in Hongkong	40
c. Die Vorgaben des <i>Basic Law</i> Hongkongs	43
i. Das Verhältnis zur Volksrepublik China	44
(1) Der Einfluss der Volksrepublik China in Hongkong	44
(2) Die Abgrenzung der Wirtschaftssysteme	47
(3) Die Unabhängigkeit des Steuersystems	49
ii. Gewaltenteilung im Steuersystem Hongkongs	50
(1) Die Exekutive	51
(2) Die Legislative	55

(3) Die Judikative	57
iii. Einfluss der Rechte des <i>Basic Law</i> sowie der <i>Bill of Rights Ordinance</i>	61
d. Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steueroptimierung	63
e. Die Gesetzesauslegung im Steuerrecht	64
i. Allgemeine Auslegungsprinzipien	64
(1) Die Bedeutung des Wortlauts	64
(2) Einbeziehung externer Quellen in die Auslegung von Gesetzen	66
(3) Die Rolle des Zivilrechts	67
ii. Der <i>Ramsay approach</i> als Auslegungshilfe in Steuerumgehungsfällen	68
(1) Die Rechtslage im Vereinigten Königreich	68
(a) <i>IRC v Duke of Westminster</i>	68
(b) <i>Ramsay v IRC</i>	69
(c) Die Entwicklung nach <i>Ramsay</i>	69
(d) Die moderne Auffassung des <i>Ramsay approach</i>	71
(e) Der <i>Ramsay approach</i> im Verhältnis zu allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften	74
(2) Die Rechtslage in Hongkong	75
(a) <i>Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty</i>	75
(b) <i>CSR v Arrowtown Assets Ltd</i>	77
(c) <i>CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd</i>	80
(d) <i>CIR v HIT Finance Ltd et al.</i>	81
(e) Der <i>Ramsay approach</i> im Verhältnis zu allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften	83
iii. Zusammenfassung	85
2. Steuerumgehung als Divergenzphänomen	86
a. Die Hongkonger GAAR in Theorie und Praxis	86
i. Sec. 61 IRO	87
(1) Formale Kriterien	88
(2) Die Funktion der sec. 61 IRO in der Rechtsanwendung	89
(a) <i>CIR v Rico Internationale Ltd</i>	89

(b) <i>Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR</i>	93
(c) <i>CIR v Douglas Henry Howe</i>	95
(d) Weitere Fälle	96
(3) Zwischenergebnis	98
ii. Sec. 61A IRO	99
(1) Transaktion	101
(2) Steuervorteil	103
(3) Der alleinige oder maßgebliche Zweck der Gestaltung	105
(a) Objektive Betrachtung oder subjektive Missbrauchsabsicht	105
(b) Gesamtschau der sieben Kriterien der sec. 61A(1) IRO	106
(i) Die Art und Weise der Gestaltung	107
(ii) Form vs. Substanz	108
(iii) Steuerliche Wirkung	108
(iv) Wirtschaftliche Effekte	109
(v) Marktüblichkeit	110
(vi) <i>Offshore</i> -Transaktionen	110
(c) Zwischenergebnis	111
(4) Rechtsfolgen	111
(5) Die Funktion der sec. 61A IRO in der Rechtsanwendung	112
(a) <i>Yick Fung Estates Ltd v CIR</i>	112
(b) <i>Cheung Wah Keung v CIR</i>	116
(c) <i>CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd</i>	118
(d) <i>CIR v HIT Finance Ltd et al.</i>	122
(e) <i>Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR</i>	123
(f) <i>Shui On Credit Co Ltd v CIR</i>	126
(g) Fälle des <i>Board of Review</i> seit 2010	127
(6) Zwischenergebnis	128
b. Abschließende Analyse	129
3. Gesamtergebnis	136
III. Singapur	137
1. Rechtliche Rahmenbedingungen	137
a. Das <i>common law</i> -Erbe Singapurs	137
b. Die Entwicklung des Steuerrechts in Singapur	142

## Inhaltsverzeichnis

c. Verfassungsrechtliche Vorgaben	145
i. Gewaltenteilung im Steuersystem Singapurs	145
(1) Die Exekutive	146
(2) Die Legislative	149
(3) Die Judikative	151
ii. Einfluss der Grundrechte	155
d. Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerplanung	156
e. Die Gesetzesauslegung im Steuerrecht	158
i. Allgemeine Auslegungsprinzipien	158
(1) Die Bedeutung des Wortlauts	158
(2) Einbeziehung externer Quellen	161
(3) Die Rolle des Zivilrechts	162
ii. Die Anwendung des <i>Ramsay approach</i>	162
iii. Zusammenfassung	163
2. Steuerumgehung als Divergenzphänomen	164
a. Die singapurische GAAR in Theorie und Praxis	164
i. Rechtslage vor 1988	165
(1) Künstlichkeit	166
(2) Fiktion oder Scheingeschäft	167
(3) Transaktionen, die in Wirklichkeit nicht in Kraft gesetzt wurden	171
(4) Zwischenergebnis	171
ii. Rechtslage nach 1988	172
(1) Vereinbarung	176
(2) Beeinflussung der Einkommensteuerpflicht als Zweck oder Effekt der Vereinbarung	177
(3) Ausnahmeregelung	178
(4) Rechtsfolgen	179
(5) Zwischenergebnis	180
iii. Die Funktion der GAAR in der Rechtsanwendung	181
(1) <i>UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties</i>	181
(2) <i>Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties</i>	184

(3) <i>Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal</i>	186
(a) Zusammenfassung des Verfahrens	186
(b) Definition der Tatbestandsmerkmale	188
(i) Beeinflussung der Einkommensteuerpflicht als Zweck oder Effekt der Vereinbarung	188
(ii) Ausnahmeregelung	192
(c) Das Verhältnis der GAAR zu den Einzelsteuergesetzen	195
(i) Australische Lösung	197
(ii) Neuseeländische Lösung	199
(iii) Entscheidung	202
(d) Beurteilung	206
(4) <i>GBF v Comptroller of Income Tax</i>	207
(5) <i>Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal</i>	209
(6) Zwischenergebnis	214
b. Abschließende Analyse	214
3. Gesamtergebnis	220
IV. Volksrepublik China	220
1. Rechtliche Rahmenbedingungen	220
a. Die Entwicklung des Steuerrechts in China	221
b. Verfassungsrechtliche Vorgaben	227
i. Das Prinzip der Gewalteneinheit und deren Auswirkung auf das chinesische Steuersystem	227
(1) Grundlagen der chinesischen Staatsorganisation	228
(2) Die chinesische Steuergesetzgebung	231
(a) Steuergesetze und -vorschriften	232
(i) Steuergesetze und -vorschriften der formalen Rechtsordnung	232
(ii) Informelle Steuervorschriften und deren Bedeutung im chinesischen Steuerrecht	236
(iii) Reformbestrebungen	243
(b) Auslegung von Steuergesetzen und -vorschriften	248

## Inhaltsverzeichnis

(i)	Das chinesische Verständnis von Auslegung	248
(ii)	Auslegungsbefugnisse	249
(iii)	Auslegung durch chinesische Gerichte	251
(iv)	Das Verhältnis der chinesischen Steuerbehörden im Rahmen der Gesetzesauslegung	257
(3)	Das chinesische Steuerverfahren	259
(a)	Rechtsbehelfe im chinesischen Steuerrecht	259
(b)	Entwicklungen im Verwaltungsverfahrensrecht	262
(c)	Kulturelle Besonderheiten	264
ii.	Einfluss der Grundrechte	267
c.	Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerplanung	272
2.	Die Steuerumgehung als Divergenzphänomen	274
a.	Die chinesische GAAR in Theorie und Praxis	275
i.	Die GAAR des ChKStG	276
	(1) Weiterentwicklung der GAAR durch die Verwaltung	277
	(a) Umsetzungsmaßnahmen des Staatlichen Zentralsteueramts 2009	278
	(i) Relevante Steuerumgehungsgestaltungen	278
	(ii) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	281
	(iii) Rechtsfolgen	284
	(iv) Zwischenergebnis	284
	(b) Die GAAR-Maßnahmen des Staatlichen Zentralsteueramts 2014	285
	(i) Anwendungsbereich	286
	(ii) Die Merkmale einer Steuerumgehungsgestaltung	287
	(iii) Rechtsfolgen	288
	(iv) Zwischenergebnis	289

(2) Die Funktion der GAAR in der Rechtsanwendung	291
(a) Die indirekte Übertragung von Kapitalbeteiligungen an chinesischen Gesellschaften als Hauptanwendungsfall der GAAR	292
(i) Der Fall <i>Chongqing</i>	293
(ii) Mitteilung 698	295
(b) Fallbeispiele	297
(i) Berichte über Verwaltungsentscheidungen	297
(ii) <i>The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou</i>	298
(iii) Bewertung	304
(c) Jüngste Entwicklungen	309
(d) Zwischenergebnis	314
(3) Bewertung der Literatur	315
ii. Exkurs: Die Nutzungsberechtigung im Recht der DBA	330
(1) Die Bedeutung des Substanztests	331
(2) Fallbeispiele für die Versagung der Nutzungsberechtigung	334
(3) Abgrenzung zu allgemeinen Antimissbrauchsinstrumenten	339
iii. Zwischenergebnis	341
b. Abschließende Analyse	343
3. Gesamtergebnis	351
C. Bewertende Zusammenfassung der Ergebnisse	353
D. Fazit	365
Quellenverzeichnis	367



## Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
AC	<i>Appeal Cases</i>
AG	Aktiengesellschaft
ALR	<i>Australian Law Reports</i>
App Cas	<i>Appeal Cases</i>
Art.	Artikel
ATR	<i>Australian Tax Review</i>
Bd.	Band
Bekanntmachung 7	Bekanntmachung zu bestimmten Fragen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer auf die indirekte Vermögensübertragung durch nichtansässige Gesellschaften (Volksrepublik China)
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BMBF	Abkürzung für den Fall <i>Barclays Mercantile Business Finance Ltd v Mawson</i>
BORO	<i>Bill of Rights Ordinance</i> (Hongkong)
BTC	<i>British Tax Cases</i>
bzw.	beziehungsweise
CACV	<i>Civil Appeal</i> (Bezeichnung für nicht veröffentlichte Urteile in Hongkong)
Cap.	<i>Capítulo/Chapter</i>
CCTV	<i>China Central Television</i>
CFC	<i>Chinese Future Corporation</i>
Ch.	<i>Chapter</i>
ChEStG	Chinesisches Einkommensteuergesetz
ChKStG	Chinesisches Körperschaftsteuergesetz
CIR	<i>Commissioner of Inland Revenue</i>
Cir.	<i>Circuit</i>
CLR	<i>Commonwealth Law Reports</i>
Cmd	<i>Command Papers</i>

## *Abkürzungsverzeichnis*

Co Ltd	<i>Company Limited</i>
Col.	<i>Column</i>
CSD	<i>Collector of Stamp Duty (Hongkong)</i>
CSR	<i>Collector of Stamp Revenue (Hongkong)</i>
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DTC	<i>Dominion Tax Cases</i>
Durchführungsbestimmungen	Durchführungsbestimmungen des Staatsrates zum Körperschaftsteuergesetz (Volksrepublik China)
Eliz.	<i>Elizabeth</i>
et al.	<i>et alia</i>
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende
FCT	<i>Federal Commissioner of Taxation (Australien)</i>
ff.	fortfolgende
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
GAAR	<i>General Anti Avoidance Rule</i>
GAAR-Maßnahmen 2014	Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimisbrauchsvorschrift (Volksrepublik China)
Geo.	<i>George</i>
GGG	Gesetzgebungsgesetz (Volksrepublik China)
GH	<i>Guohui Co Ltd</i>
GSTA	<i>Goods and Services Tax Act (Singapur)</i>
GSTBR	<i>Goods and Services Tax Act Board of Review (Singapur)</i>
HCIA	<i>Inland Revenue Appeal</i> (Bezeichnung für nicht veröffentlichte Urteile in Hongkong)
HKC	<i>Hong Kong Cases</i>
HKCFA	<i>Hong Kong Court of Final Appeal</i>
HKCFAR	<i>Hong Kong Court of Final Appeal Reports</i>
HKD	Hongkong-Dollar
HKLRD	<i>Hong Kong Law Reports &amp; Digest</i>
HKPLR	<i>Hong Kong Public Law Reports</i>
(HK)SAR	<i>Hong Kong Special Administrative Region</i>
HKTC	<i>Hong Kong Tax Cases</i>

HMSO	<i>His (or Her) Majesty's Stationery Office</i>
Hrsg.	Herausgeber
HZGY	<i>Hangzhou Guoyi Expressway and Bridge Management Co Ltd</i>
i. V. m.	in Verbindung mit
ILM	<i>International Legal Materials</i>
IRAS	<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>
IRBRD	<i>Inland Revenue Board of Review Decisions (Hongkong)</i>
IRC	<i>Inland Revenue Commissioners (Vereinigtes Königreich)</i>
IRD	<i>Inland Revenue Department (Hongkong)</i>
IRO	<i>Inland Revenue Ordinance (Hongkong)</i>
ITA	<i>Income Tax Act (Singapur)</i>
ITAA	<i>Income Tax Assessment Act (Australien)</i>
ITBR	<i>Income Tax Board of Review (Singapur)</i>
Kap.	Kapitel
KB	<i>Law Reports, King's Bench Division</i>
KPC	Kommunistische Partei China
Ky	<i>Kyshe's Reports (Civil Cases)</i>
LN	<i>Legal Notice</i>
LHK	<i>Laws of Hong Kong</i>
LLP	<i>Limited Liability Partnership</i>
LR HL	<i>Law Reports, House of Lords</i>
Ltd	<i>Limited</i>
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MDL	<i>Moscan Developments Ltd</i>
Misc.	<i>Miscalleneous</i>
Mitteilung 698	Veröffentlichung der Mitteilung über die Stärkung der Verwaltung bezüglich der Körperschaftsteuer auf Einkünfte aus der Übertragung von Vermögenswerten nichtansässiger Gesellschaften (Volksrepublik China)
MLJ	<i>Malayan Law Journal</i>
NLE	<i>Ngai Lik Electronics Co Ltd</i>
No.	<i>Number</i>
NPJ	<i>Non-permanent Judge</i>
Nr.	Nummer

## Abkürzungsverzeichnis

NVK	Nationaler Volkskongress der Volksrepublik China
NZITA 1976	<i>New Zealand Income Tax Act 1976</i>
NZLR	<i>New Zealand Law Reports</i>
NZTC	<i>New Zealand Tax Cases</i>
OECD	<i>The Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
PJ	<i>Presiding Judge</i>
Pty Ltd	<i>Proprietary Limited</i>
Pte Ltd	<i>Private Limited</i>
Rev. Ed.	<i>Revised Edition</i>
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
RMB	Renminbi
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
SDA	<i>Stamp Duties Act 1929 (Singapur)</i>
Sdn Bhd	<i>Sendirian Berhad</i> (malaysische Gesellschaftsform)
sec.	<i>section</i>
SGCA	<i>Singapore Court of Appeal</i> (Bezeichnung unveröffentlichte Urteile)
SGD	Singapur-Dollar
SGHC	<i>Singapore High Court</i> (Bezeichnung für unveröffentlichte Urteile)
SGITBR	<i>Singapore Income Tax Board of Review</i>
SLR	<i>Singapore Law Reports</i>
SLR(R)	<i>Singapore Law Reports (Reissue)</i>
SRL	<i>Society with Restricted Liability</i> (Barbados)
STC	<i>Simon's Tax Cases</i>
TC	<i>Tax Court Regular Decision</i> (USA)
TCI	<i>The Children's Investment Mastery Fund</i>
UKHL	<i>United Kingdom House of Lords</i>
Umsetzungsmaßnahmen 2009	Umsetzungsmaßnahmen zu besonderen Steueranpassungen (zur probeweisen Anwendung) (Volksrepublik China)
UNTS	<i>United Nations Treaty Series</i>
US	<i>United States</i>

USA	<i>United States of America</i>
v	versus
v.	vom
Vol.	<i>Volume</i>
vs.	versus
WF	<i>Widefaith Group Limited</i>
WFOE	<i>Wholly Foreign Owned Enterprise</i>
WL	<i>Westlaw</i>
WLR	<i>Weekly Law Reports</i>
z. B.	zum Beispiel

