

## C. Bewertende Zusammenfassung der Ergebnisse

Aufgrund der geografischen Nähe, historischer Verstrickungen und der teilweise gemeinsamen chinesischen Kultur könnte manch Außenstehender vielleicht annehmen, dass sich die Rechtssysteme Hongkongs, Singapurs und der Volksrepublik China in großen Teilen ähneln. Hongkong als Sonderverwaltungszone der Volksrepublik China und Singapur als Stadtstaat stellen beispielsweise jeweils Metropolen mit einem eigenen Rechtssystem dar, die auf ein gemeinsames *common law*-Erbe aus der Zeit der Kolonialisierung Großbritanniens blicken können und heute als internationale Finanzzentren und Handelsknotenpunkte Asiens fungieren. Dennoch unterscheiden sich die Steuerrechtssysteme, wie dargelegt, in großen Teilen voneinander. Während die Hongkonger Steuer- und Investitionsregelungen weitestgehend auf niedrigen Steuersätzen und dem Konzept der Neutralität beruhen, sind die komplexeren Regelungen in Singapur sorgfältig darauf ausgerichtet, Investitionen durch eine spezifische Besteuerung und nationale, kommerzielle Anreize aktiv zu fördern.

Auch die Steuersysteme Hongkongs und der Volksrepublik China sind grundverschieden, obwohl Hongkong seit 1997 als Sonderverwaltungszone unveräußerlicher Teil der Volksrepublik ist. Die chinesische Regierung verlangt keine Beteiligung Hongkongs an der Finanzierung des Staatshaushalts Chinas, auch wenn Hongkong zu den reichsten Gebieten des Landes gehört. Die sog. „*fiscal firewall*“ des Hongkonger *Basic Law* stellt klar, dass Hongkongs Finanzen unabhängig sind, und staatliche Einnahmen nur für eigene Zwecke ausgegeben werden dürfen. Es erfolgt keinerlei Beteiligung am Finanzhaushalt der Volksrepublik China, welche ihrerseits auch keine Steuern in Hongkong erheben darf, sodass Hongkong bis heute ein unabhängiges Steuersystem betreibt.

Die Volksrepublik China wiederum unterscheidet sich schon allein aufgrund ihrer Staatsorganisation von jeglichen Rechtssystemen demokratischer Staaten. Der sozialistische Grundsatz der Gewalteneinheit (bzw. des Parlamentsabsolutismus oder demokratischen Zentralismus) kennt keine Kontrolle zwischen den Gerichten und den Volkskongressen, und die Aufteilung der Institutionen in Gesetzgebung (Legislative), Verwaltung (Exekutive) und Rechtsprechung (Judikative) stellt lediglich eine Funktionenteilung dar. Zudem sind nicht nur der NVK und der Ständige Ausschuss für

die Gesetzgebung in China verantwortlich, sondern auch dem Staatsrat sowie seinen Abteilungen kommen weitreichende Gesetzgebungsbefugnisse zu. Das chinesische Steuersystem wird bis heute hauptsächlich von der Verwaltung, insbesondere dem Staatlichen Zentralsteueramt, gestaltet und verwaltet, da höherrangige Gesetze des NVK meist sehr vage gehalten sind und der Wirkungsbereich chinesischer Gerichte stark eingeschränkt ist. Das chinesische ist zwar jünger als das Hongkonger bzw. das singapurische Steuerrechtssystem (das chinesische Körperschaftsteuersystem von heute existiert in dieser Form beispielsweise erst seit der umfassenden Steuerrechtsreform aus dem Jahr 2008), stellt dafür aber aufgrund der hohen Anzahl an Steuerelementen der Verwaltung das komplexeste Steuerrechtssystem dar.

Auch im Bereich der Steuerumgebungsbekämpfung haben alle untersuchten Rechtssysteme ihren eigenen Weg eingeschlagen. Im Hongkonger Steuersystem existieren beispielsweise mit sec. 61 IRO sowie sec. 61A IRO gleich zwei allgemeine Antimissbrauchsvorschriften. Sec. 61 IRO wurde von den Hongkonger Rechtsanwendern insbesondere dann angewandt, wenn künstliche Konstruktionen gewählt wurden, die nicht marktüblichen, echten bzw. realen Wirtschaftstätigkeiten entsprachen, sodass implizit angenommen wurde, dass vorteilhafte Steuergesetze nur auf wirtschaftlich reale Gestaltungen Anwendung finden dürfen. Seit Einführung der Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO im Jahr 1986 wird sec. 61 IRO aber im Allgemeinen keine bedeutende Rolle mehr zugeschrieben. Sec. 61A(1) IRO findet wiederum dann Anwendung, wenn eine Transaktion vorliegt, die zu einem Steuervorteil führt und ihr alleiniger bzw. maßgeblicher Zweck (*sole or dominant purpose*) die Erlangung desselben ist. Der maßgebliche Zweck einer Gestaltung soll durch eine Gesamtschau der sieben Faktoren, die in sec. 61A(1) IRO aufgelistet sind, ermittelt werden. Dazu zählen die Art und Weise (sec. 61A(1)(a) IRO), die Form und Substanz (sec. 61A(1)(b) IRO), die steuerliche Wirkung (sec. 61A(1)(c) IRO), die wirtschaftlichen Effekte (sec. 61A(1)(d) und (e) IRO) und die Marktüblichkeit einer Gestaltung (sec. 61A(1)(f) IRO) sowie das Vorliegen von *Offshore*-Transaktionen (sec. 61A(1)(g) IRO). In den meisten Fällen wird eine genaue Subsumtion des Sachverhalts unter die verschiedenen Kriterien der sec. 61A(1) IRO vorgenommen, um letztlich den maßgeblichen Zweck der Gestaltung zu ermitteln. Auffällig ist jedoch, dass in keinem der Hongkonger Fälle das unmittelbare *telos* des betroffenen Einzelsteuergesetzes herausgearbeitet wurde. Wie auch schon im Rahmen der Prüfung der sec. 61 IRO geht es stets darum, festzustellen, ob die Gestaltung betrieblich veranlasst, wirtschaftlich

und marktüblich war bzw. im Umkehrschluss, ob sie allein aus steuerlichen Gründen gewählt wurde. Die Norm-Zweck-Divergenz bestand also immer darin, dass die wortsinngetreue Anwendung einer Norm zu Steuervorteilen führte, die nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der „wirtschaftlichen Realität“ vereinbar waren. Die Anwendung der sec. 61A IRO wirkt daher (wie auch schon die der sec. 61 IRO) aus der Luft gegriffen und scheint einem allen Steuergesetzen übergeordneten Zweck der Besteuerung nach wirtschaftlicher Realität gerecht werden zu wollen.

Die singapurische Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33 ITA<sup>1</sup> folgt wiederum einem anderen Aufbau. Der Wortlaut der sec. 33(1) ITA (nunmehr sec. 33(1) und (2) ITA 2020) besagt, dass Singapurs *Comptroller* die Befugnis hat, bestimmte Vereinbarungen, deren Zweck in der Vermeidung oder Reduzierung von Steuern lag (sec. 33(1)(a)–(c) ITA), zu ignorieren oder angemessene Korrekturen vorzunehmen (insbesondere auch die Berechnung und Neuberechnung von Vermögenszuwachs und Gewinnen sowie die Auferlegung einer Steuerpflicht), um Steuervorteile abzuerkennen, die eine Person durch diese Vereinbarung erworben hat. Ob der Zweck einer Vereinbarung in der Steuervermeidung oder -reduzierung lag, muss gemäß dem australischen *predication principle* objektiv ermittelt werden. Die Vorschrift hat also zunächst einen sehr weiten Anwendungsspielraum, da jede Vereinbarung, die auf den ersten Blick den Zweck verfolgt, eine Steuerumgehung herbeizuführen, grundsätzlich von sec. 33(1) ITA umfasst ist. Gemäß sec. 33(3)(b) ITA (nunmehr sec. 33(7) ITA 2020) findet sec. 33(1) ITA keine Anwendung, wenn die Vereinbarung gutgläubig aus wirtschaftlichen Gründen (*bona fide commercial reasons*) getroffen wurde und der Hauptzweck nicht in der Vermeidung oder Reduzierung von Steuern lag. Beide Merkmale zielen dem Wortlaut nach ebenso auf den Argumentationstopos der außersteuerlichen Gründe ab und sollen den weiten Spielraum der sec. 33(1) ITA wieder einschränken. Um aber einen Mehrwert zu schaffen, muss der Absatz einen anderen Gehalt aufweisen als sec. 33(1) ITA. Dies wird zum einen dadurch erreicht, dass ausdrücklich auf die Steuerumgehung als Hauptzweck der Vereinbarung abgestellt wird, was eine Konkretisierung der vagen sec. 33(1) ITA darstellt. Zum anderen werden im Rahmen der Gutgläubigkeit (*bona fide*) die subjektiven Missbrauchsabsichten des Steuerzahlers geprüft. Während im ersten Schritt nach sec. 33(1) ITA eine

1 Da der Wortlaut der sec. 33 ITA im Wesentlichen mit den allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften der sec. 47 GSTA sowie sec. 33A SDA identisch ist, gelten die Ausführungen zu sec. 33 ITA gleichermaßen für alle singapurischen GAAR.

Norm-Zweck-Divergenz indiziert werden soll, kommt es im zweiten Schritt also auf den Grad derselben sowie die subjektiven Motive des Steuerzahlers und damit seine Schutzbedürftigkeit im Verhältnis zum Fiskus an. Im Fall AQQ aus dem Jahr 2014 fand der neuseeländische *scheme and purpose approach* Eingang in die singapurische Antimissbrauchsbekämpfung. Wenn der Steuerzahler nicht von der Ausnahme der sec. 33(3)(b) ITA (nunmehr sec. 33(7) ITA 2020) Gebrauch machen kann, muss im letzten Schritt festgestellt werden, ob er das Gericht (bzw. den Rechtsanwender) überzeugen konnte, dass der erlangte Steuervorteil vom gesetzgeberischen Willen und Zweck der in Anspruch genommenen Einzelsteuergesetze gedeckt sei, sowohl in Bezug auf die rechtliche Form als auch auf die wirtschaftliche Realität und den Gesamtkontext der Gestaltung. Dabei soll in Theorie zwar der Entscheidungsprärogative des Parlaments Rechnung getragen werden, in der Praxis wird der konkrete Wille des Gesetzgebers allerdings meist relativ pauschal und wenig fundiert festgestellt. Zumindest in den seit AQQ entschiedenen Fällen, spielt der Ansatz keine allzu bedeutende Rolle. Das Hauptaugenmerk der Rechtsanwender in Bezug auf sec. 33 ITA ist nach wie vor die Prüfung der Wirtschaftlichkeit einer Vereinbarung, sodass der Argumentationstopos der außersteuerlichen Gründe auch in Singapur Dreh- und Angelpunkt für die Prüfung einer vermeintlichen Steuerumgehungs-gestaltung ist und bleibt.

Das chinesische allgemeine Antimissbrauchssystem im Körperschaftsteuerrecht unterlag in den letzten Jahren einigen Entwicklungen und setzt sich aus vielen Vorschriften in unterschiedlichen Gesetzen und normativen Dokumenten des Staatlichen Zentralsteueramts zusammen, weshalb es auf den ersten Blick etwas unübersichtlich erscheint. Der Anwendungsbereich der allgemeinen Antimissbrauchsregel ist erst eröffnet, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt (§ 2 II Nr. 1 GAAR-Maßnahmen 2014), es sich nicht um Fälle von Steuerhinterziehung handelt (§ 2 II Nr. 1 GAAR-Maßnahmen 2014) und keine speziellen Antimissbrauchsregeln (§ 6 I GAAR-Maßnahmen 2014) oder Bestimmungen aus DBA einschlägig sind (§ 6 II GAAR-Maßnahmen 2014). Für eine Steuerumgehungs-gestaltung sind nach dem chinesischen Verständnis zwei Voraussetzungen nötig: Eine Vereinbarung muss einerseits einen Steuervorteil generieren (§ 47 ChKStG), d. h., es muss eine Minderung, Vermeidung oder Aufschiebung der Zahlung chinesischer Steuern erfolgen (§ 120 Durchführungsbestimmungen, § 3 GAAR-Maßnahmen 2014). Andererseits darf kein vernünftiger Geschäftszweck vorliegen (§ 47 ChKStG, § 2 GAAR-Maßnahmen 2014), was letztlich bedeutet, dass es Hauptzweck der Vereinbarung sein muss,

die Zahlung von chinesischen Steuern zu mindern, zu vermeiden oder aufzuschieben (§ 120 Durchführungsbestimmungen, § 4 Nr. 1 GAAR-Maßnahmen). Dabei ist vor allem mithilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*substance over form*) zu prüfen, ob auch die Substanz einer Vereinbarung den formalen Anforderungen der chinesischen Steuergesetze entspricht (§ 93 Umsetzungsmaßnahmen 2009, § 4 Nr. 2 GAAR-Maßnahmen 2014). § 93 Umsetzungsmaßnahmen 2009 zählt eine Reihe von Faktoren auf, die für die Ermittlung der Substanz und somit für die wirtschaftlichen und steuerlichen Gründe einer Vereinbarung relevant sind. Dieses sehr theoretische Konstrukt hat aber auf die Praxis der chinesischen Steuerumgehungsbekämpfung keinen großen Einfluss. Die Analyse der Verwaltungsdokumente und praktischen Anwendungsfälle hat nämlich gezeigt, dass die chinesische GAAR bisher nur dann Anwendung findet, wenn es um die Korrektur von Transaktionen geht, durch die indirekt – also durch Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Zwischengesellschaft – Kapitalbeteiligungen an in China ansässigen Gesellschaften übertragen werden. Erfolgte eine solche indirekte Anteilsübertragung, konnte die zuständige Steuerbehörde gemäß § 6 Mitteilung 698 die betroffene Anteilsübertragung, nachdem sie dem Staatlichen Zentralsteueramt zur Prüfung gemeldet wurde, entsprechend der wirtschaftlichen Substanz neu charakterisieren und die Existenz einer ausländischen Holdinggesellschaft verneinen. Dahinter stand der Gedanke, die wirtschaftliche Realität zur Grundlage der Besteuerung zu machen und ausländische Sachverhalte mit Nexus in China gleichermaßen der chinesischen Besteuerungshoheit zu unterwerfen. Die chinesischen Behörden und Gerichte führten im Rahmen der Prüfung des vernünftigen Geschäftszwecks nach § 6 Mitteilung 698 einen sehr strengen Substanztest in Bezug auf die ausländische Zwischengesellschaft durch, sodass die GAAR selbst bei Vorliegen außersteuerlicher Zwecke angewandt wurde, solange die Zwischengesellschaft substanzlos war, so z. B. auch im Fall TCI. Dieser strenge Substanztest wurde zwar durch die detaillierten Kriterien der Bekanntmachung 7 aus dem Jahr 2015 erweitert; allerdings bleibt abzuwarten, ob sich auch in der Praxis eine differenziertere Herangehensweise in Bezug auf die Bewertung von Steuerumgehungsfällen etabliert. Die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung, insbesondere der zwischengeschalteten ausländischen Holdinggesellschaften, scheint bisher im Mittelpunkt der chinesischen Bekämpfung von Steuerumgehung zu stehen.

Trotz der zunächst sehr unterschiedlich wirkenden Herangehensweisen gibt es mit Blick auf die Steuerumgebungsbekämpfung einen gemeinsamen Nenner: Kern der jeweiligen allgemeinen Antimissbrauchsinstrumente der drei untersuchten ostasiatischen Steuerrechtssysteme ist stets das Abstellen auf die wirtschaftliche Realität bzw. Substanz der fraglichen Steuerumgestaltung. Diese eignet sich nach *Osterloh-Konrad* als Indiz für ein Divergenzphänomen, wenn steuerlich motivierte Gestaltungen bei wort-sinngemäßer Anwendung der Einzelsteuergesetze erhebliche steuerliche Effekte zur Folge haben, denen keine oder kaum wirtschaftliche Effekte entsprechen.<sup>2</sup> Der Gesetzgeber wird in aller Regel nur solche Vorgänge be- oder entlasten wollen, bei denen sich wirtschaftlich gesehen tatsächlich etwas ändert.<sup>3</sup> Dies gilt ebenso dann, wenn die rechtlichen Strukturen dem wirtschaftlich Gewollten nicht entsprechen, da der Gesetzgeber derartige Konstruktionen in den meisten Fällen genauso behandeln will wie den im Gesetz geregelten direkten Weg, weil eine wirtschaftliche Äquivalenz vorliegt.<sup>4</sup> Problematisch wird diese Argumentation nach der Auffassung *Osterloh-Konrads* dort, wo dem Steuergesetz ohne Bezugnahme auf die konkreten normativen Grundlagen pauschal unterstellt wird, es ziele ausschließlich auf wirtschaftliche Vorgänge ab.<sup>5</sup> Zum einen kann wirtschaftswissenschaftlich niemand das „wirtschaftliche Ist“ exakt bestimmen, sodass der Begriff des „Wirtschaftlichen“ für sich genommen kaum subsumtionsfähig sei.<sup>6</sup> Der Gesetzgeber hat daher auf greifbarere Konzepte zurückzugreifen; d. h., was in einem Steuersystem als wirtschaftliche Substanz gesehen wird, fällt in die Kompetenz der Legislative,<sup>7</sup> vorausgesetzt, man legt dem System das klassische Verständnis von Gewaltenteilung zugrunde. Die Argumentation mit der wirtschaftlichen Substanz oder vergleichbaren Begriffen führt nämlich leicht in einen Gedankengang hinein, der das wirtschaftliche Ist oder die wirtschaftliche Realität als absoluten Referenzpunkt betrachtet, ohne dass der konkrete Wille des Gesetzgebers oder der Sinn und Zweck des Einzelsteuergesetzes in den Blick genommen wird,<sup>8</sup> was durchaus die Gefahr einseitig profiskalischer Entscheidungen birgt.<sup>9</sup>

---

2 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.

3 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.

4 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.

5 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.

6 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673 f.

7 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 675.

8 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 677.

9 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 676.

*Osterloh-Konrad* spricht sich folglich dafür aus, dass die Frage, inwieweit es auf eine etwaige Substanz ankommt, die hinter einer gewählten rechtlichen Form einer Gestaltung steht, und wie diese Substanz zu bestimmen ist, nur anhand der einschlägigen Einzelsteuergesetze und deren *telos* zu beantworten ist.<sup>10</sup>

Nur in Singapur ist die Argumentation mit der wirtschaftlichen Realität oder Substanz einer Gestaltung durch den Rückgriff auf den Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze gedeckt. Die Gerichte sollen seit der Entscheidung im Fall AQQ bei der Anwendung der sec. 33 ITA gemäß dem *scheme and purpose approach* im letzten Schritt feststellen, ob der Steuerpflichtige das Gericht (bzw. den Rechtsanwender) überzeugen konnte, dass der erlangte Steuervorteil vom gesetzgeberischen Willen und Zweck der in Anspruch genommenen Einzelsteuergesetze gedeckt ist. Auch wenn die Prüfung des Sinn und Zwecks der Einzelsteuergesetze in den nachfolgenden Gerichtsentscheidungen noch nicht detailliert und umfassend erfolgte, so wurden die Weichen dafür in der Entscheidung zum Fall AQQ gestellt und die Bindung der Rechtsanwender an den Willen des Gesetzgebers trotz weitreichender Entscheidungsspielräume der Verwaltung und Gerichte im Rahmen der singapurischen GAAR bekräftigt. Der Wille des Parlaments spielt in Singapur eine bedeutende Rolle und muss sowohl in der zweckgerichteten Auslegung von Gesetzen als auch im Rahmen der Bekämpfung von Steuerumgehungsfällen im Rahmen der Anwendung der GAAR berücksichtigt werden. Demnach kommt der Entscheidungsprärogative des Parlaments, zumindest theoretisch, bei der Steuerumgebungsbekämpfung durch allgemeine Antimissbrauchsvorschriften in Singapur im Vergleich zu den anderen analysierten Rechtssystemen die größte Bedeutung zu.

Die Analyse der Hongkonger Urteile hat gezeigt, dass die Rechtsanwendung einen konkreten Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze kaum herausarbeitet und vielmehr impliziert wird, dass der Steuergesetzgeber in aller Regel nur wirtschaftlich „realistische“ Gestaltungen bzw. Gestaltungen mit „wirtschaftlicher Substanz“ steuerlich begünstigen will. Hier besteht also eine größere Gefahr als in Singapur, die Entscheidungsprärogative des Parlaments, die durchaus auch von der Hongkonger Gewaltenteilung und dem (unausgesprochenen) Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht umfasst ist, zu unterlaufen. Allerdings sind hier die rechtssystemspezifischen Rahmenbedingungen zu beachten. Die sog. Vorherrschaft der Legislative (*legislative*

10 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 678.



*supremacy*), die im Recht des Vereinigten Königreiches stark verankert ist, hat in Hongkong einen vergleichsweise schwachen Stellenwert, da die Region stets der Kontrolle der Kolonialmacht Großbritanniens bzw. nun der Volksrepublik Chinas unterworfen war und ist. Im Allgemeinen herrscht ein großes Vertrauen in die Hongkonger Judikative, vor allem im Bereich des Steuerrechts, sodass eine großzügige Interpretation und Konkretisierung der Gesetze durch die Hongkonger Rechtsprechung nicht unüblich ist. Hongkongs Steuergesetze zeichnen sich außerdem nach wie vor durch ihre (relative) Einfachheit und Neutralität aus, damit die Sonderverwaltungsregion ihre Aufgabe als internationaler Handels- und Finanzmarktstandort erfüllen und Investoren aus aller Welt anlocken kann. Das unmittelbare *telos* der Gesetze ist deshalb oft nur darin zu sehen, eine Besteuerung nach den tatsächlichen, gängigen wirtschaftlichen Verhältnissen zu ermöglichen, da es nur wenige spezifische Lenkungsnormen gibt und ein konkretes *telos* daher meist schwierig zu ermitteln ist. Auch unausgesprochene Systementscheidungen können dem aufeinander abgestimmten Gefüge steuerrechtlicher Normen entnommen werden, sodass der hinter einem Gesetz stehende Plan die Basis für die Feststellung einer Divergenz bilden kann.<sup>11</sup> Es ist durchaus vertretbar, bei der Anwendung von Abzugs- und Abschreibungsregeln darauf abzustellen, dass die Kosten auch tatsächlich angefallen sind und eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse erfolgt sein muss, da die Regeln ansonsten leicht unterlaufen werden könnten. Im Fall *Ngai Lik Electronics* wurde schließlich im Urteil ausdrücklich festgestellt, dass es nicht Zweck der sec. 61A IRO sei, Steuervorteile zu versagen, die der Gesetzgeber ausdrücklich billigt.<sup>12</sup> Die Bewertung einer Steuerumgehungsgestaltung anhand der konkreten Zweckrichtungen der Einzelsteuergesetze ist den Hongkonger Richtern also letztlich nicht fremd, auch wenn nicht immer darauf Bezug genommen wird.

In der Volksrepublik China wiederum wird die Gewaltenteilung eher als eine Funktionsteilung gesehen. Nicht nur der NVK und der Ständige Ausschuss sind für die Gesetzgebung verantwortlich, auch dem Staatsrat sowie seinen Abteilungen kommen weitreichende Gesetzgebungsbefugnisse zu, während Gerichte eine sehr untergeordnete Rolle spielen. Ein echtes Kompetenzproblem kann somit in China nicht entstehen, sodass die Kritik *Osterloh-Konrads* an den pauschalen Argumentationsmustern mit der wirtschaftlichen Realität oder Substanz zum größten Teil ins Leere führt. Die

11 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 723.

12 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 101.



Tendenz zu einseitig profiskalischen Entscheidungen wohnt dem chinesischen Steuerrechtssystem aufgrund der weitreichenden Befugnisse der Verwaltung und zum größten Teil einflusslosen Judikative ohnehin inne, unabhängig davon, ob ein Substanztest im Rahmen der Missbrauchsbekämpfung durchgeführt wird oder nicht. Was als wirtschaftliche Substanz gesehen wird, kann durchaus ohne verfassungsrechtliche Bedenken durch eine Maßnahme des Staatlichen Zentralsteueramts konkretisiert werden, wie es beispielsweise jüngst durch die Bekanntmachung 7 aus dem Jahre 2015 erfolgt ist, welche detailliert festlegt, wann eine Zwischengesellschaft bei indirekten Übertragungen in China verhafteten Vermögens als substanzlos gesehen wird. Der Sinn und Zweck der formellen Steuergesetze wie z. B. § 3 III ChKStG i. V. m. § 7 III Durchführungsbestimmungen, welche die wirtschaftliche Realität zur Grundlage der Besteuerung machen und Sachverhalte mit Nexus in China der chinesischen Besteuerungshoheit unterwerfen, wird also gewissermaßen durch den Substanztest in Bekanntmachung 7 des Staatlichen Zentralsteueramts, also der Verwaltung, konkretisiert. Die Volksrepublik China hat damit bisher unter den untersuchten Rechtsordnungen den am wenigsten stark ausgeprägten Anspruch an rechtsstaatliche Prinzipien wie die Entscheidungsprärogative des Parlaments oder den Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht. Reformen des Steuerrechtssystems sind zwar angestrebt, wie sich dies in Zukunft aber auswirken wird, bleibt abzuwarten.

Die Analyse hat gezeigt, wie unterschiedlich sowohl die Grundprinzipien asiatischer Rechtssysteme als auch die einzelnen Steuervorschriften gestaltet sein können. Ziel dieser Arbeit war es, ostasiatische Steuersysteme in den Blick zu nehmen und die jeweiligen allgemeinen Antimissbrauchsinstrumente zu untersuchen, um schließlich festzustellen, ob das Modell *Osterloh-Konrads* trotz aller Unterschiede in den jeweiligen Rechtssystemen universell anwendbar und die Steuerumgebungsbekämpfung anhand von allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften damit auf internationaler Ebene nicht doch konvergenter ist, als es zunächst scheint. Die einzelnen Länderanalysen haben schließlich genau dies gezeigt, da Steuerumgehungsfälle auch in Hongkong, Singapur und der Volksrepublik China Divergenzphänomene nach dem Verständnis *Osterloh-Konrads* darstellen. In keiner dieser Jurisdiktionen geht das Steuerumgehungproblem allein in der Auslegung der Steuergesetze auf. Die jeweiligen Antimissbrauchsinstrumente fungieren unabhängig vom System, in dem sie zum Einsatz kommen, als Methodennormen, die dazu dienen, den Wortlaut der Einzelsteuergesetze unter bestimmten Voraussetzungen zugunsten des dahinter stehenden

Sinns und Zwecks zu durchbrechen. Dementsprechend lassen sich auch die Merkmale der verschiedenen Antimissbrauchsinstrumente nach dem Modell *Osterloh-Konrads* kategorisieren. Es spricht mithin vieles dafür, dass das Modell universell anwendbar ist und allgemeine Antimissbrauchsinstrumente sowohl im nationalen als auch internationalen Kontext verbessern könnte. Wie dies konkret in den untersuchten Rechtssystemen aussehen könnte, soll im Folgenden beispielhaft aufgezeigt werden. Dabei nimmt die Verfasserin nicht die Position ein, dass die jeweiligen GAAR zwingend geändert werden müssen; vielmehr sollen die Vorteile des Modells *Osterloh-Konrads* für eine effektivere Steuerumgebungsbekämpfung im Hinblick auf die spezifischen Anforderungen des jeweiligen Rechtssystems dargelegt werden.

In Hongkong könnte durch die Heranziehung des Modells *Osterloh-Konrads* ein Kriterium eingeführt werden, welches konkret auf die Ermittlung einer Norm-Zweck-Divergenz abstellt, sodass die Rechtsanwender künftig die Vereinbarkeit der Gestaltung mit dem hinter den Einzelsteuergesetzen stehenden Zweck ausdrücklich prüfen müssten. Zwar kann eine Norm-Zweck-Divergenz auch mit den bestehenden Kriterien der sec. 61A(1) IRO, wie beispielsweise der Feststellung einer Form-Substanz-Divergenz (sec. 61A(1)(b)IRO), ermittelt werden. Allerdings hat die Analyse der Hongkonger Fälle gezeigt, dass relativ pauschal angenommen wird, dass der Steuergesetzgeber in aller Regel nur wirtschaftlich „realistische“ Gestaltungen bzw. Gestaltungen mit „wirtschaftlicher Substanz“ steuerlich begünstigen will. Auch wenn ein solches Vorgehen in den meisten Fällen aufgrund der Eigenheiten des Hongkonger Steuersystems keine Bedenken in Bezug auf die Rechtsstaatlichkeit der Entscheidungen aufwirft, wäre eine Prüfung der konkreten Zielrichtung der Einzelsteuergesetze zumindest ein weiterer Schutzschild vor einseitig pro-fiskalischen Entscheidungen der Rechtsanwender. Der Entscheidungsprärogative des Parlaments könnte damit besser Rechnung getragen werden und die rechtsstaatlichen Strukturen im Hongkonger Steuersystem würden dadurch gestärkt. Dass die Gerichte wie z. B. im Fall *Ngai Lik Electronics* ausdrücklich feststellten, dass es nicht Zweck der sec. 61A IRO sei, Steuervorteile zu versagen, die der Gesetzgeber ausdrücklich billigt, zeigt, dass der Steuerumgebungsbekämpfung in Hongkong eine Rückbindung an die konkrete Zweckrichtung der Einzelsteuergesetze durchaus innewohnt.

In Singapur sind die Weichen für die Anwendung des Modells *Osterloh-Konrads* durch Anwendung des *scheme and purpose approach* bereits gestellt. Allerdings kommt dieser momentan als letzter Prüfungspunkt der all-

gemeinen Antimissbrauchsvorschrift zur Anwendung. Wenn bereits klar ist, dass der Hauptzweck einer Vereinbarung in der Steuerumgehung lag und subjektive Missbrauchsabsichten bestehen, kann das Gericht schließlich gemäß dem *scheme and purpose approach* davon überzeugt werden, dass die Vereinbarung mit dem Sinn und Zweck der betroffenen Einzelsteuergesetze im Einklang steht, um eine Korrektur der vermeintlichen Steuerumgehungvereinbarung abzuwenden. Da die Norm-Zweck-Divergenz zwingende Voraussetzung für die Anwendung einer allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift ist, macht es denkbildlich allerdings mehr Sinn, die Prüfung der Vereinbarkeit der Vereinbarung mit dem Zweck der Einzelsteuergesetze vor der Prüfung der Schwelle zur Wortsinndurchbrechung vorzunehmen. Im Einklang mit dem Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* kann dann im ersten Schritt festgestellt werden, ob eine Gestaltung von der Zweckrichtung der er- oder umgangenen Steuergesetze gedeckt ist. Ist dies nicht der Fall, kann sodann im nächsten Schritt anhand der Prüfung des Hauptzwecks der Vereinbarung und der subjektiven Missbrauchsabsichten des Steuerzahlers gemäß sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) geklärt werden, ob die Schwelle für die Durchbrechung des Wortsinns überschritten wurde. Da die singapurischen Gerichte, trotz Anwendbarkeit des *scheme and purpose approach*, den Zweck der Einzelsteuergesetze in den nachfolgenden Entscheidungen kaum gewürdigt haben, könnten auch in Singapur durch die klare Vorschaltung der Prüfung der Norm-Zweck-Divergenz der Entscheidungsprärogative des Parlaments besser Rechnung getragen und die rechtsstaatlichen Strukturen dadurch gestärkt werden.

Ein Vorteil des noch jungen Steuerrechtssystems der Volksrepublik China ist, dass neue Methoden und Gedankenstrukturen flexibler in das Steuersystem eingearbeitet werden können.

Das Modell *Osterloh-Konrads* könnte daher im groß angelegten Reformprozess, welcher den Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht stärken und die weitreichenden Befugnisse des Staatlichen Zentralsteueramts einschränken soll, durchaus eine Hilfestellung für kohärentere allgemeine Antimissbrauchsinstrumente darstellen. Beispielsweise könnten in den formellen Steuergesetzen des NVK allgemeine Antimissbrauchsvorschriften, wie § 47 ChKStG, jeweils in Anlehnung an das Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* gestaltet werden, wonach im ersten Schritt eine Unvereinbarkeit der Gestaltung mit der Zweckrichtung der Einzelsteuergesetze festgestellt werden und im Anschluss die Überschreitung der Schwelle zur Wortsinndurchbrechung anhand der Prüfung z. B. des Hauptzwecks der Gestaltung indiziert sein muss. Es ist allerdings nicht zu erwarten, dass die Verwaltung

im Steuersystem Chinas künftig keine Rolle mehr spielen wird. Die normativen Dokumente des Staatlichen Zentralsteueramts könnten aber stärkeren Bezug auf die Regeln der formellen Gesetze des NVK nehmen und somit deren Höherrangigkeit mehr Beachtung schenken. In den einzelnen Vorschriften der Verwaltung kann z. B. darauf eingegangen werden, welche Zweckerichtungen die Gesetze des NVK konkret verfolgen und welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, dass dieser Zweck unterlaufen wird.

Der Substanztest der Mitteilung 698 bzw. nunmehr der Bekanntmachung 7 legt beispielsweise bereits fest, welche Schwelle erreicht sein muss, damit chinesische Steuerbehörden Einkünfte gemäß § 3 III ChKStG i. V. m. § 7 III Durchführungsbestimmungen als in China erzielt werten, ohne dass diese formellen Gesetze jedoch erwähnt werden. Durch eine solche Erwähnung und damit eine stärkere Rückbindung an die Zweckerichtung der Einzelsteuergesetze des NVK würde die Bedeutung der GAAR als Methodennorm verdeutlicht. Zudem könnte so einer zu großen Willkür des Staatlichen Zentralsteueramts entgegengewirkt werden, da seitens der Verwaltung stets begründet werden müsste, wie die Zwecke der formellen Gesetze unterlaufen werden und unter welchen Voraussetzungen die GAAR Anwendung findet. Voraussetzung ist natürlich, dass die Volksrepublik China die Reformbestrebungen in Bezug auf den Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht konsequent durchsetzt und ein ernsthaftes Interesse daran zeigt, die Steuerumgehungsbekämpfung durch allgemeine Antimissbrauchsinstrumente rechtsstaatlicher zu gestalten.