

A. Einleitung

I. Problemaufriss

Die eigene Steuerlast durch geschickte Gestaltungen möglichst gering zu halten, stellt historisch gesehen keine Neuheit dar. Ab dem späten 18. Jahrhundert beispielsweise wurden Steuern in Frankreich und später auch in deutschen Gebieten nach der Anzahl der Fenster eines Hauses berechnet, sodass Hauseigentümer reihenweise Fenster zumauerten und auf Licht in ihren Wohnräumen verzichteten, um Steuern zu sparen.¹ Die globale Finanzkrise und deren teilweise verheerenden Folgen für die Wirtschaft ließ jüngst die staatenübergreifende Diskussion über die mittlerweile sehr komplexen Steuerumgehungsstrategien und die Bekämpfung von Gestaltungsmissbrauch wieder aufflammen. Sich ständig ändernde Definitionen, Regeln und Kontroversen in der Auslegung von Konzepten haben Forscher aus verschiedensten Disziplinen dazu motiviert, die Eindämmung von Steuervermeidungsstrategien im Zusammenspiel zwischen Individuen, Steuerfachleuten, Regierungen und der breiten Öffentlichkeit zu analysieren. Die Rechtswissenschaft bildet hier keine Ausnahme.

Der Begriff der „Steuerumgehung“ schließt in der vorliegenden Arbeit alle Gestaltungen eines Steuerpflichtigen ein, welche darauf abzielen, vom Wortlaut der Steuergesetze in einer Weise zu profitieren, die beim Rechtsanwender ein gewisses Störgefühl auslöst.² Ziel ist es, eine angemessene Besteuerung zu erreichen, da das Ergebnis der *prima facie*-Subsumtion der Steuergesetze in diesen Fällen nicht überzeugt. Zu betonen ist allerdings, dass Steuerumgehungsgestaltungen keine Steuerhinterziehungen im strafrechtlichen Sinne darstellen. Vielmehr geht es um die Grenze zwischen legitimer Steuergestaltung und illegitimen Gestaltungsmissbrauch.

Ein Instrument, rechtlich gegen missliebige (aber dennoch legale) Steuergestaltungen vorzugehen, stellen sog. *general anti-avoidance rules* (im Folgenden „GAAR“) dar, also generalklauselhaft gefasste Rechtssätze, die sich in der Rechtsprechung herausgebildet haben oder als Gesetz ausgestal-

1 Sahm, Von der Aufruhrsteuer bis zum Zehnten (2022), S. 29; siehe auch Kirchhof, 33 DStJG 2010, 9, 11.

2 So auch Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 8.

tet sind und den Behörden sowie Gerichten die Möglichkeit eröffnen, unter bestimmten Voraussetzungen Steuervorteile zu verwehren. Um eine möglichst große Zahl an Fallgestaltungen einzuschließen, müssen allgemeine Antimissbrauchsinstrumente mit unbestimmten Rechtsbegriffen ausgestattet sein, was in einigen Staaten Bedenken in Bezug auf die Rechtsstaatlichkeit auslöst. Gleichzeitig ist es geboten, „aggressive“ Steuerumgehungen zu bekämpfen, um so die steuerliche Belastungsgleichheit der Bürger zu wahren. Dieser Konflikt ist kaum aufzulösen und hat sich in Deutschland zu einer festgefahrenen Debatte entwickelt.³ Weltweit gibt es eine hohe Anzahl an Gesetzen, Gerichtsurteilen sowie akademischen Diskussionen, die die Bekämpfung von Steuerumgehungsmethoden durch allgemeine Regeln behandeln. Von dem Streit zwischen Innen- und Außentheorie in Deutschland, über den *Ramsay approach* des Vereinigten Königreiches oder die *economic substance doctrine* in den USA – die Fülle an Rechtssätzen und -begriffen sorgt sowohl national als auch international für große Unsicherheit darüber, wie die Korrektur von Umgehungsgestaltungen methodologisch einzuordnen ist und welche Merkmale den Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht auszeichnen.

Die Arbeit „Die Steuerumgehung“ von *Christine Osterloh-Konrad* nimmt sich dieses komplexen Problems an.⁴ Dabei wird das Phänomen der Steuerumgehung anhand eines breit angelegten Rechtsvergleichs und rechtstheoretischer Überlegungen analysiert und die Diskussion um die Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung und illegitimen Gestaltungsmissbrauch auf eine neue Grundlage gestellt. Der Rechtsvergleich nimmt hierbei Deutschland, Frankreich, die USA sowie das Vereinigte Königreich in den Blick. *Osterloh-Konrad* identifiziert u. a. die Steuerumgehung in all diesen Staaten als Divergenzproblem, bei dem das Ergebnis der wortsinngetreuen Anwendung einer Norm nicht mit deren Sinn und Zweck übereinstimmt. Gleichzeitig wird ein Schema entwickelt, welches die verschiedenen Kriterien zur Identifizierung von Gestaltungsmissbrauch gemäß einem Zwei-Stufen-Modell kategorisiert. Details werden im folgenden Abschnitt näher behandelt.

Die vorliegende Arbeit dient dazu, die methodologischen Ansätze *Osterloh-Konrads* auf ihre universelle Anwendbarkeit zu prüfen, indem der Rechtsvergleich auf ostasiatische Staaten ausgeweitet wird. Dabei werden die Steuersysteme und allgemeine Antimissbrauchsregeln in Hongkong,

3 Siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 2 f., 4, 29 ff., 743.

4 Für eine Zusammenfassung der Ergebnisse siehe *Osterloh-Konrad*, 218 AcP (2018), 665.

Singapur und der Volksrepublik China untersucht, um festzustellen, ob die Steuerumgehung auch in diesen Jurisdiktionen ein Divergenzproblem darstellt. Trotz reger wirtschaftlicher Tätigkeit deutscher Unternehmen in Asien existiert erstaunlich wenig deutschsprachige Literatur zu den hier behandelten Steuersystemen, weshalb die vorliegende Arbeit zudem auch als eine Grundlage für weitergehende rechtsvergleichende Forschung mit ostasiatischen Rechtsordnungen dienen soll.

Mit der Untersuchung der GAAR in Hongkong und Singapur werden Einblicke in die Bekämpfung von Gestaltungsmissbrauch in zwei Metropolen gewährt, die sich durch ein gemeinsames Erbe des britischen *common law* auszeichnen, auf der Weltbühne um den Status als wirtschaftliches „Tor nach Asien“ wetteifern und darüber hinaus als Steueroasen in Verruf geraten sind. Im Kontrast dazu steht der bevölkerungsreichste Staat der Welt: die Volksrepublik China. Die noch jungen Steuergesetze der aufstrebenden Wirtschaftsmacht befinden sich in einem Spannungsverhältnis zwischen sozialistischem Regime mit stark ausgeprägtem Machtanspruch der Kommunistischen Partei Chinas und rechtsstaatlichen Bestrebungen. Alle drei Rechtskulturen bieten damit spannende Rahmenbedingungen für die Bekämpfung des weltweiten Phänomens der Steuerumgehung und eignen sich gut dafür, die verschiedenen Herangehensweisen aus „asiatischer“ Sicht als Gegenpol zu „westlichen“ Denkmodellen vorzustellen und zu analysieren.

Nach der detaillierten Darstellung der Ergebnisse *Osterloh-Konrads*, die für diese Arbeit relevant sind, werden im Anschluss in den Länderanalysen jeweils die rechtlichen Rahmenbedingungen sowie die verschiedenen Antimissbrauchsinstrumente der drei asiatischen Jurisdiktionen vorgestellt. Dabei wird konkret geprüft, ob es sich bei der Steuerumgehung jeweils um ein Divergenzphänomen handelt. So soll schließlich festgestellt werden, ob die weltweiten Herangehensweisen zur Bekämpfung von Steuerumgehungsfällen nicht konvergenter sind, als es zunächst scheint.

II. Die Steuerumgehung als Divergenzphänomen nach Osterloh-Konrad

Zunächst ist darauf einzugehen, wie das analytische Modell *Osterloh-Konrads* aufgebaut ist und welche Aspekte für den internationalen Diskurs und die vorliegenden Überlegungen von Bedeutung sind. *Osterloh-Konrads* Untersuchung basiert auf einer rechtsvergleichenden und rechtstheoretischen

Analyse der Reaktionen des Rechts auf die Steuerumgehung. Dabei geht es insbesondere nicht darum, konkrete Positionen in Debatten einzunehmen, die die Thematik seit vielen Jahren in nahezu allen Staaten prägen.⁵ Vielmehr setzt die Arbeit eine Ebene höher an, indem sie die Fundamente, Argumente und Instrumente dieses „juristischen Mobiles“ auslotet, seine Strukturen erklärt und daraus schließlich Folgerungen ableitet.⁶

1. Ergebnisse des Rechtsvergleichs

Der Rechtsvergleich befasst sich mit den Steuersystemen in Deutschland, Frankreich, den USA und im Vereinigten Königreich. Dabei werden die methodischen und verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen sowie die historische Entwicklung der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung dargestellt und analysiert. Die Erkenntnisse aus dem Rechtsvergleich werden sodann zusammengeführt. *Osterloh-Konrad* stellt hierbei fest, dass die Debatte zwar in allen Rechtssystemen um das Spannungsverhältnis zwischen Rechtssicherheit und steuerlicher Belastungsgleichheit kreist, der konkrete Umgang mit Steuerumgehungsfällen in jeder Rechtsordnung allerdings ein einzigartiges Produkt aus vielen individuellen Faktoren darstellt.⁷ Dazu zählen die Methodik der Rechtsanwendung, das Verfassungsrecht einschließlich der historischen Vorstellung von Gewaltenteilung, die Fälle aus der Praxis, die den erstmaligen Einsatz allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente veranlasst haben sowie die Haltung der Gesellschaft zur Legitimität von Steueroptimierung.⁸ Auffällig ist, dass in keinem Land das Umgehungsproblem in der Rechtsanwendung durch reguläre teleologische Auslegung oder Rechtsfortbildung gelöst wird.⁹ Dies sei umso bemerkenswerter, als das einzige Kriterium für einen Gestaltungsmissbrauch, das sich allerorten als unverzichtbar erweist, der Widerspruch des erstrebten Steuervorteils zum Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze sei.¹⁰ Weiter seien auch andere Kriterien für die Identifikation korrekturbedürftiger Umgehungsgestaltungen trotz unterschiedlicher Wortwahl überall ähnlich,

5 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 748 f.

6 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 749.

7 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 748; *Osterloh-Konrad*, 218 AcP (2018), 665.

8 *Osterloh-Konrad*, 218 AcP (2018), 665.

9 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 744.

10 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 497, 581, 744.

etwa das Fehlen außersteuerlicher Gründe für eine Gestaltung, der Mangel an wirtschaftlicher Substanz sowie die Steuervermeidungsabsicht. Unterschiedlich bewertet werde nur ihr Verhältnis zueinander sowie der konkrete Stellenwert der einzelnen Merkmale.¹¹

2. Rechtstheoretische Analyse

Ausgehend von den Erkenntnissen aus dem Rechtsvergleich, prüft *Osterloh-Konrad* sodann, wie es zu erklären ist, dass teleologische Auslegung oder Rechtsfortbildung allein nicht zur Bewältigung von steuerlichem Gestaltungsmissbrauch ausreichen. Zudem soll mehr konzeptionelle Klarheit im Hinblick auf die Kriterien korrekturbedürftiger Umgestaltungsgestaltungen erreicht werden.

a. Das Divergenzphänomen

Dabei stützt *Osterloh-Konrad* sich auf die Theorie regelbasierten Entscheidens, welche sie maßgeblich dem Werk „*Playing by the Rules*“ von *Frederick Schauer* aus dem Jahre 1991 entnimmt.¹² Dem zugrunde gelegt ist ein weites Verständnis des Begriffs der „Regel“; er wird hier für alle Arten von präskriptiven und generalisierenden Sätzen verwendet,¹³ also auch für Einzelsteuergesetze. Regeln dienen dazu, bestimmte Zwecke zu verwirklichen, sodass hinter jeder Regel ein rechtfertigender Grund steht (im *Schauer-schen* Modell wird dies „*justification*“ genannt).¹⁴ Eine Regel verwirklicht und konkretisiert ihren rechtfertigenden Grund.¹⁵ Dabei gibt es einerseits den unmittelbar hinter der Regel stehenden Sinn und Zweck sowie andererseits *justifications*, die auf höherer Ebene angesiedelt sind, wobei der unmittelbare Sinn und Zweck der Regel sich wiederum als die konkretisierende Regel des höheren Zwecks darstellt.¹⁶ *Osterloh-Konrad* veranschaulicht dieses Denkmodell am Beispiel des Steuerrechts: Eine Regel, nach

11 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 491 ff., 744.

12 Siehe dazu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 557 ff.

13 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 562 mit Verweis auf *Schauer*, *Playing by the Rules* (1991), S. 1 ff.

14 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 563.

15 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 563.

16 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 563 f.

der bestimmte Einkunftsarten der Einkommensteuer unterworfen werden sollen, kann verstanden werden als Konkretisierung des Ziels, sämtliche Einkünfte eines Steuerpflichtigen mit Einkommensteuer zu belasten (*justification* erster Stufe).¹⁷ Dieses Ziel wiederum kann als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen werden (*justification* der zweiten Stufe), welches seinerseits auf den Gleichheitssatz zurückzuführen ist (*justification* der dritten Stufe).¹⁸ Unabhängig von methodologischen Erwägungen lasse sich feststellen, dass Steuerumgehungsfälle sich allgemein dadurch auszeichnen, dass die Anwendung der einschlägigen Steuergesetze ein Ergebnis hervorbringt, das der jeweilige Rechtsanwender für falsch oder inadäquat hält.¹⁹ Dieses „Störgefühl“ wird in allen von *Osterloh-Konrad* untersuchten Rechtsordnungen dadurch ausgelöst, dass ein Widerspruch des Subsumtionsvorschlags des Steuerpflichtigen zum Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Normen besteht; es stellt damit das einzige Merkmal dar, das sich als unerlässlich für die Qualifikation einer Gestaltung als korrekturbedürftige Steuerumgehung erwiesen hat.²⁰ Ausgangspunkt in Steuerumgehungsfällen ist also, dass in gewissen regelbasierten Entscheidungssituationen der hinter einer Regel stehende Zweck (*justification*) eine andere Entscheidung nahelegt als das von der Regel produzierte Ergebnis.²¹ Dies wird von *Osterloh-Konrad* als „Divergenzproblem“ identifiziert, welches beim Einsatz von Regeln zwingend auftritt.²² Denn durch die Formulierung einer Regel trifft der Regelsetzer (meist der Gesetzgeber) eine Vorauswahl unter allen denkbaren Faktoren, die bei einer konkreten Entscheidung eine Rolle spielen können.²³ Damit schließt er aber auch gleichzeitig andere Faktoren, die mit Blick auf den Sinn und Zweck der Regel ebenfalls relevant sein könnten, von der Berücksichtigung durch den konkreten Entscheidungsträger (z. B. Behörden oder Gerichte) aus.²⁴ Echte Regeln produzieren somit notwendigerweise mitunter – gemessen an ihrem Zweck – suboptimale Ergebnisse und sind durch ihre verallgemeinernde Form stets über- und/oder unterinklusiv.²⁵ Die Identifikation des Bezugspunktes

17 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 583.

18 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 583.

19 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 559 f.

20 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 581.

21 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 560, 565, 580, 744.

22 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 744.

23 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 572, 744.

24 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 572, 744.

25 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 564 f., 609 ff., 744 f.

für das Urteil über eine „angemessene“ oder „richtige“ Besteuerung, also welchem Prinzip auf welcher Ebene der *justifications* letztlich Rechnung getragen werden soll, lässt sich nicht abstrakt klären und hängt von den Besonderheiten der jeweiligen Rechtsordnung ab.²⁶ Im Modell *Frederick Schauers* kommt als Bezugspunkt potenziell jede Ebene von *justifications* in Betracht, die über der konkret er- oder umgangenen Norm liegt.²⁷ Wichtig ist, dass eine Wortsinn-Zweck-Divergenz nicht vorliegt, wenn zwar ein Widerspruch zwischen Subsumtionsergebnis und Zweck der Norm auf den ersten Blick besteht, dieser sich aber durch teleologische Auslegung auflösen lässt.²⁸ Hier ist eine teleologische Durchbrechung der Regel nicht erforderlich, da die Auslegung der Norm allein dazu ausreicht, die Umgestaltungsgestaltung des Steuerpflichtigen unter die einschlägigen Steuergesetze zu subsumieren. Zum Divergenzphänomen wird die Steuerumgehung erst, wenn sich der Subsumtionsvorschlag des Steuerpflichtigen nicht mittels methodengerechter Auslegung der betreffenden Norm zurückweisen lässt.²⁹ Die Steuerumgehung fängt nach dem Verständnis *Osterloh-Konrads* dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt.³⁰

b. Die Sinnhaftigkeit von Regeln

Trotz der Gefahr über- und unterinklusive Gesetze macht es Sinn, Regeln einzusetzen, denn dadurch wird in einem Rechtssystem eine gewisse Verlässlichkeit und Vereinfachung von Entscheidungsprozessen gewährleistet.³¹ Daneben erfüllen Regeln insbesondere auch eine Kompetenzzuweisungsfunktion.³² Den Entscheidungsträgern, also Verwaltungsangestellten oder Richtern, wird durch die Vorabselektion der relevanten Merkmale durch den Gesetzgeber die Prüfung anderer denkbarer Kriterien entzogen.³³ Dies diene vor allem der Fehlerprävention sowie der Wahrung von Legitimität.

26 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 614, zu den spezifischen Vorgaben des deutschen Rechts siehe S. 714 ff.

27 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 715.

28 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 591, 721.

29 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 591, 721.

30 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 563 mit Verweis auf *Hensel* in: Krüger (Hrsg.), Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann (1923), S. 217, 244.

31 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 570 f.

32 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 571 ff.

33 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 572.

onsanforderungen an Entscheidungen, wie dem Gewaltenteilungsprinzip und dem Gesetzesvorbehalt.³⁴ Regelbasiertes Entscheiden versteht sich also auch als Instrument der Zuweisung und Einschränkung von Kompetenzen.³⁵

c. Die Rolle von Antimissbrauchsinstrumenten

Osterloh-Konrad stellt ferner klar, wie sich allgemeine Antimissbrauchsinstrumente gemäß der Theorie regelbasierten Entscheidens einordnen lassen. Irrelevant für die vorliegende Arbeit ist dabei, ob eine GAAR als Gesetz ausgestaltet oder durch Rechtsfortbildung in der Rechtsprechung entwickelt worden ist, da die Funktion dieselbe bleibt.³⁶ Welche Form eine GAAR einnimmt, muss jede Rechtsordnung für sich entscheiden;³⁷ dies soll nicht Schwerpunkt dieser Arbeit sein.

Liegt ein Divergenzfall vor, also stimmt das Ergebnis der Regelanwendung nicht mit dem aus Sicht des Zwecks (*justification*) der Regel richtigen Ergebnis überein, so hat der Entscheidungsträger zwei Möglichkeiten: Die Regel kann entweder außer Acht gelassen werden, da nur auf ihren Zweck abgestellt wird, oder es wird dessen ungeachtet regelkonform entschieden.³⁸ Orientiert sich die Entscheidung allein am *telos* der Regel, so entfaltet diese selbst keinerlei Wirkung und wird demnach obsolet.³⁹ Dies erklärt, warum das Problem der Steuerumgehung in keiner textlich verfassten Rechtsordnung allein in der teleologischen Auslegung aufgeht.⁴⁰ Wenn die gesetzten Regeln in jedem Fall gemäß ihrem Zweck durchbrochen werden könnten, hätten sie für den Entscheidungsprozess keine Bedeutung mehr.⁴¹ Regelbasiertes Entscheiden bedeutet indes wiederum nicht, dass sich eine Regel ausnahmslos durchsetzen muss; sie muss der Durchbrechung ihres

34 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 573 f., 589 f.

35 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 602.

36 *Osterloh-Konrad* spricht sich für eine gesetzliche Verankerung aus, siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 685 ff.

37 Eine detaillierte Analyse des Streits über Innen- und Außentheorie bzgl. des deutschen § 42 AO findet sich bei *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 75 f., 592 ff., 643 f., 712 ff.

38 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 565.

39 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 566.

40 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 746.

41 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 746.

Wortlauts im Divergenzfall aber zumindest einen gewissen Widerstand entgegensetzen.⁴² Nur dann ist sie für die Entscheidung tatsächlich relevant und unverzichtbar.⁴³ Allgemeine Antimissbrauchsinstrumente wie GAAR erfüllen den Zweck, den Widerstand steuerrechtlicher Regeln zu brechen und unter bestimmten Voraussetzungen eine Abweichung vom Wortsinn anzuordnen.⁴⁴ Sie konstruieren also eine Schwelle für die Wortsinnüberschreitung zulasten des Steuerpflichtigen.⁴⁵ Wichtig ist, dass GAAR selbst keine Belastungsentscheidungen treffen, sondern nur darüber bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Rechtsanwender andernorts getroffene Belastungsentscheidungen auch jenseits des Wortsinns umsetzen kann.⁴⁶

d. Das Zwei-Stufen-Modell

Eine solche Wortsinnüberschreitung kann nur dann erfolgen, wenn eine wortsinngemäße Anwendung einer steuerlichen Norm zu einem Ergebnis führt, das mit dem (nicht aus dem Wortlaut erkennbaren) Sinn und Zweck dieser Norm nicht zu vereinbaren ist. Die Wortsinn-Zweck-Divergenz, wie *Osterloh-Konrad* dies beschreibt, ist damit unerlässliche Voraussetzung für die Anwendung eines allgemeinen Antimissbrauchsinstrumentes.⁴⁷ Aus diesem Gedanken heraus entwickelt sie schließlich das Zwei-Stufen-Modell, welches die Einordnung der Kriterien allgemeiner Antimissbrauchsvorschriften kategorisiert.

i. Die Identifikation der Wortsinn-Zweck-Divergenz

Viele der international gebräuchlichen Kriterien lassen sich der Funktion zuordnen, auf der ersten Stufe eine Wortsinn-Zweck-Divergenz erst einmal zu identifizieren. Am eindeutigsten erfolgt dies über Merkmale, die unmittelbar auf den Sinn und Zweck der er- oder umgangenen Norm Bezug nehmen.⁴⁸ Dabei kann die Diskrepanz zwischen wortsinngetreuer Rechts-

42 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 566.

43 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 566.

44 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 585.

45 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 745.

46 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 585, 747.

47 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 581.

48 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 646.

anwendung und *telos* unmittelbar geprüft werden.⁴⁹ Zu solchen Merkmalen zählt z. B. der „gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteil“ nach dem deutschen § 42 AO. Entspricht der vom Steuerpflichtigen erstrebte Vorteil nämlich dem *telos* des betreffenden Steuergesetzes, so ist keine weitere Prüfung zur Ermittlung eines Gestaltungsmissbrauchs erforderlich, da eine Wortsinn-Zweck-Divergenz gerade nicht vorliegt.⁵⁰

Eine Wortsinn-Zweck-Divergenz kann aber auch anhand von Indizien ermittelt werden.⁵¹ Bei der in § 42 AO verankerten „Unangemessenheit“ einer Gestaltung stellt sich beispielsweise die Frage nach der Äquivalenz der zu beurteilenden Gestaltung zu einer anderen „angemessenen“ Gestaltung, die anstelle der Umgehungsgestaltung zugrunde gelegt werden soll.⁵² Dabei soll festgestellt werden, ob die Umgehungsgestaltung „richtigerweise“, also entsprechend dem Sinn und Zweck der relevanten Einzelsteuergesetze, unter andere Gesetze subsumiert werden müsste, als unter diejenigen, die ihrem Wortsinn nach für sie einschlägig sind.⁵³ Es gilt herauszufinden, ob sich beide Gestaltungen im Hinblick auf diejenigen Merkmale entsprechen, die für die Besteuerung nach dem *telos* des Gesetzes relevant sein sollen.⁵⁴ Ein weiteres Beispiel ist der Widerspruch zwischen der vom Steuerpflichtigen gewählten rechtlichen Form und der wirtschaftlichen (oder rechtlichen) Substanz einer Gestaltung, was im Rechtsvergleich auch unter dem Begriff „*form vs. substance*“ gefasst wird. Dahinter steht, dass Steuergesetze entsprechend ihrem Sinn und Zweck eine bestimmte wirtschaftliche oder rechtliche Substanz erfassen und in ihrem Wortlaut auf die diesbezüglich gängige zivilrechtliche Form abstellen.⁵⁵ Wird eine Form-Substanz-Divergenz festgestellt, so bedeutet dies schließlich nichts anderes, als dass die Normen, die auf die fragliche rechtliche Gestaltung *prima facie* anwendbar sind, ihrem Zweck nach nicht auf diese passen, da sie auf Gestaltungen mit wesentlich anderer Substanz abzielen.⁵⁶ Auf weitere Merkmale wird in den Länderanalysen einzugehen sein. Festzuhalten ist, dass viele der Kriterien, die in den verschiedenen GAAR weltweit zu finden sind, sich auf der ersten Stufe des von *Osterloh-Konrad* entwickelten Schemas verorten lassen und

49 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 641.

50 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 728.

51 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 641.

52 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 646.

53 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.

54 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.

55 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.

56 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.

der Identifizierung sowie Konkretisierung der Wortsinn-Zweck-Divergenz dienen.

ii. Die Überschreitung der Wortsinnengrenze

Ist die Wortsinn-Zweck-Divergenz identifiziert, bedeutet dies allein noch nicht, dass der jeweilige Rechtsanwender eine steuerliche Korrektur vornehmen darf.⁵⁷ Anderenfalls könnte ohne Weiteres auf die nächsthöhere Ebene, den Sinn und Zweck, durchgegriffen und dem Einzelsteuergesetz keinerlei Regelcharakter mehr zugeschrieben werden.⁵⁸ Die zweite Gruppe von Merkmalen dient mithin dazu, Kriterien für eine Überschreitung der Wortsinnengrenze festzulegen, wenn der Rechtsanwender sich mit einer Norm-Zweck-Divergenz in Form einer Umgehungsgestaltung konfrontiert sieht.⁵⁹ Zum einen kann hier auf das Ausmaß der Wortsinn-Zweck-Divergenz abgestellt werden, indem besondere Anforderungen an die Ausprägung oder den Grad der Divergenz zwischen dem Ergebnis einer wortsinngetreuen Anwendung des Gesetzes und der Verwirklichung seines Sinns und Zwecks gestellt werden.⁶⁰ Der Rechtsanwender soll nur dann zu einer Überschreitung der Wortsinnengrenze befugt sein, wenn der Widerspruch des erzielten Ergebnisses zum Sinn und Zweck des Gesetzes besonders eklatant ist.⁶¹ Kriterien, die zur Feststellung einer Norm-Zweck-Divergenz herangezogen werden, können beispielsweise auch gleichzeitig den Grad einer solchen definieren. Eine Herabsetzung des Grades an wirtschaftlicher Substanz, der für die steuerliche Anerkennung einer Gestaltung gefordert wird, kann in dieser Weise aufgefasst werden.⁶²

Auf der zweiten Prüfungsstufe lassen sich zum anderen auch Kriterien verorten, die nichts mit der Teleologie der Einzelsteuergesetze bzw. mit dem Ausmaß der Norm-Zweck-Divergenz zu tun haben und sich auf andere Wertungen zurückführen lassen, die für einen ausgewogenen Umgang des Rechts mit der Steuerumgehung eine Rolle spielen.⁶³ Solche normexternen Kriterien können sich z. B. auf die Risikoverteilung zwischen Fiskus und

57 Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 641.

58 Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 641 f.

59 Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 642, 644 f.

60 Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 642, 650.

61 Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 650.

62 Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 650.

63 Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung (2019), S. 642, 651.

Steuerpflichtigen oder das Interesse der Steuerpflichtigen an größtmöglicher Verlässlichkeit des Rechts beziehen.⁶⁴ Dies trifft auf Merkmale wie „Ungewöhnlichkeit“ oder „Künstlichkeit“ zu. Grundsätzlich ist der Gesetzgeber für ein möglichst lückenloses Gesetz verantwortlich. Je komplizierter, widersinniger, gekünstelter oder umständlicher eine Gestaltung aber ist, desto weniger kann von den Verfassern des Gesetzes erwartet werden, dass sie diese bei der Formulierung des Gesetzestextes vorhersehen und berücksichtigen.⁶⁵ Auch bei dem Merkmal der subjektiven Umgehungsabsicht liegt es nahe, dem berechtigten Interesse des Steuerpflichtigen, sich auf das geschriebene Recht verlassen zu können, nicht Vorrang einzuräumen, wenn er gezielt Gesetzeslücken auszunutzen versucht.⁶⁶ Es gibt also gute Gründe, auch auf normexterne Kriterien zurückzugreifen, um Steuerumgebungsgestaltungen zu identifizieren.⁶⁷ Darin liegt auch ein weiterer Grund, warum das Problem der Steuerumgehung in keinem Staat schlicht in der teleologischen Rechtsanwendung aufgeht.⁶⁸

3. Zusammenfassung und Gang der Arbeit

Die oben beschriebenen Überlegungen *Osterloh-Konrads* stellen natürlich nur einen Bruchteil ihrer Gedanken dar, eine eingehende Bearbeitung und Analyse ihrer Erkenntnisse würde den Rahmen der vorliegenden Arbeit allerdings sprengen. Für die nachstehende Bearbeitung lässt sich zusammenfassend festhalten, dass steuerliche Umgebungsgestaltungen als Divergenzprobleme einzuordnen sind, wenn man Einzelsteuergesetze in textlich verfassten Rechtsordnungen als Regeln in einem steuerrechtlichen Entscheidungssystem sieht. Das Ergebnis der wortsinngetreuen Anwendung einer Norm stimmt dabei nicht mit deren übergeordnetem *telos* überein. Nicht zu verwechseln ist das Divergenzphänomen mit der teleologischen Auslegung. Können die Bestandteile einer Norm entsprechend ihrem *telos* ausgelegt werden, liegt eine Wortsinn-Zweck-Divergenz gar nicht erst vor. Regeln können in einem Entscheidungssystem nur dann eigenständige und entscheidungsleitende Funktionen zugeschrieben werden, wenn sie ihrer teleologisch motivierten Durchbrechung einen gewissen Widerstand

64 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 642, 651 ff.

65 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 652.

66 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 653 f., 746.

67 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651 ff.

68 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 594 ff., 644, 746.

entgegenzusetzen.⁶⁹ Dieser Widerstand wird durch eine GAAR umschrieben und konkretisiert. Dabei wird eine Schwelle für die Durchbrechung des Wortsinns der Einzelsteuergesetze zulasten des Steuerpflichtigen festgelegt. Die GAAR trifft somit keine Belastungsentscheidung, sondern fungiert als Methodennorm, die die Voraussetzungen für einen bestimmten Rechtsfortbildungsvorgang bestimmt, der darin besteht, andernorts getroffenen Belastungsentscheidungen auch jenseits des Wortsinns der Gesetze, die diese Belastungsentscheidungen konkretisieren, zur Geltung zu verhelfen. Die Merkmale einer GAAR können gemäß einem Zwei-Stufen-Modell geprüft werden. Auf der ersten Stufe gilt es festzustellen, dass eine Wort-sinn-Zweck-Divergenz vorliegt. Auf der zweiten Stufe werden Bedingungen festgelegt, die den Rechtsanwender berechtigen, vom Wortsinn der Steuergesetze abzuweichen. Welche Merkmale konkret für eine Korrektur von Umgehungsgestaltungen und damit für eine Durchbrechung der Wort-sinn-grenze zulasten des Steuerpflichtigen vorliegen müssen, ist von jeder Rechtsordnung letzten Endes individuell festzulegen.⁷⁰ Die Grenze zwischen Gestaltungsfreiheit und -missbrauch ist erheblich davon abhängig, wie die rechtlichen Rahmenbedingungen in einem Rechtssystem ausgestaltet sind und welche historische Entwicklung dieses durchlaufen hat.⁷¹ Es kann daher keine einzig richtige Lösung des Problems der Steuerumgehung geben; allerdings könnte durch das Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* eine rechtsordnungsübergreifende Methodik gefunden worden sein, die die verschiedenen nationalen GAAR einer einheitlichen Prüfung unterzieht und somit die Verwirrung um dieses komplexe Thema größtenteils beseitigt.

Ausgehend von diesen Überlegungen, sind die in der vorliegenden Arbeit behandelten Steuerrechtssysteme in sogenannten Länderberichten unter Abschnitt B. anhand folgender Fragen zu untersuchen und zu beurteilen:

1. Welche Rahmenbedingungen gibt die jeweilige Rechtsordnung zur Bekämpfung von Steuerumgehung vor?
2. Erfüllen die jeweiligen nationalen GAAR sowohl formal als auch in der Rechtsanwendung die Aufgabe, eine „Durchbrechung“ der Wortsinn-grenze zulasten des Steuerpflichtigen im Divergenzfall zu ermöglichen und welche Probleme ergeben sich im Lichte von *Osterloh-Konrads* Modell im Hinblick auf die Anforderungen des jeweiligen Rechtssystems?

69 *Osterloh-Konrad*, 218 AcP (2018), 665, 666.

70 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 748.

71 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 748.

Im Anschluss soll in einer bewertenden Zusammenfassung unter Abschnitt C. beantwortet werden, ob die Ergebnisse für eine universelle Anwendbarkeit des Modells *Osterloh-Konrads* zur methodologischen Einordnung von allgemeinen Antimissbrauchsinstrumenten und deren Merkmalen sprechen und welche Vorteile dies für die jeweiligen Rechtssysteme schaffen könnte. Ein Fazit (D.) rundet die Arbeit schließlich ab.