Steuerwissenschaftliche Schriften 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

C.H.BECK

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

C.H.BECK

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Meiner Mutter

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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*

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis 17

A. Einleitung 23

I. Problemaufriss 23
II. Die Steuerumgehung als Divergenzphänomen nach *Osterloh-Konrad* 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 *common law*-Erbe Hongkongs 38
b. Die Entwicklung des Steuerrechts in Hongkong 40
c. Die Vorgaben des *Basic Law* 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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(3) Die Judikative 57
iii. Einfluss der Rechte des *Basic Law* sowie der *Bill of Rights Ordinance* 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 *Ramsay approach* als Auslegungshilfe in Steuerumgehungsfällen 68
(1) Die Rechtslage im Vereinigten Königreich 68
(a) *IRC v Duke of Westminster* 68
(b) *Ramsay v IRC* 69
(c) Die Entwicklung nach *Ramsay* 69
(d) Die moderne Auffassung des *Ramsay approach* 71
(e) Der *Ramsay approach* im Verhältnis zu allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften 74
(2) Die Rechtslage in Hongkong 75
(a) *Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty* 75
(b) *CSR v Arrowtown Assets Ltd* 77
(c) *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* 80
(d) *CIR v HIT Finance Ltd et al.* 81
(e) Der *Ramsay approach* 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) *CIR v Rico Internationale Ltd* 89

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(b) *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR* 93
(c) *CIR v Douglas Henry Howe* 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) *Offshore*-Transaktionen 110
(c) Zwischenergebnis 111
(4) Rechtsfolgen 111
(5) Die Funktion der sec. 61A IRO in der Rechtsanwendung 112
(a) *Yick Fung Estates Ltd v CIR* 112
(b) *Cheung Wah Keung v CIR* 116
(c) *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* 118
(d) *CIR v HIT Finance Ltd et al.* 122
(e) *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* 123
(f) *Shui On Credit Co Ltd v CIR* 126
(g) Fälle des *Board of Review* seit 2010 127
(6) Zwischenergebnis 128
b. Abschließende Analyse 129
3. Gesamtergebnis 136
III. Singapur 137
1. Rechtliche Rahmenbedingungen 137
a. Das *common law*-Erbe Singapurs 137
b. Die Entwicklung des Steuerrechts in Singapur 142

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 *Ramsay approach* 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) *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* 181
(2) *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* 184

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(3) *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* 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) *GBF v Comptroller of Income Tax* 207
(5) *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal* 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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(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 *Chongqing* 293
(ii) Mitteilung 698 295
(b) Fallbeispiele 297
(i) Berichte über Verwaltungsentscheidungen 297
(ii) *The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou* 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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abkürzungsverzeichnis

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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]

I. 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Umgehungsgestaltungen 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 *Schauerschen* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Umgehungsgestaltung 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 unterinklusiver 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 Legitimati-

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Antimissbrauchsinstruments.[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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

ii. Die Überschreitung der Wortsinngrenze

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 Wortsinngrenze 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 Wortsinngrenze 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuerumgehungsgestaltungen 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 Umgehungsgestaltungen 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

entgegensetzen.[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 Wortsinn-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 Wortsinngrenze 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 Wortsinngrenze 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Allgemeine Antimissbrauchsvorschriften im Vergleich: Länderanalysen

I. Vorbemerkung

Schwerpunkt dieser Arbeit soll primär die Untersuchung der einzelnen Rechtssysteme anhand der Ergebnisse *Osterloh-Konrads* sein, weshalb die Darstellung der Rahmenbedingungen der jeweiligen Rechtssysteme vor allem deskriptiv erfolgt und insbesondere theoretische Debatten innerhalb dieser Rechtssysteme nicht entschieden werden. Vielmehr ist der *status quo* der Praxis, insbesondere der Verwaltung und der Rechtsprechung, in den Blick zu nehmen, um klären zu können, wie die verschiedenen Rechtsordnungen tatsächlich mit Steuerumgehungsfällen umgehen und inwieweit dies mit den Ergebnissen *Osterloh-Konrads* zu vereinen ist. Da sowohl in Hongkong als auch in Singapur Englisch u. a. Amtssprache ist, werden Institutionen mit ihrem offiziellen englischen Namen und Gesetze in ihrer originalen Fassung auf Englisch wiedergegeben. Die Namen der verschiedenen Institutionen und Gesetzestexte der Volksrepublik China werden in einer ins Deutsche übersetzten[1] Fassung wiedergegeben. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass vermeintlich einheitliche Begriffe in den verschiedenen Rechtsordnungen unterschiedlich definiert oder aufgefasst werden können. Vor allem Begriffe, denen in Deutschland eine bestimmte rechtsdogmatische Bedeutung zukommt, sollen nicht technisch, sondern vielmehr funktional verstanden werden. Dies gilt insbesondere für übersetzte Gesetzestexte oder Rechtsmeinungen.[2]

1 Die Verfasserin übersetzt die chinesischen Texte entweder eigenständig oder orientiert sich an offiziellen Übersetzungen oder Übersetzungen chinesischer Wissenschaftler, die auf Deutsch publizieren.

2 Der Begriff „Einkünfte" soll beispielsweise nicht mit der Definition des deutschen Einkommensteuerrechts assoziiert werden.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

II. Hongkong

1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Um ein umfassendes Bild des Hongkonger Steuerrechtssystems zu erlangen, gilt es zunächst, kurz auf die Kolonialgeschichte des Gebiets (a.), die Entwicklung des Steuerrechts (b.) sowie den verfassungsrechtlichen Rahmen der heutigen Sonderverwaltungsregion, insbesondere das Verhältnis zur Volksrepublik China sowie die Wirkung des Gewaltenteilungsprinzips und den Einfluss der Grundrechte (c.), einzugehen. Anschließend ist darzustellen, wie der Begriff der „Steuerumgehung" in Hongkong verstanden wird (d.) und wie dort die Gesetzesauslegung von steuerrechtlichen Normen funktioniert (e.).

a. Das *common law*-Erbe Hongkongs

Die Insel Hongkong wurde nach Ende des Ersten Opiumkrieges (1839–1842) mit dem Vertrag von Nanking offiziell von China an das Vereinigte Königreich abgetreten und nach dessen Ratifizierung 1843 als britische Kronkolonie proklamiert.[3] Dasselbe geschah mit dem angrenzenden Gebiet *Kowloon* nach dem Zweiten Opiumkrieg (1856–1860) durch Ratifikation der Pekinger Konvention vom 18. Oktober 1860. Am 9. Juni 1898 folgten schließlich die Pachtung des benachbarten Gebiets der *N*ew *Territories* mit einer Laufzeit von 99 Jahren und die Übertragung der „alleinigen Jurisdiktion" des Vereinigten Königreiches. Aufgrund des Auslaufens dieses Pachtvertrages 1997 verhandelten das Vereinigte Königreich und die Volksrepublik China seit den 1980er-Jahren über die Details einer Rückgabe Hongkongs.[4] Die Verhandlungen mündeten in die chinesisch-britische

3 Eine detailliertere Darstellung zur Geschichte der Kolonialisierung Hongkongs findet sich bei *Ghai*, Hong Kong's New Constitutional Order: The Resumption of Chinese Sovereignty and the Basic Law (1999), S. 1–34. Im Anhang zu finden sind ab S. 501 ff. auch die wichtigsten völkerrechtlichen Verträge zur Übertragung und Rückübertragung Hongkongs.

4 Der Pachtvertrag bezog sich nur auf das Gebiet der *New Territories*, allerdings wurde aus diplomatischen Gründen über die Rückgabe des gesamten Gebiets der heutigen Sonderverwaltungszone Hongkong (*Hong Kong Island*, *Kowloon* und *New Territories*) verhandelt, siehe dazu *Donald*, A Financial Centre for Two Empires (2014), S. 35 m. w. N. in Fn. 185.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gemeinsame Erklärung zu Hongkong[5], welche am 19. Dezember 1984 in Peking unterzeichnet und am 27. Mai 1985 ratifiziert wurde. Kernpunkte dieser Erklärung waren neben der Rückübertragung der Souveränität über Hongkong am 1. Juli 1997[6] u. a. die Zusicherung Chinas, dass Hongkong nach dem Grundsatz „Ein Land, zwei Systeme" eine Sonderverwaltungszone nach Art. 31 der chinesischen Verfassung bilden wird[7] und die vorherrschenden sozialen Verhältnisse sowie das liberale Wirtschaftssystem für eine Laufzeit von 50 Jahren, also bis 2047, aufrechterhalten werden[8]. Weiter wurden die Beibehaltung der Gewaltenteilung[9], die (fast) unveränderte Anwendbarkeit der Hongkonger Gesetze[10] sowie die Unabhängigkeit der öffentlichen Finanzen[11] vereinbart. Nach Punkt 3(12) sollte die in der gemeinsamen Erklärung festgelegte Politik in ein „*Basic Law*" Hongkongs überführt werden, welches vom Nationalen Volkskongress der Volksrepublik China (im Folgenden „NVK") erarbeitet und verabschiedet werden musste. Dies erfolgte sodann bei der dritten Sitzung des siebten NVK am 4. April 1990; am gleichen Tag wurde das Gesetz durch den damaligen chinesischen Präsidenten *Yang Shangkun* verkündet.[12] Das Hongkonger *Basic Law* trat schließlich am 1. Juli 1997 in Kraft und löste damit das bis dahin geltende verfassungsrechtliche Instrument des sog. *Letters Patent*[13] ab.[14] Nach Art. 1 *des Basic Law* ist Hongkong nunmehr unveräußerlicher Teil der Volksrepublik China. Art. 8 des *Basic Law* legt fest, dass die zuvor in Hongkong geltenden Gesetze, d. h. das *common law*-System, Billigkeitsre-

5 *Joint Declaration of the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the People's Republic of China on the Question of Hong Kong*, 12 June 1985, UNTS 1399, No. 23391, S. 33 ff.
6 Punkt 1 und 2.
7 Punkt 3(1).
8 Punkt 3(5).
9 Punkt 3(3).
10 Punkt 3(3).
11 Punkt 3(8).
12 *The Basic Law of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China,* abgedruckt in (1990) 29 ILM 1519.
13 Durch das Instrument des *Letters Patent*, welches durch sog. *Royal Instructions* ergänzt wurde, definierte die Regierung des Vereinigten Königreiches die verfassungsrechtliche Struktur der Kronkolonie Hongkong. Siehe zur verfassungsrechtlichen Entwicklung Hongkongs als Kronkolonie auch *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 17–29; *Tsang*, Government and Politics (1995), S. 15–56.
14 *Young*, 34(1) Hong Kong Law Journal (2004), 109, 110; *Chen* in: Yeung (Hrsg.), The First Decade: The Hong Kong SAR in Retrospective and Introspective Perspectives (2007), S. 168.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

geln, Verordnungen, untergeordnete Gesetzgebung und Gewohnheitsrecht beibehalten werden, es sei denn, sie verstoßen gegen das *Basic Law*. Art. 160 des *Basic Law* ermächtigte den Ständigen Ausschuss des NVK Chinas, zu erklären, welche existierenden Gesetze Hongkongs gegen das *Basic Law* verstoßen und somit nach Rückübertragung an China gestrichen werden sollten. Jene Gesetze und Vorschriften wurden in einer Entscheidung des Ständigen Ausschusses vom 23. Februar 1997 aufgelistet[15] und zum 1. Juli 1997 nicht übernommen. Davon erfasst ist die ehemalige *Application of English Law Ordinance*[16] vom 7. Januar 1966, welche die Anwendbarkeit englischer Gesetze anordnete und regelte. In Hongkong als *common law*-Jurisdiktion gilt dennoch weiterhin die Doktrin der Präzedenzfälle, womit die unteren Instanzen an Entscheidungen der höheren Gerichte in Angelegenheiten *pari materia* gebunden sind.[17] Nach Art. 84 des *Basic Law* dürfen die Gerichte Hongkongs zudem auf Präzedenzfälle anderer *common law*-Jurisdiktionen zurückgreifen. Eine Bindung an die Fälle anderer Staaten des *Commonwealth* besteht aber nicht.[18]

b. Die Entwicklung des Steuerrechts in Hongkong

Das Hongkonger Steuerrechtssystem kann auf eine relativ kurze Geschichte zurückblicken.[19] Als das Vereinigte Königreich Deutschland 1939 den Krieg erklärte, schlug die Kolonialregierung vor, erstmalig ein Einkommensteuersystem in Hongkong einzuführen, um so die Kriegsanstrengungen des Vereinigten Königreiches zu unterstützen.[20] Daraufhin erließ die Kolonial-

15 Beschluss des Ständigen Ausschusses des NVK über die Behandlung der bisher in Hongkong geltenden Gesetze gemäß Art. 160 des *Basic Law* der Sonderverwaltungszone Hongkong der Volksrepublik China, verabschiedet auf der 24. Sitzung des Ständigen Ausschusses des 8. NVK vom 23. Februar 1997, abgedruckt als *Instrument 15* des *Basic Law* Hongkongs.

16 LHK Cap. 88.

17 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 241.

18 *Wang/Zhu*, 51(4) Revue internationale de droit comparé (1999), 917, 922. Siehe zum *common law* in ausgewählten asiatischen Jurisdiktionen auch *Ng/Jacobson*, 12(2) Asian Journal of Comparative Law (2017), 209.

19 Eine ausführliche Darstellung hierzu findet sich bei *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 4 ff., 25 ff.

20 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 4, 25 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

regierung Hongkongs die *War Revenue Ordinance*[21], um Kriegssteuern zu erheben und deren Einziehung zu regeln. Diese Verordnung basierte u. a. auf dem *Income Tax Act 1803*[22], welcher im Vereinigten Königreich ein Schedularsteuersystem im Unterschied zu einer allgemeinen Einkommensteuer einführte. Zudem wurden wichtige Merkmale der *Model Colonial Territories Income Tax Ordinance 1922*[23] umgesetzt, u. a. die Freistellung von *Offshore*-Einkünften.[24] Die *War Revenue Ordinance* trat am 25. Dezember 1941 außer Kraft und ihr Nachfolger, die *Inland Revenue Ordinance*[25] (im Folgenden „IRO"), wurde am 3. Mai 1947 eingeführt. Trotz vieler Änderungen seit 1947 weist die heutige IRO immer noch Ähnlichkeiten mit der *War Revenue Ordinance* von 1940 auf. Die Tatsache, dass es in Hongkong seit 1947 keine grundlegende Steuerreform gab, macht das Steuersystem des Gebiets außergewöhnlich stabil.[26] Dies steht in deutlichem Kontrast zu der Volatilität in der Steuerpolitik, die in anderen Teilen der Welt, insbesondere in den westlichen Demokratien, seit 1945 zu beobachten ist.[27] Das Steuersystem Hongkongs zeichnet sich zudem durch seine Neutralität aus, denn Steueranreize und -vergünstigungen fehlen weitestgehend.[28] Die IRO ist zwar heute viel komplexer als damals, umfasst aber immer noch nur wenige hundert Seiten, die nicht nur das materielle Steuerrecht, sondern auch verwaltungs- und prozessrechtliche Vorschriften enthalten.[29] Damals wie heute sind die Hauptmerkmale des Hongkonger Steuersystems niedrige proportionale Steuersätze, eine Besteuerung, die fast immer dem Quellenprinzip (*source principle*) folgt sowie die Besteuerung von lediglich drei Einkunftsarten: Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (*income from*

21 Ordinance No. 13 of 1940.
22 43 Geo. III, Ch. 122 (1803).
23 Die *Model Colonial Territories Income Tax Ordinance 1922* wurde vom britischen *Inter-Departmental Committee on Income Tax* entworfen und beruht auf Präzedenzfällen Australiens und Neuseelands sowie australischen und kanadischen Steuervorschriften, siehe *Eichelgrun*, 58 (229) The Economic Journal (1948), 128 f. Der Volltext findet sich im *Report of the Inter-Departmental Committee on Income Tax in the Colonies Not Possessing Responsible Government* (1922), Cmd 1788, S. 19 ff.
24 Siehe dazu *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 20 ff.; *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 4.
25 LHK Cap. 112.
26 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 9.
27 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 9.
28 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 9; *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 16.
29 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 9.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

employment), aus Grundstücken und Gebäuden *(land and buildings)* sowie Gewinne aus Handel, selbstständiger Arbeit und Unternehmen *(profits from a trade, profession or business)*.[30] Eine Kapitalertragsteuer, Dividendensteuer, Investmentsteuer, Erbschaftsteuer[31] sowie Umsatzsteuer gibt es in Hongkong nicht.[32] Die einzige bedeutende Quellensteuer bezieht sich auf Lizenzgebühren, die an steuerlich nicht in Hongkong Ansässige gezahlt werden, sec. 15(1)(a), (b), (ba), 21A IRO.[33] Zudem werden in Hongkong Stempelsteuern (*stamp duty*) z. B. für Immobilien- oder Aktiengeschäfte erhoben, die in der *Stamp Duty Ordinance*[34] (im Folgenden „SDO") vom 1. Juli 1981 geregelt sind.[35]

Hongkong wurde mit dem Ziel kolonisiert, als Handelsstandort zu fungieren, von dem aus britische Händler ihre Geschäfte frei von der Kontrolle der chinesischen Regierung führen konnten.[36] Der Grund für das einfach gehaltene Steuersystem sowie niedrige Steuersätze lag dementsprechend zunächst darin, die Händler nicht höher zu besteuern als für das Funktionieren des Handels unbedingt notwendig war.[37] Im Laufe der Zeit stützte die Kolonialregierung Hongkongs ihre Legitimität auf die Behauptung, dass ihr Ziel darin bestand, die Interessen der Bevölkerung Hongkongs im Allgemeinen zu fördern, insbesondere würden hohe Steuern das Wirtschaftswachstum beeinträchtigen.[38] Bis heute stellen die Einfachheit des Steuersystems sowie niedrige Steuersätze die Grundpfeiler des Hongkonger Wirtschaftssystems dar.[39] Wegen der niedrigen Steuersätze ist es aber auch

30 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 4.

31 Eine solche existierte in Hongkong von 1915 bis 2006, siehe *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 9.

32 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 240; *Donald*, A Financial Center for Two Empires (2014), S. 173; *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 4 f.; siehe auch https://www.investhk.gov.hk/en/why-hong-kong/low-simple-and-competitive-tax-system.html, die Internetseite der Abteilung für ausländische Investitionen der Hongkonger Regierung („*InvestHK*") (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

33 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 5.

34 LHK Cap. 117.

35 Stempelsteuern werden in Hongkong seit 1866 erhoben, *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 8 f.

36 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 13.

37 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 13.

38 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 13 ff.

39 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 2 mit Verweis auf den Bericht des *Third Inland Revenue Ordinance Review Committee* 1976; siehe im Allge-

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gleichzeitig geboten, Einnahmen so effektiv wie möglich einzutreiben.[40] Auch die Hongkonger Gerichte erkennen den Schutz der Einnahmen durch den Fiskus an und legen Steuergesetze, die dies bezwecken, dementsprechend aus.[41]

c. Die Vorgaben des *Basic Law* Hongkongs

Gemäß Art. 11(2) des *Basic Law* darf kein Gesetz Hongkongs gegen das *Basic Law* verstoßen. Damit fungiert es als eine Art Verfassung,[42] welche den einfachen Gesetzen Hongkongs übergeordnet ist. Im Folgenden soll daher dargestellt werden, wie die Beziehung zur Volksrepublik China geregelt ist (i.) und welche Bedeutung das Gewaltenteilungsprinzip (ii.) sowie die Grundrechte (iii.) für das Steuerrecht haben.

meinen auch *Littlewood*, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), 259.

40 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 2 mit Verweis auf den Bericht des *Third Inland Revenue Ordinance Review Committee* 1976.

41 Siehe z. B. *CIR v Secan Ltd* [2000] 3 HKLRD 627 Rn. 17 per *Lord Millett*: "*Sections 16 and 17 (which disallows certain deductions) are enacted for the protection of the revenue, not the taxpayer, and in my opinion section 16 is to be read in a negative sense. It permits outgoings to be deducted only to the extent to which they are incurred in the relevant year.*"

42 Vielfach ist die Rede von einer „Mini-Verfassung", da Hongkong als Teil Chinas trotz weitgehender Autonomie an die Verfassung der Volksrepublik China gebunden ist, siehe *Ghai*, Hong Kong's New Constitutional Order: The Resumption of Chinese Sovereignty and the Basic Law (1999), S. 137 sowie *Littlewood*, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), 259, 260. Allerdings ist die Höherrangigkeit des *Basic Law* ausdrücklich festgeschrieben und es beinhaltet zudem auch Klauseln wie Art. 18, die die Anwendung nationaler Gesetze der Volksrepublik beschränken. *Patrick Chan Siu-oi,* ehemaliger *Chief Judge of the High Court of Hong Kong*, erklärte im Fall *HKSAR v Ma Wai Kwan David* [1997] 2 HKC 315, 325H: "*The Basic Law is the constitution of the HKSAR. It is the most important piece of law in the land.*" Weitere Details sowie die Darstellung der Debatte zum Status des *Basic Law* findet sich bei *Ghai* in: Chan/Fu/Ghai, Hong Kong's Constitutional Debate: Conflict over Interpretation (2000), S. 37 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

i. Das Verhältnis zur Volksrepublik China

(1) Der Einfluss der Volksrepublik China in Hongkong

Hongkong wurde zwar gemäß Art. 2 des *Basic Law* ein hoher Grad an Autonomie zugesichert, jedoch behält sich die Volksrepublik diverse Möglichkeiten vor, Staatsgewalt über die Sonderverwaltungsregion auszuüben. Grundsätzlich werden die Gesetze Chinas gemäß Art. 18 des *Basic Law* nicht in Hongkong angewendet. Ausnahmen hiervon sind die in der Anlage III des *Basic Law* aufgeführten Gesetze, die sich auf das Gebiet der Verteidigung, auswärtige Angelegenheiten oder andere Bereiche außerhalb der Grenzen der Autonomie der Region beschränken. Der Ständige Ausschuss des NVK kann Gesetze aus dieser Liste streichen oder neue hinzufügen, solange der Unterausschuss[43], welcher für das *Basic Law* Hongkongs zuständig ist, und die Hongkonger Regierung konsultiert wurden. Was genau unter „anderen" Bereichen außerhalb der Grenzen der Autonomie der Region zu verstehen ist, wird nicht klar definiert, weshalb hier ein großer Raum für Interpretations- und damit auch Missbrauchsmöglichkeiten geschaffen wurde. Jüngst wurde von dieser Vorschrift Gebrauch gemacht, als das umstrittene nationale Sicherheitsgesetz für die Sonderverwaltungsregion Hongkong durch den Ständigen Ausschuss des NVK am 30. Juni 2020 erlassen und der Anlage III des *Basic Law* hinzugefügt wurde.[44] Darüber hinaus kann der Ständige Ausschuss gemäß Art. 18 des *Basic Law* den Kriegs- oder Ausnahmezustand in Hongkong ausrufen; letzteres dann, wenn aufgrund von Unruhen die nationale Einheit oder Sicherheit gefährdet ist und dies außerhalb der Kontrolle der Hongkonger Regierung liegt. In diesen Fällen kann die Zentralregierung Chinas relevante nationale Gesetze für die Region erlassen. Nach Art. 17 des *Basic Law* kann der Ständige Ausschuss auch Gesetze für ungültig erklären, die gemäß dem

43 Das *Commitee for the Basic Law of the Hong Kong Special Administrative Region* stellt einen Unterausschuss des Ständigen Ausschusses des NVK der Volksrepublik China dar, siehe Instrument 13 des *Basic Law* Hongkongs. Ein Kommentar zur Rolle dieses Unterausschusses findet sich bei *Ip*, 10(2) Asian Journal of Comparative Law (2015), 323.

44 Eine Ermächtigung hierzu erfolgte am 28. Mai 2020 und basiert auf Art. 31, 62(2), (14), (16) der chinesischen Verfassung, siehe hierzu den Beschluss des NVK über die Einrichtung und Vervollkommnung des Rechtssystems und des Umsetzungsmechanismus für den Schutz der nationalen Sicherheit in der Sonderverwaltungsregion Hongkong, verabschiedet auf der 3. Sitzung des 13. NVK vom 28. Mai 2020.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Basic Law Angelegenheiten der Zentralregierung oder die Beziehung der Zentralregierung und der Sonderverwaltungsregion betreffen.

Nach Art. 158(1) des *Basic Law* liegt die Befugnis zur Auslegung der Vorschriften des *Basic Law* beim Ständigen Ausschuss des NVK; sie wird gemäß Art. 158(2) des *Basic Law* den Hongkonger Gerichten übertragen, solange es sich um Angelegenheiten handelt, die innerhalb des Verantwortungsbereiches der Sonderverwaltungsregion liegen und während laufender Gerichtsverfahren relevant werden. Dies beeinflusst nicht das Recht des Ständigen Ausschusses, aus eigener Initiative außerhalb von Gerichtsverfahren Interpretationen abzugeben, sodass Hongkonger Gerichte nur begrenzte Auslegungs- und Interpretationsfreiheit genießen, während der Ständige Ausschuss keine Einschränkung diesbezüglich erfährt.[45] Wenn während Gerichtsverfahren Fragen zu Angelegenheiten aufkommen, welche in den Verantwortungsbereich der Zentralregierung fallen, müssen Gerichte Interpretationen des Ständigen Ausschusses einholen und diese bei der Urteilsfindung befolgen, Art. 158(3) des *Basic Law*. Der Umstand, dass die Gerichte an die Interpretationen des Ständigen Ausschusses gebunden sind und damit keine vollständige Unabhängigkeit und Neutralität der Judikative gewährleistet werden kann, entspricht nicht dem Rechtsstaatsverständnis der *common law*-Tradition.[46] Verstärkt wird dieses Demokratiedefizit z. B. durch das Nichtvorhandensein eines unabhängigen Rechtsforums, welches über Kompetenzstreitigkeiten zwischen China und Hongkong entscheiden kann.[47] Andererseits ist auch darauf hinzuweisen, dass Hongkong Teil der Volksrepublik China und damit kein souveräner Nationalstaat ist und das *Basic Law* als Grundwerk der „Ein Land, zwei Systeme"-Politik gerade dazu eingeführt wurde, eine Brücke zwischen den zwei verschiedenen Rechtssystemen zu bauen, sodass letzten Endes trotz aller Spannungen ein neues Verständnis des Rechtsstaatsbegriffes geschaffen wurde.[48]

45 So *Mason NPJ* in *Lau Kong Yung & Another v Director of Immigration* [1999] 3 HKLRD 778; (1999) 2 HKCFAR 300, 345; *Cooray,* Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 199.

46 Siehe dazu *Mason*, 33(4) Sydney Law Review (2011), 623.

47 *Chen*, The Theory, Constitution and Practice of Autonomy: The Case of Hong Kong (2009), S. 9 f., aufrufbar unter: https://ssrn.com/abstract=1366579 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

48 So *Mason*, 33(4) Sydney Law Review (2011), 623, 644; ähnlich *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 169; siehe allgemein zu diesem Problem *Ghai*, Litigating

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die zahlreichen, teils gewaltsamen Proteste aus den Jahren 2019–2020 zeigen allerdings deutlich, dass die Bevölkerung die Autonomie Hongkongs, den Rechtsstaat sowie die fundamentalen Menschenrechte in Gefahr sieht und der Einfluss der chinesischen Regierung von vielen als zu groß wahrgenommen wird. Insbesondere die Interpretationen des Ständigen Ausschusses in Bezug auf Hongkong hatten seit 1997 eine Reihe von Kontroversen sowohl in Hongkong als auch im internationalen Diskurs ausgelöst.[49] Zugespitzt haben sich die politischen Spannungen seit der Einführung des nationalen Sicherheitsgesetzes für die Sonderverwaltungsregion Hongkong. Verschiedene „illegale" Aktivitäten wie die Unabhängigkeitsbewegung Hongkongs und gewalttätige terroristische Aktivitäten hätten laut dem NVK die nationale Souveränität, Einheit und territoriale Integrität ernsthaft gefährdet.[50] Sezessionismus, die Untergrabung der Staatsmacht, Terrorismus und die Kollaboration mit ausländischen Streitkräften zur Gefährdung der nationalen Sicherheit werden daher nun gem Art. 20 ff. dieses Gesetzes mit der Höchststrafe von lebenslanger Haft geahndet. Zudem sieht das neue Sicherheitsgesetz vor, dass in Hongkong ein Sicherheitsbüro der Zentralregierung eingerichtet wird, welches mit weitreichenden Befugnissen, insbesondere im Ermittlungsverfahren, ausgestattet wird.[51] Immer wieder wird seitens der Volksrepublik China betont, dass sie die Souveränität über die Region ausübe und alle Rechte und Pflichten der gemeinsamen Erklärung des Vereinigten Königreiches und Chinas von 1984 „erfüllt" wurden, weshalb kein Staat das Recht habe, sich auf die Erklärung

---

the Basic Law: Jurisdiction, Interpretation and Procedure in Hong Kong's Constitutional Debate (2000).

49 Eine Darstellung aller bis dato ergangenen Interpretationen des *Basic Law* durch den Ständigen Ausschuss, welche von 1997 bis 2016 Kontroversen ausgelöst haben, findet sich in *The Five Cases of HKSAR Basic Law Interpretations by the PRC NPCSC in 1999, 2004, 2005, 2011 and 2016*, 50(1) Chinese Law & Government (2018), 10; Bzgl. Hongkongs Autonomie siehe vertiefend z. B. *Chen*, 34(2) Hong Kong Law Journal (2004), 215; *Chen*, 35(2) Hong Kong Law Journal (2005), 255; *Ghai*, 29(1) Asia Pacific Journal of Public Administration (2007), 3; *Flaherty*, 51(2) Columbia Journal of Transnational Law (2013), 275; *Davis*, 38(2) Hastings International & Comparative Law Review (2015), 275; *Chan*, University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2015/039 (2015).

50 Beschluss des NVK über die Einrichtung und Vervollkommnung des Rechtssystems und des Umsetzungsmechanismus für den Schutz der nationalen Sicherheit in der Sonderverwaltungsregion Hongkong, verabschiedet auf der 3. Sitzung des 13. NVK vom 28. Mai 2020.

51 Siehe Kapitel V des Nationalen Sicherheitsgesetzes für die Sonderverwaltungsregion Hongkong.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zu berufen, um sich in interne Angelegenheiten Chinas und Hongkongs einzumischen.[52] Es ist daher wohl zu erwarten, dass Chinas Einfluss in Hongkong immer größer und vor allem absoluter wird. Welche Auswirkungen dies auf das Hongkonger Rechtssystem und insbesondere auch auf das Steuersystem haben wird, bleibt abzuwarten.

(2) Die Abgrenzung der Wirtschaftssysteme

In Kapitel V des *Basic Law* werden zudem die verschiedenen wirtschaftlichen Ziele Hongkongs festgelegt, deren Status allerdings der Diskussion bedarf bzw. für Rechtswissenschaftler weitestgehend ein Rätsel darstellt.[53] Sozialen und ökonomischen Rechten Verfassungsrang zu gewähren, ist eine sozialistische Tradition, wobei deren Bedeutung und Durchsetzbarkeit weitgehend unklar sind.[54] Die wirtschaftlichen Ziele Hongkongs sind u. a. die Schaffung eines angemessenen Wirtschafts- und Rechtssystems, welches den Status Hongkongs als internationales Finanzzentrum bewahrt (Art. 109) sowie die Beibehaltung einer Freihandelspolitik (Art. 115), eines zollfreien Hafens (Art. 114), einer stabilen Währung (Art. 111), eines ausgewogenen Staatshaushalts (Art. 107) sowie niedriger Steuersätze (Art. 108). Einerseits werden diese Vorschriften als allgemeine wirtschaftliche Leitlinien oder Anweisungen für die künftigen Regierungen Hongkongs wahrgenommen, die sich klar von subjektiven Rechten unterscheiden und nicht justiziabel sind.[55] Man könnte annehmen, dass künftige Regierungen je nach den wirtschaftlichen Bedürfnissen und Umständen Hongkongs befugt sind, frei über die Umsetzung dieser wirtschaftlichen Leitlinien zu entscheiden.[56] Man kann aber auch der Auffassung sein, dass Klauseln

52 Siehe hierzu z. B. die Aussagen des Sprechers des chinesischen Außenministeriums *Geng Shuang* auf der Pressekonferenz vom 29. November 2019, aufrufbar unter: https://www.fmprc.gov.cn/fyrbt_673021/jzhsl_673025/201911/t20191129_5418320.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023) sowie vom 27. August 2019, aufrufbar unter: https://www.fmprc.gov.cn/wjdt_674879/fyrbt_674889/201908/t20190827_7815138.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

53 Die Diskussion findet sich bei *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 138 f. sowie *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 5 f.

54 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 250.

55 *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 353; *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 138.

56 *Halkyard* bevorzugt diese Sichtweise auf die wirtschaftlichen Leitlinien, siehe *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 138.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zur Wirtschaftspolitik Hongkongs und die dahinterstehende Philosophie bewusst aufgenommen wurden, um die Regierung an eine bestimmte Wirtschaftspolitik zu „fesseln", beispielsweise an das Niedrigsteuersystem.[57] Obwohl dies eindeutig im Einklang mit der bisherigen Politik sowie der öffentlichen Meinung steht, ist es höchst fraglich, ob eine solche Politik als zwingende Bestimmung im höchsten Gesetz Hongkongs verankert werden sollte.[58] Denn damit werden der Ermessensspielraum und die politischen Entscheidungen, die künftigen Regierungen Hongkongs zur Verfügung stehen, eingeschränkt.[59] Dies ist insbesondere mit Blick auf die Volatilität der internationalen Wirtschaft sowie die sich ständig ändernden Bedürfnisse einer Gesellschaft problematisch, da eine Regierung flexibel genug sein sollte, das Wirtschaftssystem entsprechend zu strukturieren und anzupassen.[60] Hongkonger Gerichte schenken den Leitlinien allerdings bis dato keine Beachtung. Die wirtschaftlichen Leitlinien dienen daher vor allem der Abgrenzung der Wirtschaftssysteme Chinas und Hongkongs.[61] Als in den 1980er-Jahren über die Rückgabe Hongkongs an China diskutiert wurde, hatte sich die Volksrepublik gerade erst der Weltwirtschaft geöffnet, weshalb für sie ein besonders großes Interesse an Hongkong als liberal und kapitalistisch geprägtes „Tor zum internationalen Handel" – sowie umgekehrt für ausländische Investoren als „Tor zu China" – bestand.[62] Hongkong dient bis heute als Drehscheibe des Handels mit China[63] und zieht als internationaler Finanzmarktstandort Investoren aus der ganzen Welt

57 *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 138; *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 5; ähnlich *Ghai*, Hong Kong's New Constitutional Order: The Resumption of Chinese Sovereignty and the Basic Law (1999), S. 243.

58 *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 138; *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 5.

59 *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 138.

60 *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 139; *Ghai*, Hong Kong's New Constitutional Order: The Resumption of Chinese Sovereignty and the Basic Law (1999), S. 243.

61 Siehe *Ghai*, Hong Kong's New Constitutional Order: The Resumption of Chinese Sovereignty and the Basic Law (1999), S. 140 ff., 242, 496.

62 Siehe *Cheng* in: Hong Kong Securities and Futures Commission, Securities Regulation in Hong Kong (2002), S. 371–386.

63 China stellt bis heute den wichtigsten Handelspartner Hongkongs dar; 50,4 % des gesamten Handelsvolumens Hongkongs fallen auf die Volksrepublik an. Weitere Statistiken zu den Handelsbeziehungen zwischen Hongkong und China finden sich auf der offiziellen Internetseite der Abteilung für Handel und Industrie der Hongkonger Regierung: https://www.tid.gov.hk/english/aboutus/publications/factsheet/china.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an.[64] Gleichermaßen nutzen viele chinesische Unternehmen die Strukturen Hongkongs, um leichteren Zugang zum internationalen Handel, insbesondere zu ausländischer Finanzierung,[65] zu erlangen.

(3) Die Unabhängigkeit des Steuersystems

Obwohl Hongkong seit dem 1. Juli 1997 wieder offiziell Teil der Volksrepublik China ist,[66] verlangt die chinesische Regierung keine Beteiligung an der Finanzierung des chinesischen Staatshaushalts, auch wenn Hongkong zu den reichsten Gebieten des Landes gehört. Die sog. „*fiscal firewall*"[67] findet ihre Grundlage in Art. 106 und 108 des *Basic Law*. Art. 106 des *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. Art. 108 stellt klar, dass Hongkong ein unabhängiges Steuersystem betreibt. Steuergesetze zählen außerdem nicht zu den Gesetzen, die gemäß Art. 18 des *Basic Law* i. V. m. Anlage III der Kompetenz Chinas zugewiesen werden können. Zudem darf Hongkong nach Art. 151 des *Basic Law* unter dem Namen „Hongkong, China" Beziehungen mit anderen Staaten und Regionen unterhalten und ausbauen sowie Abkommen abschließen und umsetzen. Dasselbe gilt für internationale Organisationen im Bereich der Wirtschafts-, Handels-, Finanz- und Währungspolitik, der Schifffahrt sowie im Kommunikations-, Tourismus-, Kultur- und Sportsektor. Von dieser Befugnis hat Hongkong auch im Bereich des Steuerrechts Gebrauch gemacht. Bisher wurden 46 Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden „DBA") mit anderen Staaten abgeschlossen, darunter China, Japan, Indien, Österreich und das Vereinigte Königreich.[68] Bis heute sind keine Situationen bekannt, in denen die zentrale Volksregierung Chinas gegen die fiskalische Unabhängigkeit

64 Siehe dazu im Allgemeinen *Donald*, A Financial Centre for Two Empires (2014); *Meyer*, Hong Kong as a Global Metropolis (2000).
65 *Donald*, A Financial Centre for Two Empires (2014), S. 57.
66 Siehe Art. 1 des *Basic Law*: "*The Hong Kong Special Administrative Region is an inalienable part of the People's Republic of China.*"
67 So z. B. *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 244.
68 Ein Überblick findet sich auf der Internetseite des *Inland Revenue Department*, siehe: https://www.ird.gov.hk/eng/tax/dta_inc.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hongkongs verstoßen oder einen Umgehungsversuch unternommen hat. Das Hongkonger Steuersystem bleibt also ein Bereich, in dem China sich (vorerst) nicht einmischt.[69]

ii. Gewaltenteilung im Steuersystem Hongkongs

Trotz erheblicher Bedenken im Zusammenhang mit dem Einfluss der Volksrepublik China erreicht Hongkong stets einen hohen Rang in internationalen Berichten zur Rechtsstaatlichkeit verschiedener Staaten und Jurisdiktionen.[70] Auch Hongkonger Richter und Juristen loben die Aufrechterhaltung der Rechtsstaatlichkeit der Sonderverwaltungsregion nach Rückübertragung an China.[71] Allerdings gibt es auch hier Gegenstimmen, die den wachsenden Einfluss der Volksrepublik als „sich zusammenbrauenden Sturm am Horizont" beschreiben[72] oder den immer schwächer werdenden

69 In *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019, S. 350 f. sowie *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 245 f. und *Littlewood*, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), 259, 261 finden sich Beispielszenarien, wie China die Unabhängigkeit des Hongkonger Steuersystems dennoch unterlaufen könnte.

70 Siehe z. B. *The World Justice Project* (2022), aufrufbar unter: https://worldjusticeproject.org/rule-of-law-index/global/2022, wonach Hongkong insgesamt Platz 22 von 140 untersuchten Jurisdiktionen belegt (zum Vergleich: Deutschland befindet sich auf Platz 6, die USA auf Platz 26). Im Bereich der Zivilgerichtsbarkeit belegt Hongkong Platz 19 (Deutschland Platz 4 und die USA Platz 36), in der Strafgerichtsbarkeit Platz 22 (Deutschland belegt hier Platz 6, die USA Platz 30). Im Bereich des Schutzes fundamentaler Menschenrechte belegt Hongkong allerdings nur Platz 61. Kritischer ist auch die Einschätzung der Organisation *Freedom House*, welche die verschiedenen Auslöser für die Proteste 2019–2020 als Indikator für eine stark schrumpfende Rechtsstaatlichkeit einordnet und Hongkong nur 42 von 100 Punkten gibt, siehe: https://freedomhouse.org/country/hong-kong/freedom-world/2023 (alle Seiten wurden zuletzt am 30. November 2023 aufgerufen).

71 *Yu*, 4 China Perspectives (2017), 59, 60; *Mason*, 33(4) Sydney Law Review (2011), 623; *Neuberger*, „The Third and Fourth Estates: Judges, Journalists and Open Justice", Rede vom 26. August 2014 vor dem *Hong Kong Foreign Correspondents' Club*, aufrufbar unter: https://www.supremecourt.uk/docs/speech-140826.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

72 *Bokhary*, Recollections (2013), S. 590.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schutz der politischen und bürgerlichen Rechte anprangern[73].[74] Das *Basic Law* Hongkongs legt auf den ersten Blick den Grundstein für ein rechtsstaatliches und demokratisch geprägtes Rechtssystem. Eine vollwertige Demokratie wurde allerdings weder zur Kolonialzeit noch nach Rückübertragung an China geschaffen, insbesondere um die Kontrolle des Vereinigten Königreiches bzw. der Volksrepublik China über die Region zu wahren.[75] Die Hongkonger Ausprägung der Gewaltenteilung ist in Art. 2 und 11 des *Basic Law* verankert und gesteht der Sonderverwaltungsregion eine Exekutive (Art. 16, 43–48), Legislative (Art. 17, 59–65) sowie unabhängige Judikative, einschließlich höchstrichterlicher rechtskräftiger Entscheidungsgewalt (Art. 19, 80–96), zu. Wie dies insbesondere im Steuerrecht umgesetzt wurde und welche Vorteile und Bedenken von Literatur und Praxis vorgebracht werden, soll im Folgenden näher erläutert werden.

(1) Die Exekutive

Sowohl nach dem Kolonialmodell als auch nach Rückübertragung an China stellt Hongkongs Exekutive die bedeutendste der drei Gewalten dar, weshalb auch die Rede von einer „exekutiv geführten" (*executive-led*)[76] Regierung ist.[77] Der Regierungschef Hongkongs, auch *Chief Executive* genannt, ist mit weitreichenden Befugnissen u. a. im Gesetzgebungsverfah-

73 Siehe z. B. den Bericht der *Hong Kong Universal Periodic Review Coalition* „Joint Civil Society Submission from the Hong Kong UPR Coalition" (2018), welcher dem UN-Menschenrechtsrat für das Allgemeine Periodische Überprüfungsverfahren 2018 vorgelegt wurde, aufrufbar unter: https://www.legco.gov.hk/yr17-18/chinese/panels/ca/papers/ca20180430cb2-1266-3-ec.pdf; siehe dazu auch *Cheng*, „45 Civil Groups Decry Hong Kong's 'Deteriorating Rule of Law and Human Rights Environment' in UN Submission", Hong Kong Free Press vom 10. April 2018, aufrufbar unter: https://hongkongfp.com/2018/04/10/45-civil-groups-decry-hong-kongs-deteriorating-rule-law-human-rights-environment-un-submission/ (alle Seiten zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

74 Siehe dazu im Allgemeinen auch *Zhu*, University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2019/025 (2019), S. 9 ff.

75 Zur verfassungsrechtlichen Geschichte Hongkongs, siehe *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 19 ff.; *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 10 ff.

76 So z. B. *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 35; *Ip*, 3(1) The Chinese Journal of Comparative Law (2014), 97, 99.

77 Siehe dazu *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 23 ff., 35 ff.; *Ip*, 3(1) The Chinese Journal of Comparative Law (2015), 97, 99, 101, 104 ff.; *Mason*, 33(4) Sydney Law Review (2011), 623, 626.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ren[78] ausgestattet und gibt die zu implementierende Politik der Sonderverwaltungsregion Hongkong vor.[79] Die Wahl des *Chief Executive* war in den vergangenen Jahren Gegenstand zahlreicher politischer Debatten und Demonstrationen. Beklagt wird seitens pro-demokratischer Parteien und Gruppierungen, dass kein allgemeines Wahlrecht existiert, da Hongkongs *Chief Executive* von 1.200 Vertretern der Berufsgruppen Hongkongs aus einer kleinen Auswahl von Kandidaten, die vorher von einem Nominierungskomitee festgelegt wurden, gewählt wird, siehe *Annex I* des *Basic Law*. Aufgrund der herausragenden Bedeutung und der zahlreichen Befugnisse des *Chief Executive* stellt die fehlende Legitimation durch allgemeine Wahlen ein Demokratiedefizit dar.[80]

Die Debatten rund um den *Chief Executive* beeinflussen den guten Ruf der Hongkonger Steuerbehörde allerdings nicht. Das *Inland Revenue Department* (im Folgenden „IRD") fungiert als Steuerbehörde Hongkongs und wird durch einen *Commissioner* geleitet, welcher für die Durchführung der IRO und SDO verantwortlich ist.[81] Dem IRD werden durch die IRO nur wenige Ermessensspielräume gewährt. Diese werden grob in drei Kategorien eingeteilt und betreffen (1) Angelegenheiten der Steuerveranlagung, wie z. B. die Festsetzung von Gewinnen, wenn Steuerzahler einen anderen Stichtag für den Jahresabschluss bestimmen als in der IRO vorgesehen (sec. 18B(2), 18E(1)–(4) IRO), (2) Steuerentlastungsbestimmungen, wie die Befugnis, höhere Abschreibungssätze zu gewähren (sec. 37A(3), 39B(11)) sowie (3) andere (wenige) Vorschriften, deren Wortlaute unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, darunter auch die allgemeinen Antimiss-

78 *Ip* geht sogar davon aus, dass der *Chief Executive* die entscheidende Rolle bei der Gesetzgebung einnimmt und fasst das Gesetzgebungsverfahren wie folgt zusammen: "*Subject to the Basic Law, the Chief Executive, by and with the enactment of the Legislative Council, may promulgate laws for the overall interests of the Region.*" (*Ip*, 3(1)The Chinese Journal of Comparative Law (2014), 97, 106).

79 Siehe Kapitel IV Abschnitt 1, 2 und 3 des *Basic Law* sowie *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 35 ff.

80 Siehe vertiefend hierzu *Chan*, 16(2) Election Law Journal (2017), 296; *Chen*, 3(1) Asian Journal of Law and Society (2016), 189; *Davis*, 38(2) Hastings International and Comparative Law Review (2015), 275; *Young*, 45(2) Hong Kong Law Journal (2015), 381; *Chen*, University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2014/035 (2014); *Young*, 44(3) Hong Kong Law Journal (2014), 689; *Langer*, 5(3) International Journal of Constitutional Law (2007), 419.

81 Eine Organisationsstruktur des IRD findet sich bei *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 32.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

brauchsvorschriften der IRO.[82] In der Hongkonger Literatur wird betont, dass die Befugnisse des IRD begrenzt sind und Hongkongs Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts deutlich mehr Einfluss haben als die Verwaltung.[83] Das Verhältnis zwischen dem IRD und den Steuerzahlern und -beratern basiert zudem mehr auf Kooperation als auf Konfrontation, sodass gegenseitiges Vertrauen und Respekt die Hongkonger Steuerrechtsordnung dominieren.[84]

Kritik am Hongkonger IRD bezieht sich meist auf die Kontroversen rund um die *Departmental Interpretation & Practice Notes* (im Folgenden „DIPN"). Die DIPN, welche auf der Internetseite des IRD veröffentlicht sind und regelmäßig aktualisiert werden, beinhalten (oft dringend benötigte) Details zum Vorgehen des IRD bei der Auslegung und Anwendung von Vorschriften des Hongkonger Einkommensteuerrechts,[85] welche in vielen Schlüsselbereichen relativ kurz und allgemein gehalten sind.[86] Sie sind für Hongkonger Steuerberater und Steuerzahler bei der Bewertung eines Steuersachverhalts von entscheidender Bedeutung, da Gerichtsverfahren in Hongkong hohe Kosten verursachen können[87] und deshalb ein Rechtsstreit in den meisten Fällen vermieden wird. Steuerbescheide, die auf Interpretationen der DIPN beruhen, können über die üblichen Widerspruchs-, Einspruchs- und Klagewege überprüft werden.[88] DIPN entfalten aber keine Bindungswirkung für Gerichte. Im Fall *CIR v Datatronic Ltd*[89] wies

82 Eine detaillierte Auflistung findet sich bei *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 207 f., 221.

83 *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 216 f.

84 Siehe vertiefend *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 201 ff.

85 Das Äquivalent für Stempelsteuerangelegenheiten nennt sich *Stamp Office Interpretation and Practice Notes*.

86 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 252; *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 215; Kritik in Bezug auf die Ausführungen der DIPN 21 zur Frage der Quelle von Einkommen findet sich bei *Halkyard/VanderWolk/Chow*, Hong Kong Tax Law: Cases and Materials (2021), S. 159 sowie *VanderWolk*, 58(8) Tax Notes International (2010), 624.

87 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 252; *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 216.

88 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 252, siehe zu den einzelnen Möglichkeiten Abschnitt B.II.1.c.ii.(3).

89 *CIR v Datatronic Ltd* [2009] 4 HKLRD 675.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

beispielsweise der *Court of Appeal* die Argumente des *Court of First Instance* entschieden zurück, da sich diese ausdrücklich auf die Interpretation der einschlägigen DIPN stützten, welche allerdings für die Ermittlung der Steuerpflicht keine Rolle spielen würden.[90] Ob die DIPN das IRD binden, ist nicht abschließend geklärt; allerdings geht die Literatur davon aus, dass keine rechtliche Bindungswirkung vorliegt.[91] Problematisch ist in dem Zusammenhang ein etwaiges Abweichen der Verwaltung von der in der DIPN beschriebenen Vorgehensweise. Die *common law*-Doktrin des materiellen Vertrauensschutzes (*substantive legitimate expectation*) fand mit Urteil des *Court of Final Appeal* im Fall *Ng Siu Thung v Director of Immigration*[92] im Jahre 2002 Eingang in die Hongkonger Rechtsprechung und ist seitdem Teil des Hongkonger Verwaltungsrechts.[93] Demnach könnten Gerichte einschreiten, wenn aufgrund einer durch die Verwaltung verkündeten Verwaltungspraxis eine derartige Erwartungshaltung bzgl. des Eintritts eines wesentlichen Ergebnisses oder Vorteils geschaffen wurde, dass die Nichteinhaltung dieses Vorgehens zu erheblicher Ungerechtigkeit (*unfairness*) führt oder Machtmissbrauch (*abuse of power*) darstellt.[94] Der Fall beschäftigte sich damals mit dem Hongkonger Einwanderungsrecht, ein vergleichbarer steuerrechtlicher Fall existiert hingegen noch nicht.[95] Es ist ohnehin zweifelhaft, ob die DIPN überhaupt unter den Begriff „Verwaltungspraxis" subsumiert werden können, was für die Anwendung der

90 *CIR v Datatronic Ltd* [2009] 4 HKLRD 675; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 252 Rn. 60.

91 So z. B. *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 4. In früheren DIPN wurde im Vorwort ausdrücklich erklärt, die DIPN hätten keinen bindenden Charakter. Diese Formulierung wird seit ca. 2006 allerdings nicht mehr verwendet. In der Literatur geht man davon aus, dass es sich bei den DIPN zumindest um *soft law* handelt, wenn auch nicht von einer Bindungswirkung auszugehen ist, siehe *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 252 f.; *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 215.

92 *Ng Siu Thung v Director of Immigration* (2002) 5 HKCFAR 1; siehe vertiefend *Li/Leung*, 32(3) Hong Kong Law Journal (2002), 471.

93 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 253; *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 216.

94 *Ng Siu Thung v Director of Immigration* (2002) 5 HKCFAR 1 Rn. 92.

95 Im Vereinigten Königreich ist dies beispielsweise der Fall, siehe z. B. *R v IRC, ex parte MFK Underwriting Agencies Ltd* (1990) 62 TC 607.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

substantive legitimate expectation-Doktrin notwendig wäre.[96] Außerdem müsste ein *judicial review*-Verfahren[97] beantragt werden, was im Bereich des Steuerrechts äußerst selten geschieht und welches bisher für Steuerzahler nur geringe Erfolgschancen bot.[98] Dass das IRD allerdings seine Macht jemals missbraucht und seine Steuerfestsetzungsbefugnisse durch die Veröffentlichung weiter Interpretationsspielräume in den DIPN unangemessen erweitert hat, ist nicht bekannt.[99]

(2) Die Legislative

Hongkongs *Legislative Council* stellt die gesetzgebende Gewalt der Sonderverwaltungsregion dar.[100] Da auch hier ein Teil der Mitglieder nicht direkt gewählt wird, fordern pro-demokratische Parteien und Gruppierungen eine Reform des Wahlsystems, was allerdings von der chinesischen Regierung abgelehnt wird.[101]

Hongkongs Rechtssystem sieht außerdem, im Gegensatz zum Recht des Vereinigten Königreiches, keine strenge „Vorherrschaft der Legislative" (*legislative supremacy*) vor; vielmehr können Gerichte insbesondere auch Gesetze im Rahmen eines *judicial review*-Verfahrens einer Verfassungskon-

96 So *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 216.

97 Das *judicial review*-Verfahren ist in Hongkong in der C*onstitutional and Administrative Law List (Practice Direction 26.1)* sowie Order 53, Rule 1A der *Rules of the High Court* verankert und stellt die gerichtliche Überprüfung von Gesetzen, Urteilen und Verwaltungshandlungen anhand verfassungsrechtlicher Maßstäbe im Recht des *common law* dar, wobei allerdings keine Tatsachen festgestellt werden, siehe dazu *Cooray*, Constitutional Law in Hong Kong (2019), S. 293 ff. sowie den Praxisführer *Department of Justice (Hong Kong)*, The Judge Over Your Shoulder (2022), aufrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1105680/The_Judge_Over_Your_Shoulder_JOYS_6th_edition_2022.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

98 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 253; *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 216.

99 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 252; *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 215 f., 218 f.

100 Zum Gang des Gesetzgebungsverfahrens siehe *Lo/Cheng/Chui*, The Hong Kong Legal System (2020), S. 183 ff.

101 Siehe vertiefend *Hargreaves*, 9(3) Journal of Parliamentary & Political Law (2015), 519.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

trolle am Maßstab des *Basic Law* unterziehen. *Chief Justice Ma* merkte 2010 an:

> "*It is important to acknowledge that while the views of the legislature are to be considered, it is the court that has the ultimate responsibility to determine whether legislation is constitutional. This is a matter of law, only for the courts to determine.*"[102]

Einen expliziten Gesetzes- oder Parlamentsvorbehalt für das Steuerrecht gibt es seit 1997 nicht mehr. Unter britischer Herrschaft konnte man einen solchen im Parlamentsvorbehalt der *Bill of Rights* von 1689 sehen, der verlangt, dass die wesentlichen Regeln der Besteuerung durch formelles Gesetz festgelegt werden.[103] Art. 108 des *Basic Law* sieht zwar vor, dass Hongkong eigene Gesetze bezüglich Steuern und Steuersätzen sowie Steuerermäßigungen, -begünstigungen und -befreiungen erlassen soll; allgemein wird diese Vorschrift allerdings nicht als Gesetzesvorbehalt gesehen, sondern als Teil der *fiscal firewall*, welche die Unabhängigkeit des Hongkonger Steuersystems von China statuiert.[104] Vielmehr ist die Rede davon, dass die Erhebung von Steuern nur aufgrund festgeschriebenen Gesetzesrechts axiomatisch[105] ist, also beweislos vorausgesetzt wird. Alle Gesetze Hongkongs, die die Erhebung von Steuern regeln, wurden vom *Legislative Council* mit Zustimmung des *Chief Executive* erlassen und sind der Öffentlichkeit zugänglich.[106] Hongkongs Steuergesetze gelten als relativ einfach in der Anwendung, da der Steuerpflichtige leicht zu identifizieren ist, die Erhebungsvorschriften klar formuliert und die Steuersätze unmissverständlich festgelegt sind.[107] Gemäß sec. 85(1) IRO kann das *Board of Inland Revenue*[108] gegebenenfalls „Regelungen" (*rules*) zur Durchführung

102 *Mok Charles Peter v Tam Wai Ho & Another* (2010) 13 HKCFAR 762, 787.
103 Siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 356 f. mit Verweis auf *Williams/Morse/Eden*, Davies: Principles of Tax Law (2016), S. 45.
104 Siehe Abschnitt B.II.1.c.i.(3).
105 Siehe z. B. *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 205; ähnlich auch *Littlewood*, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), 259, 292.
106 Siehe https://www.elegislation.gov.hk/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).
107 *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 209.
108 Das *Board of Inland Revenue* stellt ein unabhängiges Gremium der Verwaltung dar, welches nach sec. 3 IRO errichtet wird und welchem zahlreiche Aufgaben durch die IRO übertragen wurden, u. a. der Erlass von Regelungen nach sec. 85 IRO sowie die Erstellung und Änderungsbefugnis offizieller Formulare des IRD, sec. 86 IRO, siehe

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der IRO erlassen. In Angelegenheiten der Befreiung von Doppelbesteuerung, des Informationsaustauschs und anderen Bereichen internationaler Kooperation im Steuerrecht kann dies auch durch den *Chief Executive* geschehen, sec. 49(6) IRO. Diese Regelungen müssen allerdings gemäß sec. 85(4) IRO bzw. sec. 49(7) vom *Legislative Council* Hongkongs genehmigt werden, sodass eine vollumfassende Delegation an die Verwaltung nicht stattfindet.[109]

(3) Die Judikative

Auf steuerrechtliche Verfahren hatten die umstrittenen Interpretationen des Ständigen Ausschusses des NVK[110] bisher keine Auswirkung. Hat ein Steuerpflichtiger Einwände gegen den an ihn gerichteten Steuerbescheid nach der IRO, besteht die Möglichkeit, einen Widerspruch (*objection*) beim IRD einzulegen, sec. 64 IRO. Wird diesem nicht stattgegeben, kann zudem ein Einspruch (*appeal*) beim *Board of Review*[111], sec. 66 IRO, eingelegt oder das Verfahren mit beiderseitigem Einverständnis sofort dem *Court of First Instance* vorgelegt werden, sec. 67 IRO. Sowohl der Steuerpflichtige als auch der *Commissioner* des IRD können gegen die Entscheidung des *Board of Review* Klage beim *Court of First Instance* (unter Umständen auch sofort beim *Court of Appeal*, sec. 69A IRO) zur Prüfung von Rechtsfragen erheben, sec. 69 IRO. Stempelsteuerstreitigkeiten werden zunächst vor dem *District Court* verhandelt, sec. 15 SDO, ein Verfahren vor dem *Board of Review* gibt es diesbezüglich nicht. In letzter Instanz entscheidet der *Court of Final Appeal,* welcher nach Rückübertragung Hongkongs den *Privy Council* des Vereinigten Königreiches als höchstes Gericht abgelöst hat.[112]

näher dazu *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 30 f., 841 f.

109 Es gibt nur sehr wenige Regelungen, die wichtigsten darunter sind die *Inland Revenue Rules* sowie die *Inland Revenue (Disclosure of Information) Rules*, siehe dazu *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 206.

110 Siehe zur Unabhängigkeit der Judikative bereits Abschnitt B.II.1.c.i.(1).

111 Das *Board of Review* ist ein unabhängiges Gremium von Personen, die vom *Chief Executive* ernannt werden, und über Einsprüche in Steuerangelegenheiten entscheiden. Details zur Zusammensetzung und zu Befugnissen der Mitglieder und des Sekretariats finden sich in sec. 65 IRO.

112 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 255 Fn. 66.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Im Fall *A Solicitor v Law Society of Hongkong*[113] legte der *Court of Final Appeal* fest, dass alle Urteile des *Privy Council*, welche auf Berufungen aus Hongkong basieren, auch nach dem 1. Juli 1997 für Hongkonger Gerichte bindend sind. Andere Urteile des *Privy Council* sind dementsprechend nach Rückübertragung Hongkongs nicht mehr bindend; allerdings können die Hongkonger Gerichte diese Urteile insoweit beachten und einbeziehen, als es für die spezifischen Problemstellungen in Hongkong angemessen erscheint.[114]

Kritik erfuhr das Hongkonger Gerichtssystem im Bereich des Steuerrechts insbesondere vor einer Gesetzesänderung im Jahre 2015.[115] Zuvor konnten der Steuerzahler oder der *Commissioner* gemäß sec. 69 IRO a. F. nur dann gegen die Entscheidung des *Board of Review* vorgehen, wenn dieses nach entsprechendem Antrag entschied, den Fall zur Klärung von Rechtsfragen den Gerichten vorzulegen (*case stated procedure*). War es der Auffassung, dass der Fall keine Rechtsfragen aufwirft, konnte der Fall nicht vor den Gerichten verhandelt werden. Die Entscheidung einschließlich der Feststellung der Tatsachen[116] durch das *Board of Review* – einer Institution, die der Verwaltung zugerechnet wird –[117] war somit final und konnte dann nur noch im Rahmen eines *judicial review*-Verfahrens anhand verfassungsrechtlicher Maßstäbe und Prinzipien des *common law* überprüft werden.[118]

Im Jahre 2011 wurde im Fall *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* im Rahmen eines solchen *judicial review*-Verfahrens überprüft, ob das Gesetz, welches das *case stated*-Verfahren anordnete, gegen das

113 *A Solicitor v Law Society of Hongkong* [2008] 2 HKLRD 576.

114 *Halkyard/VanderWolk/Chow*, Hong Kong Tax Law: Cases and Materials (2021), S. 28.

115 Siehe dazu den Fall *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 30; *Lee Yee Shing Jacky v CIR* [2008] 3 HKLRD 51 Rn. 40 ff., 109; *Halkyard* in: Evans/Freedman/Krever (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law (2011), S. 215.

116 Zwar konnte/kann ein Einspruchsverfahren vor dem *Board of Review* nach sec. 67 IRO dem *Court of First Instance* übertragen werden; dies erfolgt allerdings nur mit beiderseitiger Zustimmung, sodass auch hier der *Commissioner*, also die Verwaltung, darüber bestimmen kann, ob die Tatsachen letztlich von einem Gericht festgestellt werden können oder nicht. Eine Übertragung an die Gerichte in solchen Fällen erfolgt aus Kostengründen allerdings äußerst selten, siehe *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 770 f.

117 Siehe *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 99 ff.

118 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 45 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Recht auf Zugang zu den Gerichten (*access to the courts*) nach Art. 35 des *Basic Law* sowie Art. 10 der *Bill of Rights Ordinance* verstößt. Der zuständige Richter war allerdings der Auffassung, dass es sich nicht um eine Verletzung des Rechts auf Zugang zu den Gerichten handele, da ein Fall über das *case stated*-Verfahren (wenn dies auch ineffektiv sowie kosten- und zeitaufwendig sei)[119] von den Gerichten grundsätzlich gehört werden könne.[120] Rechtliches Gehör würde zudem durch die Möglichkeit eines *judicial review*-Verfahrens eingeräumt. Sowohl das Nichteinverständnis des *Commissioners,* das Verfahren gemäß sec. 67 IRO sofort dem *Court of First Instance* vorzulegen[121] als auch die Entscheidung des *Board of Review*, insbesondere die Verweigerung, das *case stated*-Verfahren durchzuführen[122], könnten im Rahmen eines *judicial review*-Verfahrens angegriffen werden.[123] Außerdem könne der *Court of First Instance* im *case stated*-Verfahren nach sec. 69(4) IRO a. F. den Fall an das *Board of Review* zurückverweisen, wenn für die Bewertung einer rechtlichen Argumentation relevante Tatsachen unzureichend waren und weitere Feststellungen getroffen werden mussten, sodass unter Umständen auch neue oder abgeänderte Tatsachen in das Verfahren eingebracht werden konnten.[124] Das Recht auf Zugang zu den Gerichten beinhalte ohnehin nicht das Recht auf Zugang zu Gerichten mit vollumfassender Entscheidungsgewalt.[125]

Trotz dieses Urteils entschieden sich Hongkongs Gesetzgeber dafür, das *case stated*-Verfahren aufgrund des hohen zeitlichen und finanziellen Aufwands abzuschaffen.[126] Nach der Gesetzesänderung im Jahre 2015 ist es seit dem 1. April 2016 möglich, nach Entscheidung des *Board of Review* Klage direkt beim *Court of First Instance* oder sofort *beim Court of Appeal* zu erheben, sec. 69 IRO. Nach wie vor entscheiden die Gerichte

119 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 30.
120 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 27 ff.; 48, 102, 111.
121 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 49.
122 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 46 f., 111.
123 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 48.
124 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 42, 102, 111.
125 *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 102.
126 Siehe *Report of the Bills Committee on Inland Revenue (Amendment (No. 3) Bill 2015)*, LC Paper No. CB(1)75/15-16, Rn. 4, aufrufbar unter: https://www.legco.gov.hk/yr14-15/english/bc/bc09/reports/bc0920151104cb1-75-e.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

allerdings nur über Rechtsfragen, sodass die Verwaltung grundsätzlich[127] die letzte Tatsacheninstanz darstellt. Diese Einschränkung des gerichtlichen Entscheidungsmaßstabs wird in Hongkong jedoch hingenommen.[128]

Eine eigene Steuergerichtsbarkeit existiert in Hongkong nicht.[129] Es herrscht die allgemeine Auffassung, dass Hongkongs Gerichtsbarkeit sich bei der Bewertung von Rechtsfragen durch ein nuanciertes Urteilsvermögen und den versierten Gebrauch von Präzedenzfällen auszeichnet; zu enge oder zu weite Interpretationen früherer Fälle, Prinzipien oder Gesetzestexte werden abgelehnt.[130] Insbesondere *Littlewood* stellt die große Bedeutung des Hongkonger Gerichtswesens im Steuerrecht heraus.[131] Detaillierte Steuergesetze dienen seiner Auffassung nach vor allem der Rechtssicherheit, sodass Steuerzahler wirtschaftliche Entscheidungen mit hinreichender Gewissheit bzgl. der steuerlichen Konsequenzen treffen können. Die Legislative in Hongkong könne aber auf eine hohe Komplexität in Steuergesetzen verzichten, da ein großes Vertrauen gegenüber den Hongkonger Gerichten herrsche. Die einfach gehaltenen Steuergesetze werden von den Gerichten anhand von zwei grundlegenden Normen interpretiert: Erstens dürfen Steuern nicht willkürlich, sondern nur in Übereinstimmung mit dem Gesetz erhoben werden. Zweitens müssen Gerichte das Gesetz so auslegen, dass eine übermäßige Erosion der Staatseinnahmen nicht stattfindet. Nach *Littlewood* haben Hongkongs Gerichte bisher beiden Normen erfolgreich Rechnung getragen. Als Beispiel wird hier die Konzeptualisierung schwieriger Fragen bzgl. der Quelle von Gewinnen nach sec. 14 IRO (*profits arising in or derived from Hong Kong*), die oft von den individuellen Umständen des Sachverhaltes abhängen, genannt.[132] Aufgrund des steuerlichen

127 Hinzuweisen ist auf die selten genutzte Möglichkeit nach sec. 67 IRO, siehe Fn. 116.

128 Siehe z. B. *Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review* [2012] 2 HKLRD 981 Rn. 116; *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 770 f. ("*Because the Board of Review is intended to be the primary tribunal for finding facts […] it is not generally appropriate to appeal directly to the Court of First Instance […].*")

129 Ein Überblick über die Hierarchie der verschiedenen Gerichte in Hongkong findet sich bei *Chen/Lo*, Hong Kong's Judiciary Under 'One Country, Two Systems', University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2017/022 (2017), S. 3 ff.

130 So *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 241; *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 8.

131 Siehe zum nachfolgenden Gedankengang *Littlewood*, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), 259, 291 f.

132 Neben *Littlewood*, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), 259, 292, so auch *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 8 mit

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Territorialitätsprinzips und der Freistellung von *Offshore*-Gewinnen spielt die genaue Definition der Generierung von Gewinnen eine große Rolle in Hongkong. Jedenfalls hätten Hongkonger Richter bei der Herausarbeitung der zugrunde liegenden Prinzipien stets die Rechte der Steuerzahler angemessen gewahrt und dabei die Einnahmen der Regierung geschützt.[133]

iii. Einfluss der Rechte des *Basic Law* sowie der *Bill of Rights Ordinance*

In Hongkong haben Bestimmungen der nichtsteuerlichen Gesetzgebung grundsätzlich keine Bedeutung für die Anwendbarkeit der Steuergesetze.[134] Eine der wenigen Ausnahmen bildet die *Hong Kong Bill of Rights Ordinance*[135] (im Folgenden „BORO"), deren Anwendung dazu führen kann, dass eine Gesetzesbestimmung insoweit aufgehoben wird, als sie gegen die in der BORO enthaltenen Menschenrechtsbestimmungen verstößt.[136] Art. VII (3) des *Letters Patent* wurde am 7. Juni 1991 dahingehend geändert[137], dass Hongkong die Bestimmungen des Internationalen Pakts über Bürgerliche und Politische Rechte vom 16. Dezember 1966[138] gesetzlich umzusetzen hat. Die BORO wurde schließlich am 8. Juni 1991 als Umsetzungsgesetz des 1991 geänderten Art. VII (3) des *Letters Patent* erlassen und beanspruchte auch nach Übertragung an China weiterhin Geltung. Allerdings wurden im Zuge der Entscheidung des Ständigen Ausschusses vom 23. Februar 1997 einige Klauseln zur Interpretation und Anwendung der BORO gestrichen.[139] Dies betraf sec. 2(3), die Pflicht zur Einbeziehung des Zwecks der BORO bei ihrer Interpretation, sec. 3(1), die Pflicht, auch zuvor erlassene Gesetze

---

Verweis auf *CIR v Hang Seng Bank Ltd* [1991] AC 306 (PC); *CIR v Orion Carribean Ltd (in voluntary liquidation)* (1997) 4 HKTC 432 (PC); *Kwong Mile Services Ltd v CIR* [2004] 3 HKLRD 168 (CFA); *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 8.

133 *Littlewood*, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), 259, 292.

134 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 250.

135 LHK Cap. 383.

136 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 250.

137 LN 226 of 1991.

138 *UN General Assembly, International Covenant on Civil and Political Rights*, 16 December 1966, UNTS 999, No. 14668, S. 171 ff.

139 Annex 2 Nr. 7.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

im Hinblick auf die Bestimmungen der BORO auszulegen, sec. 3(2), die Aufhebung von zuvor erlassenen Gesetzen, die gegen die BORO verstoßen sowie sec. 4, die Auslegung neuer Gesetze im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit der BORO.[140] Damit bezweckte China wohl, das Prinzip, dass nur das *Basic Law* über den Gesetzen Hongkongs steht, zu wahren und keinem anderen Gesetz einen höheren Status zu verleihen.[141] Sowohl in der Literatur als auch in der Praxis geht man allerdings weiterhin davon aus, dass die BORO verfassungsrechtlichen Rang hat, da Art. 39 des *Basic Law* die heutige Grundlage für die Anwendbarkeit des Internationalen Pakts und die Verpflichtung zur Umsetzung in Hongkonger Gesetze darstellt, welche durch die BORO erfolgt ist.[142] Bis dato gibt es nur zwei Gerichtsentscheidungen zum Verstoß von steuerrechtlichen Normen gegen die BORO.[143] Dies betrifft zum einen die „*Stop Order*"-Bestimmung, die Personen mit ausstehenden Steuerverbindlichkeiten daran hindert, Hongkong zu verlassen,[144] und zum anderen die zwingende Verpflichtung zur Zahlung der Stempelgebühr (*stamp duty*), wenn und bevor Einspruch gegen eine Auferlegung der Gebühr eingelegt wird[145]. Die gegen die BORO verstoßenden Klauseln wurden als nicht mit der BORO vereinbar erklärt[146] und deshalb auch später abgeändert. Seither fielen keine weiteren Urteile im Zusammenhang mit dem Steuerrecht und der BORO. Es wurde zwar einige Male versucht, die Verfassungsmäßigkeit einiger steuerrechtlicher Vorschriften in

140 Siehe allgemein dazu *Wesley-Smith*, 27 Hong Kong Law Journal (1997), 15.

141 *Chen* in: Yeung (Hrsg.), The First Decade: The Hong Kong SAR in Retrospective and Introspective Perspectives (2007), S. 168.

142 So *Young*, 34(1) Hong Kong Law Journal (2004) 109, 110; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 250 Fn. 55, allerdings mit der Anmerkung, dass dies diskutabel (*arguably*) ist. Bei *Chen* in: Yeung (Hrsg.), The First Decade: The Hong Kong SAR in Retrospective and Introspective Perspectives (2007), S. 168 ff. findet sich zudem eine Darstellung verschiedener Gerichtsentscheidungen wie z. B. *HKSAR v Ng Kung Siu* (1999) 2 HKCFAR 442, 455, die vom Verfassungsrang der BORO ausgehen.

143 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 250 f.

144 *CIR v Lee Lai-ping* [1993] HKPLR 141; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 251; *Halkyard*, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), 133, 139 f.

145 *Harvest Sheen Ltd v Collector of Stamp Revenue* (1997) 4 HKTC 750; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 251; *Halkyard*, 9 Asia Pacific Law Review 2 (2001), 133, 139 f.

146 In *Harvest Sheen Ltd v Collector of Stamp Revenue* (1997) 4 HKTC 750 als *obiter dictum*.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bezug auf das *Basic Law* anzugreifen und damit ihre Ungültigkeit festzustellen, was jedoch in keinem der Fälle zum Erfolg führte.[147] Eine Diskussion über die Bedeutung und Auswirkungen des Gleichheitssatzes, der ähnlich dem Art. 3 des deutschen Grundgesetzes auch in Art. 25 des *Basic Law* sowie sec. 22 BORO vorliegt, auf Steuerumgehungsfälle, wird in Hongkong weder in der Literatur noch in der Praxis geführt.

d. Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steueroptimierung

Als ehemalige Kronkolonie des Vereinigten Königreiches lehnt sich Hongkong bis heute an die Definition der britischen Institutionen bzgl. Steuerumgehung an. Als Steuerumgehung gesehen werden demnach Handlungen, durch die der Steuerpflichtige seine Angelegenheiten so regelt, dass letzten Endes weniger Steuern gezahlt werden müssen als ohne diese Regelung, wobei nicht gegen ein Gesetz verstoßen wird.[148] Ausschlaggebendes Merkmal der Steuerumgehung ist, dass der Steuerzahler seine Steuerschuld reduziert, ohne die wirtschaftlichen Folgen zu tragen, die das Parlament jedem Steuerzahler, der eine solche Reduzierung seiner Steuerschuld in Frage bewirkt, zugedachte.[149] Das Kennzeichen der Steueroptimierung ist hingegen, dass der Steuerzahler eine steuerlich attraktive Option nutzt, die ihm die Steuergesetzgebung bietet, und tatsächlich die wirtschaftlichen Folgen erleidet, die das Parlament denjenigen, die diese Option nutzen, zugedachte.[150] Im Gegensatz dazu setzt Steuerhinterziehung eine vorsätzlich betrügerische Handlung oder die Säumnis, eine Steuererklärung abzugeben oder die Steuer zum richtigen Zeitpunkt zu zahlen, voraus.[151]

147 *Lee Yee Sing v Board of Review and CIR* [2012] 2 HKLRD 981; *Weson Investment Ltd v CIR* [2007] 2 HKLRD 567; siehe auch *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 251 Fn. 55.

148 The Royal Commission on the Taxation of Profits and Income 1955: Reports, Cmd 9474 Rn. 1016; *Halkyard/VanderWolk/Chow*, Hong Kong Tax Law: Cases and Materials (2021), S. 423.

149 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99 mit Verweis auf die Entscheidung des *House of Lords* in *IRC v Willoughby* [1997] STC 995.

150 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99 mit Verweis auf die Entscheidung des *House of Lords* in *IRC v Willoughby* [1997] STC 995.

151 The Royal Commission on the Taxation of Profits and Income 1955: Reports, Cmd 9474 Rn. 1016; *Halkyard/VanderWolk/Chow*, Hong Kong Tax Law: Cases and Materials (2021), S. 423 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

e. Die Gesetzesauslegung im Steuerrecht

Um feststellen zu können, ob Steuerumgehungsfälle in Hongkong Divergenzphänomene darstellen, ob also in solchen Fällen das Ergebnis der methodengerechten, wortsinngetreuen Anwendung einer Norm nicht mit deren *telos* übereinstimmt und zur Wortsinndurchbrechung letzten Endes eine GAAR herangezogen wird, ist es wichtig, zunächst darauf einzugehen, wie dort Gesetzesauslegung von steuerrechtlichen Normen funktioniert. Nach der Darstellung allgemeiner Auslegungsprinzipien im Hongkonger Steuerrecht (i.), wird insbesondere herausgearbeitet, dass eine weitreichende Auslegung nach dem *telos* eines Gesetzes möglich ist. Als ehemalige britische Kronkolonie orientierten sich die Hongkonger Gerichte hier an den Leitfällen aus dem Vereinigten Königreich und übernahmen teilweise den dort entwickelten *Ramsay approach* als Auslegungshilfe in Steuerumgehungsfällen, welchen es näher zu beleuchten gilt (ii.). Die Erkenntnisse dieser Analyse sollen abschließend zusammengefasst werden (iii.).

i. Allgemeine Auslegungsprinzipien

(1) Die Bedeutung des Wortlauts

Die wichtigsten Grundsätze für die Gesetzesanwendung und -auslegung im Steuerrecht in Hongkong wurden aus der britischen Rechtsprechung abgeleitet.[152] Das Vereinigte Königreich wird häufig als Beispiel für eine Rechtsordnung genannt, in der die buchstabengetreue Auslegung von Gesetzen (*literalism*), insbesondere auch im Steuerrecht, besonders ernst genommen wird bzw. wurde.[153] Zu nennen sind hier insbesondere drei Urteile, auf die die Hongkonger Rechtsprechung[154] bis in die 1980er-Jahre Bezug genommen hat. Im Urteil zum Fall *Partington v Attorney General* aus dem Jahre 1869 hieß es, dass Steuern nur dann zu zahlen sind, wenn der strenge Wortlaut des Gesetzes erfüllt ist, unabhängig davon, was der Zweck hinter dem Gesetz zu sein scheint.[155] Das 1921 ergangene Urteil *Cape Brandy*

152 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 242.
153 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 348 f.
154 *CIR v Chan Tin-chu* (1966) 1 HKTC 284, 292; *Asia Television Ltd v CIR* (1987) 2 HKTC 198.
155 *Partington v Attorney General* (1869) LR 4 HL 100.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Syndicate v IRC unterstreicht diesen Ansatz und führt weiter aus, dass es bei der Auslegung des Wortlauts notwendig ist, diesen entsprechend seiner „natürlichen" Bedeutung zu interpretieren.[156] Zudem wird angemerkt:

> "*In a taxing Act one has to look merely at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax. There is no presumption as to a tax. Nothing is to be read in, nothing is to be implied. One can only look fairly at the language used.*"[157]

1951 wurde im Fall *D'Avigdor v IRC* entschieden, dass im Zweifel eine Interpretation gewählt werden soll, die den Steuerzahler begünstigt.[158] Im Hongkonger Fall *Asia Television Ltd v CIR*[159] wurde allerdings anerkannt, dass es notwendig sein kann, aufgrund der Geschichte der spezifischen Gesetzgebung oder wenn die gewöhnliche Bedeutung des Wortlauts ein absurdes oder ungerechtes Ergebnis hervorbringt, Wörtern eine andere als ihre gewöhnliche Bedeutung beizumessen. Interessanterweise ist die Essenz dieses „modernen" Ansatzes schon seit 1966 gesetzlich in Hongkong verankert. Sec. 19 der *Interpretation and General Clauses Ordinance*[160] besagt, dass ein Gesetz so fair, großzügig und liberal ausgelegt werden soll, dass die Erreichung des Zwecks des Gesetzes gemäß der dahinterstehenden wahren Absicht und Bedeutung sowie seinem Geist bestmöglich gewährleistet ist. Dieser Bestimmung wurde in der ersten Zeit nach Einführung relativ geringe Aufmerksamkeit durch die Gerichte geschenkt,[161] was sich in den späten 1980er-Jahren änderte.[162] Im Einkommensteuerrecht spielt die Vorschrift allerdings bis heute keine große Rolle,[163] vielmehr ist hier die Entwicklung der Rechtsprechung im Steuerumgehungskontext maßgeblich.

156 *Cape Brandy Syndicate v IRC* (1921) 12 TC 358.
157 *Cape Brandy Syndicate v IRC* (1921) 12 TC 358, 366.
158 *D'Avigdor v IRC* [1953] AC 347.
159 *Asia Television Ltd v CIR* (1987) 2 HKTC 198.
160 LHK Cap. 1.
161 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 244; *Wesley-Smith*, 12 Hong Kong Law Journal (1982), 203.
162 Siehe z. B. *Foo Ying v Commissioner of Estate Duty* [1989] 2 HKLR 376.
163 Ein Überblick über die Rechtsprechung zu sec. 19 der *Interpretation and General Clauses Ordinance* findet sich bei *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 244 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(2) Einbeziehung externer Quellen in die Auslegung von Gesetzen

Sec. 19 der *Interpretation and General Clauses Ordinance* bietet keinerlei Anleitung dazu, wie der Zweck eines Gesetzes ermittelt werden kann. Im englischen Recht galt lange der Grundsatz, dass der Wille des Gesetzgebers nur anhand des Gesetzeswortlauts ermittelt werden könne (*exclusionary rule*).[164] Diese Regel wurde durch die britische Entscheidung *Pepper v Hart*[165] gelockert. Danach dürfe parlamentarisches Material in einigen Fällen zur Auslegung von Gesetzen herangezogen werden, z. B. wenn die Gesetzgebung mehrdeutig oder unklar ist, zu Absurdität führt oder die Materialien eindeutige Ergebnisse liefern. Hongkonger Gerichte wandten die Grundsätze dieser Entscheidung zwar teilweise (in nichtsteuerrechtlichen Verfahren) an,[166] ließen aber stets offen, ob und in welchem Umfang sie zwingende Anwendung in Hongkong erfahren sollten.[167] Zumindest sollten dabei stets die praktischen, konzeptuellen und verfassungsrechtlichen Implikationen des Hongkonger Rechtssystems berücksichtigt werden.[168] In Hongkong können zur Ermittlung des Zwecks eines Gesetzes neben der ganzheitlichen Betrachtung der Vorschrift verschiedene externe Quellen herangezogen werden, nämlich (1) Berichte der *Law Reform Commission*, wenn die Gesetzgebung den Empfehlungen der *Commission* nachgekommen ist, (2) Erklärungen von Staatssekretären oder Ministern bei Einführung eines Gesetzes und möglicherweise Reden der Mitglieder des *Legislative Council* zu einem Gesetz sowie (3) erklärende Memoranden zu Gesetzen.[169] Allerdings darf dies nur im begrenzten Umfang geschehen, insbesondere wenn das Gericht dadurch die Faktenlage und die missliebige rechtliche Situation, die zur Einführung des Gesetzes beigetragen haben,

164 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 404; *Vogenauer*, Die Auslegung von Gesetzen in England und auf dem Kontinent, Bd. II (2001), S. 671, 967 ff.

165 *Pepper v Hart* [1992] 3 WLR 1032.

166 Siehe z. B. *Hong Kong Clays & Kaolin Co Ltd v Director of Lands* [1999] 1 HKLRD 527; *Commissioner of Rating & Valuation v Agrila Ltd* [2001] 2 HKLRD 36; siehe im Allgemeinen zur Interpretation von Gesetzen auch *Law Reform Commission of Hong Kong Report*, Extrinsic Materials as an Aid to Statutory Interpretation (1997).

167 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 248.

168 *HKSAR v Cheung Kwun Yin* (2009) 12 HKCFAR 568; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 248 f.

169 *PCCW-HK Telephone Ltd v Telecommunications Authority* [2005] 3 HKLRD 235; *Director of Lands v Yin Shuen Enterprises Ltd* (2003) 6 HKCFAR 1, 15 F-H.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

besser versteht; eine Auslegung des Wortlauts anhand dieser Materialien ist nicht möglich.[170]

(3) Die Rolle des Zivilrechts

Das Zivilrecht spielt bei der Auslegung von steuerrechtlichen Begriffen keine bedeutende Rolle in Hongkong.[171] Ausnahmen bilden hier zum einen die Definition von unselbstständiger Arbeit (*employment*), die vom *Court of Final Appeal* in einem zivilrechtlichen Verfahren entwickelt wurde und zur Bestimmung der Lohnsteuerpflicht herangezogen wird.[172] Das zweite Beispiel bezieht sich auf die Bedeutung der Benutzung (*use*) einer Schutzmarke in Hongkong. Hier wurde auf den territorialen Charakter der relevanten Markenrechte, die durch das Markengesetz verliehen werden, Bezug genommen, um die Steuerpflicht zu begründen.[173] Bisher sind keine weiteren Fälle bekannt, in denen zivilrechtliche Begriffe und Interpretationen bei der Auslegung von Steuerrecht angewandt wurden.

170 *PCCW-HK Telephone Ltd v Telecommunications Authority* [2005] 3 HKLRD 235; *Director of Lands v Yin Shuen Enterprises Ltd* (2003) 6 HKCFAR 1, 15 F-H; darauf bezugnehmend auch die steuerrechtlichen Fälle *Moulin Global Eyecare Trading Ltd (in liquidation) v CIR* [2012] 2 HKLRD 911 Rn. 31 f.; *Good Mark Industrial Limited v CIR* [2015] 2 HKLRD 16; *Ho Kwok Tai v CSD* (2016) CACV 52/2016; siehe allgemein hierzu *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 248 f.

171 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 251.

172 Die Abgrenzung von selbstständiger und unselbstständiger Arbeit ist wichtig, da das Hongkonger Steuerrecht zwischen der *salaries tax* nach sec. 8(1) IRO und der *profits tax* nach sec. 14(1) IRO unterscheidet. Im Rahmen der *profits tax* herrscht im Allgemeinen ein sehr wohlwollendes Abzugsregime. Führender Fall des *Court of Final Appeal* zu dieser Abgrenzung ist *Poon Chau Nam v Yim Siu Cheng* [2007] 1 HKLRD 951; siehe hierzu auch *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 251 Fn. 56.

173 Die Angelegenheit betraf die Interpretation von sec. 15(1)(b) IRO, einer Vorschrift zur Quellenbesteuerung von Lizenzzahlungen, die auch zur *profits tax* nach sec. 14 IRO gehört, siehe dazu *CIR v Emerson Radio Corp* (1992) 2 HKCFAR 501; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 251 f. Fn. 57.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ii. Der *Ramsay approach* als Auslegungshilfe in Steuerumgehungsfällen

Die vorliegende Arbeit soll nicht schwerpunktmäßig auf die Steuerumgehungsbekämpfung in Großbritannien eingehen;[174] allerdings werden die wichtigsten Entscheidungen und akademischen Debatten rund um den *Ramsay approach* zum besseren Verständnis in den nachfolgenden Abschnitten kurz zusammengefasst (1) und anschließend die Hongkonger Urteile hierzu näher beleuchtet (2).

(1) Die Rechtslage im Vereinigten Königreich

(a) *IRC v Duke of Westminster*

Bis in die 1980er-Jahre wurden die Steuervermeidungsfälle nach dem im britischen Urteil zu *IRC v Duke of Westminster*[175] aus dem Jahre 1936 festgelegten Grundsatz entschieden. Dieser basierte auf der Prämisse, dass jede Person das Recht hat, jeden rechtlich angemessenen Schritt zu unternehmen, um die Steuerpflicht zu minimieren. Sobald eine rechtsgültige Transaktion vorlag, die Rechte und Pflichten begründete, hatte die Form Vorrang vor der Substanz. Darüber hinaus behandelten die Gerichte jedes Element einer zusammengesetzten Transaktion, das eine eigenständige rechtliche Bedeutung hatte (wie z. B. die Übertragung von Eigentum oder die Begründung eines Schuldverhältnisses), so, als hätte es eigene separate Steuerfolgen, unabhängig von den Bestimmungen des Gesetzes.[176] Dieser Ansatz spiegelte die weit verbreitete Ansicht wider, dass Besteuerung eine zwangsweise Aneignung von Einkommen durch den Staat darstellt, welche es möglichst zu minimieren galt.[177] Allerdings bot eine solche Haltung auch großen Raum für breit angelegte Steuerumgehungsstrategien zulasten des Staatshaushalts und damit der Allgemeinheit, weshalb das *House of Lords*

174 Ausführlich hierzu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 344 ff.; siehe zur Entwicklung bis 2005 auch *Halkyard*, 9(3) Asia-Pacific Journal of Taxation (2005), 56, 57 ff.

175 *IRC v Duke of Westminster* [1938] AC 1.

176 Eine Zusammenfassung der Entwicklung der britischen Rechtsprechung in Bezug auf Steuerumgehungsfälle findet sich auch im Urteil *UBS AG v Commissioners* [2016] 1 WLR 1005 Rn. 61–71.

177 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 245 bezugnehmend auf *Smith*, The Wealth of Nations Book 5: Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (1776), Kap. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

in der Entscheidung *Ramsay v IRC*[178] im Jahre 1981 die bisherige Herangehensweise für solche Fälle maßgeblich änderte.

(b) *Ramsay v IRC*

Im Fall *Ramsay v IRC* ging es um eine zirkuläre Steuergestaltung, bei der sich gegenläufige Einzelschritte im Ergebnis gegenseitig aufhoben. Durch das Urteil wurde die Gesetzesauslegung im Steuerrecht in zwei Aspekten grundlegend geändert. Zum einen wandte man sich von der streng wortsinngetreuen Auslegung ab. Die Gerichte müssten auch den Kontext und Zweck des Gesetzes berücksichtigen, wenn es um die Frage geht, was unter den genauen Wortlaut eines Gesetzes fällt.[179] Zum anderen nahm das *House of Lords* eine Gesamtbetrachtung der Einzelschritte vor, d. h., die Zwischenschritte der zirkulären Gesamttransaktion wurden steuerlich ignoriert (also als steuerliches *nullum* behandelt), da sie ohne betriebliche Gründe erfolgten, und nur das Gesamtergebnis wurde schließlich unter das einschlägige Einzelsteuergesetz subsumiert.[180] Damit wandte man sich im Bereich des Steuerrechts erstmals von der streng formalistischen Rechtsanwendung ab und stellte die Weichen für eine zweckorientierte Gesetzesanwendung (*purposive approach*).[181]

(c) Die Entwicklung nach *Ramsay*

Während sich der *Ramsay approach* zunächst auf zirkuläre Gestaltungen bezog,[182] bei denen sich gegenläufige Einzelakte im Ergebnis gegenseitig aufhoben, gingen die Richter in *Furniss v Dawson*[183] einen Schritt weiter. Demnach müssten auch mehraktige Gestaltungen, deren Einzelakte zwar nicht rechtlich, aber über einen Gesamtplan miteinander verklammert seien, so behandelt werden, als bestehe unter ihnen eine rechtliche Verbindung.[184] Dieser recht weite Anwendungsbereich des *Ramsay approach*

178 *WT Ramsay Ltd v IRC* [1982] STC 174.
179 *WT Ramsay Ltd v IRC* [1982] STC 174, 179.
180 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 353.
181 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 352 ff.
182 So auch im Fall *IRC v Burmah Oil* [1982] STC 30.
183 *Furniss v Dawson* [1984] AC 474.
184 *Furniss v Dawson* [1984] AC 474, 526; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 372 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wurde in einer Reihe nachfolgender Entscheidungen wieder eingeschränkt, da er vielfach als Grenzüberschreitung der Judikative und damit als Verletzung des Gewaltenteilungsprinzips empfunden wurde.[185] Dies geschah u. a. im Fall *Craven v White*[186] aus dem Jahre 1989. Danach müssten die Einzelschritte einer linear verknüpften Gesamttransaktion nach einem im Voraus festgelegten Plan erfolgt sein, d. h., bei Vornahme des ersten Schritts müsse es praktisch ausgeschlossen sein, dass vom zuvor gefassten Plan abgewichen wird.[187] Ein weiterer Versuch, den *Ramsay approach* zu definieren bzw. weiterzuentwickeln, erfolgte im Fall *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* aus dem Jahre 2001, bei dem es inhaltlich um die Frage ging, ob Zahlungen auf Zinsverbindlichkeiten steuerlich abzugsfähig sind, wenn die Mittel hierfür aus steuerlichen Gründen vom Gläubiger selbst zur Verfügung gestellt wurden.[188] Berühmt wurde die Entscheidung durch das Votum *Lord Hoffmanns.* Er war der Auffassung, dass viele steuerrechtliche Normen wirtschaftliche Vorgänge erfassen sollten und deshalb dementsprechend auszulegen (und anzuwenden) seien.[189] Zwischen juristischer und wirtschaftlicher Realität müsse stets unterschieden werden, denn die Realität im rechtlichen Sinne spiegele nicht zwangsläufig auch die wirtschaftliche Realität wider.[190] Deshalb sei in einem ersten Schritt zu entscheiden, ob das fragliche Einzelsteuergesetz überhaupt auf wirtschaftliche Konzepte abzielt.[191] Nur dann könnten bei mehraktigen Entscheidungen die jeweiligen Einzelschritte außer Acht bleiben, wenn sie ausschließlich aus steuerlichen Gründen getätigt wurden.[192] Der Begriff „Verlust" eigne sich z. B. für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise,[193] eine Zahlung (*payment*) stelle allerdings allein die Übereignung von Geld zur Begleichung einer Forderung und damit das Erlöschen einer Verbindlichkeit dar[194]. Im vorliegenden Fall handelte es sich allerdings um eine solche Zahlung. Aus diesem Grund sei allein auf die Zahlung der Zinsschulden abzustellen (auch wenn sie nur aus

185 Siehe dazu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 373–377.
186 *Craven v White* [1989] AC 398.
187 *Craven v White* [1989] AC 398, 514.
188 Eine detailliertere Zusammenfassung findet sich bei *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 380 f.
189 *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 Rn. 58.
190 *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 Rn. 58; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 382.
191 *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 Rn. 58.
192 *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 Rn. 58.
193 *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 Rn. 64.
194 *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 Rn. 67.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

steuerlichen Gründen erfolgte), und nicht auf die Transaktionen, die diese Zahlung ermöglichten.[195] Er entschied sich daher gegen die Anwendung des *Ramsay approach* und damit gegen den Fiskus. Im Nachgang dieser Entscheidung wurde *Lord Hoffmanns* Konzept zum *Ramsay approach* im Schrifttum stark kritisiert, da die Unterscheidung von rechtlichen und wirtschaftlichen Begriffen oft nicht einfach zu ermitteln sei und so nur noch mehr Rechtsunsicherheit ausgelöst würde.[196]

(d) Die moderne Auffassung des *Ramsay approach*

Der *new approach* der *Ramsay*-Entscheidung durchlebte im Laufe der Jahre in Großbritannien eine sehr wechselvolle Entwicklung.[197] Neben den verfassungsrechtlichen Bedenken kreisten die Diskussionen bzgl. des *Ramsay approach* vor allem um die Frage, wie die neue Herangehensweise methodologisch einzuordnen ist, insbesondere, ob es sich um einen eigenständigen Rechtssatz oder eine besondere Form der teleologischen Auslegung handelt.[198] Auch war nach den zahlreichen Urteilen nicht klar, wie der *Ramsay approach* im Einzelnen zu prüfen ist und welche Rolle die verschiedenen Merkmale des Ansatzes spielen, wie z. B. die Nichtbeachtung von Zwischenschritten, die ohne betriebliche Gründe erfolgten oder die „wirtschaftliche Betrachtungsweise" *Lord Hoffmanns*. Die Entscheidung zum Fall *Barclays Mercantile Business Finance Ltd v Mawson* (im Folgenden „*BMBF*")[199] aus dem Jahre 2004 stellte diese in der Vergangenheit zu Unsicherheit führenden Punkte klar, und stellte damit als wirkungsreichstes Urteil seit der *Ramsay*-Entscheidung selbst die Weichen für eine einheitlichere Anwendung des *Ramsay approach* im Vereinigten Königreich.[200]

Erstens wurde betont, dass der *Ramsay approach* kein eigener Rechtssatz, sondern Teil eines modernen Ansatzes der Gesetzesauslegung im Steuerrecht sei, welcher den Sinn und Zweck des Einzelsteuergesetzes

195 *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL 6 Rn. 74.
196 So z. B. *Tiley*, British Tax Review (2001), 153, 156; *Avery Jones*, Private Client Business (2001), 381, 384; dazu im Detail *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 383 f.
197 Siehe dazu im Detail *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 377 ff.
198 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 392 ff; *Avery Jones*, Private Client Business (2001), 381.
199 *Barclays Finance Ltd v Mawson (BMBF)* [2004] UKHL 51.
200 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 385 f., 393.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

in den Fokus nimmt.[201] Aufgrund des grundlegenden Wandels der Rechtsprechung durch die *Ramsay*-Entscheidung sowie die vielen Weiterentwicklungen des Ansatzes durch nachfolgende Urteile, schien der *Ramsay approach* zunächst einen eigenständigen richterrechtlichen Rechtssatz (*judicial principle*) mit (Quasi-)Tatbestandsmerkmalen darzustellen.[202] Dies wurde darüber hinaus durch die zahlreichen Voten der Lordrichter in den Folgeentscheidungen nach *Ramsay* unterstrichen, die versuchten, allgemeine Voraussetzungen für die Aberkennung steuerlicher Vorteile von Umgehungsgestaltungen festzulegen, die sich teilweise nicht auf das konkret umgangene Gesetz bezogen[203] und somit schwer als Teil teleologischer Auslegung gewertet werden konnten.[204] Aufgrund der vielfach geäußerten Bedenken bezüglich der Rechtsstaatlichkeit des Vorgehens der Judikatur,[205] wurde seitens der Richter ab Ende der 1980er-Jahre versucht, den *Ramsay approach* zu legitimieren und ihn der Gesetzesauslegung zuzuordnen, wie z. B. in *Craven v White*[206] oder *IRC v McGuckian*[207]. Auch wenn dies im Schrifttum dennoch strittig blieb, so ist der *Ramsay approach* nach gefestigter Rechtsprechung seit *BMBF* als eine besondere Ausprägung der teleologischen Auslegung zu begreifen.[208]

Zweitens vertrat das Gericht im Fall *BMBF* die Auffassung, dass es zwingend sei, zuerst den Sinn und Zweck des Gesetzes zu bestimmen und sodann die betreffende Transaktion dahingehend zu prüfen, ob sie mit

201 *Barclays Finance Ltd v Mawson (BMBF)* [2004] UKHL 51 Rn. 28.

202 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 353, 371, 392; *Millett*, British Tax Review (1986), 327, 338; *Freedman*, British Tax Review (2004), 332, 350; *Loutzenhiser*, Tiley's Revenue Law (2016), S. 115.

203 So war z. B. nicht klar, welche Bedeutung Merkmale wie der Gesamtplan, die Künstlichkeit einer Gestaltung oder die Einfügung von Zwischenschritten aus rein steuerlichen Gründen haben, *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 393; *Freedman*, Tax Journal (27 September 2010), 12.

204 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 374, 392 ff.; *Mansfield*, British Tax Review (1989), 5, 13 ff.; *Bretten/Stockton*, British Tax Review (1987), 280, 284; *Gammie*, in: FS Tiley (2008), S. 25, 26.

205 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 374; siehe auch *Goldberg*, British Tax Review (1982), 13; *Walkden*, British Tax Review (1984), 201; *Bartlett*, British Tax Review (1985), 338; *Gammie*, 6(3) Fiscal Studies (1985), 51; *Lord Oliver of Aylmerton*, 14 Statute Law Review (1993), 1.

206 *Craven v White* [1989] AC 398, 505.

207 *IRC v McGuckian* [1997] BTC 346, 353 f.

208 Siehe dazu ausführlich *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 392 ff., 420 f.; *Freedman*, 123 Law Quarterly Review (2007), 53, 68.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dem ermittelten Zweck übereinstimme oder nicht.[209] Der *Ramsay approach* diente den Gerichten anfangs vor allem dazu, auf der Sachverhaltsebene mehrere Teilschritte für steuerliche Zwecke zusammenzufassen und die Gesamttransaktion zu bewerten.[210] Deshalb lag der Fokus der Debatte zunächst auf den Voraussetzungen für eine solche Zusammenfassung, insbesondere auf der Frage, wie eng die einzelnen Schritte miteinander verknüpft sein müssen, und welche Qualität diese Verknüpfung aufweisen muss.[211] Im Laufe der Zeit änderte sich dies aber und der Schwerpunkt wurde immer mehr auf den Sinn und Zweck des Gesetzes (und damit auf die Normebene) gelegt.[212] Deshalb lehnte das Gericht in *BMBF* auch die Auffassung ab, dass alle Schritte einer Transaktion, die keinen kommerziellen Zweck oder betriebliche Gründe hätten, bei der Anwendung von Steuergesetzen *per se* außer Acht gelassen werden sollten.[213] Dieser Eindruck entstand zunächst durch die Formulierung des *Ramsay*-Urteils und nachfolgender Entscheidungen. Es gehe immer nur um die Frage, ob die betroffene Norm bei teleologischer Auslegung die realitätsgetreu ermittelte streitgegenständliche Gestaltung erfassen sollte.[214] Wenn eine zirkuläre Transaktion vom Zweck des Gesetzes erfasst ist, kann also allein ihre Ausgestaltung kein Grund dafür sein, das Gesetz anders auf die Transaktion anzuwenden. Die Gesamtbetrachtung der Einzelschritte wird nunmehr nur noch relevant, wenn eine Norm ihrem Sinn und Zweck nach auf mehraktige Gestaltungen in ihrer Gesamtheit angewendet werden sollte.[215]

Auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise *Lord Hoffmanns* wurde in *BMBF* abgelehnt. Man könne nicht alle Konzepte *a priori* als wirtschaftlich oder rechtlich betrachten, denn damit verkenne man gerade die zweckgerichtete Auslegung.[216]

Auf die allgemeinen Ausführungen zum *Ramsay approach* des *BMBF*-Urteils wurde schließlich jüngst in der Entscheidung *UBS AG v Commis-*

209 *Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson* [2004] UKHL 51 Rn. 36.
210 Siehe dazu ausführlich *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 394 ff.; 485, 490; *Freedman*, 123 Law Quarterly Review (2007), 53, 58, 65 ff.; *Simpson,* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 86, 93 f.
211 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 485, 490.
212 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 485, 490.
213 *Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson* [2004] UKHL 51 Rn. 36.
214 *Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson* [2004] UKHL 51 Rn. 38; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 387.
215 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 485.
216 *Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson* [2004] UKHL 51 Rn. 38.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sioners im Jahre 2016 Bezug genommen.[217] Sie sind daher gegenwärtiger Maßstab der Praxis, wenn es um die Definition des *Ramsay approach* geht.

(e) Der *Ramsay approach* im Verhältnis zu allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften

Im Vereinigten Königreich existierte bis 2013 keine gesetzlich verankerte allgemeine Antimissbrauchsvorschrift,[218] sodass der *Ramsay approach* lange Zeit das einzige Instrument darstellte, um Steuerumgehungen zu bekämpfen.[219] Seit der Einführung der gesetzlichen GAAR ist das Verhältnis der beiden Instrumente zueinander unklar. Folgt man der Ansicht *Osterloh-Konrads*, so kommt eine GAAR erst dann zum Einsatz, wenn eine teleologische Auslegung nicht möglich ist und ein Divergenzproblem gelöst werden muss. Da die britischen Gerichte den *Ramsay approach* als Teil der regulären Gesetzesauslegung sehen, liegt die Annahme nahe, dass der Ansatz weiter neben der gesetzlichen Vorschrift bestehen bleibt und sogar vorrangig vor dieser geprüft werden muss.[220] Da es allerdings stets strittig war, ob der *Ramsay approach* wirklich Teil der teleologischen Auslegung ist oder doch einen eigenen Rechtssatz und damit ein selbstständiges Antimissbrauchsinstrument darstellt, könnte die Judikatur auch dazu geneigt sein, die Anwendung des *Ramsay approach* zurückzufahren.[221] Denn trotz der Bemühungen des *House of Lords,* aus Gründen der Gewaltenteilung den *Ramsay approach* als Instrument der Auslegung zu deklarieren, entspreche der Ansatz in seiner Handhabung funktional weitgehend einem

217 *UBS AG v Commissioners* [2016] 1 WLR 1005 Rn. 61–71; siehe dazu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 389 ff., 395

218 Eine solche wurde als *Part 5 Finance Act 2013* verabschiedet und gilt seither für Gestaltungen, die nach dem 17. Juli 2013 erfolgten, siehe dazu ausführlich *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 406 ff.

219 Nicht zuletzt wurde der *Ramsay approach* entwickelt, gerade weil es keine andere Möglichkeit gab, Steuerumgehungsstrategien entgegenzuwirken, und die Judikatur sich „berufen" fühlte, in Aktion zu treten.

220 Eine ähnliche Meinung teilte auch schon *Lord Cooke* im Urteil *IRC v McGuckian* [1997] BTC 346, 358. Auch der *Aaronson Report* aus dem Jahre 2011, in dem untersucht wurde, ob das Vereinigte Königreich eine gesetzliche GAAR einführen sollte, geht implizit davon aus, dass die Prüfung einer GAAR als eigenständiger Rechtssatz nach der teleologischen Auslegung erfolgt, *Aaronson*, GAAR Study (2011), S. 18; siehe im Allgemeinen dazu auch *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 420 f.

221 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 421.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

allgemeinen Antimissbrauchsinstrument.[222] Wie sich die britische Rechtsprechung entscheiden wird, wird sich im Laufe der kommenden Jahre zeigen.

(2) Die Rechtslage in Hongkong

In Hongkong existieren mit den Urteilen des *Court of Final Appeal* in den Fällen *Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty* und *CSR v Arrowtown Assets Ltd* nur zwei höchstrichterliche Urteile, die sich inhaltlich schwerpunktmäßig mit dem *Ramsay approach* befassen. Beide ergingen nach 1997 und somit zu einer Zeit, in der Gerichtsurteile aus dem Vereinigten Königreich keine Bindungswirkung mehr für Hongkonger Gerichte entfalten. Umso wichtiger ist es, die Wechselwirkungen zwischen Hongkong und dem Vereinigten Königreich zu diesem Thema darzulegen. Daneben war die Anwendung des *Ramsay approach* in den Fällen *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* und *CIR v HIT Finance Ltd et al.* aus dem Jahre 2007 relevant; allerdings beschäftigte sich hier der erstinstanzliche *Court of Appeal* nur nebensächlich damit. Der *Court of Final Appeal* ging schließlich gar nicht mehr auf das Prinzip ein. In beiden Fällen lag der Schwerpunkt auf der Auslegung der gesetzlichen Antimissbrauchsvorschriften der IRO. Seither sind keine weiteren Gerichtsverfahren in Hongkong bekannt, die den *Ramsay approach* und seine Anwendung zum Gegenstand haben bzw. hatten.

(a) *Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty*

Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty (2000) stellt den ersten Fall dar, in dem sich der *Court of Final Appeal* in Hongkong mit der Anwendung des *Ramsay approach* befasste. Inhaltlich ging es um eine Reihe von Transaktionen bzgl. des Vermögens eines Erblassers zu Lebzeiten, u. a. mit Zwischenschaltung verschiedener *offshore trusts* mit Sitz auf der *Isle of Man,* die dazu führten, dass letzten Endes nach dem Tod des Erblassers keine Erbschaftsteuer[223] in Hongkong anfiel. Das Gericht stellte fest, dass der *Ramsay approach* Teil Hongkonger Rechts sei und generell Anwendung

222 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 420 f.

223 Eine solche existierte für alle Todesfälle nach dem 1. Januar 1916 und vor dem 11. Februar 2006, siehe *Estate Duty Ordinance*, LHK Cap. 111.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auf Fälle im Bereich des Steuerrechts findet.[224] Es wurde betont, dass der Ansatz aber nur bei der Auslegung eines Gesetzes relevant würde, und keine eigene Besteuerungsgrundlage bildete.[225] Damit bekräftigte Hongkong bereits im Jahre 2000 die generelle Tendenz der britischen Richter (trotz der Kontroversen im Vereinigten Königreich), den *Ramsay approach* als Teil der Gesetzesauslegung, und nicht als einen eigenständigen Rechtssatz zu behandeln. Allerdings war man zu diesem Zeitpunkt noch nicht so weit, den Fokus im ersten Schritt auf den Zweck des Gesetzes zu richten; vielmehr hielt man sich bei der Bewertung der Gesamttransaktion zunächst, wie es der *Ramsay approach* in den ersten Jahren „klassischerweise" forderte, auf der Sachverhaltsebene auf. So wurde in *Shiu Wing* angemerkt, dass, wenn der Zweck der Zwischenschritte steuerlicher Natur war, diese außer Acht gelassen werden könnten und damit der Gesamtvorgang bzw. das Gesamtergebnis der Transaktionen der Anwendung des Einzelsteuergesetzes unterliegen.[226]

Die Richter entschieden letzten Endes zugunsten der Steuerpflichtigen, da zwar die einzelnen Zwischenschritte ohne außersteuerliche bzw. betriebliche Gründe (*commercial purpose*) erfolgten und damit unbeachtlich seien, das Gesamtergebnis der Transaktionen jedoch nicht unter sec. 6(1)(c) der *Estate Duty Ordinance* subsumiert werden könne. Danach wurde Vermögen, welches durch Schenkung unter Lebenden in den letzten drei Jahren vor dem Tod des Erblassers übertragen wurde, der Erbmasse zugerechnet. Hier stellte die „übriggebliebene" Gesamttransaktion allerdings eine Vermögensübertragung mit Gegenleistung (*against value*) dar, welche rechtlich nicht als Schenkung bewertet und dahingehend ausgelegt werden könne.[227] Die Entscheidung in *Shiu Wing Ltd* betonte, dass der *Ramsay approach* kein Instrument dafür sei, die tatsächlichen Umstände außer Acht zu lassen oder ihnen eine andere rechtliche Bedeutung zuzuweisen; vielmehr soll das Steuergesetz auf das Endergebnis der tatsächlichen Gesamttransaktion angewendet werden.[228] Da die *Estate Duty Ordinance* keine allgemeine Antimissbrauchsregel enthielt, konnte auch nicht auf eine solche zurückgegriffen werden.

224 *Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty* [2000] 3 HKC 13 Rn. 51.
225 *Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty* [2000] 3 HKC 13 Rn. 17.
226 *Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty* [2000] 3 HKC 13 Rn. 85.
227 *Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty* [2000] 3 HKC 13 Rn. 110.
228 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 247; *Millett*, 31(1) Hong Kong Law Journal (2001), 20.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(b) *CSR v Arrowtown Assets Ltd*

Der Fall *Arrowtown* aus dem Jahr 2003 stellt einen Meilenstein in der Entwicklung des *Ramsay approach* dar. Es handelte sich dabei um ein sehr komplexes Konstrukt zur Umgehung der Stempelsteuer bei einer Grundstücksveräußerung in Hongkong. Dabei wurde von der Befreiung von Stempelsteuern zwischen „verbundenen Unternehmen" gemäß sec. 45(2) SDO Gebrauch gemacht, wonach die Stempelsteuer bei einem Grundstückserwerb nicht anfällt, wenn das veräußernde oder empfangende Unternehmen direkt oder indirekt mindestens 90 % der ausgegebenen Aktien des empfangenden Unternehmens hält. Das betreffende Grundstück stand im Eigentum einer Gesellschaft und sollte an deren Ururenkelgesellschaft (*Arrowtown*) übertragen werden. Alle zwischengeschalteten Gesellschaften hielten 100 % der Anteile an den jeweiligen Tochtergesellschaften. Vor der Grundstücksübertragung gab allerdings eine dieser Tochtergesellschaften, die Muttergesellschaft der Gesellschaft *Arrowtown,* eine Reihe wertloser Aktien der Klasse B ohne nennenswerte Mitwirkungs- und Vermögensrechte aus (z. B. bestand ein Dividendenbezugsrecht nur dann, wenn der Betrag des Jahresgewinns höher war als das Bruttosozialprodukt der Vereinigten Staaten). Dies erfolgte deshalb, weil die verbleibenden Aktien der Klasse A, die nun weniger als 10 % aller Anteile ausmachten, mitsamt den Mitwirkungs- und Vermögensrechten an außenstehende dritte Unternehmen verkauft wurden, die sich am Ausbau des Grundstücks maßgeblich beteiligen sollten. Wären die Aktien der Klasse B nicht ausgegeben worden, so wäre durch den Anteilskauf der außenstehenden Gesellschaften der Unternehmensverbund durchbrochen worden und die Übertragung des Grundstücks wäre nicht mehr zwischen verbundenen Unternehmen erfolgt. Der einzige Zweck der Ausgabe der Aktien der Klasse B bestand also darin, die Ausnahmeregelung der sec. 45 SDO wörtlich zu erfüllen, um damit der Stempelsteuer zu entgehen und den außenstehenden Unternehmen Kontrolle über das Grundstück zu gewähren.

Auf den ersten Blick fand die Vorschrift auch Anwendung, da der Schwellenwert von 90 % nicht zwischen verschiedenen Aktienkategorien unterscheidet. Das Gericht führte allerdings aus, dass die Gesetzgebung niemals beabsichtigt hatte, dass wertlose Aktien als „*issued share capital*" im Sinne der Befreiungsnorm ausgelegt werden könnten.[229] Die Worte „*issued*

229 *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Rn. 154 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

share capital" bedeuteten, dass die Anteile zu einem wirtschaftlichen Zweck ausgegeben werden müssen, und nicht nur, damit der Steuerzahler von der Befreiung der sec. 45 SDO Gebrauch machen kann.[230]

Was das Urteil des *Court of Final Appeal* zu *Arrowtown* zu einem Meilenstein in der Hongkonger Rechtsprechung macht, ist die darin erfolgte grundlegende Weiterentwicklung des *Ramsay approach* und seine Wirkung über die Grenzen Hongkongs hinaus, denn die nachfolgende Rechtsprechung zu Steuerumgehungsfällen in Großbritannien nahm immer wieder Rückgriff auf die in *Arrowtown* entwickelten Grundsätze.[231] Dies erfolgte insbesondere im oben dargestellten wegweisenden *BMBF*-Urteil des *House of Lords*.[232] *Arrowtown* war die erste Entscheidung der *common law*-Rechtsordnungen, die in der Anwendung des *Ramsay approach* nicht auf eine Gesamtbetrachtung der einzelnen Transaktionen abstellte.[233] Es ging nicht darum, steuerlich motivierte Zwischenschritte außer Acht zu lassen, da dies vorliegend auch nicht zum gewünschten Ergebnis verhalf.[234] Die Gestaltung konnte nicht als unmittelbare Veräußerung des Grundstücks von der Konzernmutter an die außenstehenden Unternehmen gewertet werden, da sich dieses weiterhin im Eigentum der Ururenkelgesellschaft befand.[235] Auch eine Nichtbeachtung der Ausgabe der neuen Aktienkategorie war rechtlich ausgeschlossen, da eine solche zulässig war und die Anteile dementsprechend im Konzern verblieben waren.[236] Es lag zwar eine komplexe Gestaltung als eine Art Gesamtplan vor, die angestrebte Rechtsfolge konnte aber nicht durch eine Gesamtbetrachtung erreicht werden. Vielmehr war nur eine teleologische Reduktion des Begriffs „*issued*

230 *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Rn. 157.
231 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 383.
232 In *Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson* [2004] UKHL 51 Rn. 36 und 38 wurde auf die Ausführungen in *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Bezug genommen, sodass die Hongkonger Rechtsprechung damit Teil des britischen Rechts wurde und maßgeblich zur Anwendung des *Ramsay approach* beitrug. Anzumerken ist hier, dass der federführende Richter in *Arrowtown*, *Lord Millett*, Mitglied des *House of Lords* war und in Hongkong gemäß Art. 92 des *Basic Law* Richter einer anderen *common law*-Rechtsordnung als *non-permanent judge* des *Court of Final Appeal* eingesetzt werden dürfen. Dennoch wurden die entscheidenden Bemerkungen von *Ribeiro PJ* geleistet, sodass letztlich ein Hongkonger Richter maßgeblich an der heutigen Auffassung zur Anwendung des *Ramsay approach* beteiligt war.
233 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 385.
234 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 385.
235 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 385.
236 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 385.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

share capital" nötig.[237] Die Anwendung des *Ramsay approach* müsse also an die konkrete steuerrechtliche Norm anknüpfen[238] und dürfe nicht dahingehend verstanden werden, dass bei einer gesamtplanmäßigen Gestaltung Zwischenschritte ohne betriebliche Gründe steuerlich automatisch außer Acht zu lassen seien.[239] Selbst Gestaltungen, die hauptsächlich aus steuerlichen Gründen getätigt würden, könnten unter den Zweck eines Gesetzes fallen.[240] Es gehe also schlicht um die korrekte Subsumtion unter die im Steuergesetz verwendeten Begriffe.[241] *Ribeiro PJ* führte zentral aus:

> "*The ultimate question was whether the relevant statutory provisions, construed purposively, were intended to apply to the transaction, viewed realistically*."[242]

Dieser Satz wurde schließlich 2004 wörtlich in das *BMBF*-Urteil übernommen.[243] Für die Richter ging es beim *Ramsay approach* also um eine teleologische Anwendung der relevanten Einzelsteuergesetze, kombiniert mit einem realistischen, unverstellten Blick auf den Sachverhalt,[244] wobei – wiederum in Abhängigkeit von dem konkret anzuwendenden Einzelsteuergesetz – eine Gesamtbetrachtung der verknüpften Einzelschritte denkbar ist[245].

Darüber hinaus wurde in *Arrowtown* die *Duke of Westminster*-Entscheidung das erste Mal in etwas abfälliger Weise als ein Beispiel dafür zitiert, wie das Steuerrecht gegenüber den neuen, nichtformalistischen Auslegungsmethoden lange Zeit bemerkenswert widerstandsfähig blieb und als eine „Insel der wörtlichen Auslegung" zurückgelassen wurde.[246] In der Hongkonger Literatur gilt das Urteil zu *Arrowtown* außerdem als Indiz

237 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 385.
238 *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Rn. 35; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 384.
239 *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Rn. 143; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 384.
240 *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Rn. 143.
241 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 384.
242 *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Rn. 35.
243 *Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson* [2004] UKHL 51 Rn. 36.
244 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 385.
245 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 395.
246 *CSR v Arrowtown Assets Ltd* [2004] 1 HKLRD 77 Rn. 32; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 246.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dafür, dass die Rechtsprechung Steuerumgehungsfällen eher „feindselig" gegenübersteht.[247]

(c) *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd*

Im Fall *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd*[248] (2007) ging es um eine Tochtergesellschaft, die ihrer alleinigen Muttergesellschaft eine überhöhte und damit nicht dem Marktwert entsprechende Summe für den Erwerb eines Grundstücks zahlte. Bei diesem handelte es sich um ein altes Fabrikgelände, welches zu einem Wohn- und Gewerbegebiet ausgebaut werden sollte. An dem Ausbau waren sowohl die Muttergesellschaft als auch dritte Unternehmen durch komplexe Vertragsstrukturen beteiligt. Die Verträge zur Übertragung des Grundstücks an die Tochtergesellschaft legten den Kaufpreis u. a. danach fest, in welcher Höhe nach Ausbau des Grundstücks Gewinne erzielt werden würden, was dazu führte, dass die Tochtergesellschaft ca. 200 Mio. HKD mehr zahlte, als das Grundstück auf dem freien Markt wert war. Der Richter des *Court of First Instance* argumentierte, dass der überhöhte Teil der Kaufpreiszahlung für den Erwerb des Grundstücks daher bei der Tochtergesellschaft gemäß sec. 16(1) IRO steuerlich nicht abzugsfähig war, weil es sich nicht um eine Aufwendung handelte, die zur Gewinnerzielung der Tochtergesellschaft notwendig war, sondern um eine „Aneignung" der Gewinne durch die Muttergesellschaft.[249] Gemäß sec. 16(1) IRO dürfen Aufwendungen und Ausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie für die Erzielung der steuerpflichtigen Gewinne notwendig sind. Weiter wurde angeführt, dass Zahlungen nur gemäß sec. 16(1) IRO abzugsfähig seien, wenn diese der Gewinnerzielung während der laufenden Geschäftstätigkeit dienen und nicht nur eine Möglichkeit darstellen, Gewinne zukünftig zu erzielen.[250] Der *Court of First Instance* wandte dann den *Ramsay approach* an, indem sec. 16(1) IRO

247 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 255.

248 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325.

249 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325, HCIA 8/2004 Rn. 97.

250 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325, HCIA 8/2004 Rn. 98 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zweckgerichtet ausgelegt und die Fakten „realistisch" analysiert wurden.[251] Der zuständige Richter war der Auffassung, dass zwischen den Unternehmensgruppen, die am Ausbau des Grundstücks beteiligt waren, ein *Joint Venture* bestand, welches auf beidseitige Gewinnerzielung gerichtet war.[252] Die Gewinnerzielung der Tochtergesellschaft hing dabei nicht davon ab, wie die Kosten für das Grundstück im Verhältnis zur Muttergesellschaft aufgeteilt worden sind, sodass der überschießende Teil der Kaufpreiszahlung nicht der Generierung eines Gewinns diene.[253] In der zweiten Instanz wiesen die Richter diese Argumentation allerdings ohne große Begründung zurück. Der *Ramsay approach* sei in der ersten Instanz angewandt worden, ohne dass es eine Rechtfertigung dafür gebe, insbesondere entsprach das Vorgehen der Unternehmen der „wirtschaftlichen Wirklichkeit".[254] *Rogers VP* merkte ferner an, dass trotz des *Ramsay approach* dem Wortlaut eines Gesetzes seine korrekte Bedeutung beigemessen werden muss. Es sei nicht Aufgabe des Gerichts, im Namen des Fiskus Gesetzeslücken zu schließen oder Defizite zu beseitigen.[255] Der *Court of Final Appeal* nahm schließlich keine Stellung zur Anwendung des *Ramsay approach* und konzentrierte sich allein auf die Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO, da der *Commissioner* nur bzgl. dieser Rechtsfrage Berufung einlegte.

(d) *CIR v HIT Finance Ltd et al.*

In der Rechtssache *CIR v HIT Finance Ltd et al.* im Jahre 2007 ging es um den steuerlichen Abzug von Zinszahlungen, die im Rahmen zirkulärer Darlehenstransaktionen erfolgten, welche wiederum zur Finanzierung eines gruppeninternen Vermögenstransfers durchgeführt wurden. Letztlich erhielt die *Offshore*-Finanzgesellschaft der Unternehmensgruppe der Klägerin die Zinszahlungen (welche in dem betreffenden Staat nicht zu ver-

251 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325, HCIA 8/2004 Rn. 108.
252 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325, HCIA 8/2004 Rn. 108.
253 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325, HCIA 8/2004 Rn. 108.
254 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2007] 2 HKLRD 380, CACV 343/2005 Rn. 23.
255 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2007] 2 HKLRD 380, CACV 343/2005 Rn. 26.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

steuern waren), sodass in Hongkong keine Steuer anfiel und damit eine doppelte Nichtbesteuerung im Raum stand. In der ersten Instanz wies der *Court of Appeal* die Argumente des *Commissioners* zurück, die sich zum Teil auf die Anwendung des *Ramsay approach* als Hilfsmittel zur Auslegung der allgemeinen Abzugsfähigkeitsbestimmung der sec. 16(1) IRO stützten. Dabei ging das *Board of Review* in seiner Entscheidung davon aus, einzelne Zahlungen der zirkelschlüssigen Transaktionen durch Anwendung des *Ramsay approach* als „nicht real" einzustufen und damit unbeachtet zu lassen. Das Gericht wies dieses Vorgehen entschieden zurück. Der *Ramsay approach* sei als rechtlicher Ansatz allerdings nicht dazu da, tatsächliche Fakten anders zu qualifizieren, weshalb die Richter die Argumentation des *Commissioner* als an einen Rechtsfehler grenzend ablehnten.[256] Darüber hinaus ging es um die Frage, ob es zulässig sei, den steuerlichen Abzug der Zinsen gemäß dem *Ramsay approach* nicht anzuerkennen, die Summe allerdings gleichzeitig aufgrund dieses „Nichtabzugs" den Einkünften des Steuerzahlers zuzurechnen und damit zu besteuern.[257] Das Gericht entschied, bei der Anwendung des *Ramsay approach* könne man nicht zu der Schlussfolgerung kommen, die Aufwendungen für die Beschaffung des Einkommens anders zu behandeln als das von der steuerpflichtigen Gesellschaft generierte Einkommen selbst.[258] Das Wesen des *Ramsay approach* bestehe darin, unnötige Transaktionen außer Acht zu lassen und Bücher des Steuerzahlers nicht in einer Weise zu manipulieren, die die Existenz einer Transaktion teilweise anerkennt und gleichzeitig ablehnt.[259] Damit lehnten die Richter die konkrete Anwendung des *Ramsay approach* durch die Hongkonger Verwaltung ab. Der *Court of Final Appeal* äußerte sich schließlich in letzter Instanz auch indirekt zum *Ramsay approach*. Laut *Hoffman NPJ* neige man zu der Annahme, dass bei zirkulären Gestaltungen mit mehreren Zahlungen alle Transaktionen so behandelt werden könnten, als seien sie nie erfolgt.[260] Dies sei aber ein Trugschluss.[261] Die Frage sei vielmehr, ob die jeweilige Transaktion unter den Gesetzeswortlaut subsumiert werden könne.[262] Vorliegend wäre dies der Fall, da eine Darlehensaufnahme zum Zweck der Gewinnerzielung erfolgt sei, auch wenn dies

256 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2006] 1 HKRC § 90 – 185, CACV 14, 15/2005 Rn. 21.
257 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2006] 1 HKRC § 90 – 185, CACV 14, 15/2005 Rn. 37.
258 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2006] 1 HKRC § 90 – 185, CACV 14, 15/2005 Rn. 39.
259 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2006] 1 HKRC § 90 – 185, CACV 14, 15/2005 Rn. 39.
260 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2007] HKCFA 81 Rn. 16.
261 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2007] HKCFA 81 Rn. 16.
262 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2007] HKCFA 81 Rn. 16.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

innerhalb einer zirkulären Gestaltung geschah.[263] Bei der Untersuchung des Zwecks, für den das Darlehen aufgenommen wurde, ginge es nicht darum, woher der Darlehensgeber das Geld bekommen habe.[264] Der Wortlaut des Gesetzes beziehe sich einzig auf den Zweck des Steuerzahlers, hier des Darlehensempfängers, weshalb ein Abzug der Darlehenszinsen gemäß sec. 16(1) IRO möglich sei.[265] Schließlich subsumierte er den Sachverhalt dann unter die allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften der IRO (sec. 61 sowie sec. 61A), um der Steuerumgehungsstrategie der Kläger zu begegnen.

(e) Der *Ramsay approach* im Verhältnis zu allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften

In Hongkong unterscheidet sich die rechtliche Lage von der im Vereinigten Königreich. In den Fällen *Shiu Wing Ltd* und *Arrowtown* ging es jeweils um die Auslegung von Normen aus der *Estate Duty Ordinance* bzw. der *Stamp Duty Ordinance*, welche keine eigenen allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften enthielten bzw. enthalten. Anders ist dies allerdings im Hongkonger Einkommensteuergesetz. Sec. 61 IRO und 61A IRO stellen unumstritten allgemeine Antimissbrauchsregeln dar, weshalb darauf eingegangen werden muss, wie sich der *Ramsay approach* im Verhältnis zur Anwendung dieser Vorschriften verhält. Eine detaillierte Darstellung der Rechtsprechung zu den allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften der IRO erfolgt an späterer Stelle.

In einer Entscheidung des *Board of Review* aus dem Jahre 1986 wurde erklärt, der *Ramsay approach* (damals auf dem Stand der britischen Entscheidung *Furniss v Dawson*) könne in Hongkong nicht neben den beiden allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften der IRO angewendet werden.[266] Dabei nahm das *Board of Review* Bezug auf eine australische Entscheidung[267] des *Federal Court of Australia* aus dem Jahre 1984.[268] Darin hieß es, dass der *Ramsay approach* nicht anwendbar sei, wenn die Steuergesetzgebung bereits eine gesetzliche allgemeine Antimissbrauchsbestimmung enthält.

263 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2007] HKCFA 81 Rn. 16.
264 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2007] HKCFA 81 Rn. 16.
265 *CIR v HIT Finance Ltd et al.* [2007] HKCFA 81 Rn. 16.
266 *Board of Review*, Case No. D 52/86 (1986), 2 IRBRD 314 Rn. 4.4.2.
267 *Oakey Abattoir Pty Ltd v FCT* [1984] 55 ALR 291.
268 Zudem wurde in Rn. 4.4.3 zur Bekräftigung der Entscheidung das ähnlich lautende kanadische Urteil *Stubart Investments Ltd v The Queen* [1984] 84 DTC 6305 zitiert.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dies entspreche dem Grundsatz, dass ein Gericht das konkrete Einzelsteuergesetz zum Zwecke der Bekämpfung der Steuerumgehung nicht anders und vor allem nicht belastender auslegen sollte als die jeweilige nationale Antimissbrauchsvorschrift, die in dieser Frage erschöpfend sein soll.[269] In den 1980er-Jahren wurde der *Ramsay approach* im Vereinigten Königreich methodologisch noch als eigenständiger richterrechtlicher Rechtssatz verstanden,[270] sodass die Entscheidung des australischen Gerichts sowie des *Board of Review* nicht sonderlich verwundert. Als der *Ramsay approach* in den 2000er-Jahren sowohl in Hongkong durch die *Arrowtown*-Entscheidung als auch im Vereinigten Königreich durch die *BMBF*-Entscheidung in der Rechtsprechung endgültig als Teil der Gesetzesauslegung aufgefasst wurde, änderte sich auch die Sichtweise der Hongkonger Verwaltung auf das Verhältnis des *Ramsay approach* zu den allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften der IRO. In einer 2004 veröffentlichten Entscheidung des *Board of Review* wurde erklärt, dass der *Ramsay approach* in der im *Arrowtown*-Urteil entwickelten Ausprägung sehr wohl auf die IRO und generell auf alle Steuergesetze Anwendung finden könne, da es sich hierbei um eine Form der Gesetzesauslegung handelt.[271] Allerdings wurde dies nie höchstrichterlich geklärt. In den Fällen *CIR v HIT Finance Ltd et al.* sowie *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* ging es in Bezug auf den *Ramsay approach* hauptsächlich um die fehlerhafte Anwendung des Prinzips durch die Verwaltung bzw. den *Court of First Instance*. Dass sich die Gerichte Hongkongs in diesen Fällen nicht zum Verhältnis des *Ramsay approach* zu den allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften äußerten, könnte dahingehend gedeutet werden, dass er als Auslegungshilfe akzeptiert und seine parallele Anwendbarkeit neben den gesetzlichen Antimissbrauchsregeln nicht infrage gestellt wird. Auch der Umstand, dass der *Ramsay approach* in Steuerumgehungsfällen der *Estate Duty Ordinance* bzw. der *Stamp Duty Ordinance* angewandt wurde, obwohl diese Gesetze im Gegensatz zur IRO gerade keine allgemeine Antimissbrauchsvorschrift kennen, spricht dafür, dass das Prinzip in Hongkong nicht als eigene Antimissbrauchsregel aufgefasst wird. Vor dem Hintergrund des Gewaltenteilungsprinzips wäre es nämlich rechtsstaatlich höchst bedenklich, bewusste Gesetzeslücken durch Rechtssprechungsdoktrinen zu schließen. Die Hongkonger Steuerverwaltung geht jedenfalls von einer Anwendung des *Ramsay approach* neben

269 *Oakey Abattoir Pty Ltd v FCT* [1984] 55 ALR 291, 299.
270 So z. B. *Millett*, British Tax Review (1986), 327, 338.
271 *Board of Review*, Case No. D 94/04 (2004), 20 IRBRD 47 Rn. 8, 51–53.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den Antimissbrauchsvorschriften der IRO aus und lehnt sich dabei in ihren DIPN insbesondere an die britische Entscheidung *IRC v McGuckian* an.[272] Auch in der Literatur geht man davon aus, dass der *Ramsay approach* eine Hilfestellung zur Gesetzesauslegung darstellt und kein Instrument zur Bekämpfung von steuerlich motivierten Gestaltungen ist.[273]

iii. Zusammenfassung

Die zweckgerichtete Auslegung von Gesetzen stellt insbesondere vor dem Hintergrund der sec. 19 der *Interpretation and General Clauses Ordinance* in Hongkong kein neues rechtliches Konzept dar. Der Grund, weshalb der *Ramsay approach* dennoch Eingang in das Hongkonger Recht fand, war vornehmlich die Kontroverse in Bezug auf die Klassifizierung des Prinzips als eigenes Antimissbrauchsinstrument bzw. eigenständige Rechtssprechungsdoktrin oder Auslegungshilfe, welche in Großbritannien entflammt ist und durch die *Arrowtown*-Entscheidung schließlich eine Wende erlebt hat.[274] Festzuhalten ist, dass der *Ramsay approach,* außer in den dargestellten Fällen, in Entscheidungen des Hongkonger *Board of Review* oder der Hongkonger Gerichte keine große Rolle mehr gespielt hat. Alle seit 2006 behandelten Einkommensteuerumgehungsfälle werden durch allgemeine Auslegungsmethoden oder Rückgriff auf die allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften der IRO gelöst.

An den Fällen *Tai Hing Cotton Mill* und *HIT* wird die Herangehensweise der Hongkonger Gerichte an Steuerumgehungsfälle deutlich. Die ohnehin zweckgerichtete Gesetzesauslegung wird durch Heranziehung des *Ramsay approach* konkretisiert, und wenn dies nicht zum Erfolg führt, kann auf eine Antimissbrauchsvorschrift zurückgegriffen werden, um den erlangten Steuervorteil in Steuerumgehungsfällen zu versagen.[275] Wenn also die Auslegung des Gesetzes keine Abhilfe schafft und ein Störgefühl in Bezug auf die Erlangung eines Steuervorteils erhalten bleibt, wird auf

272 *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 57.
273 So z. B. *Halkyard*, 9(3) Asia-Pacific Journal of Taxation (2005), 56, 65; ähnlich *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 247. Zur Unklarheit über den Status des *Ramsay approach* im Verhältnis zu sec. 61A IRO auch *Yip/Chan*, 53 Tax Notes International (2009), 73, 79.
274 So auch *Halkyard*, 9(3) Asia-Pacific Journal of Taxation (2005), 56.
275 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 247.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Antimissbrauchsvorschriften zurückgegriffen, um eine Steuerumgehung zu verhindern.

2. Steuerumgehung als Divergenzphänomen

Nachdem die Rahmenbedingungen des Steuerrechtssystems dargestellt wurden, soll in den folgenden Abschnitten veranschaulicht werden, wie allgemeine Antimissbrauchsinstrumente in Hongkong theoretisch und in praktischer Anwendung funktionieren, und dass Steuerumgehungsfälle auch dort Divergenzprobleme im Sinne des Modells *Osterloh-Konrads* darstellen (a.). Dabei wird zunächst herausgearbeitet, dass die Voraussetzungen der Hongkonger Antimissbrauchsinstrumente sich formal in das Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* einordnen lassen, und somit theoretisch eine Norm-Zweck-Divergenz identifizieren und auflösen können. Anschließend wird festgestellt, dass auch die konkrete Anwendung der verschiedenen GAAR durch die Verwaltung und Gerichte in Steuerumgehungsfällen der Aufgabe dient, die Wortsinngrenze des einschlägigen Steuergesetzes im Divergenzfall zulasten des Steuerpflichtigen zu durchbrechen. In einer abschließenden Bewertung sollen die Ergebnisse unter Heranziehung von *Osterloh-Konrads* Gedanken kritisch analysiert werden (b.).

Aufgrund des relativ einfach ausgestalteten Steuersystems sowie niedriger Steuersätze bietet Hongkong im Allgemeinen weniger Anreize für Steuervermeidung als viele andere Steuersysteme,[276] sodass auch weitaus weniger Urteile und Literatur zu Steuerumgehungsfällen existieren.

a. Die Hongkonger GAAR in Theorie und Praxis

Auch wenn Hongkongs Rechtsprechung sich im Bereich der Gesetzesauslegung stark an der Rechtsprechung des Vereinigten Königreiches orientiert und die dahinterstehenden Entwicklungen damit fast gleichlaufen, so gibt es doch im Steuerumgehungskontext einen großen Unterschied: Während das Vereinigte Königreich erst seit 2013 eine gesetzliche allgemeine Antimissbrauchsregel eingeführt hat, existieren in Hongkong gleich zwei Vorschriften zur allgemeinen Missbrauchsbekämpfung im Einkommensteuer-

276 *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 245.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

recht. Sec. 61 (i.) und sec. 61A IRO (ii.) sollen im Folgenden im Hinblick auf das Modell *Osterloh-Konrads* näher untersucht werden.

i. Sec. 61 IRO

Die erste steuerliche Antimissbrauchsvorschrift wurde 1941 als sec. 46 *War Revenue Ordinance* in Hongkong eingeführt und orientierte sich maßgeblich an der australischen und neuseeländischen Gesetzgebung, die seit Ende des 19. Jahrhunderts ähnliche Vorschriften beinhaltete, wenngleich auch der Wortlaut anders war.[277] Nach dem Krieg wurde die Vorschrift 1947 als sec. 61 in die IRO implementiert und gilt in ihrer Fassung bis heute:

> ***61. Certain transactions and dispositions to be disregarded***
> *Where an assessor is of opinion that any transaction which reduces or would reduce the amount of tax payable by any person is artificial or fictitious or that any disposition is not in fact given effect to, he may disregard any such transaction or disposition and the person concerned shall be assessable accordingly.*

Ist sec. 61 IRO einschlägig, wird also eine Transaktion als künstlich, fiktiv oder nicht zustande gekommen bewertet, kann sie bei der Festsetzung der Steuer außer Acht gelassen werden. Dabei soll die Steuerbehörde die tatsächliche (reale) Gestaltung sowie die Beziehung der daran beteiligten Parteien ermitteln.[278] Die Vorschrift trifft selbst also keine Belastungsentscheidung, sondern schützt die in den restlichen Steuergesetzen getroffenen Belastungsentscheidungen.[279]

277 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 229. Eine Zusammenfassung der neuseeländischen Antimissbrauchsvorschriften aus dem späten 19. und frühen 20. Jahrhundert findet sich beispielsweise im Urteil *Owen Thomas Mangin v The Commissioner Inland Revenue* [1971] 1 AC 739. Die erste GAAR Australiens war sec. 53 *Income Tax Assessment Act 1915 (Cth)*. Siehe zur Einkommensteuergesetzgebung in britischen Kolonien auch allgemein *Eichelgrun*, 58 (229) The Economic Journal (1948), 128.

278 *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 29.

279 *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 24.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(1) Formale Kriterien

In der Praxis wird bei der Anwendung der sec. 61 IRO fast ausschließlich auf das Merkmal der Künstlichkeit Bezug genommen,[280] sodass im Folgenden auch nur dieses Tatbestandsmerkmal beleuchtet werden soll. Wird eine Gestaltung als künstlich wahrgenommen, impliziert dies, dass sie vom „Normalzustand" abweicht, ungewöhnlich ist oder von Steuerzahlern selten oder nie zuvor gewählt wurde. Für die Frage, ob eine Gestaltung dem Willen des Gesetzgebers bzw. dem Sinn und Zweck eines Steuergesetzes entspricht, kann es aber eigentlich nicht darauf ankommen, wie häufig eine solche umgesetzt wird bzw. wurde, weshalb *Osterloh-Konrad* das Merkmal für die Identifizierung einer Wortsinn-Zweck-Divergenz als untauglich einstuft.[281] Nach *Osterloh-Konrad* kann ein Hinweis auf die Künstlichkeit einer Gestaltung höchstens ein Indiz für eine besonders starke Wortsinn-Zweck-Divergenz darstellen.[282] Meist ist der Begriff allerdings nicht besonders treffsicher, da Steuergesetze u. a. gezielt an künstlich wirkende Strukturen anknüpfen.[283] Deshalb sei es in den meisten Fällen stimmiger, das Merkmal als Element einer Risikoverteilung zwischen Gesetzgeber und Steuerpflichtigem einzuordnen.[284] Je komplizierter, umständlicher, widersinniger und damit künstlicher eine Gestaltung ist, desto weniger kann von den Gesetzesverfassern erwartet werden, dass sie eine solche bei der Formulierung des Gesetzestextes vorhersehen und einbeziehen konnten.[285] Funktional dient das Merkmal der Künstlichkeit daher der Festsetzung der Schwelle für die Wortsinnüberschreitung auf zweiter Stufe, wobei Wertungen wie die Risikosphärenverteilung in den Blick genommen werden. Eine GAAR, die ausschließlich mit dem Begriff der Künstlichkeit operiert, kann deshalb zu Argumentationsschwierigkeiten in Bezug auf die Identifizierung der Norm-Zweck-Divergenz führen. Eine Divergenz müsste dann streng genommen mit anderen Methoden auf erster Stufe identifiziert oder indiziert werden, bevor auf zweiter Stufe die Künstlichkeit einer Gestaltung eine Wortsinnüberschreitung rechtfertigt.

280 Siehe dazu die Fallanalyse unter Abschnitt B.II.2.a.i.(2).
281 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 652.
282 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 650.
283 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 650 f.
284 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651.
285 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 652.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Osterloh-Konrad erkennt aber auch an, dass das Merkmal der Künstlichkeit vor allem in der europäischen Rechtsprechung zum Missbrauch von Grundfreiheiten[286] eine andere Funktion erfüllt.[287] Hier liegt es näher, das Kriterium in die erste Stufe, die Indizierung einer Divergenz, einzuordnen.[288] Das Ergebnis einer Subsumtion unter den Tatbestand der einschlägigen Grundfreiheit stimmt dabei nicht mit der Zielsetzung der Grundfreiheiten, den freien grenzüberschreitenden Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital im Binnenmarkt zu gewährleisten, überein.[289] Dies liegt insbesondere dann vor, wenn künstliche Konstruktionen gewählt werden, da die Grundfreiheiten nur echte bzw. reale grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeiten schützen sollen.[290]

Wie die Hongkonger Rechtsanwender die Vorschrift in der Praxis handhaben und ob das Merkmal der Künstlichkeit sich dabei eher in die erste oder zweite Stufe einordnen lässt, soll im nächsten Abschnitt behandelt werden. Dabei wird aufzuzeigen sein, wie sec. 61 IRO eingesetzt wird und ob die Vorschrift der Durchbrechung des Wortsinns dient, wenn eine Wortsinn-Zweck-Divergenz vorliegt.

(2) Die Funktion der sec. 61 IRO in der Rechtsanwendung

(a) *CIR v Rico Internationale Ltd*

Im Fall *CIR v Rico Internationale Ltd*[291] aus dem Jahre 1965 wurde erstmals in einer höchstrichterlichen Entscheidung – wenn auch nur in einem *obiter dictum* – die damals einzige allgemeine Antimissbrauchsregel der sec. 61 IRO beleuchtet. Der Fall handelte von der in Hongkong steuerpflichtigen Handelsgesellschaft *Rico Internationale Ltd*, die Plastikblumen exportierte. Der weltweite Vertrieb der Waren wurde wiederum von einer verbundenen, amerikanischen Gesellschaft in New York durchgeführt, welche hierfür eine Kommission von *Rico Internationale Ltd* erhielt. Darüber hinaus wurde eine Servicegebühr an ein verbundenes Unternehmen in Hongkong

286 Siehe z. B. EuGH v. 12.9.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn. 55; EuGH v. 12.6.2014, Rs. C-39/13, *SCA Group Holding und andere*, Rn. 42.
287 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651 f. Rn. 272.
288 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651 f. Rn. 272.
289 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651 f. Rn. 272.
290 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651 f. Rn. 272.
291 *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gezahlt, welches die exportrelevanten Versanddokumente für die Bestellungen der US-amerikanischen Gesellschaft vorbereitete. Die Zahlungen sowohl der Servicegebühr als auch der Kommission führten zu erheblichen Verlusten bei *Rico Internationale Ltd*, waren allerdings teilweise nicht dokumentiert und somit schwer nachzuvollziehen bzw. zu beweisen. Die Höhe der Zahlungen wurde zudem im Nachgang der Transaktionen festgelegt. Aus diesem Grund kam der *Commissioner* zu dem Schluss, es handele sich um Geschäfte, die nicht ausschließlich die Erzielung von Gewinnen bezweckten (*sham*) und damit nicht wirtschaftlich waren,[292] sodass die Zahlungen nicht vollständig gemäß sec. 16(1) IRO a. F. abgezogen werden konnten. Vielmehr müsse auf die tatsächlich angefallenen Kosten der verbundenen Gesellschaften abgestellt werden, um zu ermitteln, in welcher Höhe tatsächlich und in Übereinstimmung mit den *arm's-length*-Grundsätzen Aufwendungen und Ausgaben zum Zweck der Gewinnerzielung für *Rico Internationale Ltd* entstanden sind.[293] Sodann wurden anhand der Beweislage die entsprechenden Summen ermittelt, die schließlich gemäß sec. 16(1) IRO a. F. vom Gewinn abgezogen werden sollten. In der Berufung vor dem *Supreme Court (Original Jurisdiction)* merkte der Richter an, dass es im Ermessen des *Commissioners* lag, die Summe vollständig oder in Teilen außer Acht zu lassen. Die Antimissbrauchsregel der sec. 61 IRO (auf die sich der *Commissioner* in seinen Argumenten aber nicht stützte) hätte zwar die Möglichkeit eröffnet, beide Transaktionen in voller Höhe außer Acht zu lassen, da man argumentieren könnte, dass diese in ihrer Gesamtheit künstlich und fiktiv seien.[294] Der *Commissioner* entschied sich aber dafür, auf die tatsächlich entstandenen Kosten zur Gewinnerzielung abzustellen und Teile der Zahlungen als abzugsfähig gemäß sec. 16(1) a. F. zu werten. Dies sei fair und angemessen, sodass der Berufung nicht stattgegeben wurde und ein Teil der Zahlung weiter abzugsfähig blieb.[295] In einer weiteren Berufung

292 Dem Begriff des Scheingeschäfts soll hier nicht das deutsche Verständnis zugrunde gelegt werden; vielmehr bedeutet „*sham*" im vorliegenden Fall, dass die Steuerzahlerin eine nicht marktübliche Konstruktion gewählt hat, die gezielt steuerliche Verluste erzeugen soll, siehe z. B. *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229, 234. Dies ähnelt einer Ausprägung des US-amerikanischen Verständnisses des Begriffs, siehe dazu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 259 f. mit Verweis auf *Forseth v Commissioner*, 85 TC 127, 165 (1985); *Sochin v Commissioner*, 843 F. 2d 351, 354 f. (9th Cir. 1987).

293 *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229, 234.

294 *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229, 246.

295 *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229, 246 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vor dem *Supreme Court (Appellate Jurisdiction)* wurden die Ausführungen zu sec. 61 IRO nochmals aufgegriffen. Der *Commissioner* hatte in der Tat, unter Berücksichtigung aller Umstände des Falles, die Möglichkeit gehabt, die gesamte Transaktion gemäß sec. 61 IRO zu ignorieren. Sec. 61 IRO setze nicht voraus, dass die gesamte Transaktion, d. h. jeder Teil der Ausgaben künstlich oder fiktiv ist; vielmehr sei er berechtigt, alle Umstände der zugrunde liegenden Gesamttransaktion zu bewerten. Ob ein Teil der Ausgaben tatsächlich gemäß sec. 16(1) IRO a. F. abgezogen werden könne, sei demnach für die Anwendung der sec. 61 IRO irrelevant.[296]

Da sec. 61 IRO allerdings keine der zu behandelnden Rechtsfragen betraf und sich die Argumente der Parteien nie auf die Norm stützten, wurde nicht weiter auf die Anwendung der Vorschrift eingegangen. Eine Definition der Tatbestandsmerkmale der sec. 61 IRO, insbesondere der Künstlichkeit einer Transaktion, erfolgte nicht. Es blieb letzten Endes dabei, dass ein Teil der Zahlungen gemäß sec. 16(1) IRO a. F. abzugsfähig war.

Vor dem Hintergrund des Modells *Osterloh-Konrads* ist die Frage zu untersuchen, was das Gericht überhaupt dazu veranlasste, sec. 61 IRO zu erwähnen, und ob eine etwaige Norm-Zweck-Divergenz im Raum stand. Seitens des *Commissioners* sowie des Gerichts herrschte ein gewisses Störgefühl, da Zahlungen, die nicht wirtschaftlich waren (*not* bona fide *commercial*) und hauptsächlich aus steuerlichen Gründen getätigt wurden,[297] dennoch, zumindest teilweise, gemäß sec. 16 IRO a. F. vom Gewinn der Steuerzahlerin abgezogen werden sollten. Damit wurde letztlich impliziert, dass der Steuerpflichtige nur dann Steuervorteile genießen kann, wenn für die Umsetzung einer Gestaltung betriebliche bzw. wirtschaftliche Gründe vorliegen. Dies entspricht den Überlegungen zu dem in GAAR häufig verwendeten Merkmal der fehlenden „außersteuerlichen Gründe", welches sich grundsätzlich auf der ersten Stufe des Modells *Osterloh-Konrads* einordnen lässt und eine Norm-Zweck-Divergenz indiziert.[298] Hinter dieser Überlegung steht, dass der Gesetzgeber bestimmte steuerliche Vorteile nur für solche Gestaltungen gewähren will, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige betriebliche Gründe hat.[299] Wenn also Zahlungen abgezogen werden,

296 *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229, 267.

297 Letzteres wird impliziert durch die Aussage des Richters, dass er keinen Zweifel daran habe, dass die Steuerzahlerin jeden Cent ihres Gewinns an die amerikanische Gesellschaft übertragen wollte, siehe *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229, 279.

298 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.

299 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die nicht betrieblich veranlasst sind, liegt eine Norm-Zweck-Divergenz vor. Allein der Umstand, dass das Gericht die Möglichkeit sah, die Zahlungen in ihrer Gesamtheit gemäß sec. 61 IRO außer Acht zu lassen, spricht dafür, dass es den übergeordneten Zweck der Besteuerung rein wirtschaftlich begründeter Vorgänge (und gleichermaßen die Abzugsfähigkeit von nur wirtschaftlich veranlassten Zahlungen) erkannt und gebilligt hat. In sec. 61 IRO fand es schließlich ein Instrument, diesem gerecht zu werden. Implizit, so könnte man argumentieren, wurde also eine Norm-Zweck-Divergenz gesehen, welche durch eine Antimissbrauchsregel hätte aufgelöst werden können.

Dass dabei auch Zahlungen erfasst würden, die strenggenommen wirtschaftliche Zwecke erfüllten, spiele für die Anwendung der Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61 IRO laut den Richtern in Hongkong schließlich keine Rolle mehr, da es auf die Gesamtumstände der Transaktion ankäme, die vorliegend stark für eine Steuermotivation sprachen.[300] Sec. 61 IRO hatte damit einen sehr weiten Umfang,[301] was u. a. auch die Frage aufwerfen könnte, inwiefern es legitim ist, außersteuerliche Ziele auf dem steuerlich günstigsten Weg zu verfolgen.[302] In welchem Umfang eine Rechtsordnung die Gestaltungsfreiheit einschränkt und den Wortsinn der Einzelsteuergesetze durchbricht, bleibt ihr aber letzten Endes selbst überlassen und hängt von verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen ab. Da im Urteil keine weiteren Ausführungen zu sec. 61 IRO gemacht wurden, bleiben die konkrete Funktion und Anwendung noch unklar. Insbesondere fehlen einschlägige Ausführungen zum Zweck der betroffenen steuerlichen Abzugsregeln und eine Auseinandersetzung mit den Tatbestandsmerkmalen der sec. 61 IRO. Um die Herangehensweise Hongkonger Gerichte besser erfassen zu können, müssen daher weitere Fälle untersucht werden.

300 Siehe *CIR v Rico Internationale Ltd* [1965] HKTC 229, 279.

301 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 803.

302 Im Rahmen der US-amerikanischen *economic substance doctrine* wird u. a. unter dem Stichwort „*framing*" diskutiert, ob es bei mehraktigen Gestaltungen auf die wirtschaftliche Substanz der Einzelschritte oder auf die Gestaltung insgesamt ankommt, siehe dazu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 313 f., 515 f.; weiterführend hierzu *Hariton*, 31(2) Virginia Tax Review (2011), 221; *Hariton*, 60(1) Tax Law Review (2006–2007), 29. Eine Diskussion hierzu fand in Hongkong zu diesem Zeitpunkt nicht statt.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(b) *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR*

Im Fall *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR* aus dem Jahre 1967 kam die Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61 IRO erstmals materiell zum Einsatz. Der Geschäftsführer der Gesellschaft *Kum Hing Land Investment Co Ltd,* Herr Cheung, war zugleich Partner der Personengesellschaft (*partnership*) *Jock Hing Trading Co,* die im Außenhandel, u. a. mit Japan tätig war. *Kum Hing Land Investment Co Ltd* wurde damit beauftragt, Teile eines neuen Gebäudes zu vermieten. Herr Cheung schlug daraufhin vor, dass sich Mieter in Japan finden ließen, woraufhin Vertreter der Gesellschaft dort Verhandlungen aufnahmen, die Herr Cheung letzten Endes zu erfolgreichem Abschluss führte. Für diese Leistung erhielt *Jock Hing Trading Co* eine Kommission in Höhe von 300.000 HKD von *Kum Hing Land Investment Co Ltd.* Der zuständige Richter des *Supreme Court (Original Jurisdiction)* war der Auffassung, dass es „lächerlich" sei anzunehmen, dass ein Unternehmen bereit sei, einem anderen Unternehmen 300.000 HKD für den Vorschlag, sich in einem anderen Land nach Geschäften umzusehen, zu zahlen.[303] Die Transaktion sei zugleich künstlich und fiktiv und konnte aus diesem Grund außer Acht gelassen werden.[304] Das Urteil selbst ist kurz und geht kaum auf die Voraussetzungen der sec. 61 IRO ein. Es wird lediglich festgestellt, dass eine Transaktion im Sinne der Vorschrift auf eine Gesamttransaktion abstelle, deren gesamtheitliche Begleitumstände zu bewerten seien.[305]

Vor dem *Board of Review* wurde vorgetragen, dass, selbst wenn die Zahlung der Kommission tatsächlich stattfand, diese gemäß sec. 61 IRO außer Acht gelassen werden könnte, wenn der tatsächliche Grund für die Zahlung ein anderer als der vorgetragene ist, oder wenn die Gegenleistung für die Zahlung entweder gar nicht erfolgte oder sich inhaltlich tatsächlich von dem unterscheidet, was vorgetragen wurde.[306] Diese Argumentation erinnert an zahlreiche gängige Merkmale, die in vielen Antimissbrauchsinstrumenten Anwendung finden. Dass der Grund der Zahlung ein anderer sei als der vorgetragene, weist auf das Vorliegen eines rein steuerlichen Zwecks hin. Damit wird erneut (siehe bereits oben im Fall *Rico Internationale*) auf die Argumentation abgestellt, dass der Gesetzgeber dem Steuerzahler

303 *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR* (1967) 1 HKTC 301, 347.
304 *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR* (1967) 1 HKTC 301, 347.
305 *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR* (1967) 1 HKTC 301, 346.
306 *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR* (1967) 1 HKTC 301, 307.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nur dann Steuervorteile gewährt, wenn dieser betriebliche Gründe für eine Gestaltung hat.[307]

Außerdem ähnelt das Argument den Ausführungen zur Form-Substanz-Divergenz. Dahinter steht die Annahme, dass Steuergesetze ihrem Sinn und Zweck nach eine bestimmte Substanz erfassen sollen und im Wortlaut daher auf ihre gängige (zivilrechtliche) Form abstellen.[308] Die Norm, die auf die betroffene rechtliche Gestaltung anwendbar ist, passt ihrem Zweck nach nicht, weil sie auf Gestaltungen abzielt, die eine wesentlich andere Substanz aufweisen.[309] Hier lag eine Zahlung in Form einer Kommission vor, die in keinem Verhältnis zur erbrachten Leistung stand und damit wirtschaftlich letztlich keine Rechtfertigung und damit keine Substanz aufwies. Damit konnte sie, obwohl formal eine Zahlung getätigt wurde, außer Acht gelassen werden. Dies entspricht auch Überlegungen zur wirtschaftlichen Substanz einer Gestaltung. Hinter der steuerlichen Nichtanerkennung von Transaktionen ohne wirtschaftliche Substanz steht der Gedanke, dass Steuergesetze darauf abzielen, das wirtschaftliche „Ist" zu erfassen, und nicht das rechtliche Gewand.[310] Gerade Gestaltungen, die keine wirtschaftlichen Auswirkungen zeitigen, werden unter dieses Merkmal subsumiert.[311] All diese Argumentationen weisen auf eine Norm-Zweck-Divergenz hin, die es aufgrund der starken Ausprägung (der Richter wies auf die „Lächerlichkeit" der wirtschaftlichen Substanz der Transaktion hin) mithilfe der sec. 61 IRO aufzulösen galt. Der Abzug der Kommission löste also ein gewisses Störgefühl aus, weshalb die Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61 IRO zur Anwendung kam. Dadurch wurde letztlich eine Transaktion außer Acht gelassen, die nicht mit dem übergeordneten Zweck der Besteuerung nach wirtschaftlicher Substanz übereinstimmte bzw. betrieblich nicht veranlasst war.

Ob die Zahlung schon gemäß sec. 16(1) IRO a. F. keine abzugsfähige Ausgabe darstellt, wurde nicht diskutiert, insbesondere, weil das *Board of Review* entschied, dass es unfair sei, ein zusätzliches Argument zu prüfen, auf welches sich die Vertreter der Gesellschaft nicht vorbereitet hatten und dementsprechend nicht reagieren konnten.[312] Auch wenn eine vollumfassende Prüfung der Voraussetzungen der sec. 61 IRO sowie des *telos,* also des

307 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
308 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
309 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
310 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
311 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
312 *Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR* (1967) 1 HKTC 301, 309.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

übergeordneten Zwecks der ergangenen Norm nicht ausdrücklich stattfand, spricht die Konstellation des Falles erneut dafür, dass die Antimissbrauchsvorschrift zumindest implizit zur Auflösung einer Norm-Zweck-Divergenz angewandt wurde. Jedenfalls gibt es keine Anhaltspunkte für eine gegenteilige Annahme.

(c) *CIR v Douglas Henry Howe*

Der Fall *CIR v Douglas Henry Howe*[313] (1977) handelte von einem Autor aus Hongkong, der die Urheberrechte an seinen Werken an eine panamaische Gesellschaft übertrug, die er neu gründete und deren mehrheitlicher Anteilseigner er war. Als Gegenleistung erhielt er ein kleines Gehalt, welches, wenn überhaupt, nur minimal in Hongkong besteuert wurde. Die von der Gesellschaft eingenommenen Lizenzgebühren waren so nicht mehr in Hongkong steuerpflichtig, da sie außerhalb bezogen wurden. Der *Commissioner* argumentierte, dass die Abtretung der Lizenzansprüche sowie der Arbeitsvertrag künstlich und fiktiv seien und deshalb gemäß sec. 61 IRO außer Acht gelassen werden könnten, sodass die Lizenzeinnahmen des Steuerzahlers weiterhin direkt in Hongkong besteuert werden sollten.[314] Der *Supreme Court* unterschied zunächst zwischen den Begriffen „künstlich" und „fiktiv". Dabei wurde maßgeblich auf die Entscheidung des britischen *Privy Council* in einem sehr ähnlichen Fall zur jamaikanischen Antimissbrauchsvorschrift Bezug genommen.[315] Eine Transaktion sei demnach fiktiv, wenn die Parteien zu keiner Zeit die Absicht hatten, diese tatsächlich durchzuführen.[316] Da es im Fall *CIR v Howe* allerdings um tatsächlich erfolgte Zahlungen ging, konnte nur auf die Künstlichkeit abgestellt werden. Dieser Begriff sei im Rahmen der sec. 61 IRO ohnehin von größerer Relevanz und stelle vor allem darauf ab, ob eine Transaktion aus wirtschaftlicher Sicht unrealistisch sei.[317] Dies wurde letztlich verneint, da der Richter des *Supreme Court* der Ansicht war, dass die Übertragung von gegenwärtigen und zukünftigen Einnahmen durch eine Einzelperson auf ein Unternehmen, welches vollständig im Eigentum dieser Einzelperson

313 *CIR v Douglas Henry Howe* (1977) 1 HKTC 936.
314 *CIR v Douglas Henry Howe* (1977) 1 HKTC 936, 941.
315 *Seramco Ltd Superannuation Fund Trustees v ITC* [1977] AC 287.
316 *Seramco Ltd Superannuation Fund Trustees v ITC* [1977] AC 287, 298.
317 *Seramco Ltd Superannuation Fund Trustees v ITC* [1977] AC 287, 94; *CIR v Douglas Henry Howe* (1977) 1 HKTC 936, 952.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

stand, wirtschaftlich nicht unrealistisch sei, selbst wenn auch steuerliche Zwecke verfolgt würden.[318] Der Fall *Howe* schränkte damit die Anwendung von sec. 61 IRO stark ein, da steuerlich motivierte Handlungen nunmehr nicht ausreichend für die Künstlichkeit einer Transaktion waren. Vielmehr müssten die Gesamtumstände beurteilt werden, wobei maßgeblich darauf abgestellt wird, ob die Transaktion wirtschaftlich realistisch oder unrealistisch ist. Eine ausdrückliche Auseinandersetzung mit dem Sinn und Zweck der betroffenen Steuergesetze erfolgte zwar nicht, der Richter konkretisierte allerdings die Bedeutung der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht. Es wurde das britische *Duke of Westminster*-Urteil zitiert und bekräftigt, dass jedermann das Recht habe, seine steuerlichen Angelegenheiten so zu organisieren, dass letzten Endes weniger Steuern als sonst gezahlt werden müssen.[319]

Allein der Umstand, dass abermals auf die Wirtschaftlichkeit bzw. die wirtschaftliche Realität Bezug genommen wurde und die Gestaltung diesbezüglich ein Störgefühl auslöste, zeigt, dass eine etwaige Norm-Zweck-Divergenz im Raum stand, die letztlich aber nicht durch sec. 61 IRO aufgelöst wurde, da der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen in diesem Fall Vorzug gewährt wurde.

(d) Weitere Fälle

Sec. 61 IRO wird aufgrund der Einschränkung im Fall *Howe* bis heute nur noch vereinzelt in gewissen Fallgestaltungen vom *Board of Review* herangezogen. Dazu gehören vor allem[320]

a) steuermotivierte, gruppeninterne Vereinbarungen über den Verkauf und die Rücklizenzierung von Markenrechten,[321]
b) die Zwischenschaltung einer Dienstleistungsgesellschaft, die zum großen Teil im Eigentum eines Individuums steht und an die hohe Gebühren gezahlt werden, um letztlich die Steuerlast dieser Einzelperson zu senken,[322]

318 *CIR v Douglas Henry Howe* (1977) 1 HKTC 936, 952.
319 *CIR v Douglas Henry Howe* (1977) 1 HKTC 936, 951.
320 Siehe dazu auch *Halkyard/VanderWolk/Chow*, Hong Kong Tax Law: Cases and Materials (2021), S. 447.
321 *Board of Review*, Case No. D 7/19 (2020-21) 35 IRBRD 137; *Board of Review*, Case No. D 44/92 (1992), 7 IRBRD 324.
322 *Board of Review*, Case No. D 21/18 (2019-20) 34 IRBRD 556; *Board of Review*, Case No. D 21/10 (2010-11) 25 IRBRD 410; *Board of Review*, Case No. D 22/10

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c) Vereinbarungen, nach denen Unternehmen wie Anwaltskanzleien und Arztpraxen Management- und andere Dienstleistungsgebühren an verbundene Unternehmen zahlen, um Steuervorteile zu erhalten,[323]
d) sog. „geteilte" Arbeitsverträge (*split employment contracts*), die darauf abzielen, Tätigkeiten, die in Hongkong erbracht werden (die Vergütung hierfür sollte nach dem Hongkonger Vertrag in Hongkong steuerpflichtig sein) von Tätigkeiten außerhalb Hongkongs (die Vergütung hierfür sollte im Rahmen des *Offshore*-Beschäftigungsverhältnisses nicht in Hongkong steuerpflichtig sein) zu trennen,[324]
e) Mietrückerstattungsvereinbarungen zur Inanspruchnahme der 10 %-Regel gemäß sec. 9(2) IRO[325] (in einem typischen Fall vereinbaren Arbeitnehmer und Arbeitgeber, dass die Miete für Wohnungen erstattet wird, die den Arbeitnehmern selbst oder ihren Angehörigen gehören, während in Wirklichkeit nicht beabsichtigt ist, dass der Arbeitnehmer einen verbindlichen Mietvertrag abschließt),[326]
f) die Zwischenschaltung von Dienstleistungsgesellschaften, um ein Anstellungsverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu verschleiern[327] sowie

(2010-11) 25 IRBRD 496; *Board of Review*, Case No. D 110/98 (1998) 13 IRBRD 553; *Board of Review*, Case No. D 32/94 (1994) 9 IRBRD 97. In zwei Fällen wurde eine Gesellschaft zwischengeschaltet, um Privatausgaben geltend machen zu können, siehe *Board of Review*, Case No. D 21/10 (2010-11) 25 IRBRD 410; *Board of Review*, Case No. D 22/10 (2010-11) 25 IRBRD 496.

323 *Board of Review*, Case No. D 14/12 (2012-13) 27 IRBRD 369; *Board of Review*, Case No. D 85/02 (2002) 17 IRBRD 1017; *Board of Review*, Case No. D 94/99 (1999) 14 IRBRD 603.

324 *Board of Review*, Case No. D 18/22 (2021-22) 36 IRBRD 699; *Board of Review*, Case No. D 10/02 (2002) 17 IRBRD 426.

325 Wenn ein Hongkonger Arbeitgeber einem Arbeitnehmer den Mietpreis erstattet, wird dem steuerbaren Einkommen des Arbeitnehmers nicht der volle Betrag der Erstattung hinzugerechnet, sondern nur 10 % des Einkommens, welches vom Arbeitgeber gezahlt wurde, siehe sec. 9(1A)(a), (2) IRO. Dies führt in vielen (aber nicht allen) Fällen zu steuerlichen Vorteilen.

326 *Board of Review*, Case No. D 34/13 (2014-15) 29 IRBRD 123; *Board of Review*, Case No. D 34/12 (2012) 27 IRBRD 737; *Board of Review*, Case No. D 30/10 (2010-11) 25 IRBRD 615.

327 *Cheung Wah Keung v CIR* (2002) 5 HKTC 698; *Board of Review*, Case No. D 3/20 (2020-21) 35 IRBRD 794; *Board of Review*, Case No. D 69/98 (1998) 13 IRBRD 412.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

g) Vereinbarungen, die gewisse (teils überhöhte) Zahlungen zum Gegenstand hatten, sodass die Steuerzahler diese als Abzüge geltend machen konnten.[328]

All diese Fallgestaltungen waren laut *Board of Review* „wirtschaftlich unrealistisch" und damit künstlich, weshalb sec. 61 IRO zur Anwendung kam, und die entsprechenden Transaktionen außer Acht gelassen werden konnten. Das *Board of Review* führt dabei eine umfassende Bewertung des jeweiligen Sachverhalts durch, um die Marktunüblichkeit der betroffenen Gestaltung festzustellen. Eine Weiterentwicklung der Tatbestandsmerkmale der sec. 61 IRO fand allerdings nicht statt. Auch wurde nicht konkret auf die er- oder umgangenen Normen eingegangen oder deren Sinn und Zweck erläutert. Der Vertreter der Steuerzahlerin machte lediglich im Fall *44/92* deutlich, dass gesetzlich vorgesehene Steuervorteile nicht durch eine GAAR aberkannt werden könnten.[329] Das *Board of Review* war der Auffassung, dass, wenn der Steuerzahler nicht mehr als das tue, was das entsprechende Gesetz ausdrücklich erlaubt, es in der Tat keinen Raum für die Anwendung von Antimissbrauchsvorschriften gäbe.[330] Probleme entstünden allerdings dann, wenn er darüber hinaus eine Gestaltung zum Zweck der Steuerumgehung wählt, die nicht den gewöhnlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspreche.[331] Dann sei sec. 61 IRO einschlägig und die Transaktion könnte außer Acht gelassen werden.[332] Ein Bezug zum Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze wurde abermals nicht hergestellt. Vielmehr beließ es das *Board of Review* dabei, auf gewöhnliche wirtschaftliche Verhältnisse abzustellen.

(3) Zwischenergebnis

In den Fällen *Rico Internationale* sowie *Kum Hing Investments* kam den konkreten Tatbestandsmerkmalen der sec. 61 IRO noch keine Bedeutung zu, da eine Norm-Zweck-Divergenz mit anderweitigen Argumentations-

328 Siehe z. B. *Board of Review*, Case No. D 15/18 (2019-20) 34 IRBRD 447; *Board of Review*, Case No. D 17/14 (2015-16) 30 IRBRD 58; *Board of Review*, Case No. D 34/10 (2010-11) 25 IRBRD 673; *Board of Review*, Case No. D 48/09 (2009-10) 24 IRBRD 897.

329 *Board of Review*, Case No. D 44/92 (1992), 7 IRBRD 324, 331.

330 *Board of Review*, Case No. D 44/92 (1992), 7 IRBRD 324, 333.

331 *Board of Review*, Case No. D 44/92 (1992), 7 IRBRD 324, 333.

332 *Board of Review*, Case No. D 44/92 (1992), 7 IRBRD 324, 333.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mustern, wie dem Fehlen außersteuerlicher Gründe oder einer Besteuerung der wirtschaftlichen Substanz, indiziert wurde. Erst im Fall *Howe* wurde im Rahmen der Prüfung der Künstlichkeit auf die wirtschaftliche Realität der Gestaltung abgestellt. In den Fällen des *Board of Review*, in denen sec. 61 IRO einschlägig war und zur Nichtbeachtung der betroffenen Gestaltungen führte, da diese wirtschaftlich nicht realistisch seien, ging es ausschließlich darum, die Marktüblichkeit der Gestaltungen festzustellen. Sec. 61 IRO wird also insbesondere dann angewendet, wenn künstliche Konstruktionen gewählt werden, die nicht marktüblichen, echten bzw. realen Wirtschaftstätigkeiten entsprechen, sodass implizit angenommen wird, dass vorteilhafte Steuergesetze nur auf wirtschaftlich reale Gestaltungen Anwendung finden dürfen.[333] Die Herangehensweise der Hongkonger Rechtsanwender spricht demnach insgesamt dafür, dass das Merkmal der Künstlichkeit eher der Identifizierung einer Norm-Zweck-Divergenz diente und der Grad der Künstlichkeit, welcher anhand der Analyse des Sachverhalts festgestellt wurde, zur Wortsinnüberschreitung berechtigte. Die Risikoverteilung zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen wird in keinem der untersuchten Fälle ausdrücklich relevant. Festzustellen ist ferner, dass auch nicht auf den Sinn und Zweck des Einzelsteuergesetzes eingegangen wird. Die Anwendung der sec. 61 IRO wirkt aus der Luft gegriffen und scheint einem allen Steuergesetzen übergeordneten Zweck der Besteuerung nach wirtschaftlicher Realität gerecht werden zu wollen.

Seit Einführung der Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO wird sec. 61 IRO im Allgemeinen keine bedeutende Rolle mehr zugeschrieben.[334]

ii. Sec. 61A IRO

Da auch in Hongkong immer komplexere Steuervermeidungsstrategien ausgearbeitet wurden und sec. 61 IRO vom *Legislative Council* als unwirksam empfunden wurde, beschloss man im Jahre 1986, eine weitere Antimissbrauchsvorschrift einzuführen.[335] Ziel der Änderung war es, dem

333 Ähnlich auch der EuGH, siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651 f. Rn. 272.

334 So auch *Lord Walker of Gestingthorpe NPJ* in *Shui On Credit Co Ltd v CIR* [2010] 1 HKLRD 237 Rn. 51.

335 *Legislation Council Brief*, Inland Revenue Amendment Bill (1986), FIN CR 3/2306/84 V, Rn. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Commissioner ein effektiveres Mittel an die Hand zu geben, Transaktionen außer Acht zu lassen, die offensichtlich mit dem alleinigen oder maßgeblichen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils durchgeführt wurden.[336] Sec. 61A IRO wurde mit der Gesetzesänderung *Inland Revenue (Amendment) Ordinance 1986 (7 of 1986)* eingeführt und gilt seit dem 14. März 1986:

> ***61A.Transactions designed to avoid liability for tax***
> *(1) This section shall apply where any transaction has been entered into or effected after the commencement of the Inland Revenue (Amendment) Ordinance 1986 (7 of 1986) (other than a transaction in pursuance of a legally enforceable obligation incurred prior to such commencement) and that transaction has, or would have had but for this section, the effect of conferring a tax benefit on a person (in this section referred to as* ***the relevant person****), and, having regard to-*
>
> *(a) the manner in which the transaction was entered into or carried out;*
> *(b) the form and substance of the transaction;*
> *(c) the result in relation to the operation of this Ordinance that, but for this section, would have been achieved by the transaction;*
> *(d) any change in the financial position of the relevant person that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the transaction;*
> *(e) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant person, being a change that has resulted or may reasonably be expected to result from the transaction;*
> *(f) whether the transaction has created rights or obligations which would not normally be created between persons dealing with each other at arm's length under a transaction of the kind in question; and*
> *(g) the participation in the transaction of a corporation resident or carrying on business outside Hong Kong,*
>
> *it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the transaction, did so for the sole or dominant purpose*

336 *Legislation Council Brief*, Inland Revenue Amendment Bill (1986), FIN CR 3/2306/84 V, Rn. 11. Sec. 61 IRO wird allerdings weiterhin neben sec. 61A IRO angewendet. Beide Vorschriften zielen auf Steuerumgehungsfälle ab und ermächtigten den Rechtsanwender, die entsprechenden Transaktionen außer Acht zu lassen, sodass es keinen Hinweis darauf gibt, dass die Vorschriften sich gegenseitig ausschließen, siehe *Cheung Wah Keung v CIR* (2002) 5 HKTC 698 Rn. 29.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

of enabling the relevant person, either alone or in conjunction with other persons, to obtain a tax benefit.
(2) Where subsection (1) applies, the powers conferred upon an assessor under Part 10 shall be exercised by an assistant commissioner, and such assistant commissioner shall, without derogation from the powers which he may exercise under that Part, assess the liability to tax of the relevant person—

(a) as if the transaction or any part thereof had not been entered into or carried out; or
(b) in such other manner as the assistant commissioner considers appropriate to counteract the tax benefit which would otherwise be obtained.

(3) In this section—
***tax benefit** (稅項利益) means the avoidance or postponement of the liability to pay tax or the reduction in the amount thereof;*
***transaction** (交易) includes a transaction, operation or scheme whether or not such transaction, operation or scheme is enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings.*

Gemäß sec. 61A(1) IRO findet die Vorschrift also dann Anwendung, wenn eine Transaktion vorliegt, die zu einem Steuervorteil führt und der alleinige bzw. maßgebliche Zweck (*sole or dominant purpose*) dieser Transaktion die Erlangung dieses Steuervorteils ist. Auch sec. 61A IRO trifft selbst keine Belastungsentscheidung, sondern schützt die in den restlichen Steuergesetzen getroffenen Belastungsentscheidungen.[337] Im Folgenden sollen die einzelnen Tatbestandsmerkmale im Hinblick auf das Modell *Osterloh-Konrads* näher beleuchtet werden.

(1) Transaktion

Der Begriff der „Transaktion" gemäß sec. 61A IRO kann weit oder eng ausgelegt werden, d. h. entweder als Gesamtschema im Sinne einer Reihe von Einzelschritten oder als Einzelschritt in einem umfassenderen Schema aufgefasst werden.[338] Für sec. 61A IRO spielt dies eine entscheidende Rolle, da ein umfassendes Schema aus mehreren Einzelschritten meist auch einen übergreifenden wirtschaftlichen Zweck (*commercial purpose*) verfolgt, wäh-

337 *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 30.
338 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 805.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rend individuelle Einzelschritte oft lediglich aus Steueroptimierungsgründen eingefügt werden.[339] Wenn also keine Grenze dafür gezogen wird, wie eng eine Transaktion definiert werden kann, ergibt sich für Steuerzahler das Problem, dass die Steuerbehörden gewisse Einzelschritte immer als steuerlich motiviert einstufen können.[340] Das Hongkonger *Board of Review* lehnte eine enge Auslegung des Begriffs der Transaktion zunächst ab. Eine Transaktion im Sinne der sec. 61A IRO stellte demnach einen einzigen zusammengesetzten Vorgang dar, bei dem das Ganze größer sei als die Summe seiner Teile.[341] Dies ergebe sich daraus, dass auch bei der Identifikation steuerlicher Konsequenzen alle Umstände des Einzelfalles heranzuziehen seien.[342] Dieser Auffassung folgten die Hongkonger Gerichte letztlich nicht. Dabei orientierten sie sich maßgeblich an Urteilen zur ähnlichen Antimissbrauchsvorschrift aus Australien.[343] In *FCT v Peabody* entschied der australische *High Court* beispielsweise, dass der Begriff des Schemas in Antimissbrauchsvorschriften (in Hongkong ist das Äquivalent die Transaktion gemäß sec. 61A IRO) durchaus auch nur einen Teil des Gesamtschemas umfassen könne.[344] Dieser Teil muss aber einen gewissen Grad an Vollständigkeit bzw. Kohärenz aufweisen, d. h. er müsse „für sich selbst stehen können", ohne dabei jegliche praktische Bedeutung zu verlieren.[345] In späteren australischen Entscheidungen wurde diese Eingrenzung allerdings wieder verworfen. Ob eine Transaktion eng (um die steuerlichen Aspekte hervorzuheben) oder weit (um die wirtschaftlichen Aspekte hervorzuheben) definiert wird, ist demnach irrelevant, da das Vorhandensein wirtschaftlicher Gründe nicht automatisch die Anwendung einer GAAR ausschließt. Vielmehr ist es Aufgabe des *sole or dominant purpose test,* zu bestimmen, welchen Zweck eine Transaktion letztlich verfolgt.[346]

Auch in Hongkong dürfe sich der *Commissioner* auf einen Teil eines Gesamtschemas berufen, um die Anforderungen der Antimissbrauchsvor-

339 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 805.
340 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 805.
341 *Board of Review,* Case No. D 67/95 (1995) 11 IRBRD 44.
342 *Board of Review,* Case No. D 67/95 (1995) 11 IRBRD 44.
343 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 805.
344 *FCT v Peabody* (1994) 24 ATR 344 Rn. 28.
345 *FCT v Peabody* (1994) 24 ATR 344 Rn. 28.
346 Siehe hierzu *Commissioner of Taxation v Hart* (2004) 78 ALVR 875 Rn. 48 ff.; *FCT v Consolidated Press Holdings Ltd* (2001) 179 ALR 625 Rn. 52; *FCT v Spotless Services Ltd* (1996) 186 CLR 404, 416; *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 805 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schrift zu erfüllen, solange eine gewisse Fairness gegenüber dem Steuerzahler gewahrt würde.[347] Dies ergebe sich insbesondere auch aus sec. 61A(2)(a) IRO, wonach es dem *Commissioner* freistehe, im Falle der Anwendbarkeit der sec. 61A(1) IRO, eine Transaktion oder Teile dieser Transaktion bei der Steuerfestsetzung außer Acht zu lassen.[348] Auch könne er frühere Fehleinschätzungen zur Definition einer Transaktion im Laufe des Verfahrens korrigieren.[349] Die fehlerhafte Identifizierung eines Schemas kann letztlich nicht die Anwendbarkeit der GAAR ausschließen, wenn die objektiven Fakten im Ergebnis dafür sprechen, dass eine Transaktion zu einem Steuervorteil führte und maßgeblicher Zweck die Erlangung desselben war.[350]

Der Begriff der Transaktion wird in Hongkong folglich flexibel gehandhabt. Beispielsweise kann eine einseitige Handlung durch eine Gesellschaft (wie die Änderung des Abschlussstichtages des Wirtschaftsjahres)[351] oder die Preisformel eines Grundstückskaufvertrages[352] als Transaktion im Sinne der sec. 61A IRO gewertet werden. Für das Modell *Osterloh-Konrads* spielt die Definition einer Transaktion alles in allem keine große Rolle, da nur im Zusammenspiel mit weiteren Tatbestandsmerkmalen eine Norm-Zweck-Divergenz ermittelt und aufgelöst werden kann.

(2) Steuervorteil

Eine Steuerumgehung kann nur dann vorliegen, wenn durch die Transaktion letztlich ein Steuervorteil erreicht wird.[353] Ein Steuervorteil ist nach der Definition der sec. 61A(3) IRO die Vermeidung bzw. der Aufschub einer Steuerpflicht oder die Reduzierung der zu versteuernden Summe. Der Wortlaut der Definition deutet darauf hin, dass eine Steuerpflicht bereits entstanden sein muss oder zumindest nach Durchführung der Transaktion zu erwarten ist.[354] Dies wurde allerdings vom *Court of Appeal* in der Rechtssache *Cheung Wah Keung v CIR* ohne detaillierte Begründung

347 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 80.
348 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 81.
349 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 82.
350 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 810.
351 So z. B. in *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613.
352 So z. B. in *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 24.
353 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 96.
354 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 811.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zurückgewiesen. Sec. 61A IRO enthalte keinen Hinweis darauf, dass eine Steuerpflicht bereits bestehen müsse.[355] In der Rechtssache *CIR v Tai Hing Cotton Mill* stellte der *Court of Final Appeal* schließlich eine Reihe von Punkten in Bezug auf das Vorliegen eines Steuervorteils gemäß sec. 61A IRO klar.[356] Die Vorschrift stelle auf Transaktionen ab, die einen Steuervorteil zur Folge haben (*have the effect*), d. h. es genüge, wenn die Transaktion den Steuervorteil zu einem späteren Zeitpunkt oder im Zusammenhang mit einer späteren Transaktion bewirke.[357] Bei der Ermittlung des Steuervorteils ginge es lediglich darum, ob die betroffene Transaktion zu einer geringeren Steuerzahlung führen würde als in einem angemessenen, hypothetischen Alternativszenario.[358] Der Steuerbehörde stünde es allerdings nicht offen, ein Alternativszenario zu identifizieren, welches die höchstmögliche Steuer auslöst; vielmehr sei es nötig, zu entscheiden, was der wahrscheinlichste Handlungsverlauf des Steuerzahlers in Abwesenheit der betroffenen Transaktion gewesen wäre.[359] Im Fall *Shui On Credit Co Ltd v CIR* klärte der *Court of Final Appeal* darüber hinaus, dass ein Steuervorteil im Sinne des Gesetzes, also der IRO, konkret vorliegen müsse, damit sec. 61A IRO überhaupt Anwendung finden könnte.[360] Will der Steuerzahler gewisse Zahlungen vom Gewinn abziehen, ist also beispielsweise zu prüfen, ob die Abzugsregeln der IRO, sec. 16 und 17, einen solchen Abzug überhaupt zulassen. Nur dann liegt ein Steuervorteil vor und der Anwendungsbereich der sec. 61A IRO ist eröffnet.[361]

Ungleich der deutschen Antimissbrauchsvorschrift setzt sec. 61A IRO nicht voraus, dass der erlangte Steuervorteil „gesetzlich nicht vorgesehen" ist. Die Frage, ob ein Steuervorteil gesetzlich vorgesehen ist oder nicht, dient nach *Osterloh-Konrad* der Identifikation einer Norm-Zweck-Divergenz, da unmittelbar auf den Zweck der betreffenden Norm abgestellt wird

355 *Cheung Wah Keung v CIR* (2002) 5 HKTC 698 Rn. 47.

356 Damit wurde die Diskussion der Richter, die im Berufungsverfahren vor dem *Court of Appeal* entfacht war, beendet. Eine Zusammenfassung der verschiedenen Auffassungen der Richter des *Court of Appeal* findet sich bei *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 811 ff.

357 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 13.

358 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 14.

359 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 21.

360 *Shui On Credit Co Ltd v CIR* [2010] 1 HKLRD 237 Rn. 6, 47.

361 Im Fall *Shui On Credit Co Ltd v CIR* wurde bereits eine Anwendbarkeit der Abzugsregeln verneint, sodass kein Steuervorteil vorlag und eine Entscheidung im Hinblick auf sec. 61A IRO entbehrlich war.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und dieser herausgearbeitet werden muss.[362] Allerdings wird in Hongkong im Rahmen der Prüfung des Steuervorteils nicht auf den Sinn und Zweck des Einzelsteuergesetzes eingegangen, sodass das Merkmal formal nicht auf eine etwaige Norm-Zweck-Divergenz abstellt und sich somit nicht im Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* einordnen lässt. Ob ein Steuervorteil vorliegt oder nicht, ist allein für die Frage, ob sec. 61A IRO überhaupt Anwendung finden kann, relevant (da ohne einen Steuervorteil keine Steuerumgehung erfolgen kann)[363]; eine Norm-Zweck-Divergenz kann dadurch aber nicht identifiziert oder gar aufgelöst werden.

(3) Der alleinige oder maßgebliche Zweck der Gestaltung

Kern der Hongkonger Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO ist der sog. *sole or dominant purpose test*, also die Frage, ob alleiniger oder maßgeblicher Zweck einer Transaktion die Erlangung eines Steuervorteils ist. Im Umkehrschluss heißt dies, dass der Gesetzgeber bestimmte steuerliche Vorteile nur solchen Gestaltungen zukommen lassen will, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige wirtschaftliche bzw. betriebliche Gründe hat.[364]

(a) Objektive Betrachtung oder subjektive Missbrauchsabsicht

Der Argumentationstopos der „fehlenden außersteuerlichen Gründe" für eine Gestaltung muss nach *Osterloh-Konrad* objektiv gedeutet werden, wenn er als Indiz für das Vorliegen eines Divergenzphänomens fungiert. Es kann nämlich nicht Wille des Gesetzgebers sein, betrieblich sinnvolle Gestaltungen nur deshalb mehr als vom Gesetzeswortlaut vorgesehen zu belasten, weil der Steuerpflichtige diese subjektiv rein aus steuerlichen Gründen umgesetzt hat.[365] Dadurch würde die steuerliche Gestaltungsfreiheit unterlaufen werden.[366] Das Motiv, seine Angelegenheiten steuerlich möglichst vorteilhaft zu regeln, macht eine Gestaltung, die objektiv im Einklang mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes steht, nicht zum Gestal-

362 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 646.
363 Siehe auch *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 96.
364 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
365 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.
366 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 649.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tungsmissbrauch.[367] Auch Hongkongs Gesetzgeber verlangen eine objektive Ermittlung des maßgeblichen Zwecks einer Gestaltung, um den normalen Geschäftsgang, in dem von verfügbaren Möglichkeiten bei der Steuerplanung in legitimer Weise Gebrauch gemacht werden kann, nicht einzuschränken.[368] In Hongkong wird der *sole or dominant purpose test* auch in der Praxis ausschließlich anhand objektiver Maßstäbe geprüft. Mehrfach betonen die Richter, dass sec. 61A IRO nicht auf die tatsächliche Absicht des Steuerzahlers abstelle, sondern eine objektive Ermittlung des Zwecks der Gestaltung anhand einer Gesamtschau der verschiedenen Kriterien der sec. 61A(1) IRO erfordere.[369] Der Nachweis der subjektiven Missbrauchsabsicht könne in einigen Fällen höchstens dann relevant werden, wenn dadurch auch der objektive Zweck der Gestaltung indiziert wird.[370]

Als eigenständiges Merkmal ist die subjektive Missbrauchsabsicht auf der zweiten Stufe des Modells *Osterloh-Konrad* zu verorten, wo es der angemessenen Risikosphärenverteilung zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem dient. Nutzt der Steuerpflichtige nämlich eine Regelungslücke des Gesetzes bewusst aus, um einen Steuervorteil zu erlangen, kann ihm die Aberkennung dieses Vorteils eher zugemutet werden, als wenn hinter der Gestaltung keine derartige Absicht stand.[371] Einen konkreten Hongkonger Fall, in dem subjektive Absichten relevant wurden, gab es allerdings noch nicht.

(b) Gesamtschau der sieben Kriterien der sec. 61A(1) IRO

Der maßgebliche Zweck einer Gestaltung soll aber erst durch die Einbeziehung der sieben Faktoren, die in sec. 61A(1) IRO aufgelistet sind, ermittelt werden. Bei der Entscheidungsfindung müssen also die Schlussfolgerungen, die sich aus der Subsumtion des Sachverhalts unter die sieben Merkmale ergeben, abgewogen und der maßgebliche Zweck der Gestaltung

367 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 649.

368 *Legislation Council Brief*, Inland Revenue Amendment Bill (1986), FIN CR 3/2306/84 V, Rn. 1l; siehe auch *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 30.

369 Siehe *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 399; *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 28; *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 34, 98.

370 So *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 400; *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 43.

371 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 653.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schließlich anhand einer Gesamtbetrachtung festgestellt werden.[372] Das Merkmal des „alleinigen oder maßgeblichen Zwecks einer Gestaltung" erfüllt in Hongkong somit für sich allein genommen noch nicht die Aufgabe, eine Norm-Zweck-Divergenz zu identifizieren oder eine Schwelle für die Überschreitung des Wortsinns festzulegen. Vielmehr ergibt sich dies erst durch eine Gesamtschau der verschiedenen Kriterien der sec. 61A(1) IRO. Diese erfüllen daher eine Doppelrolle. Einerseits dient jedes einzelne Kriterium der sec. 61A(1)(a) bis (g) IRO im Zusammenspiel mit der Ermittlung des maßgeblichen Zwecks der Identifizierung der Norm-Zweck-Divergenz. Wird dadurch das Fehlen außersteuerlicher Gründe letzten Endes festgestellt, ist eine solche evident. Die Gesamtschau der verschiedenen Kriterien legt zudem auch die Schwelle für die Anwendung der GAAR und damit für eine Wortsinnüberschreitung fest. Einige der Kriterien der sec. 61A(1)(a) bis (g) IRO können aber andererseits auch eigenständig eine Norm-Zweck-Divergenz auf erster Stufe identifizieren und/oder die Schwelle zur Wortsinnüberschreitung auf zweiter Stufe gemäß dem Modell *Osterloh-Konrads* definieren. Die verschiedenen Funktionen der einzelnen Kriterien sollen nachfolgend untersucht werden.

(i) Die Art und Weise der Gestaltung

Sec. 61A(1)(a) IRO gibt vor, dass die Art und Weise, wie die Gestaltung letztlich ausgewählt und durchgeführt wurde, bei der Bewertung des maßgeblichen Zwecks einer Transaktion berücksichtigt werden muss. Dabei können beispielsweise die Struktur der Gestaltung, Hintergrundinformationen, der Zeitpunkt des Abschlusses gewisser Geschäfte, anderweitige Motive für die Wahl der konkreten Gestaltung, der Geschäftsgang des Steuerzahlers vor und nach der Transaktion sowie relevante Geschäftspraktiken eine Rolle spielen.[373] Dies dient letztlich dazu, ein umfassendes Bild der Gestaltung zu erhalten und nicht lediglich die äußere Form zu bewerten.[374] Damit ähnelt das Merkmal dem Argumentationstopos der „wirtschaftlichen Substanz", wobei angenommen wird, dass Steuergesetze darauf abzielen, auf das wirtschaftliche „Ist" zuzugreifen, und nicht auf das darüber liegende

372 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 399; *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 34; *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 40 f.

373 *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 39.

374 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(rechtliche) Gewand.[375] Auch kann das Merkmal zur Feststellung einer Form-Substanz-Divergenz dienen. Dies bedeutet, dass die für die Gestaltung der Form nach einschlägigen Normen ihrem Zweck nach nicht auf sie passen, weil sie eigentlich auf Gestaltungen abzielen, die eine wesentlich andere Substanz aufweisen.[376] Damit dient das Merkmal einerseits der Identifizierung der Norm-Zweck-Divergenz; andererseits legt es auch Kriterien für die Schwelle zur Wortsinnüberschreitung fest, da jegliche Umstände, die eine Gestaltung begleiten, in die Bewertung einfließen sollen. Je mehr Begleitumstände also für das Vorliegen von steuerlichen Zwecken einer Gestaltung sprechen, desto eher ist eine Wortsinnüberschreitung durch die Rechtsanwender geboten.

(ii) Form vs. Substanz

Sec. 61A(1)(b) IRO bezieht sich auf die Ermittlung der Form und Substanz einer Gestaltung. Dabei soll nicht nur auf die rechtliche Form bzw. das rechtliche Ergebnis der betroffenen Transaktion abgestellt, sondern praktische und wirtschaftliche Erwägungen ermittelt und berücksichtigt werden.[377] Damit prüft dieses Merkmal klassischerweise eine Norm-Zweck-Divergenz in Form einer Form-Substanz-Divergenz. Indem wirtschaftliche Erwägungen einbezogen werden, überschneidet sich dieses Merkmal auch mit dem der sec. 61A(1)(a) IRO und Überlegungen zur wirtschaftlichen Substanz einer Gestaltung. Je evidenter die Form-Substanz-Divergenz ist, desto eher kann eine GAAR zur Überschreitung der Wortsinngrenze eines Steuergesetzes herangezogen werden.

(iii) Steuerliche Wirkung

Sec. 61A(1)(c) IRO betrifft die steuerliche Wirkung, die eine Gestaltung gemäß den Hongkonger Steuergesetzen hat und setzt, ähnlich wie bei der Ermittlung des Steuervorteils,[378] einen Vergleich voraus. Zu vergleichen ist das vom Steuerzahler erzielte Ergebnis mit demjenigen, welches ohne

375 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
376 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
377 *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 39; *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.
378 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Transaktion eingetreten wäre.[379] Damit ähnelt das Merkmal der Tatbestandsvoraussetzung des Steuervorteils. Im Modell *Osterloh-Konrads* ist es auf der zweiten Stufe zu verorten. Dass der vorherrschende Zweck einer Gestaltung in der Erlangung eines Steuervorteils lag, ist umso evidenter (und die Aberkennung des Steuervorteils durch die Anwendung einer GAAR damit umso gerechtfertigter), je mehr Steuern durch die Vermeidung einer alternativen, wirtschaftlich üblichen Gestaltung gespart wurden.

(iv) Wirtschaftliche Effekte

Sec. 61A(1)(d) und (e) IRO verlangen eine Befassung mit den finanziellen Auswirkungen der jeweiligen Transaktion auf den Steuerzahler sowie auf nahestehende Personen, verbundene Gesellschaften oder z. B. auch die Unternehmensgruppe, zu der eine steuerpflichtige Gesellschaft gehört.[380] Es kann von großer Bedeutung sein, wenn eine Gestaltung keinerlei Änderungen der finanziellen Lage des Steuerzahlers bewirkt, aber gleichzeitig einen Steuervorteil erzeugt.[381] Dasselbe gilt für eine unveränderte finanzielle Lage einer Unternehmensgruppe als Ganzes.[382] Ausschlaggebendes Merkmal der Steuerumgehung ist gerade, dass der Steuerzahler seine Steuerschuld reduziert, ohne die wirtschaftlichen Folgen zu tragen, die das Parlament jedem Steuerzahler, der eine solche Reduzierung seiner Steuerschuld in Frage bewirkt, zugedachte.[383]

Das Merkmal zielt neben der wirtschaftlichen Substanz auf die außersteuerlichen Effekte einer Gestaltung ab.[384] Eine Norm-Zweck-Divergenz wird dann indiziert, wenn die Zuerkennung eines steuerlichen Vorteils den Intentionen des Gesetzgebers zuwiderläuft, weil sich die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen nicht verändert hat und so ein „Nullsummenspiel" (beispielsweise aufgrund einer zirkulären Transaktion) vorliegt.[385] Aber auch eine Einordnung des Merkmals auf zweiter Ebene des

379 *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 39.
380 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.
381 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.
382 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.
383 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99 mit Verweis auf die Entscheidung des *House of Lords* in *IRC v Willoughby* [1997] STC 995.
384 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
385 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Modells *Osterloh-Konrads* liegt nahe, da es den erforderlichen Grad der Norm-Zweck-Divergenz heraufsetzt.[386]

(v) Marktüblichkeit

Die Tatsache, dass eine Gestaltung auch Geschäfte umfasst, die nicht zu marktüblichen Bedingungen (*arm's length*) getätigt werden, kann gemäß sec. 61A(1)(f) IRO ein wichtiger Anhaltspunkt für die Ermittlung des vorherrschenden Zwecks sein, da wirtschaftliche Geschäfte normalerweise zu marktüblichen Bedingungen getätigt werden und die wirtschaftlich nicht üblichen Merkmale einer Transaktion auf andere Motive hindeuten können.[387] Da auf die Marktüblichkeit einer Transaktion abgestellt wird, erinnert der Begriff an den Argumentationstopos der Künstlichkeit, Unüblichkeit oder Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung, welcher auf der zweiten Stufe zu verorten ist und vor allem der Risikoverteilung zwischen Gesetzgeber und Steuerzahler dient.[388] Je mehr eine Gestaltung von marktüblichen Geschäftspraktiken abweicht, desto weniger kann von den Gesetzesverfassern erwartet werden, dass sie eine solche bei der Formulierung des Gesetzestextes vorhersehen und einbeziehen konnten.[389]

(vi) *Offshore*-Transaktionen

Schließlich kann auch die Beteiligung einer *Offshore*-Gesellschaft an der Transaktion gemäß sec. 61A(1)(g) IRO ein Hinweis auf den maßgeblichen Zweck einer Gestaltung sein, da so das in sec. 14 IRO verankerte Quellenprinzip (*source principle*) für Steuervermeidungszwecke ausgenutzt werden könnte.[390] Das Kriterium zielt damit direkt auf den Gesetzeszweck der sec. 14 IRO ab. Demnach liegt eine Norm-Zweck-Divergenz nahe, wenn eine Gestaltung die konkrete Gewinnerzielung einer Gesellschaft aus Hongkong auslagert (und so von sec. 14 IRO Gebrauch macht), die Umstände aber dafürsprechen, dass die Gewinnerzielung tatsächlich in Hongkong stattfand.

386 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
387 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.
388 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651 ff.; siehe dazu auch Abschnitt B.II.2.a.i.(1) zur Künstlichkeit im Sinne der sec. 61 IRO.
389 So in Bezug auf die Künstlichkeit bzw. Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung auch *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 652.
390 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 99.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Das Merkmal stellt somit einen speziellen Fall der Form-Substanz-Divergenz dar.

Zudem kann das Merkmal i. V. m. sec. 61A(1)(a), (b) oder (c) IRO ein Hinweis darauf sein, dass die Steuervermeidung der Hauptzweck einer Gestaltung ist, wenn beispielsweise Gesellschaften in Steueroasen einbezogen wurden.[391] Das Kriterium fand allerdings in keinem der untersuchten Fälle Anwendung und kann daher vernachlässigt werden.

(c) Zwischenergebnis

Die Kriterien der sec. 61A(1) IRO lassen sich formal allesamt auf einer oder beiden Ebenen des Modells *Osterloh-Konrads* einordnen, was darauf hindeutet, dass auch in Hongkong Steuerumgehungsfälle als Divergenzprobleme behandelt werden und die Vorschrift sich ihrem Wortlaut nach zur Durchbrechung einer Wortsinngrenze eignet. Wie die Hongkonger Rechtsanwender dies letztlich handhaben und ob die Kriterien in der Praxis eine andere Rolle erfüllen, wird in Abschnitt (5) aufgezeigt, nachdem im Folgenden kurz auf die Rechtsfolgen der Vorschrift eingegangen wird.

(4) Rechtsfolgen

Ist der maßgebliche Zweck einer Transaktion die Erlangung eines Steuervorteils gemäß sec. 61A(1) IRO, kann gemäß sec. 61A(2)(a) IRO einerseits die Steuer so festgesetzt werden, als ob die Transaktion nicht abgeschlossen oder durchgeführt worden wäre. Am ehesten werden die Steuerbehörden eine solche Korrektur vornehmen, wenn eine Transaktion Teil einer zirkulären oder mehraktigen Gesamtgestaltung war[392] oder der Abzug einer überhöhten Zahlung gemäß sec. 16 IRO[393] im Raum stand. Gemäß sec. 61A(2)(b) IRO kann die Steuerbehörde aber auch eine anderweitige, angemessene Art der Korrektur vornehmen, um „dem Steuervorteil entgegenzuwirken, der andernfalls erzielt würde". Grundlage der Korrektur gemäß sec. 61A(2)(b) IRO ist also nicht nur die Nichtbeachtung der betroffenen Transaktion, sondern die Ermittlung einer alternativen Gestaltung, die

391 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 819.
392 *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 829 f.
393 So *Lord Walker of Gestingthorpe NPJ* in *Shui On Credit Co Ltd v CIR* [2010] 1 HKLRD 237 Rn. 51.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

letztlich besteuert wird. Andernfalls wäre sec. 61A(2)(b) IRO der Alternative unter Buchstabe (a) hinzufügt worden.[394] Die Steuerfestsetzung muss auf der Grundlage einer vernünftig ermittelten hypothetischen Gestaltung erfolgen und darf nicht willkürlich bzw. unangemessen sein oder in keinem Zusammenhang mit dem fraglichen Steuervorteil stehen.[395] Ansonsten liegt keine ordnungsgemäße Ausübung des durch sec. 61A(2) IRO verliehenen Ermessens vor.[396] Damit gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Ermittlung des Alternativszenarios im Rahmen der Prüfung eines Steuervorteils. Eine Korrektur gemäß sec. 61A(2)(b) IRO kommt vor allem dann in Betracht, wenn die Steuervermeidungsgestaltung komplizierter ist und unterschiedliche Einkommensquellen sowie neue Abzüge oder Verluste mit sich bringt.[397]

(5) Die Funktion der sec. 61A IRO in der Rechtsanwendung

Im Folgenden sollen die wichtigsten Fälle, die sich inhaltlich mit der Vorschrift der sec. 61A IRO befassen, zusammengefasst und danach bewertet werden, ob auch die praktische Anwendung dafür spricht, dass eine GAAR herangezogen wird, wenn eine Norm-Zweck-Divergenz vorliegt und ihre Funktion letztlich in der Überschreitung des Wortsinns der Steuergesetze liegt.

(a) *Yick Fung Estates Ltd v CIR*

Im Fall *Yick Fung Estates Ltd v CIR* (2000) ging es darum, dass die Klägerin *Yick Fung Estates Ltd* im Jahre 1989 den Abschlussstichtag für das Wirtschaftsjahr vom 30. Juni auf den 31. März verlegte. Gemäß sec. 18(E)(1) IRO ist der *Commissioner* befugt, die steuerbaren Gewinne für das Jahr der Änderung des Abschlussstichtages und das unmittelbar vorausgegangene Jahr auf einer ihm geeignet erscheinenden Grundlage zu berechnen. Wurde gemäß sec. 18E(2)(b) die Tätigkeit der Gesellschaft nach dem 1. April 1974 aufgenommen, ist er auch berechtigt, einen Veranlagungszeitraum festzulegen, der länger als die üblichen 12 Monate sein kann. Die Gesellschaft *Yick*

394 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 17; *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 112.
395 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 113.
396 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 113.
397 *Shui On Credit Co Ltd v CIR* [2010] 1 HKLRD 237 Rn. 52.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Fung Estates Ltd nahm ihre Geschäftstätigkeit schon vor diesem Stichtag auf. Dennoch legte der *Commissioner* für das Veranlagungsjahr 1988/89 einen Zeitraum von 21 Monaten, also vom 1. Juli 1987 bis zum 31. März 1989, fest, um so auch die in den 9 Monaten zwischen dem alten und dem neuen Wirtschaftsjahr entstandenen Gewinne zu erfassen.

Der *Court of First Instance* hatte in der Berufung nach der Entscheidung des *Board of Review* zwei Rechtsfragen zu behandeln. Zum einen sollte geklärt werden, ob das *Board of Review* nach der ordnungsgemäßen Auslegung der betroffenen Gesetze zu Recht der Ansicht ist, dass der *Commissioner* im Falle der Änderung des Wirtschaftsjahres einer Gesellschaft, die ihre Tätigkeit vor dem 1. April 1974 aufgenommen hat, einen Veranlagungszeitraum von mehr als 12 Monaten festlegen durfte. Zum anderen wurde gefragt, ob das *Board of Review* zu Recht die Auffassung vertrat, dass der *Commissioner* gemäß sec. 61A IRO berechtigt war, einen Veranlagungszeitraum von 21 Monaten festzulegen.

Bezüglich der Auslegungsfrage um die Vorschrift der sec. 18E(1), (2)(b) IRO wurde seitens des *Commissioners* argumentiert, dass diese den Steuerbehörden ausdrücklich Ermessen einräumte und somit ein Veranlagungszeitraum von 21 Monaten zulässig war.[398] Hauptargument der Steuerzahlerin war der Umstand, dass sec. 18E(2)(b) IRO einen Veranlagungszeitraum von über 12 Monaten für Gesellschaften zulasse, die ihre Tätigkeit nach dem 1. April 1974 aufnahmen.[399] Im Umkehrschluss heiße dies, dass für alle Gesellschaften mit Tätigkeitsbeginn vor dem 1. April 1974 nur ein Veranlagungszeitraum von 12 Monaten festgelegt werden konnte.[400] Die Richterin gab allerdings dem *Commissioner* recht und erklärte in Bezug auf das Argument der Steuerzahlerin, dass sec. 18E(2)(b) insbesondere nach der Gesetzesänderung 1975 klarstellen sollte, dass auch für neu gegründete Gesellschaften ein längerer Veranlagungszeitraum festgelegt werden könne.[401] Demnach übte der *Commissioner* sein Ermessen gemäß sec. 18E(1) IRO rechtmäßig aus. Sie erklärte anschließend, dass daher streng genommen die Antimissbrauchsregel der sec. 61A IRO nicht mehr untersucht werden müsse, sie aber aus Vollständigkeitserwägungen dennoch darauf eingehen werde.[402] Insbesondere wurde erklärt, dass die sieben Kriterien der sec.

398 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 622.
399 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 616 ff.
400 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 616 ff.
401 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 623.
402 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 623.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

61A(1) IRO das Merkmal des „alleinigen oder maßgeblichen Zwecks für die Erlangung eines Steuervorteils" konkretisieren und dabei helfen sollen, diesen zu identifizieren und dass das *Board of Review* bei der Bewertung dieser Kriterien keine Fehler gemacht habe.[403]

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass sec. 61A IRO die restlichen Gesetze der IRO in Steuerumgehungsfällen „außer Kraft setzen" (*override*) könne. Die Steuerzahlerin argumentierte, dass die Änderung des Abschlussstichtages und deren Konsequenzen abschließend in sec. 18E IRO geregelt seien und sec. 61A IRO die Vorschrift nicht einfach aufheben könne.[404] Die Richterin folgte dieser Auffassung allerdings nicht. Dabei stützte sie sich auf den Wortlaut der Norm („*or would have had but for the section*") sowie auf ein Urteil des *Privy Council*, in welchem *Lord Templeman* in Bezug auf die australische Antimissbrauchsregel äußerte, dass eine solche ins Leere laufen würde, wenn sie den restlichen Steuergesetzen untergeordnet wäre.[405]

Nach erneuter Berufung der Steuerzahlerin vor dem *Court of Appeal* wurde entschieden, dass es dem *Commissioner* nicht gestattet sei, gemäß sec. 18E(1) IRO für Gesellschaften mit Tätigkeitsbeginn vor dem 1. April 1974 einen längeren Veranlagungszeitraum als 12 Monate festzulegen.[406] Die Richter schlossen sich den Argumenten der Steuerzahlerin an und untermauerten dies mit ausführlichen historischen Erwägungen zur betroffenen Vorschrift.[407] Letztlich wurde entschieden, dass das Vorgehen des *Commissioners* dennoch gemäß sec. 61A IRO zulässig war, da es sich um einen Steuerumgehungsfall handelte. Die sieben Voraussetzungen der sec. 61A(1) IRO seien umfassend und in ihrer Gesamtheit zu bewerten, um so feststellen zu können, ob der alleinige oder maßgebliche Zweck einer Transaktion die Erlangung von Steuervorteilen war.[408] Das Gericht untersuchte hierbei insbesondere sec. 61A(1)(a), (b) und (c) IRO.[409] Sec. 61A(1)(a) IRO besagt, dass die Art und Weise, wie die Transaktion ausgeführt wurde, bewertet werden soll. Das Gericht stellte fest, dass die Änderung des Abschlussstich-

403 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 627 ff.
404 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 631.
405 *CIR v Challenge Corporation Ltd* [1987] 1 AC 155, 164 f.; *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [1999] 1 HKLRD 613, 631 ff.
406 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 396.
407 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 385 ff.
408 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 399.
409 Der *Court of Appeal* orientierte sich teilweise an der Subsumtion des *Board of Review*, siehe hierzu *Board of Review*, Case No. D 44/97 (1997) 12 IRBRD 292 Rn. 37–44.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tages zu einem Zeitpunkt stattfand, in dem die Steuerzahlerin besonders hohe Gewinne zu verzeichnen hatte, was für die Erlangung eines Steuervorteils spräche.[410] Zudem wurde gemäß sec. 61A(1)(b) auf die „Substanz" der Transaktion abgestellt. Zwar wirkte die Änderung des Abschlussstichtages wie eine Harmonisierung mit dem Steuerjahr Hongkongs; das Gericht war allerdings aufgrund der Beweise davon überzeugt, dass die „wirtschaftliche Realität" hinter dieser Änderung die Nichteinbringung von erheblichen Gewinnen in die Veranlagung sei.[411] Dies sei das Resultat der Anwendung der sec. 18E IRO, weshalb auch sec. 61A(1)(c), die Bewertung des Ergebnisses der Anwendung der Einzelsteuergesetze, den Schluss zuließe, die Steuerzahlerin habe vorwiegend aus steuerlichen Gründen gehandelt.[412]

Als Argument, dass sec. 61A IRO die Anwendung der sec. 18E IRO nicht außer Kraft setzen könne, berief sich die Steuerzahlerin auf ein Zitat eines australischen Urteils. Demnach würden Antimissbrauchsvorschriften nur davor schützen, dass Steuergesetze nicht unterlaufen werden; es dürfe dem Steuerzahler allerdings nicht das Recht genommen werden, sich zwischen Alternativen zu entscheiden, welche das Gesetz ermöglicht.[413] Der Richter des *Court of Appeal* merkte an, dass sec. 18E IRO dem Steuerzahler aber gerade keine Wahl ermöglicht.[414] Wenn der Abschlussstichtag geändert wird, hat der *Commissioner* einen Ermessensspielraum, den Veranlagungszeitraum zu bestimmen.[415]

Die Argumentation zeigt, dass sec. 61A IRO ihrem Wortlaut entsprechend auch in der Rechtsanwendung den Zweck erfüllt, eine Norm-Zweck-Divergenz nach dem Modell *Osterloh-Konrads* zu indizieren und eine Wortsinndurchbrechung zu erreichen. Selbst wenn ein bestimmtes Vorgehen unter den Wortlaut eines Steuergesetzes subsumiert (oder gerade nicht subsumiert) werden kann, besteht die Möglichkeit, diesen Wortlaut mithilfe einer GAAR zu durchbrechen, um dem übergeordneten Zweck des Einzelsteuergesetzes gerecht zu werden. Ein solcher Zweck ist vorliegend die Besteuerung nach der realen wirtschaftlichen Substanz. Indem sec. 61A IRO die Anwendung der sec. 18E IRO „außer Kraft setzt" (bzw. den

410 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 399 f.
411 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 400 f.
412 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 401.
413 *WP Keighery Pty Ltd v FCT* [1956-1957] 100 CLR 66, 92; *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 401 f.
414 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 402.
415 *Yick Fung Estates Ltd v CIR* [2000] 1 HKLRD 381, 402.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wortlaut der Norm durchbricht), wird dem übergeordneten Zweck der Besteuerung nach wirtschaftlicher Substanz Rechnung getragen.

(b) *Cheung Wah Keung v CIR*

Der Hintergrund des Falles *Cheung Wah Keung v CIR*[416] des *Court of Appeal* aus dem Jahre 2002 betraf eine Vereinbarung, an der eine Personaldienstleistungsgesellschaft (*First-Rate*) beteiligt war. Die Gesellschaft, deren überwiegender Anteilseigner der Steuerzahler war, erbrachte im Gegenzug für eine feste Gebühr, bestimmte Provisionen und Boni Dienstleistungen für ein Autohandelsunternehmen (*Sun Ling*); insbesondere sollte der Steuerzahler als Vertriebsleiter fungieren und als Vertreter von *Sun Ling* Geschäfte abschließen. Zudem wurden feste Arbeitszeiten festgelegt und die Krankenversicherung des Steuerzahlers durch *Sun Ling* übernommen. Der Steuerzahler und sein Sohn waren die einzigen Geschäftsführer von *First-Rate*. Es gab keine weiteren Mitarbeiter und der Steuerzahler erbrachte alle relevanten Dienstleistungen für *Sun Ling* persönlich. Der *Commissioner* argumentierte, dass die Zwischenschaltung des Unternehmens zwischen dem Steuerzahler und *Sun Ling* eine Steuervermeidungsstrategie sei, der mit den gesetzlichen Antimissbrauchsinstrumenten der sec. 61 und sec. 61A IRO begegnet werden müsse, und behandelte das Einkommen von *First-Rate* als Einkommen des Steuerzahlers aufgrund nichtselbstständiger Arbeit bei *Sun Ling*. Ohne die Zwischenschaltung von *First-Rate* wäre der Steuerzahler nicht in der Lage gewesen, seine persönlichen und privaten Ausgaben als *director's benefits* (Spesenauslagen) abzuziehen. Der *Commissioner* argumentierte, dass die Gestaltung sowohl künstlich gemäß sec. 61 IRO sei als auch gemäß sec. 61A IRO zum alleinigen Zweck der Erlangung eines Steuervorteils umgesetzt wurde. Auf dieser Grundlage behandelte er die Einnahmen von *First-Rate* als Einnahmen aus unselbstständiger Arbeit (*income from employment*) des Steuerzahlers.

Der *Court of Appeal* entschied schließlich, dass das *Board of Review* keine Rechtsfehler bei der Anwendung der beiden Antimissbrauchsvorschriften machte.[417] In der Entscheidung des *Board of Review* wurde die Gestaltung des Steuerzahlers als künstlich befunden, da sie nicht der wirtschaft-

416 *Cheung Wah Keung v CIR* (2002) 5 HKTC 698.
417 *Cheung Wah Keung v CIR* (2002) 5 HKTC 698 Rn. 40, 52.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lichen Realität entsprach.[418] Der *Commissioner* habe sec. 61 IRO rechtmäßig angewandt,[419] da die Leistungen auch direkt vom Steuerzahler und ohne Zwischenschaltung einer Gesellschaft erbracht werden konnten.[420] In Realität sei der Steuerzahler daher Angestellter bei *Sun Ling* gewesen.[421] Auch die Bewertung der sieben Faktoren der sec. 61A(1) IRO spräche für einen Steuervorteil als maßgeblichem Zweck der Vereinbarung zwischen *First-Rate* und *Sun Ling*. Vor allem die Art und Weise der Gestaltung gemäß sec. 61A(1)(a) (insbesondere der Umstand, dass der Steuerzahler die einzige Person bei *First-Rate* war, die die Dienstleistungen letztlich erbringen konnte), die eigentliche Substanz der Verträge gemäß sec. 61A(1)(b) (also dass diese Inhalte aufwiesen, die auf ein Anstellungsverhältnis deuteten), der erzeugte steuerliche Vorteil beim Steuerzahler gemäß sec. 61A(1)(c), seine finanzielle Position aufgrund der Gestaltung gemäß sec. 61A(1)(d) sowie der Umstand, dass sein Gehalt von *First-Rate* nicht im Verhältnis zu den Dienstleistungsgebühren *Sun Lings* stand (es entsprach letztlich nur 25 % der gezahlten Gebühren) und damit nicht marktüblich sei (sec. 61A(1)(f)), ließe den Schluss zu, dass die Gestaltung insgesamt wirtschaftlich keinen Sinn machte und deshalb allein zum Zweck der Erlangung eines Steuervorteils gewählt wurde.[422] Die Kriterien der sec. 61A(1) IRO wurden mithin entsprechend ihrer formalen Funktion angewandt. 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 Gestaltung passen, da sie auf Gestaltungen mit wesentlich anderer (wirtschaftlicher) Substanz abzielen.[423] Eine konkrete Auseinandersetzung mit den umgangenen Normen oder deren unmittelbarem Sinn und Zweck fand nicht statt. Die Anwendung der sec. 61A IRO ermöglichte es lediglich, dem allgemeinen, übergeordneten Zweck der Besteuerung nach wirtschaftlicher Substanz bzw. Realität gerecht zu werden.

418 *Board of Review*, Case No. D 39/00 (2000) 15 IRBRD 369 Rn. 36.
419 *Board of Review*, Case No. D 39/00 (2000) 15 IRBRD 369 Rn. 39.
420 *Board of Review*, Case No. D 39/00 (2000) 15 IRBRD 369 Rn. 12.
421 *Board of Review*, Case No. D 39/00 (2000) 15 IRBRD 369 Rn. 12, 36.
422 *Board of Review*, Case No. D 39/00 (2000) 15 IRBRD 369 Rn. 44 f.
423 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(c) *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd*

Abgesehen von den Erwägungen zum *Ramsay approach*[424] sowie Ausführungen zur Definition eines Steuervorteils gemäß sec. 61A IRO[425] ging es im Fall *Tai Hing Cotton Mill* aus dem Jahre 2006 hauptsächlich darum, ob die zwischen der Mutter- und Tochtergesellschaft getroffene Vereinbarung bzgl. des Verkaufs des Grundstücks maßgeblich dem Zweck der Erlangung eines Steuervorteils diente. Die Tochtergesellschaft war laut dem Grundstückskaufvertrag verpflichtet, einen gewissen Prozentsatz der Gewinne nach Ausbau des Grundstücks an die Muttergesellschaft als Bestandteil des Kaufpreises zu zahlen, sodass letzten Endes ca. 200 Mio. HKD mehr gezahlt wurden als das Grundstück auf dem freien Markt wert war. Das *Board of Review* entschied zugunsten der Steuerzahlerin, dass der Kaufpreis für das Grundstück nicht überhöht und die gesamte Gestaltung aus wirtschaftlicher Sicht realistisch war, sodass der maßgebliche Zweck der Transaktion nicht in der Erlangung eines etwaigen[426] Steuervorteils lag.[427] Der *Court of First Instance* kippte die Entscheidung des *Board of Review* und entschied, dass die Erlangung eines Steuervorteils der maßgebliche Zweck der Vereinbarung zwischen den beiden verbundenen Gesellschaften sei. Dabei stützte sich die Richterin bei der Bewertung der sieben Faktoren der sec. 61A(1) IRO insbesondere auf die Art und Weise der Gestaltung gemäß sec. 61A(1)(a) IRO sowie die Form und Substanz der Vereinbarung der Gesellschaften, sec. 61A(1)(b). Die Zwischenschaltung der Tochtergesellschaft sei vor dem Hintergrund, dass auch die Muttergesellschaft den Ausbau des Grundstücks selbst hätte organisieren können, ein Indikator dafür, dass nur ein Steuervorteil erlangt werden sollte.[428] Es wurden in der Entscheidung des *Board of Review* keine Gründe genannt, warum die Zwischenschaltung der Tochtergesellschaft wirtschaftlich notwendig war.[429] Außerdem sprächen weitere Aspekte, wie z. B. der Umstand, dass die Tochtergesellschaft nur zwei Monate vor der Übertragung des Grundstücks ihre Geschäftstätigkeit aufnahm, dafür, dass die Gestaltung keinen wirt-

424 Siehe dazu Abschnitt B.II.1.e.ii.(2).(c).
425 Siehe dazu Abschnitt B.II.2.a.ii.(2).
426 Ein solcher wurde an sich schon abgelehnt, siehe die Zusammenfassung der Entscheidung des *Board of Review* durch den *Court of First Instance* in *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2004) HCIA 8/2004 Rn. 20.
427 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2004) HCIA 8/2004 Rn. 21.
428 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2004) HCIA 8/2004 Rn. 62, 66.
429 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2004) HCIA 8/2004 Rn. 66.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schaftlichen Zweck verfolgte.[430] Auch wenn die äußere Form einen Grundstückskaufvertrag darstellte, so war Substanz des Vertrages, den über den Marktwert hinausgehenden Betrag in abziehbare Ausgaben bei der Tochtergesellschaft und Veräußerungserlöse (die in Hongkong als *capital gains* nicht steuerpflichtig sind[431]) bei der Muttergesellschaft „umzuwandeln".[432] Der *Court of Appeal* wiederum befand, dass der *Court of First Instance* Fehler bei der Urteilsfindung gemacht hatte. Ein Berufungsgericht könne die Schlussfolgerungen der Tatsacheninstanz (hier des *Board of Review*) nur aufheben, wenn diese gänzlich widersinnig oder unangemessen seien, nicht aber, wenn es selbst nur gegenteiliger Auffassung ist.[433] In Hongkong sei es üblich, Gesellschaften bei Immobilienprojekten zwischenzuschalten[434] und die Vereinbarung der Gesellschaften entspräche daher, wie bereits durch das *Board of Review* festgestellt, der Realität[435]. Der *Court of Final Appeal* entschied schließlich in letzter Instanz, dass die Preisformel allein aus dem Grund gewählt wurde, einen Steuervorteil zu erlangen und sec. 61A IRO einschlägig sei. Die vom *Board of Review* erhobenen Beweise belegen zwar, dass eine Vereinbarung über die Aufteilung von Gewinnen durchaus üblich ist; dies gelte aber nur für den Fall, dass die Parteien zu marktüblichen Bedingungen handeln.[436] Nur dann könne man davon ausgehen, dass sie keinen anderen Zweck verfolgten, als das bestmögliche Geschäft für sich zu erzielen.[437] Im vorliegenden Fall aber handelten sie offensichtlich nicht zu marktüblichen Bedingungen, da sie als Mutter- und Tochtergesellschaft wirtschaftlich gesehen das gleiche Unternehmen mit der gleichen Zielsetzung darstellten.[438] Dass jede Partei versuchte, das bestmögliche Geschäft zu erzielen, sei daher unrealistisch.[439] Der Zweck der Transaktion bestünde darin, einen so großen Teil der Gewinne der Steuerzahlerin, wie es den Umständen entsprechend angemessen erschien, steuerfrei an die Muttergesellschaft zu übertragen.[440] Dies sei Substanz der Gestaltung (sec. 61A(1)(b)

430 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2004) HCIA 8/2004 Rn. 71.
431 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 183.
432 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2004) HCIA 8/2004 Rn. 74.
433 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2005) CACV 343/2005 Rn. 86 mit Verweis auf *Kwong Miles Services Ltd v CIR* [2004] 3 HKLRD 168 Rn. 37.
434 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2005) CACV 343/2005 Rn. 87.
435 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* (2005) CACV 343/2005 Rn. 86 f.
436 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 26.
437 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 26.
438 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 26.
439 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 26.
440 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 27.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

IRO).[441] Auch alle weiteren Kriterien der sec. 61A(1) IRO hätten keinen Einfluss auf die Schlussfolgerung, dass die Preisformel zum alleinigen bzw. maßgeblichen Zweck gewählt wurde, einen Steuervorteil zu erlangen.[442]

Die Entscheidung des *Court of Final Appeal* wurde in der Literatur allerdings stark kritisiert. Obwohl es sich laut den Richtern um eine Verrechnungspreisstreitigkeit handelte, wurden keine nuancierten Argumente vorgebracht, die auf Verrechnungspreismethoden beruhen.[443] Es wurde nicht ausgeführt, ob die Preisformel mit dem *arm's-length*-Prinzip vereinbar ist und, falls ja, warum die Transaktion dann im Hinblick auf den Zweck des Gesetzes „angegriffen" werden sollte.[444] Des Weiteren konzentrierte sich der *Court of Final Appeal* allein auf das Merkmal der Form und Substanz der Gestaltung gemäß sec. 61A(1)(b) IRO und erklärte, dass alle weiteren Kriterien der Norm die Entscheidungsfindung nicht beeinflussten.[445] Dies sei vor allem deshalb überraschend, weil eines dieser anderen Kriterien zur Bestimmung des maßgeblichen Zwecks, sec. 61A(1)(f) IRO, darauf abzielt, ob durch die Transaktion Rechte und Pflichten geschaffen wurden, die normalerweise nicht zwischen Parteien entstehen würden, die eine vergleichbare Transaktion unter den üblichen Marktbedingungen abschließen.[446] Angesichts der Feststellung des *Board of Review*, dass die gewählte Preisformel für die Gewinnbeteiligung wirtschaftlich realistisch sei und angesichts der Tatsache, dass dies im Urteil des *Court of Final Appeal* sogar akzeptiert wurde,[447] sei es schwer, zu verstehen, wie das Gericht behaupten könne, dass der Fremdvergleichsfaktor keinen Einfluss auf die objektive Bestimmung des Zwecks der Transaktion hat.[448] Teilweise wurde sogar argumentiert, dass weder der Wortlaut der Norm noch der Wille des Hongkonger Gesetzgebers darauf schließen lassen, dass sec. 61A IRO eine Verrechnungspreiskorrekturvorschrift sei.[449] Hätte die Gesetzgebung Verrechnungspreiskorrekturvorschriften aus steuerlichen Gründen einführen wollen, wäre das Gesetz anders formuliert worden als die Antimiss-

441 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 28.
442 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 28.
443 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 184.
444 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 184.
445 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 185.
446 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 185.
447 *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* [2006] 2 HKLRD 325 Rn. 25.
448 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 185.
449 *VanderWolk*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 20, 27.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

brauchsvorschrift der sec. 61A IRO.[450] Diese wiederum ziele nur darauf ab, rein steuermotivierte Zwischenschritte in einer Gesamtgestaltung oder gesamtheitlich steuermotivierte Transaktionen bei der Steuerfestsetzung außer Acht zu lassen.[451] Steuermotivierte Verrechnungspreisvereinbarungen könne das IRD nur angreifen, indem gemäß sec. 16 und 17 IRO geprüft wird, ob die angefallenen Ausgaben und Aufwendungen der Erzielung von Gewinnen dienen.[452] Weicht die Gestaltung vom *arm's-length*-Prinzip ab, so könne letztlich festgestellt werden, dass nur der Teil der Gestaltung steuerlich abzugsfähig ist, welcher im Einklang mit den wirtschaftlichen Normen wie dem *arm's-length*-Prinzip steht.[453] Der Rest würde als nichtabzugsfähige Dividende[454] klassifiziert werden.[455] Allgemein wurde angeführt, dass Steuerzahler künftig darauf achten müssten, dass eine wirtschaftliche Rechtfertigung kein ausreichender Grund mehr ist, der Anwendung der sec. 61A IRO entgegenzuwirken und das IRD damit weitreichende Möglichkeiten hätte, wirtschaftliche Transaktionen steuerlich außer Acht zu lassen.[456]

Dass Verrechnungspreisstreitigkeiten überhaupt durch die Anwendung der sec. 61A IRO gelöst wurden, lag darin begründet, dass Hongkong erst 2017 als Reaktion auf das *Base Erosion and Profit Shifting* (im Folgenden „BEPS") Projekt der OECD eine umfassende Verrechnungspreisgesetzgebung[457] verabschiedete. Zuvor gab es sonst kaum eine Möglichkeit, überhöhte Verrechnungspreise anzugreifen.[458]

Unabhängig davon, ob die Entscheidung des *Court of Final Appeal* rechtmäßig war oder nicht, wird am Fall *Tai Hing Cotton Mill* erneut deutlich, dass die Anwendung der Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO hauptsächlich um die Frage der Wirtschaftlichkeit einer Gestaltung

450 *VanderWolk*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 20, 27.
451 *VanderWolk*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 20, 27.
452 *VanderWolk*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 20, 27 f.
453 *VanderWolk*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 20, 28.
454 Ähnlich der verdeckten Gewinnausschüttung in Deutschland.
455 *VanderWolk*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 20, 28.
456 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 183 f., 186; *Chan*, 13(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2009), 20, 26; *Tsang/Wong*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 40, 45.
457 Inland Revenue (Amendment) (No. 6) Bill 2017.
458 Sec. 20 IRO a. F. beinhaltete lediglich Korrekturmöglichkeiten bei Preisvereinbarungen zwischen in Hongkong steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Gesellschaften und war ferner äußerst kompliziert in der Anwendung, siehe allgemein dazu *Lau/Olesnicky*, Hong Kong Taxation Law & Practice (2018), S. 328 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kreist. Erstmals sprach insbesondere die Tatsachenfindung des *Board of Review* dafür, dass die betroffene Gestaltung der wirtschaftlichen Praxis in Hongkong entspricht, und erstmals wurde aufgrund der Nichtbeachtung dieser Tatsache durch den *Court of Final Appeal* in der Literatur die Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO mit dem Zweck der Gesetzgebung in Zusammenhang gebracht. Die Grenzen der sec. 61A IRO liegen dort, wo auch der Wille des Gesetzgebers endet. Auch wenn der *Court of Final Appeal* es im Urteil unterlassen hat, einen solchen Willen zu identifizieren, zeigt die Kritik der Literatur, dass eine Auseinandersetzung mit dem Zweck der Steuergesetze auch in Hongkong von Bedeutung ist. Dies zeigt umso mehr, dass vorliegend eine Norm-Zweck-Divergenz im Raum stand, die die Gerichte durch die GAAR auflösten, während die Literatur eine teleologische Auslegung bevorzugte, sodass ein Heranziehen der sec. 61A IRO nicht mehr nötig gewesen wäre.

(d) *CIR v HIT Finance Ltd et al.*

Der *Court of Final Appeal* entschied in gleicher Besetzung wie im Fall *CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd* am gleichen Tag auch im Fall *CIR v HIT Finance Ltd et al.*, bestätigte die Steuerfestsetzung des *Commissioners* und wandte ebenso sec. 61A IRO an. Da der Fall eine sehr komplexe Gestaltung betraf und tiefergehende Ausführungen zum Sachverhalt den Rahmen dieser Arbeit sprengen würden, soll im Folgenden nur kurz auf die Reaktionen der Literatur eingegangen werden.[459] Dort wurde die Auffassung vertreten, dass die Anwendung der sec. 61A IRO durch den *Court of Appeal* in diesem Fall (im Gegensatz zur Entscheidung in *Tai Hing Cotton Mill*) gerechtfertigt ist.[460] Es sei objektiv bewertet klar, dass die zirkuläre Gestaltung der konzerninternen Darlehensgewährung sowie der steuerfreie Erhalt der dazugehörigen Zinsen dem alleinigen Zweck der Erlangung eines Steuervorteils dienten.[461] Dementsprechend wurde keine Kritik bzgl. der fehlenden Ausführungen zum Zweck der betroffenen Steuergesetze

459 Eine Zusammenfassung des Sachverhalts findet sich unter Abschnitt B.II.1.e.ii.(2).(d). Siehe eingehend *Yip/Chan*, 53 Tax Notes International (2009), 73.
460 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 184.
461 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 184.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

geäußert.[462] Die wortsinngetreue Anwendung der Steuergesetze hätte also zu Steuervorteilen geführt, die nicht mit dem Prinzip der Besteuerung der wirtschaftlichen Substanz vereinbar gewesen wären. Darin lag die Norm-Zweck-Divergenz. Die wirtschaftliche Situation der Beteiligten wurde nicht oder kaum verändert, sodass die Gestaltung auf kompliziertem Wege ein Ergebnis erreichte, das auch auf einfacherem, jedoch steuerlich höher belastetem Wege hätte erzielt werden können.[463]

(e) *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR*

Im Fall *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* ging es um eine komplexe Reorganisation der Unternehmensgruppe der in Hongkong steuerpflichtigen Gesellschaft *Ngai Lik Electronics Co Ltd* (im Folgenden „NLE"). Vor der Umstrukturierung war NLE zusammen mit zwei Schwestergesellschaften in Hongkong für die Gestaltung, die Organisation der Herstellung und den Vertrieb von Audioprodukten und -zubehör zuständig. Produziert wurden die Waren in der Volksrepublik China. Im Zuge der Umstrukturierung von 1991 bis 1993 wurden schließlich drei neue Gesellschaften auf den Britischen Jungferninseln gegründet, die sodann die Aufgaben der Hongkonger Schwestergesellschaften übernehmen sollten. Diese bestanden vor allem darin, Bestellungen von NLE aus Hongkong entgegenzunehmen und die Beschaffung der Bestandteile sowie die Herstellung der Waren zu organisieren. Nur ein sehr kleiner Teil dieser Aufgaben verblieb letztlich bei NLE in Hongkong. Die Preise für die Waren wurden im Nachhinein von NLE und den verbundenen Gesellschaften auf den Britischen Jungferninseln vereinbart. Der *Commissioner* vertrat die Auffassung, dass die Gesellschaften auf den Britischen Jungferninseln 50 % ihrer Gewinne in Hongkong versteuern müssten, da gemäß sec. 14 IRO diese maßgeblich dort entstanden seien. Alternativ stützte er sich auf sec. 61A IRO. Die Umstrukturierung sei zu dem alleinigen oder maßgeblichen Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen, und die Gewinne der Gesellschaften auf den Britischen Jungferninseln seien daher zu 50 % NLE zuzurechnen und in Hongkong zu versteuern. Das *Board of Review* entschied, dass die Gewinne der ausländischen

462 In *Yip/Chan*, 53 Tax Notes International (2009), 73 ff. wurde allerdings kritisiert, dass die Richter für die Ermittlung des Steuervorteils gemäß sec. 61A IRO ein anderes Alternativszenario als Anknüpfungspunkt hätten wählen sollen.

463 So auch *Osterloh-Konrad* zum Argumentationstopos der wirtschaftlichen Substanz, siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 671.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gesellschaften zwar nicht direkt in Hongkong zu versteuern seien, sec. 61A IRO allerdings einschlägig wäre und die Gewinne daher NLE zugerechnet werden müssten.[464] Auch der *Court of First Instance* und der *Court of Appeal* teilten diese Ansicht und gaben der Berufung der Steuerzahlerin nicht statt.

Der *Court of Final Appeal* war schließlich der Meinung, dass die unteren Instanzen den erlangten Steuervorteil nicht rechtmäßig identifiziert hätten. Insbesondere gäbe es keine Basis dafür, dass die Steuerzahlerin ohne die Umstrukturierung Gewinne bei der Herstellung der Produkte (*manufacturing profits*) erzielt hätte.[465] Denn auch vorher erfolgte die Produktion der Waren bereits in China.[466] Vielmehr sei der Steuervorteil allein darin zu sehen, dass NLE ihre Steuerlast durch die Preisvereinbarungen mit den Gesellschaften im Ausland reduzieren konnte.[467] Bei der Ermittlung des maßgeblichen Zwecks der Gestaltung habe das *Board of Review* einen weiteren Fehler begangen.[468] Der Umstand, dass die Unternehmensgruppe sich bei der Umstrukturierung von einer großen Beratergesellschaft hatte beraten lassen, könne nicht gemäß den Voraussetzungen der sec. 61A IRO, insbesondere sec. 61A(1)(a) IRO, dafürsprechen, dass der maßgebliche Zweck der Gestaltung in der Erlangung eines Steuervorteils lag.[469] Zwar empfahl die Beratungsgesellschaft eine Struktur, die Gewinne ins Ausland verlagerte.[470] Zweck der sec. 61A IRO sei es jedoch nicht, Steuervorteile zu versagen, die der Gesetzgeber ausdrücklich billigt.[471] Nach dem Hongkonger Steuersystem seien Gewinne, die außerhalb des Gebietes erwirtschaftet werden, gemäß sec. 14 IRO nicht der Hongkonger Steuer zu unterwerfen.[472] Zudem habe die Beratung auch nicht darauf abgezielt, jährliche Preisbestimmungsmechanismen zwischen der Steuerzahlerin und den ausländischen Gesellschaften einzuführen.[473] Die einzig relevanten Vorschriften für die Ermittlung des Zwecks der Preisvereinbarung seien sec. 61A(1)(d), (e)

464 Eine Zusammenfassung der nicht veröffentlichten Entscheidung des *Board of Review* findet sich bei *Chan/Lee*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 20.
465 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 56–67, 76.
466 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 61.
467 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 78.
468 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 103.
469 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 101.
470 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 101.
471 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 101.
472 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 101.
473 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 102.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und (f) IRO.[474] Die Preisvereinbarung ermöglichte es der Steuerzahlerin, einen überhöhten Preis für die fertigen Waren an eine verbundene Gesellschaft im Ausland zu zahlen, was zu einer entsprechenden Verringerung der Gewinne und damit der Steuerlast führte.[475] Der Anteil der Gewinne, die die Steuerzahlerin für die Unternehmensgruppe erwirtschaftete, fiel so in 5 Jahren von 31,19 % auf 7,19 %.[476] Die Preisvereinbarung diente mithin nur der Gewinnverteilung innerhalb der Unternehmensgruppe, sodass der maßgebliche Zweck darin bestand, einen Steuervorteil in Hongkong zu erlangen.[477] Dennoch waren die Steuerfestsetzungen fehlerhaft, da sie auf willkürlichen Beträgen basierten, anstatt den Steuervorteil auszugleichen, den die Steuerzahlerin aufgrund der Verrechnungspreisvereinbarungen erlangte.[478] Der *Court of Final Appeal* ordnete an, dass die Veranlagungen nach sec. 61A IRO auf der Grundlage einer vernünftigen Schätzung der zu veranschlagenden Gewinne, die die Steuerzahlerin erzielt hätte, wenn sie mit ihren verbundenen Parteien zu einem marktüblichen Preis gehandelt hätte, erhoben werden sollen.[479]

Darüber hinaus wurde als *obiter dictum* festgestellt, dass der Wortlaut der steuerlichen Abzugsregelungen der IRO, sec. 16(1) und 17(1)(b), das IRD nicht ermächtigen würde, den Abzug von Beträgen, die für die Erwirtschaftung steuerpflichtiger Gewinne ausgegeben wurden, allein auf der Grundlage zu verweigern, dass die Beträge als überhöht oder nicht marktüblich bzw. nicht mit dem *arm's-length*-Prinzip vereinbar angesehen werden.[480] Genau dieser Punkt wurde schließlich in der Literatur wieder aufgegriffen und die Herangehensweise des *Court of Final Appea*l entsprechend kritisiert. Es wurde argumentiert, dass überhöhte, gruppeninterne Zahlungen bereits keine Ausgaben darstellten, die der Erzielung von Gewinnen gemäß sec. 16(1) IRO dienen, sodass der *Court of Final Appeal* nach der Entscheidung in *Tai Hing Cotton Mill* sec. 61A IRO erneut falsch angewandt hätte.[481] Dabei wurde auf das Urteil im Fall *So Kong Tai, Stanley v CIR*[482] verwiesen, welches bestätigte, dass die Anwendung der sec. 16 IRO

474 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 107.
475 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 51, 108 ff.
476 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 109.
477 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 110.
478 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 120, 135, 140.
479 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 135, 140.
480 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 91.
481 *VanderWolk*, 63 Bulletin for International Taxation (2009), 609, 613 f.
482 *So Kong Tai, Stanley v CIR* [2004] 2 HKLRD 416.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

beinhaltet, dass der Anteil der Ausgaben, der im Zusammenhang mit einem verbundenen Unternehmen anfällt und wirtschaftlich unrealistisch ist, nicht abzugsfähig ist.[483] Eine Anwendung der Antimissbrauchsvorschriften wäre dann obsolet. Keine der Parteien stützte allerdings im Fall *Ngai Lik* ihre Argumente auf die Anwendung der Abzugsvorschriften der IRO, sodass eine Entscheidung hierzu entbehrlich war. Der Streit kann jedoch für die Bewertung der Hongkonger Rechtsanwendung anhand des Modells *Osterloh-Konrads* dahinstehen. Ob ein Rechtssystem eine bestimmte Steuerumgehungsgestaltung mit der Auslegung des Gesetzes oder durch eine Antimissbrauchsvorschrift bekämpft, spielt letztlich keine Rolle dafür, ob die Antimissbrauchsvorschrift der Auflösung einer Norm-Zweck-Divergenz dient. Die Hongkonger Gerichte sind in der Anwendung der Vorschrift konsequent. Kann ein Steuervorteil im Umgehungsfall bereits durch Auslegung versagt werden, so gibt es keinen Raum für die Anwendung der Antimissbrauchsvorschriften der IRO. Diese werden dann höchstens als Alternativargument geprüft. Im umgekehrten Fall kommt schließlich die Antimissbrauchsvorschrift dann zum Einsatz, wenn die Auslegung der er- oder umgangenen Norm keine Abhilfe schaffen kann oder sich in den Klageanträgen nicht auf diese gestützt wird.

Zu betonen ist, dass der *Court of Final Appeal* den Zweck der Steuergesetze Hongkongs im Rahmen der Anwendung der sec. 61A(1)(a) IRO prüfte und die Subsumtion des *Board of Review* verwarf, da diese dem Zweck der sec. 14 IRO zuwiderlief. Dass Antimissbrauchsvorschriften also den Wortlaut der Gesetze nicht durchbrechen können, wenn eine Gestaltung mit dem dahinterstehenden Zweck vereinbar ist, wird auch in Hongkong entsprechend dem Modell *Osterloh-Konrads* gesehen und anerkannt.

(f) *Shui On Credit Co Ltd v CIR*

Der Fall *Shui On Credit Co Ltd v CIR* aus dem Jahr 2010 hat für die Anwendung der Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO nur eingeschränkte Bedeutung.[484] Er handelte von einer komplexen Umstrukturierung zur Finanzierung des Ausbaus einer Immobilie in Hongkong. Die Steuerzahlerin

483 In *VanderWolk*, 63 Bulletin for International Taxation (2009), 609, 613 Fn. 25 wird zusätzlich auf den Wortlaut der sec. 16(1) IRO verwiesen, die Ausgaben nur insoweit (*to the extent*) zulässt, wie sie der Gewinnerzielung dienen.

484 Zur Definition eines Steuervorteils siehe bereits Abschnitt B.II.2.a.ii.(2).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wollte schließlich das Entgelt, welches sie für den Anspruch auf Zinszahlungen aus einem Darlehen gezahlt hatte, inklusive damit verbundener Rechts- und Beratungskosten als Ausgaben geltend machen. Die Ausgaben hatten nach Auffassung des *Court of Final Appeal* allerdings Kapitalcharakter (*capital nature*), da es sich um eine einmalige Zahlung handelte, die getätigt wurde, um einen Einkommensstrom zu erhalten, und daher gemäß sec. 17(1)(c) IRO nicht abzugsfähig ist.[485] Sec. 61A IRO wurde deshalb konsequenterweise nicht angewandt.

(g) Fälle des *Board of Review* seit 2010

Seit 2010 wurden insgesamt sechszehn Fälle vom *Board of Review* entschieden und veröffentlicht, die inhaltlich die Anwendung der Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO betrafen.[486] In zwei dieser Fälle ging es um Mietrückerstattungsvereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zur Inanspruchnahme der 10 %-Regel gemäß sec. 9(2) IRO.[487] Zwei der Fälle betrafen eine komplexe Umstrukturierung einer Unternehmensgruppe,[488] zwei andere wiederum handelten von marktunüblichen Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen[489]. In einem der Fälle wurde eine Gesellschaft zwischengeschaltet, um so die Steuerlast zu minimieren.[490] In einem anderen Fall ging es um die Anerkennung von Einkünften aus tatsächlich in Hongkong erbrachten Dienstleistungen im Rahmen eines ausländischen Arbeitsverhältnisses und die daraus resultierende Steuerpflicht in Hongkong gem. sec. 8(1A)(a) IRO.[491] Ein Fall handelte von der Anerkennung einer Transaktion für die Versteuerung von Gewinnen nach sec. 14

485 *Shui On Credit Co Ltd v CIR* [2010] 1 HKLRD 237 Rn. 35 ff.
486 Teilweise wurden die Fälle auch unter sec. 61 IRO subsumiert, siehe Näheres unter Abschnitt B.II.2.a.i.(2).(d).
487 *Board of Review*, Case No. D 34/13 (2014-15) 29 IRBRD 123; *Board of Review*, Case No. D 30/10 (2010-11) 25 IRBRD 615.
488 *Board of Review*, Case No. D 22/12 (2012-13) 27 IRBRD 586; *Board of Review*, Case No. D 21/12 (2012-13) 27 IRBRD 551.
489 *Board of Review*, Case No. D 11/22 (2022-23) 37 IRBRD (offizielle Seitenzahl der Druckausgabe noch nicht bekannt); *Board of Review*, Case No. D 36/10 (2010-11) 25 IRBRD 715.
490 *Board of Review*, Case No. D 21/18 (2019-20) 34 IRBRD 556.
491 *Board of Review*, Case No. D 18/22 (2021-22) 36 IRBRD 699.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

IRO.[492] Der Rest beschäftigte sich mit Gestaltungen, durch die gewisse (teils überhöhte) Zahlungen gemäß sec. 16 IRO vom Gewinn der Steuerzahler abgezogen werden sollten.[493] Auch das *Board of Review* wandte sec. 61A IRO nur dann an, wenn die Auslegung der regulären Steuergesetze die Erlangung eines Steuervorteils zur Folge hatte. Wenn eine Zahlung beispielsweise schon nicht gemäß sec. 16 IRO abzugsfähig war oder es sich um eine Transaktion handelte, die einen Gewinn gemäß sec. 14 IRO nach sich zog, kam es auf sec. 61A IRO nicht mehr an. In solchen Fällen kam die Vorschrift dann höchstens als Alternativargument zum Einsatz.[494] Wie in den Fällen, die vor den Gerichten verhandelt wurden, wird auch in allen anderen nicht auf den konkreten Sinn und Zweck der er- oder umgangenen Norm eingegangen. Vielmehr konzentriert sich die Subsumtion der Sachverhalte auf die Identifizierung des maßgeblichen Zwecks der Gestaltung. Eine Weiterentwicklung der Tatbestandsmerkmale der sec. 61A IRO fand nicht statt.

(6) Zwischenergebnis

Die Analyse der Steuerumgehungsfälle, die vor den Gerichten und dem *Board of Review* verhandelt wurden, zeigt, dass sec. 61A IRO nicht nur formal, sondern auch in der Rechtsanwendung die Aufgabe erfüllt, eine Norm-Zweck-Divergenz zu indizieren und letztlich eine Wortsinndurchbrechung zulasten des Steuerzahlers zu ermöglichen. In den meisten Fällen wird eine genaue Subsumtion des Sachverhalts unter die verschiedenen Kriterien der sec. 61A(1) IRO vorgenommen, um letztlich den maßgebli-

492 *Board of Review*, Case No. D 9/22 (2022-23) 37 IRBRD (offizielle Seitenzahl der Druckausgabe noch nicht bekannt).

493 *Board of Review*, Case No. D 7/19 (2020-21) 35 IRBRD 137; *Board of Review*, Case No. D 25/15 (2016-17) 31 IRBRD 270; *Board of Review*, Case No. D 14/14 (2014-15) 29 IRBRD 659; *Board of Review*, Case No. D 4/14 (2014-15) 29 IRBRD 489; *Board of Review*, Case No. D 32/13 (2014-15) 29 IRBRD 38; *Board of Review*, Case No. D 21/10 (2010-11) 25 IRBRD 410; *Board of Review*, Case No. D 22/10 (2010-11) 25 IRBRD 496.

494 Dies war in acht der sechszehn Fälle der Fall, siehe *Board of Review*, Case No. D 9/22 (2022-23) 37 IRBRD (offizielle Seitenzahl der Druckausgabe noch nicht bekannt); *Board of Review*, Case No. D 25/15 (2016-17) 31 IRBRD 270; *Board of Review*, Case No. D 32/13 (2014-15) 29 IRBRD 38; *Board of Review*, Case No. D 34/13 (2014-15) 29 IRBRD 123; *Board of Review*, Case No. D 4/14 (2014-15) 29 IRBRD 489; *Board of Review*, Case No. D 14/14 (2014-15) 29 IRBRD 659; *Board of Review*, Case No. D 30/10 (2010-11) 25 IRBRD 615; *Board of Review*, Case No. D 21/10 (2010-11) 25 IRBRD 410.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chen Zweck der Gestaltung zu ermitteln. Die Anwendung der Vorschrift entspricht also der ermittelten formalen Funktion. Auffällig ist jedoch, dass in keinem der Fälle das unmittelbare *telos* des betroffenen Einzelsteuergesetzes herausgearbeitet wurde. Wie auch schon im Rahmen der Prüfung der sec. 61 IRO, ging es stets darum, festzustellen, ob die Gestaltung betrieblich veranlasst, wirtschaftlich und marktüblich war bzw. im Umkehrschluss, ob diese 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 (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.

b. Abschließende Analyse

Osterloh-Konrad stellt in ihrer Arbeit fest, dass es bei der Bekämpfung von Umgehungsfällen primär darum gehe, die „richtige" bzw. „angemessene" Steuerfolge im Sinne einer gleichheitsgerechten oder nicht wettbewerbsverzerrenden Besteuerung herzustellen.[495] Der Umgeher versucht dabei, sich einen Steuervorteil zu verschaffen, den er nicht erzielt hätte, wenn er den üblichen, angemessenen Weg zu dem von ihm angestrebten (wirtschaftlichen oder rechtlichen) Ergebnis gewählt hätte.[496] Die Steuerumgehung rufe daher ein gewisses Gerechtigkeitsgefühl hervor.[497] Die Zielvorstellung sei zwar intuitiv leicht zu greifen, der Begriff des „Richtigen" oder „Angemessenen" weise aber ohne weitere Konkretisierung keinen subsumtionsfähigen Inhalt auf, sondern erfordere vielmehr einen Bezugspunkt.[498] Entscheidungen könnten immer nur in Bezug auf eine oder mehrere Sollensanordnungen richtig oder falsch sein.[499] Im *Schauerschen* Modell könne der Bezugspunkt einerseits im unmittelbaren Sinn und Zweck des er- oder

495 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 613.
496 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 613.
497 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 613.
498 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 613.
499 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 613.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

umgangenen Gesetzes liegen, also in der *justification* der ersten Stufe.[500] Eine Entscheidung sei dann richtig, wenn sie sich am *telos* der Norm orientiert.[501] Auch Zwecke und Ziele, die sich auf höheren Ebenen befinden, also nicht den unmittelbaren Sinn und Zweck der einzelnen Norm, sondern ein auf mittlerer Ebene liegendes allgemeines Prinzip (wie das objektive Nettoprinzip) darstellen, könnten als Bezugspunkt der Beurteilung der „Richtigkeit" einer Entscheidung dienen.[502] Die Identifikation des Bezugspunktes für die Bestimmung über eine richtige bzw. angemessene Besteuerung einer Umgehungsgestaltung lässt sich nicht abstrakt klären, sondern hängt nach *Osterloh-Konrad* von den Besonderheiten der jeweiligen Rechtsordnung ab.[503]

Sowohl das Merkmal der Künstlichkeit im Sinne der sec. 61 IRO als auch die Ermittlung des maßgeblichen Zwecks einer Gestaltung im Rahmen der sec. 61A IRO stellen, wie oben gezeigt, darauf ab, ob eine Gestaltung der wirtschaftlichen Realität (*commercial reality*) entspricht oder betrieblich veranlasst, also aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten gerechtfertigt ist. Bezugspunkt der Hongkonger Rechtsanwender ist also stets eine Besteuerung der wirtschaftlichen Realität und Substanz. Auch *Osterloh-Konrad* widmet dem Argumentationstopos der wirtschaftlichen Substanz in ihrer Untersuchung einen eigenen Abschnitt, da solche und ähnliche Argumentationsmuster rechtsordnungsübergreifend weit verbreitet sind.[504] Dadurch wird meist eine Überschreitung des Wortsinns der Norm mit Blick auf ihren Sinn und Zweck ermöglicht, welcher darin besteht, die wirtschaftliche Realität zu erfassen.[505] Einerseits leuchtet die Argumentation ein. Die wirtschaftliche Substanz eignet sich als Indiz für ein Divergenzphänomen, wenn steuerlich motivierte Gestaltungen bei wortsinngemäßer Anwendung der Einzelsteuergesetze erhebliche steuerliche Effekte zur Folge haben, denen keine oder kaum wirtschaftliche Effekte entsprechen.[506] Dies war z. B. im Fall *Kum Hing Investment* der Fall, in dem es um den Abzug einer Zahlung für eine Leistung ging, die letztlich keine wirtschaftliche Substanz aufwies.[507] Der Gesetzgeber wird in aller Regel nur solche Vorgänge be-

500 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 614.
501 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 614.
502 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 614.
503 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 614.
504 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 671 ff.
505 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 672.
506 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.
507 Siehe dazu Abschnitt B.II.2.a.i.(2).(b).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

oder entlasten wollen, bei denen sich wirtschaftlich gesehen tatsächlich etwas ändert.[508] Insbesondere bei zirkulären Gestaltungen und sog. „Nullsummenspielen", bei denen letztlich keine wirtschaftlichen Auswirkungen eintreten, aber steuerliche Vorteile erzielt werden, kann daher zu Recht auf die Argumentation der wirtschaftlichen Substanz abgestellt werden. Dies gilt beispielsweise auch für den Fall *HIT Finance Ltd et al.*[509] Viele Umgehungsgestaltungen stellen auch Versuche dar, im Gesetz benannte Rechtsgeschäfte zu vermeiden, indem stattdessen komplizierte rechtliche Konstruktionen eingesetzt werden, die bei wortsinngetreuer Normanwendung günstigere Steuerfolgen auslösen.[510] Wenn die rechtlichen Strukturen dem wirtschaftlich Gewollten nicht entsprechen, liegt ein Indiz für eine Norm-Zweck-Divergenz vor.[511] Der Gesetzgeber wird derartige Konstruktionen in den meisten Fällen genauso behandeln wollen wie den im Gesetz geregelten direkten Weg, weil eine wirtschaftliche Äquivalenz vorliegt.[512] Im Fall *Cheung Wah Keung* wurde beispielsweise ein Arbeitsverhältnis dadurch verschleiert, dass eine Dienstleistungsgesellschaft zwischengeschaltet wurde, um so letztlich Steuern zu sparen.[513]

Problematisch wird die Argumentation nach der Auffassung *Osterloh-Konrads* allerdings dort, wo dem Steuergesetz ohne Bezugnahme auf die konkreten normativen Grundlagen pauschal unterstellt wird, es ziele ausschließlich auf wirtschaftliche Vorgänge ab.[514] Zum einen könne in Ansehung des wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttums niemand das „wirtschaftliche Ist" exakt bestimmen, sodass der Begriff des „Wirtschaftlichen" für sich genommen kaum subsumtionsfähig sei.[515] Außerdem könne auch ein ideales Steuergesetz nicht an die (wie auch immer zu definierende) „reine" ökonomische Realität anknüpfen, da in einem Wirtschaftssystem, das sich innerhalb einer Rechtsordnung organisiert, die wirtschaftliche Realität meist auch rechtlich verfasste Realität sei.[516] Wirtschaftliche und rechtliche Veränderungen seien untrennbar miteinander verwoben.[517] Der

508 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.
509 Siehe dazu Abschnitt B.II.2.a.ii.(5).(d).
510 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 672.
511 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 672 f.
512 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.
513 Siehe dazu Abschnitt B.II.2.a.ii.(5).(b).
514 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.
515 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673 f.
516 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 680.
517 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 680.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gesetzgeber habe daher auf greifbarere Konzepte zurückzugreifen; d. h., was in einem Steuersystem als wirtschaftliche Substanz gesehen wird, muss positiv entschieden werden und fällt in die Kompetenz des Gesetzgebers,[518] vorausgesetzt man legt dem System das klassische Verständnis von Gewaltenteilung zugrunde. Die Argumentation mit der wirtschaftlichen Substanz oder vergleichbaren Begriffen führe 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.[519] Ein Rückgriff auf die wirtschaftliche Substanz ohne Bezugnahme auf die konkreten normativen Vorgaben und Zwecke berge also die Gefahr einer nicht an das Gesetz rückgebundenen, meist einseitig profiskalischen Rechtsprechung.[520] *Osterloh-Konrad* spricht sich folglich dafür aus, dass die Frage, inwieweit es auf eine etwaige Substanz, die hinter einer gewählten rechtlichen Form einer Gestaltung steht, ankommt, und wie diese zu bestimmen ist, nur anhand der einschlägigen Einzelsteuergesetze und deren *telos* zu beantworten ist.[521]

Die Analyse der Hongkonger Urteile zeigt, dass die Rechtsanwendung einen solchen konkreten Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze kaum herausarbeitet und vielmehr impliziert wird, dass der Steuergesetzgeber in aller Regel nur Gestaltungen mit „wirtschaftlicher Substanz" steuerlich begünstigen will. In der Tat ergeben sich dadurch auch in Hongkong die genannten Probleme. Die Antimissbrauchsvorschriften werden teilweise in der Literatur als „mächtige Waffe" der Verwaltung und Gerichte deklariert[522] und Steuerumgehungsfälle nur selten zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Andererseits ist diese Herangehensweise zum Teil auch dem Hongkonger Rechtssystem als solchem geschuldet. Das Gewaltenteilungsprinzip ist zwar auch im Hongkonger *Basic Law* verankert, genießt allerdings nicht den gleichen Stellenwert wie in den von *Osterloh-Konrad* untersuchten „westlichen" Rechtssystemen. Insbesondere der Legislative kommt dabei keine allzu bedeutende Rolle zu. Die sog. Vorherrschaft der

518 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 675.
519 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 677.
520 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 676.
521 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 678.
522 Siehe z. B. *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 183 f., 186; *Chan*, 13(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2009), 20, 26; *Tsang/Wong*, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), 40, 45; *Chow* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 255, 261.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Legislative (*legislative 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 Großbritannien bzw. nun der Volksrepublik China unterworfen war und ist.[523] Eine vollwertige Demokratie konnte also nie geschaffen werden, auch wenn der Ruf der Bevölkerung nach einer solchen in den letzten Jahren immer lauter wird. Darüber hinaus ist zu betonen, dass es gerade die Hongkonger Legislative war, die die Antimissbrauchsvorschrift der sec. 61A IRO einführte und dabei ausdrücklich auf die Merkmale der betrieblichen Veranlassung bzw. der wirtschaftlichen Substanz als Bezugspunkte für die Ermittlung von Steuerumgehungsfällen abstellte. Dabei sollen „normale" wirtschaftliche Tätigkeiten und Vorgänge, von denen bei der Steuerplanung in legitimer Weise Gebrauch gemacht werden kann, nicht eingeschränkt werden.[524] Was allerdings als „normal" zu werten ist, wird von der Legislative nicht festgelegt, sodass dies nur von den Rechtsanwendern durch die objektive Ermittlung des Zwecks der Gestaltung anhand der Merkmale der sec. 61A IRO festgestellt werden kann. 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.[525] In den Urteilen zu Steuerumgehungsfällen wird auf Grundlage der verschiedenen Kriterien der sec. 61A IRO meist auch sehr genau herausgearbeitet, welche Merkmale einer Gestaltung wirtschaftlich realistisch oder betrieblich veranlasst sind, und welche nicht. Dementsprechend fungiert die Vorschrift entsprechend den Gedanken *Osterloh-Konrads* als eine Art Methodennorm, die einen bestimmten Vorgang der Rechtsfortbildung regelt und das gedankliche Modell vorgibt, dem der die Wortsinngrenze überschreitende Rechtsanwendungsprozess folgen soll.[526] Es findet eine umfassende Analyse des Einzelfalles anhand vom Gesetzgeber vorgegebener Kriterien statt, die der Grenzziehung legitimer und illegitimer Steuerumgehung dient. Hongkongs Steuergesetze zeichnen sich außerdem nach wie vor durch ihre (relative) Einfachheit und Neutralität aus, damit die Sonderverwaltungsregion ihre

523 Siehe dazu Abschnitt B.II.1.c.ii.

524 *Legislation Council Brief*, Inland Revenue Amendment Bill (1986), FIN CR 3/2306/84 V, Rn. 11; siehe auch *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006), Rn. 30.

525 Siehe dazu Abschnitt B.II.1.c.ii.(3).

526 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 713.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Aufgabe als internationaler Handels- und Finanzmarktstandort erfüllen und Investoren aus aller Welt anlocken kann.[527] Das unmittelbare *telos* der Gesetze ist deshalb oft nur darin zu sehen, eine Besteuerung nach den tatsächlichen, gängigen wirtschaftlichen Verhältnissen zu ermöglichen, da es wenige spezifische Lenkungsnormen gibt und ein konkretes *telos* daher meist schwierig zu ermitteln ist. Nach *Osterloh-Konrad* können einem aufeinander abgestimmten Gefüge steuerrechtlicher Normen auch unausgesprochene Systementscheidungen, also ein hinter dem Gesetz stehender Plan, entnommen werden, der in Steuerumgehungsfällen als Basis für die Feststellung einer Norm-Zweck-Divergenz fungieren kann.[528] Die richtige Frage ist nicht, ob das Gesetz die Zuerkennung des Steuervorteils intendiert, sondern, ob der Vorteil mit dem dahinterstehenden Sinn und Zweck unvereinbar ist.[529] Indem die konkrete Ausgestaltung einer Transaktion auf ihre wirtschaftlichen Gründe hin überprüft wird, versuchen die Rechtsanwender, gerade die Vereinbarkeit dieser Gestaltungen mit dem Gesamtplan der Hongkonger Steuergesetze zu ermitteln. Dass die unmittelbare Teleologie der Einzelsteuergesetze also kaum durch die Rechtsanwender in Hongkong beleuchtet, und oft nur pauschal auf eine wirtschaftliche Realität abgestellt wird, hängt im Ergebnis auch mit der spezifischen Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung zusammen.

Ähnlich pauschal wird auf die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung auch in der neueren US-amerikanischen Rechtsprechung abgestellt.[530] Nur noch selten wird die Teleologie des Einzelsteuergesetzes analysiert, wenn ein US-amerikanisches Gericht einen Steuerumgehungsfall zu behandeln hat.[531] Dies führt nach *Osterloh-Konrad* gerade dann zu Argumentationsschwierigkeiten, wenn es um die vermeintliche „Ergehung" steuerlicher Subventionen geht.[532] Lenkungsnormen zielen gerade darauf ab, gewisse Investitionen zu fördern, die sich vor Steuern nicht rentieren.[533] Eine Argu-

527 Siehe dazu Abschnitte B.II.1.b sowie B.II.1.c.i.(2).
528 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 723.
529 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 724.
530 Der Unterschied zu Hongkong liegt allerdings darin, dass die US-amerikanische *economic substance doctrine* von Gerichten entwickelt wurde, während sich in Hongkong der Gesetzgeber dafür entschieden hat, im Rahmen der GAAR hauptsächlich auf das Vorliegen außersteuerlicher (also wirtschaftlicher) Gründe für die Grenzziehung zwischen legitimer und illegitimer Steuerumgehung abzustellen.
531 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 293.
532 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 293.
533 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 293.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mentation mit der wirtschaftlichen Substanz oder betrieblichen Veranlassung würde also strenggenommen dazu führen, auch solche Steuervorteile zu versagen, die der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen ohne Zweifel zugestehen wollte.[534] In den USA hat man dieses Problem sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur erkannt, sodass die dort vorherrschende sog. *economic substance doctrine* nicht dazu führt, Steuervorteile zu versagen, die dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechen.[535] Auch die Hongkonger Literatur sieht das Problem von Antimissbrauchsinstrumenten im Zusammenhang mit steuerlichen Subventionen. Wenn eine Gestaltung maßgeblich aus steuerlichen, und nicht aus wirtschaftlichen Gründen gewählt wird, käme eigentlich die Anwendung der sec. 61A IRO in Betracht. Dies würde aber dem Willen des Gesetzgebers in Subventionsfällen zuwiderlaufen, sodass eine Anwendung dieser Vorschrift „absurd" wäre.[536] Ein konkreter Fall wurde hierzu aber noch nicht entschieden. Dass der unmittelbare Sinn und Zweck des Einzelsteuergesetzes bei der Bekämpfung der Steuerumgehung auch in Hongkong relevant ist, wird ferner durch die Kritik der Literatur im Fall *Tai Hing Cotton Mill* bestätigt. Die Richter prüften nicht, ob die betroffene Preisformel mit dem *arm's-length*-Prinzip vereinbar war und, falls ja, warum die Transaktion dann im Hinblick auf den Zweck des Gesetzes „angegriffen" werden sollte.[537] Auch wenn die Richter in ihrer Entscheidung nicht weiter auf den konkreten Zweck des Gesetzes eingingen, lenkten zumindest die Stimmen der Literatur den Blick auf die Bedeutung eines solchen in Steuerumgehungsfällen. 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.[538] Diese Entwicklung in der Hongkonger Rechtsprechung bestärkt die Erkenntnis *Osterloh-Konrads*, dass das einzige Merkmal, welches sich als unerlässlich für die Qualifikation einer Gestaltung als korrekturbedürftige Steuerumgehung erwiesen hat, der Widerspruch des Subsumtionsvorschlags des Steuerpflichtigen zum

534 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 293.
535 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 293 f. mit Verweis auf *Sacks v Commissioner*, 69 F. 3d 982, 991 (9th Cir. 1995); *Alternative Carbon Resources v United States*, 2018 WL 1440567, 19; *Kaye*, in: Brown (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (2012), S. 335, 352.
536 *Littlewood*, Taxation Without Representation (2010), S. 229.
537 *Halkyard/VanderWolk*, 2 British Tax Review (2009), 180, 184.
538 *Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR* [2009] 5 HKLRD 334 Rn. 101.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Sinn und Zweck der einschlägigen steuerrechtlichen Normen ist.[539] Die Divergenz sei selbst dann, wenn sie in einer Rechtsordnung nicht explizit ausgesprochen wird, unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente.[540] Auch ohne konkreten Verweis findet die Rechtspraxis Mittel und Wege, um die Anwendung des jeweiligen Instruments auf Gestaltungen zu vermeiden, deren steuerliche Vorteile im Einklang mit dem *telos* des Gesetzes stehen.[541] Dies ist auch in Hongkong der Fall.

3. Gesamtergebnis

Letztlich bleibt festzuhalten, dass, auch wenn Hongkongs Steuersystem teilweise nicht den Prinzipien „westlicher" Rechtsordnungen folgt, die grundlegende Voraussetzung für die Bekämpfung der Steuerumgehung das Vorliegen einer Norm-Zweck-Divergenz ist. Zwar setzen sich Hongkongs Rechtsanwender meist nicht mit dem direkten Sinn und Zweck eines Steuergesetzes auseinander; nach dem Modell *Schauers* kann aber grundsätzlich jede Ebene der *justifications* als der Sollenssatz dafür infrage kommen, bezüglich dessen sich das Ergebnis der Subsumtion als richtig oder falsch darstellt, und es hängt von der jeweiligen Rechtsordnung ab, was hier zulässig ist, und was nicht.[542] Als Bezugspunkt für die Bewertung einer Gestaltung als Steuerumgehungsfall wird oft pauschal auf die wirtschaftliche Realität oder Substanz abgestellt, was aufgrund der Ausgestaltung des Hongkonger Rechts- und Steuersystems überwiegend angemessen ist. Zumindest spricht die Herangehensweise an Steuerumgehungsfälle in Hongkong nicht dafür, dass deren Korrektur ohne das Vorliegen einer Norm-Zweck-Divergenz erfolgt. Wie eine solche letztlich aufgelöst wird, bleibt schließlich jedem Rechtssystem selbst überlassen. Das Hongkonger Beispiel der Anwendung von Antimissbrauchsinstrumenten bestätigt im Ergebnis *Osterloh-Konrads* Erkenntnisse.

539 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 495 ff., 581.
540 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 581.
541 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 581.
542 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 715.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

III. Singapur

1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Um ein umfassendes Bild des Steuerrechtssystems in Singapur zu erlangen, gilt es zunächst auch hier, kurz auf die Kolonialgeschichte des Gebiets (a.), die Entwicklung des Steuerrechts (b.) sowie den verfassungsrechtlichen Rahmen (c.) einzugehen. Anschließend ist darzustellen, wie der Begriff der „Steuerumgehung" in Singapur verstanden wird (d.) und wie die Gesetzesauslegung von steuerrechtlichen Normen funktioniert (e.).

a. Das *common law*-Erbe Singapurs

Die Kolonialgeschichte Singapurs[543] begann im Jahre 1819, als *Sir Thomas Stamford Raffles*, ein Vertreter der Britischen Ostindien-Kompanie, mit Zustimmung des Sultans von Johor einen britischen Handelsposten im Gebiet des heutigen Stadtstaates errichtete.[544] Im Jahre 1826 wurden die Gebiete Penang, Malakka[545] und Singapur zu den sog. *Straits Settlements*[546], einem administrativen Zusammenschluss britischer Kolonien in Südostasien zusammengefasst. 1826 wurde die *Second Charter of Justice* verabschiedet,[547] wodurch ein eigenständiges Gerichtssystem geschaffen und der *Court of Judicature of Prince of Wales Island, Singapore and Malacca* errichtet wurde.[548] Die *Second Charter of Justice* regelte zwar nicht ausdrücklich die Anwendbarkeit englischen Rechts, schrieb dem *Court of Judicature* jedoch vor, Urteile nach Gerechtigkeit und Recht zu fällen („*to give and pass*

543 Siehe vertiefend zur Geschichte Singapurs *Woon*, The Singapore Legal System (1989); *Turnbull*, A History of Modern Singapore: 1819–2005 (2010); *Barr*, Singapore – A Modern History (2019).

544 *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 1, 13; *Turnbull*, A History of Modern Singapore: 1819–2005 (2010), S. 19.

545 Penang und Malakka befinden sich im heutigen Staatsgebiet Malaysias.

546 Zur frühen Rechtsgeschichte der *Straits Settlements* siehe *Norton-Kyshe*, 11(1) Malaya Law Review (1969), 38.

547 Die *First Charter of Justice* aus dem Jahre 1807 war nur in Penang anwendbar, siehe *Norton-Kyshe*, 11(1) Malaya Law Review (1969), 38, 77 ff.

548 *Letters patent, establishing the Court of Judicature at Prince of Wales' Island, Singapore, and Malacca, in the East-Indies, bearing date the twenty-seventh day of November, in the seventh year of the reign of George IV: Anno Domini, one thousand, eight hundred and twenty-six* (1827), S. 9 ff.; *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 1, 13.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

judgment and sentence according to justice and right").[549] Im Jahre 1858 wurde im Fall *Regina v Williams* entschieden, dass die Begriffe „*justice and right*" auf das englische Rechtssystem insgesamt Bezug nähmen und die Rechtsfindung in den *Straits Settlements* unter Anwendung des englischen Rechts zu erfolgen habe.[550] Im Fall *Ong Cheng Neo v Yeap Chea & Ors* aus dem Jahre 1872 wurde wiederum erklärt, dass die Anwendung englischen Rechts in den Kolonien nicht schrankenlos erfolgen könne und die besonderen Umstände des jeweiligen Landes berücksichtigt werden müssten.[551] Wie genau diese Einschränkung der Anwendung britischen Rechts erfolgen sollte, blieb jedoch offen.[552] Um sicherzustellen, dass gewisse Bereiche des englischen Rechts in jedem Fall in den Kolonien zur Anwendung kamen, wurde im Jahre 1878 die *Civil Law Ordinance 1878*[553] erlassen, die insbesondere festlegte, dass das englische Handelsrecht in den *Straits Settlements* gelten sollte.[554]

1867 wurden die *Straits Settlements* von Britisch-Indien getrennt und als selbstständige Kronkolonie von London aus verwaltet.[555] Von 1942 bis 1945 stand Singapur unter japanischer Militärregierung.[556] Als Japan schließlich kapitulierte, löste der *Straits Settlements (Repeal) Act* von 1946[557] die *Straits Settlements* endgültig auf und Singapur wurde eine eigenständige Kolonie mit eigenem Legislativrat und Gerichtssystem.[558] Am 1. August 1958 verabschiedete das britische Parlament den *State of Singapore Act*

549 *Letters patent, establishing the Court of Judicature at Prince of Wales' Island, Singapore, and Malacca, in the East-Indies, bearing date the twenty-seventh day of November, in the seventh year of the reign of George IV: Anno Domini, one thousand, eight hundred and twenty-six* (1827), S. 31.

550 *Regina v Williams* (1858) 3 Ky 16; *Respondek*, RIW (1995), 28, 29 mit Verweis auf den Wortlaut der Entscheidung in Fn. 5.

551 *Ong Cheng Neo v Yeap Chea & Ors* (1872) 1 Ky 326, 343 f.; *Respondek*, RIW (1995), 28, 29.

552 *Respondek*, RIW (1995), 28, 29.

553 IV of 1878.

554 *Respondek*, RIW (1995), 28, 29; *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 14.

555 *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 1; *Barr*, Singapore – A Modern History (2019), S. 77.

556 Siehe dazu *Turnbull*, A History of Modern Singapore: 1819–2005 (2010), S. 195–224.

557 9 & 10 Geo. VI, Ch. 37.

558 *Ma* in: Gaebler/Shea (Hrsg.), Sources of State Practice and International Law (2014), S. 453; *Tan*, 1 Singapore Academy of Law Journal (1989), 1, 6 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1958[559] und gewährte Singapur das Recht auf Selbstverwaltung.[560] Die Bestrebungen, politisch unabhängig von Großbritannien zu werden und das wirtschaftliche Überleben Singapurs zu sichern, führten letztlich dazu, dass Singapur mit Zustimmung Großbritanniens 1963 Teil der Föderation Malaysias wurde.[561] Aufgrund politischer Diskrepanzen der malaysischen und singapurischen Regierung und des wachsenden Unmutes der Bevölkerung im Nachgang des Zusammenschlusses, wurde am 9. August 1965 auf Initiative der malaysischen Regierung hin Singapurs Unabhängigkeit von der Föderation Malaysias erklärt.[562] Um die Abspaltung rechtswirksam werden zu lassen, wurden drei wichtige Gesetze verabschiedet.[563] Dies sind der *Constitution and Malaysia (Singapore Amendment) Act*[564] des malaysischen Parlaments, der u. a. die Exekutiv- und Legislativgewalten der malaysischen Bundesregierung auf die Regierungsorgane Singapurs übertrug und die Fortdauer des Justizsystems anordnete[565], der *Constitution of Singapore (Amendment) Act 1965*[566] des singapurischen Parlaments, welcher die singapurische Landesverfassung[567] änderte sowie der *Republic of Singapore Independence Act (R.S.I.A.) 1965*[568] des singapurischen Parlaments, welcher

559 6 & 7 Eliz. II, Ch. 59.

560 *Ma* in: Gaebler/Shea (Hrsg.), Sources of State Practice and International Law (2014), S. 453; *Tan*, 1 Singapore Academy of Law Journal (1989), 1, 11 f.

561 Dies geschah durch den völkerrechtlichen Vertrag *Agreement between the United Kingdom, the Federation of Malaya, North Borneo, Sarawak and Singapore Concerning the Establishment of the Federation of Malaysia*, 9 July 1963, U.K. Cmnd. 2094, welcher durch Verabschiedung des *Malaysia Act*, 11 & 12 Eliz. II, Ch. 35 in Kraft trat. Siehe dazu vertiefend *Turnbull*, A History of Modern Singapore: 1819–2005 (2010), S. 281 ff.; *Tan*, 1 Singapore Academy of Law Journal (1989), 1, 13 ff.

562 Siehe das *Independence of Singapore Agreement* vom 9. August 1965, Gazette Notification No. 1824.

563 Siehe vertiefend *Tan*, 1 Singapore Academy of Law Journal (1989), 1, 16 ff.; *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 10.

564 No. 53 of 1965.

565 Gemäß sec. 8 blieben zunächst der *Federal Court of Appeal of Malaysia* und der *Privy Council* Großbritanniens die Berufungsgerichte des *High Court* Singapurs. Im Jahre 1970 ersetzte gemäß den Änderungen des *Constitution (Amendment) Act 1969* (No. 19 of 1969) sowie des *The Supreme Court of Judicature Act 1969* (Ch. 322, No. 24 of 1969) der singapurische *Court of Appeal* den *Federal Court of Appeal of Malaysia* als erste Berufungsinstanz.

566 No. 8 of 1965.

567 Die sog. *Singapore State Constitution* wurde nach Zusammenschluss mit der Föderation Malaysia durch *The Sabah, Sarawak and Singapore (State Constitutions) Order in Council 1963*, Statutory Instruments 1963, No. 1493 verabschiedet, siehe *Tan*, 1 Singapore Academy of Law Journal (1989), 1, 14.

568 No. 9 of 1965.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Anwendbarkeit einiger Klauseln der malaysischen Bundesverfassung und die Übernahme der Exekutiv- und Legislativgewalten anordnete. Eine Konsolidierung dieser Regelwerke erfolgte bis heute nicht.[569]

Die wechselvolle Geschichte Singapurs führte dazu, dass es zu keinem Zeitpunkt klar und eindeutig war, in welchem Umfang englisches Recht Anwendung finden sollte.[570] Mit Änderung der sec. 5 *Civil Law Act*[571] durch den *Civil Law (Amendment No. 2) Act 1979*[572] wurde erstmals versucht, die diesbezüglichen Unsicherheiten aufzulösen, indem die ständige Rezeption englischen Rechts auch kraft singapurischen Rechts bestätigt wurde.[573] Betroffen waren vor allem das englische Handelsrecht sowie einige Spezialbereiche.[574] Unklar blieb aber weiterhin, welche konkreten englischen Gesetze als rezipiert anzusehen waren.[575] Aus diesem Grund trat am 12. November 1993 der *Application of English Law Act 1993*[576] in Kraft, welcher sec. 5 *Civil Law Act* abschaffte und anstatt dessen in sec. 4 auf die Liste der ersten Anlage verwies, die aufzählt, welche konkreten englischen Gesetze in Singapur zur Anwendung kommen sollen.[577] In der parlamentarischen Debatte wurde erklärt, dass das singapurische Rechtssystem mittlerweile so ausgereift sei, dass eine automatische Rezeption neuer, englischer Gesetze nicht mehr notwendig sei.[578] Zu einer endgültigen Lösung vom britischen Gerichtssystem kam es schließlich im Jahre 1994, als auch der *Privy Council*

569 *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 10.

570 *Klötzel*, RIW (1995), 202; siehe zur rechtswissenschaftlichen Debatte auch die Beiträge in *Harding*, The Common Law in Singapore and Malaysia (1985) sowie *Tan*, Essays in Singapore Legal Histroy (2005).

571 Ch. 43 (Ordinance 8 of 1909). Die Vorschrift lässt sich u. a. auf sec. 6 *Civil Law Ordinance 1878* zurückführen, siehe *Respondek*, RIW (1995), 28, 29; *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 14.

572 No. 25 of 1979.

573 *Klötzel*, RIW (1995), 202; siehe auch *Respondek*, RIW (1995), 28, 29 ff.; *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 14.

574 *Respondek*, RIW (1995), 28, 29 f. mit Verweis auf den Wortlaut der Vorschrift in Fn. 14.

575 *Klötzel*, RIW (1995), 202 f.; *Rust*, Die Rezeption englischen Wirtschaftsrechts in Singapur und Malaysia unter besonderer Berücksichtigung von Sect. 5 Civil Law Act: ein Beitrag zur Rezeptionsgeschichte des Common Law (1989), S. 102 ff.

576 Ch. 7A, No. 35 of 1993.

577 *Klötzel*, RIW (1995), 202 f.; *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 14. Aufgezählt werden insbesondere spezifische Gesetze des britischen Handelsrechts.

578 *Singapore Parliamentary Debates (1993),* Official Report (Hansard), Vol. 61, Parliament No. 8, Session No. 1, Sitting No. 7, 12. Oktober 1993, col. 611; *Klötzel*, RIW (1995), 202, 203.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

als höchstes Rechtsmittelgericht durch *The Judicial Committee (Repeal) Act 1994*[579] abgeschafft wurde.[580] Damit ist der *Court of Appeal* heute das oberste Gericht Singapurs.

Sec. 3 *Application of English Law Act* legt fest, dass das *common law* Englands, wie es bis zum 12. November 1993 in Singapur galt, weiterhin Teil singapurischen Rechts bleibt, soweit es den Verhältnissen Singapurs und seiner Bevölkerung entspricht. Unterstützt wird dies durch sec. 2(1) *Interpretation Act* 1965[581], welche das *common law* als „*common law* wie es in Singapur Anwendung findet" („*insofar as it is in operation in Singapore*") definiert und auch Gewohnheiten mit Rechtskraft in Singapur darunter fasst. Damit bleibt das *common law* ein großer Einfluss im singapurischen Rechtssystem.[582] Zu beachten ist aber, dass Fälle aus dem *common-law*-Rechtskreis für die singapurischen Gerichte nicht bindend sind, sondern bestenfalls Leitlinien darstellen.[583] Sie können Gerichtsentscheidungen anderer *Commonwealth*-Staaten für in Singapur unanwendbar erklären.[584] Weiter ist festzuhalten, dass das singapurische Steuerrecht sich aus geschriebenen Gesetzen zusammensetzt, sodass bei der Heranziehung ausländischer Urteile immer auch der Zusammenhang mit den dortigen Gesetzen untersucht werden und eine Vergleichbarkeit mit den singapurischen Vorschriften gegeben sein muss.[585]

---

579 No. 2 of 1994.

580 *Klötzel*, RIW (1995), 202; *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 14.

581 Ch. 1, No. 10 of 1965.

582 Siehe dazu *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 110 ff. Es wird darauf hingewiesen, dass es sich bei dem vorstehenden Werk um die (aktuelle) dritte Auflage handelt, die im Gegensatz zur zweiten Auflage von Yoong/Seng/Timms (Hrsg.) aus dem Jahr 2013 nicht mehr aus zwei Bänden, sondern nur noch aus einem Band besteht. Durch die umfangreichen Kürzungen wurden einige relevante Beiträge aus der zweiten Auflage nicht übernommen. Diese werden allerdings nachfolgend an passenden Stellen zum Zwecke der Vollständigkeit weiterhin zitiert. Liegen inhaltliche Überschneidungen vor, wird auf die Beträge der aktuellen Auflage verwiesen.

583 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax(2020), Kap. 2 Rn. 112.

584 Dies geschah beispielsweise in den Fällen *ZF v Comptroller of Income Tax* [2011] 1 SLR 1044 und *Spandeck Engineering (s) Pte Ltd v Defence Science & Technology Agency* [2007] 4 SLR(R) 100.

585 *JD Ltd v Comptroller of Income Tax* [2006] 1 SLR(R) 484 Rn. 31 f.; *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 111. Siehe zum *common law* in ausgewählten asiatischen Jurisdiktionen allgemein auch *Ng/Jacobson*, 12(2) Asian Journal of Comparative Law (2017), 209.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Die Entwicklung des Steuerrechts in Singapur

Nachdem in den Jahren 1860 und 1910 die Einführung einer Einkommensteuer in Singapur aufgrund des Widerstands der Bevölkerung, insbesondere der lokalen Handelsleute, scheiterte, gelang es schließlich im Jahr 1917 erstmals, Einkommensteuern zu erheben, um Beiträge für den Kaiserlichen Krieg Großbritanniens einzutreiben.[586] Obwohl die Steuer zunächst nur zur Unterstützung der Kriegsanstrengungen eingeführt wurde, galt die *Straits Settlements War Tax Ordinance*[587] auch nach dem Krieg mehrere Jahre lang bis zu ihrer Aufhebung im Jahr 1922.[588] In den folgenden Jahren konnte sich die Regierung zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben auf Einnahmen aus Opium, Schnaps, Erdöl und Tabak stützen.[589] Um Geld für die Kriegsanstrengungen Großbritanniens gegen Deutschland während des Zweiten Weltkrieges einzutreiben, wurde im Jahre 1941 erneut ein Einkommensteuergesetz[590] erlassen, das inhaltlich auf der *War Tax Ordinance* von 1917 basierte und auch während der japanischen Besetzung anwendbar blieb.[591] 1947 wurde schließlich die *Income Tax Ordinance*[592] eingeführt, deren Inhalt von einer Kommission bestimmt wurde, die von den Gouverneuren der Malaiischen Union und Singapur besetzt wurde.[593] Trotz des Widerstandes einiger Geschäftsleute war es notwendig, Einkommensteuern zu erheben, da diese nicht nur den Einnahmeverlust aus dem nun verbote-

586 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1 f.

587 No. 8 of 1917.

588 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 2. 1920 wurde das Gesetz in *Income Tax Ordinance* umbenannt.

589 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 2.

590 *Strait Settlements Ordinance 1941*, No. 3 of 1941.

591 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 2.

592 No. 39 of 1947.

593 Vorsitzender dieser Kommission war *R.B. Heasman*, ein Beamter des britischen *Inland Revenue Department*. Siehe vertiefend auch *Heasman,* Income tax: A Report to Their Excellencies the Governors of the Malayan Union and Singapore, with Recommendations, Including a Draft Bill and Proposals for Admin-istration and Staffing (1947). Hervorzuheben ist, dass einige Vorschriften der finalen Fassung der *Income Tax Ordinance* entsprechend den Empfehlungen des *Report of the Joint Committee appointed by the Governors of the Malayan Union and Singapore to consider Mr. Heasman's recommendations for the institution of an Income Tax and to report whether, if the policy of Income Tax were adopted, the principles of the legislation, a draft of which is annexed to Mr. Heasman's Report, would, in their opinion, be suitable for the purpose* (1947) angepasst wurden, siehe *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 2 Fn. 7.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nen Opiumhandel ersetzen, sondern auch den Wiederaufbau Singapurs, insbesondere der Infrastruktur, nach dem Krieg finanzieren sollten.[594] Auch sollte die Gesundheit gefördert und für Wohnraum und Bildung gesorgt werden.[595] Neben der Aufnahme mehrerer Bestimmungen aus dem *Income Tax Act 1945* des Vereinigten Königreiches, die teilweise an die örtlichen Gegebenheiten angepasst wurden, beruhte die *Income Tax Ordinance* weitgehend auf dem *Model Colonial Territories Income Tax Ordinance 1922*.[596] Der *Income Tax Act 1947* (im Folgenden „ITA") trat am 1. Januar 1948 in Kraft. Abgesehen von einigen größeren Einkommensteuerreformen, die in den letzten Jahren in Singapur durchgeführt wurden, sind die Hauptmerkmale des Einkommensteuersystems, wie es 1947 eingeführt wurde, weitestgehend erhalten geblieben.[597] Insbesondere erhebt Singapur nach wie vor eine Einkommensteuer auf territorialer Basis.[598] Gemäß sec. 10(1) ITA zählen insbesondere Einkünfte oder Gewinne aus Handel, Gewerbe, Beschäftigung, Dividendenausschüttungen, Zins- oder Rentenzahlungen, Mieteinnahmen sowie Lizenzgebühren zum einkommensteuerpflichtigen Einkommen. Kapitalgewinne werden nicht besteuert.[599] Der Steuersatz für natürliche Personen beträgt gemäß sec. 42(1) ITA i. V. m. Teil A des zweiten Anhangs höchstens 22 %, für Gesellschaften gilt ein Steuersatz von 17 %, sec. 43(1) ITA. Um die Industrialisierungsbemühungen Singapurs in den letzten Jahrzehnten voranzutreiben, wurden nicht nur zahlreiche Steueranreize geschaffen, es entstand auch ein Netz an DBA.[600] Die jüngsten Steuerreformen stehen auch im Einklang mit dem Wandel hin zu einer dienstleistungsorientierten Wirtschaft, die sich in erster Linie auf die Bereitstellung von Finanzdienstleistungen für die Region konzentriert.[601] Beispielsweise

594 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 2.
595 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 2.
596 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 2. Die *Model Colonial Territories Income Tax Ordinance 1922* wurde vom britischen *Inter-Departmental Committee on Income Tax* entworfen und beruht auf Präzedenzfällen Australiens und Neuseelands sowie australischen und kanadischen Steuervorschriften, siehe *Eichelgrun*, 58 (229) The Economic Journal (1948), 128 f. Der Volltext findet sich im *Report of the Inter-Departmental Committee on Income Tax in the Colonies Not Possessing Responsible Government* (1922), Cmd 1788, S. 19 ff.
597 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 3 mit einigen Beispielen in Fn. 10.
598 Siehe sec. 10(1) ITA.
599 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 3.
600 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 3.
601 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 3.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wurde das Anrechnungsverfahren abgeschafft und eine einstufige Körperschaftsbesteuerung eingeführt, wobei Dividendenausschüttungen steuerfrei bleiben.[602] Auch wurde der Gruppenausgleich für Verluste eingeführt.[603] Neben der Einkommensteuer kennt Singapur außerdem Stempelsteuern (*Stamp Duties Act 1929*[604], im Folgenden „SDA"), Grund- und Immobiliensteuern (*Property Tax Act 1960*[605]), Umsatzsteuern auf Waren und Dienstleistungen (*Goods and Services Tax Act 1993*[606], im Folgenden „GSTA"), Wett- und Gewinnspielsteuern (*Betting and Sweepstake Duties Act 1950*[607]), Lotteriesteuern (*Private Lotteries Tax Act 2011*[608]) sowie gesonderte Kasinosteuern (*Casino Control Act 2006*[609]). Die Erbschaftsteuer wurde mit dem *Estate Duty (Abolition) Act 2008*[610] abgeschafft, sec. 2A *Estate Duty Act*[611].

Sowohl Hongkong als auch Singapur sind bis heute wichtige Finanzzentren Asiens und stets bestrebt, ihre Attraktivität für Investoren aus aller Welt zu steigern. Die Städte werden oft miteinander verglichen. Weder Singapur noch Hongkong verfügen über natürliche Ressourcen, um das jeweilige wirtschaftliche Überleben zu sichern.[612] Singapur entwickelte sich in den letzten Jahrzehnten durch ein sorgfältig ausgerichtetes Wirtschaftsprogramm von einem florierenden Handelszentrum zu einer Industrienation.[613] Durch eine Vielzahl von steuerlichen und nichtsteuerlichen Maßnahmen zog der Stadtstaat erfolgreich ausländisches Kapital an, indem ein pragmatischer Ansatz verfolgt wurde, das öffentliche Interesse der Maximierung von Steuereinnahmen und das private Interesse der Gewinnmaximierung auszugleichen.[614] Auch Hongkong wurde, nachdem die industrielle Basis zum größten Teil auf das chinesische Festland abgewandert war, zu

602 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 3, 15.
603 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 3.
604 Ch. 312 (Ordinance 16 of 1929); siehe allgemein zur *Stamp Duty* in Singapur *Leung*, Stamp Duty in Singapore (1999).
605 Ch. 254 (Ordinance 72 of 1960); siehe allgemein zur Property Tax in Singapur *Leung/See*, Property Tax in Singapore (2015); *Tay/Leung/See*, Real Estate and Taxation in Singapore (2021).
606 Ch. 117A, No. 31 of 1993; siehe allgemein zur *Goods and Services Tax* in Singapur *How* (Hrsg.), Goods and Services Tax – Law & Practice (2015).
607 Ch. 22, Ordinance 40 of 1950.
608 Ch. 250, No. 7 of 2011.
609 Ch. 33A, No. 10 of 2006.
610 No. 13 of 2008.
611 Ch. 96, No. 110 of 1929.
612 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 14.
613 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 14.
614 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 14.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einem regionalen Dienstleistungs- und internationalen Finanzzentrum.[615] Das Bestreben Hongkongs, das wirtschaftliche Wohlergehen zu verbessern und die soziale Stabilität zu fördern, indem ein sehr simples, aber ertragreiches Steuersystem beibehalten wird, und die Strategie Singapurs, die eigene Souveränität zu bewahren und stets mit sich drastisch ändernden wirtschaftlichen Umständen (wie beispielsweise nach der Unabhängigkeit) umgehen zu können, führten zu den unterschiedlichen gesetzgeberischen Ansätzen bei der Erhebung von Steuern.[616] Obwohl die Ursprünge der Steuersysteme von Hongkong und Singapur identisch sind – beispielsweise spiegelt sich die Territorialbesteuerung als eines der Schlüsselmerkmale der *Model Colonial Territories Income Tax Ordinance 1922* heute in beiden Orten wider – unterscheiden sich ihre Zielrichtungen in einigen grundlegenden Punkten.[617] Während die Hongkonger Steuer- und Investitionsregelungen weitestgehend auf niedrigen Steuersätzen und dem Konzept der Neutralität beruhen, sind die etwas komplexeren Regelungen in Singapur sorgfältig darauf ausgerichtet, Investitionen durch eine spezifische Besteuerung und nationale, kommerzielle Anreize aktiv zu fördern.[618]

c. Verfassungsrechtliche Vorgaben

In den folgenden Abschnitten soll dargestellt werden, welche Bedeutung das Gewaltenteilungsprinzip (i.) sowie die Grundrechte (ii.) für das Steuerrecht in Singapur haben.

i. Gewaltenteilung im Steuersystem Singapurs

Die Verfassung der Republik Singapur stellt das höchstrangige Recht Singapurs dar[619] und basiert auf der Verfassung aus dem Jahre 1963 (als Teil des Staatenbundes von Malaysia), welche im Zuge der Abspaltung von Malaysia durch den 1965 ergangenen *Constitution of Singapore Amendment Act* geändert wurde (dieses Dokument wird im Rahmen dieser Arbeit

615 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 15.
616 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 16.
617 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 14.
618 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 14, 16.
619 Art. 4 der Verfassung besagt, dass jedes Gesetz, welches von der Legislative verabschiedet wird und nicht verfassungsgemäß ist, nichtig ist.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

als „Verfassung" abgekürzt), dem *Republic of Singapore Independence Act (R.S.I.A.) 1965* sowie Teilen der Verfassung Malaysias, die weiterhin in Singapur Anwendung finden.[620] Die singapurische Ausprägung der Gewaltenteilung gesteht dem Stadtstaat eine Exekutive (Art. 23–36 der Verfassung), Legislative (Art. 38–67 der Verfassung) sowie Judikative (Art. 93–100 der Verfassung) zu. Wie dies insbesondere im Steuerrecht umgesetzt wurde, soll im Folgenden näher erläutert werden.[621]

(1) Die Exekutive

Die *Inland Revenue Authority of Singapore* (im Folgenden „IRAS") löste 1992 das *Inland Revenue Department* ab und fungiert seither als Steuerbehörde Singapurs.[622] Hauptziel für die Gründung der IRAS als Gremium mit eigener Rechtspersönlichkeit (ähnlich einer Körperschaft öffentlichen Rechts)[623] war es, durch eine flexiblere, wettbewerbsfähigere und damit auch kompetentere Steuerverwaltung die Steuererhebung zu verbessern und effizienter zu gestalten.[624] Als Vertreterin der Regierung agiert die IRAS bei der Verwaltung, Veranlagung, Erhebung und Durchsetzung der

620 *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 9 f.

621 Singapur erreicht in internationalen Berichten zur Rechtsstaatlichkeit stets einen relativ hohen Rang, siehe z. B. *The World Justice Project* (2022), aufrufbar unter: https://worldjusticeproject.org/rule-of-law-index/global/2022/, wonach Singapur insgesamt Platz 17 von 140 untersuchten Jurisdiktionen belegt (zum Vergleich: Deutschland befindet sich auf Platz 6, Hongkong auf Platz 22, die USA auf Platz 26). Im Bereich Ordnung und Sicherheit belegt Singapur den dritten Platz. Im Bereich der Zivilgerichtsbarkeit belegt Singapur Platz 8 (Deutschland Platz 4, Hongkong Platz 19 und die USA Platz 36), in der Strafgerichtsbarkeit Platz 7 (Deutschland belegt hier Platz 6, Hongkong Platz 22, die USA Platz 30). Im Bereich des Schutzes fundamentaler Menschenrechte belegt Singapur allerdings nur Platz 39. Nach dem *2023 Index of Economic Freedom* der *World Heritage Foundation* liegt Singapur im Bereich der wirtschaftlichen Freiheit auf Platz 1, aufrufbar unter: https://www.heritage.org/index/ranking. Kritischer hingegen ist die Einschätzung der Organisation *Freedom House*, welche Singapur u.a. aufgrund der geringen Chancen politischer Oppositionen sowie Einschränkungen der Meinungs-, Versammlungs- und Vereinigungsfreiheit nur 47 von 100 Punkten gibt, siehe https://freedomhouse.org/country/singapore/freedom-world/2023 (alle Seiten wurden zuletzt am 30. November 2023 aufgerufen).

622 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 10; siehe dazu auch den *Inland Revenue Authority of Singapore Act 1992*, Ch. 138A, No. 25 of 1992.

623 Siehe sec. 3 und 5 *Inland Revenue Authority of Singapore Act 1992.*

624 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 10.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zahlung von Steuern sowie bei Verhandlungen über Steuerabkommen und der Bewertung von Immobilien.[625] Für die Verwaltung der Steuereinnahmen der verschiedenen Steuerarten wird jeweils ein eigenes Amt errichtet; so verwaltet z. B. der *Comptroller of Income Tax* die Angelegenheiten, die sich aus dem ITA ergeben (sec. 3(1) ITA) und vertritt die IRAS in Gerichtsverfahren, in denen es um Einkommensteuerstreitigkeiten geht (sec. 26(2) *Inland Revenue Authority of Singapore Act 1992* i. V. m. Anhang 4).[626] Mit 0,63 Cent Erhebungskosten pro eingenommenem Dollar (SGD) ist die IRAS derzeit sehr effizient und leistungsfähig.[627]

Während die IRAS selbst ihre internen Richtlinien hat, die festlegen, wie gewisse Angelegenheiten von den Sachbearbeitern zu behandeln sind, gibt es zudem – ähnlich wie in Hongkong – öffentliche Erklärungen (meist sog. *e-Tax Guides*[628]), die darstellen, wie bestimmte Vorgänge gewertet oder wie neue oder vage Bestimmungen von der IRAS ausgelegt und angewendet werden.[629] Dadurch wird Steuerzahlern und -beratern in Singapur, ähnlich wie durch die DIPN in Hongkong, Klarheit verschafft und eine gewisse Orientierungshilfe bei der Anwendung der Steuergesetze gegeben.[630] Die Erklärungen bzw. übliche Vorgehensweise der IRAS stellen nach einhelliger Auffassung kein bindendes Recht dar.[631] Bis heute gibt es keinen Fall, in dem die Rechtmäßigkeit dieser Erklärungen geprüft wurde; insbesondere ist nicht geklärt, ob dadurch ein gewisser materieller Vertrauensschutz (im Sinne der britischen *substantive legitimate expectation*-Doktrin) entsteht und die Steuerzahler das Recht haben, in Übereinstimmung mit den Aussagen der IRAS behandelt zu werden.[632] Die *substantive legitimate expecta-*

625 Art. 6(1)(a), (c), (f) *Inland Revenue Authority of Singapore Act 1992*.

626 In Anhang 4 des *Inland Revenue Authority of Singapore Act 1992* werden die Bezeichnungen der jeweiligen Vertreter für alle Steuerarten aufgeführt.

627 *IRAS Annual Report FY2022/23*, S. 5, aufrufbar unter: https://www.iras.gov.sg/irashome/Annual-Reports/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

628 Siehe z. B. den *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023).

629 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 16.

630 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 18.

631 *Comptroller of Income Tax v GE Pacific Pte Ltd* [1994] 2 SLR(R) 948 Rn. 35; *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 20.

632 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 24.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tion-Doktrin ist allerdings seit dem Urteil des *High Court* in *Chiu Teng @ Kallang Pte Ltd v Singapore Land Authority*[633], einem *judicial review*-Verfahren aus dem Jahr 2013, in Singapur anwendbar.[634] Danach findet die Doktrin dann Anwendung, wenn eine eindeutige und uneingeschränkte Zusicherung von einer Behörde gegenüber dem Antragsteller abgegeben wurde, dieser sich darauf verlassen und dadurch letztlich einen Nachteil erlitten hat.[635] In gewissen Fällen, wie z. B. internationalen Verpflichtungen, ist es dem Gericht gestattet, den Antrag trotz Vorliegen der Voraussetzungen abzulehnen.[636] Ob z. B. die Interpretationen der *e-Tax Guides* letzten Endes Zusicherungen darstellen und die *substantive legitimate expectation*-Doktrin somit auch im Steuerrecht Anwendung findet, muss gerichtlich allerdings noch geklärt werden.

Auch wenn die meisten *e-Tax Guides* der IRAS vornehmlich von auslegender und administrativer Natur sind, gibt es einige Dokumente, die gewisse Zugeständnisse oder Steuererleichterungen ermöglichen,[637] was beispielsweise im Recht des Vereinigten Königreiches und nach britischer

633 *Chiu Teng @ Kallang Pte Ltd v Singapore Land Authority* [2014] 1 SLR 1047.

634 Zuvor waren Singapurs Gerichte zurückhaltend, was die Anwendung britischer Prinzipien im Verwaltungsrecht betraf, da diese in weiten Teilen von EU-Recht beeinflusst waren, siehe z. B. *UDL Marine (Singapore) Pte Ltd v Jurong Town Corp* [2011] 3 SLR(R) 94 Rn. 66. Auch in der Entscheidung *SGB Starkstrom Pte Ltd v Commissioner of Labour* [2016] 3 SLR 598 Rn. 59–63 des *Court of Appeal* werden aufgrund Bedenken in Bezug auf das singapurische Verständnis von Rechtsstaatlichkeit und Gewaltenteilung Zweifel gegenüber der *substantive legitimate expectation*-Doktrin ausgesprochen, auch wenn das Gericht *vermutet*, dass die Doktrin letztlich in Singapur Anwendung findet (Rn. 41). Letzten Endes wurde aber über die Anwendbarkeit der Doktrin in Singapur nicht final entschieden, da sie in dem Fall ohnehin nicht anwendbar war (Rn. 42–54), sodass eine höchstrichterliche Klärung der Frage noch aussteht. Siehe vertiefend auch *Chan*, 22 Singapore Academy of Law Journal (2010), 469, 477 f.; *Chen*, 26 Singapore Academy of Law Journal (2014), 237; *Tay*, 26 Singapore Academy of Law Journal (2014), 609.

635 *Chiu Teng @ Kallang Pte Ltd v Singapore Land Authority* [2014] 1 SLR 1047 Rn. 119.

636 *Chiu Teng @ Kallang Pte Ltd v Singapore Land Authority* [2014] 1 SLR 1047 Rn. 119.

637 Siehe z. B. den *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: Deduction for Expenses Incurred Before First Dollar of Income is Earned* (2022).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechtsprechung höchst kritisch[638] gesehen wird.[639] In Singapur ermöglicht sec. 92(2) ITA jedoch, dass der Minister jederzeit nach seinem Ermessen und unter den von ihm auferlegten Bedingungen die von einer Person zu zahlende Steuer ganz oder teilweise erlassen, reduzieren oder erstatten kann. Es ist daher vertretbar, dass sich die IRAS bei der Veröffentlichung einer Konzession auf diese Bestimmung berufen kann, da sie in dieser Angelegenheit als Vertreterin der Regierung handelt.[640] Zwar wurde das Ermessen ausdrücklich dem Minister übertragen und man könnte argumentieren, dass es nach dem Prinzip *delegatus non potest delegare* nicht weiter delegiert werden kann; allerdings könnte dieser Mangel leicht durch den Erlass einer Ministerialverordnung geheilt werden.[641]

In einem Niedrigsteuerland wie Singapur kommt der Steuerbehörde eine besondere Rolle zu, da in den wenigsten Fällen der Weg über die Gerichte gewählt wird und daher eine Streitbeilegung mit der Behörde selbst weit verbreitet ist.[642]

(2) Die Legislative

Singapurs Parlament ist dem *Westminster*-System einer parlamentarischen Demokratie nachgebildet und bildet zusammen mit dem Staatspräsiden-

638 So z. B. *Walton J* in *Vestey v Inland Revenue Commissioners (No 1 and 2)* [1979] Ch 177 oder *Lord Hoffman* in *R v Her Majesty's Commissioners of Inland Revenue (Respondents) ex parte Wilkinson (FC)* [2005] 1 WLR 1718 Rn. 21. Allerdings wird auch im Vereinigten Königreich mittlerweile vertreten, dass das Finanzamt berechtigt ist, eine Kosten-Nutzen-Analyse durchzuführen und die Kosten, die durch ein Zugeständnis in einem komplexen Fall eingespart würden, gegen den entgangenen Gewinn abzuwägen, siehe *Lord Wilson* in *R (on the application of Davies and another) (Appellants) v The Commissioneres for Her Majesty's Revenue and Customs (Respondent)* [2011] 1 WLR 2625 Rn. 26; *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 22.

639 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 23.

640 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 23.

641 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 23 Fn. 15.

642 Siehe *Koh* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I (2013), Kap. 1 Rn. 23 Fn. 21. In der aktuellen Auflage des Werkes aus dem Jahr 2020 findet sich diese Aussage allerdings nicht mehr.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten die gesetzgebende Gewalt, Art. 38 ff. der Verfassung.[643] Gemäß Art. 143 der Verfassung werden Steuern nur auf Grundlage von Gesetzen erhoben, sodass Singapur im Gegensatz zu Hongkong über einen klaren, verfassungsrechtlich verankerten Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht verfügt. Wie sich zeigen wird, wird dieser in Singapur seitens der Rechtsanwender ernst genommen; der gesetzgeberische Wille spielt bei der Auslegung von Steuergesetzen eine große Rolle und ist auch im Steuerumgehungskontext nach höchstrichterlicher Rechtsprechung Dreh- und Angelpunkt bei der Auslegung der Voraussetzungen der singapurischen GAAR.[644]

In einigen Fällen delegiert die Legislative die gesetzgeberische Gewalt auch an die Exekutive. So ist der Finanzminister beispielsweise gemäß sec. 78(16) ITA dazu befugt, Regelungen zu erlassen, die u. a. die Art und Weise vorschreiben, wie Einsprüche beim *Income Tax Board of Review* (im Folgenden „ITBR")[645] einzureichen sind, wie das Verfahren vor dem ITBR ablaufen soll, welche Aufzeichnungen zu führen sind sowie an welchen Orten und zu welchen Zeiten Einsprüche vor dem ITBR verhandelt werden sollen. Die *Income Tax (Board of Review) (Appeals Procedure) Regulations*[646] sind das Ergebnis dieser Delegation. Der Finanzminister ist darüber hinaus gemäß sec. 49 ITA auch berechtigt, bilaterale DBA abzuschließen. Eine Delegation der gesetzgeberischen Gewalt ist meist auf die Fälle beschränkt, in denen es aus Gründen der Zweckmäßigkeit erforderlich ist, bestimmte administrative oder rechnerische Details aus den Steuergesetzen herauszuhalten.[647] Im Allgemeinen beschränken sich Delegationen auf Situationen, in denen Steuervergünstigungen oder -erleichterungen vorgeschrieben sind, die ein gewisses Maß an administrativer Überprüfung der Berechtigung verlangen.[648] Anders als in Hongkong gibt es in Singapur eine ganze Reihe

643 Einen kurzen Überblick über den Aufbau und die Funktion des singapurischen Parlaments findet sich in *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 10 ff.

644 Siehe dazu insbesondere die Analyse des Urteils *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 in Abschnitt B.III.2.a.iii.(3).

645 Ähnlich wie in Hongkong ist auch in Singapur das *Board of Review* ein unabhängiges Gremium von Personen, die vom Finanzminister ernannt werden, und das über Einsprüche in Steuerangelegenheiten entscheidet. Details zur Zusammensetzung und zum Verfahren vor dem *Board of Review* finden sich in sec. 78 ff. ITA.

646 Ch 134, Rg 1.

647 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 8.

648 *Halkyard/Phua*, Singapore Journal of Legal Studies (2007), 1, 8.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an Delegationen der gesetzgeberischen Gewalt an den Finanzminister,[649] dem damit ein großes Vertrauen bei der Verwaltung und Implementierung des singapurischen Steuersystems zugeschrieben wird.

(3) Die Judikative

Eine eigene Steuergerichtsbarkeit existiert in Singapur, ebenso wie in Hongkong, nicht.[650] Hat ein Steuerpflichtiger Einwände gegen den gemäß sec. 72 ff. ITA an ihn gerichteten Steuerbescheid, besteht die Möglichkeit, gemäß sec. 76(2) ITA einen Widerspruch (*objection*) beim *Comptroller* einzulegen. Ist er auch nach erneuter Prüfung und eventueller Abänderung nicht mit der Steuerfestsetzung einverstanden (sec. 76(6)(b) ITA), kann zudem ein Einspruch (*appeal*) beim ITBR eingelegt werden, sec. 79(1) ITA. Gemäß sec. 82 ITA kann das ITBR jederzeit dem *High Court* einen Fall zur Klärung einer Rechtsfrage und Einholung einer Stellungnahme vorlegen (*case stated*-Verfahren). Dieser muss die vom ITBR ermittelten Tatsachen sowie jede bis dahin ergangene Entscheidung des ITBR enthalten, sodass der *High Court* in Bezug auf eine bestimmte Rechtsfrage entscheiden kann, und die Steuerfestsetzung entweder korrigiert oder der Fall mit entsprechender Stellungnahme an das ITBR zurückverwiesen wird, sec. 82(2) und (6) ITA. Erfolgt nur eine Rückverweisung an das ITBR, wird der *High Court* lediglich in beratender Funktion tätig, sodass gegen seine Stellungnahme keine Berufung eingelegt werden kann.[651] Im Falle einer Entscheidung durch den *High Court* zur Steuerfestsetzung selbst ist dies wiederum möglich.[652] Das ITBR ist gemäß sec. 82(7) ITA an die Stellungnahme bzw. Entscheidung des *High Court* gebunden. Im Falle einer Berufung gegen die Entscheidung des ITBR kann der *High Court* wiederum erneut darüber urteilen, ob die Entscheidung des ITBR richtig war oder nicht, selbst wenn diese sich auf

649 Beispiele finden sich u. a. in sec. 7, 8A(13), 10(2B), 10B, 10D, 10L(11), 13(11), 13CA, 13G, 13H, 50A(6) ITA.

650 Ein Überblick über die Gerichtsorganisation in Singapur findet sich bei *Schütze/Hirth*, Einführung in das Recht Singapurs (2007), S. 6–9.

651 Siehe dazu *Re XY & Co* [1965-1967] SLR(R) 451; *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 107.

652 Siehe dazu *Re XY & Co* [1965-1967] SLR(R) 451; *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 107.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Stellungnahme des *High Court* aus dem *case stated*-Verfahren stützt.[653] In der Praxis wird vom *case stated*-Verfahren allerdings kaum Gebrauch gemacht, da sowohl der *Chairman* als auch der *Deputy Chairman* des ITBR gemäß sec. 78(6) ITA selbst Juristen (oder Wirtschaftsprüfer) sein müssen und somit über die entsprechenden Rechtsfragen entscheiden können.[654] Zu betonen ist, dass es keine Möglichkeit gibt, das Verfahren vor dem ITBR zu überspringen. Laut dem singapurischen *High Court* muss jeder Steuerzahler die Steuerlast zunächst begleichen und die Argumente gegen die gegen ihn ergangene Steuerfestsetzung vor dem ITBR vorbringen; er hat kein Recht, das ITBR zu umgehen und seine Beschwerde direkt vor Gericht zu bringen.[655] Außerdem finden alle Anhörungen vor dem ITBR unter Ausschluss der Öffentlichkeit statt, sec. 83(1) ITA. Gemäß sec. 83(3) ITA ist das ITBR zwar befugt, die Entscheidungen anonymisiert zu veröffentlichen. Dies findet allerdings nicht so oft statt wie in Hongkong, sodass Entscheidungen des ITBR der Öffentlichkeit nur in wenigen Fällen zugänglich sind.

Wenn die zu zahlende Steuer oder die Steuerrückerstattung (ausschließlich der Verfahrenskosten), über die das ITBR entschieden hat, 200 SGD übersteigt, kann gegen die Entscheidung des ITBR Klage beim *High Court* eingereicht werden, sec. 81(2) ITA. Dabei können entweder nur Rechtsfragen oder sowohl Tatsachen- als auch Rechtsfragen geklärt werden. Tatsachenfeststellungen können jedoch nur angegriffen werden, wenn keine Beweise vorlagen, auf deren Grundlage die Feststellung ordnungsgemäß getroffen werden konnte, oder wenn nachgewiesen werden kann, dass kein vernünftiges Gericht oder Tribunal zu solch einer Tatsachenfeststellung gelangen konnte.[656] Ein solcher Fall ist in Singapur allerdings nicht bekannt, sodass wohl in den meisten Fällen das ITBR *de facto* die letzte

653 *Re XY & Co* [1965-1967] SLR(R) 451 Rn. 15; *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 109.

654 *Kuan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 47 Rn. 57. In der aktuellen Auflage aus dem Jahr 2020 ist diese Aussage bei *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 nicht mehr zu finden.

655 *Comptroller of Income Tax v A Co Ltd* [1965-1966] SLR(R) 322; *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 88.

656 *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 113; siehe auch *HLB v Comptroller on Income Tax* [1974-1976] SLR(R) 135 Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Tatsacheninstanz ist.[657] Gemäß sec. 81(5) ITA steht dem Steuerzahler nach Entscheidung des *High Court* eine weitere Berufungsmöglichkeit vor dem *Court of Appeal* offen.

Stempelsteuerstreitigkeiten werden nach erfolglosem Einspruch beim *Commissioner* gemäß sec. 39A SDA direkt vor dem *High Court* verhandelt, sec. 40 SDA. Ein Verfahren vor einem *Board of Review* gibt es diesbezüglich nicht. Anders ist dies bei Streitigkeiten in Bezug auf die singapurische Umsatzsteuer, die *Goods and Services Tax*. Ein Einspruch erfolgt beim gemäß sec. 50 GSTA eigens eingerichteten *Goods and Services Tax Act Board of Review* (im Folgenden „GSTBR"), sec. 51(1) GSTA. Auch hier ist nach sec. 55 GSTA ein *case stated*-Verfahren möglich; Berufungen über Entscheidungen des GSTBR werden vor dem *High Court* (sec. 54(2) GSTA) und schließlich vor dem *Court of Appeal* (sec. 54(5) GSTA) verhandelt.

Auch in Singapur besteht außerdem die Möglichkeit, gemäß *Order* 53 der *Rules of Court*[658] ein *judicial review*-Verfahren vor dem *High Court* einzuleiten, in dem dieser seine Aufsichtsbefugnis über Verfahren, Entscheidungen, Handlungen und Unterlassungen von öffentlichen Einrichtungen – wie untergeordneten Gerichten, Tribunalen, anderen Einrichtungen oder Personen, die quasi-gerichtliche Funktionen innehaben oder Aufgaben erfüllen, die ein öffentliches Element beinhalten – ausübt[659] und den Entscheidungsprozess (in vielen Fällen die Ermessensausübung) auf Illegalität (*illegality*), Irrationalität (*irrationality*), prozessuale Unsachgemäßheit (*procedural improperty*) oder auch Proportionalität (*proportionality*)[660] überprüft.[661] Das *judicial review*-Verfahren wird (auch in steuerrechtlichen Fällen)[662] selten durchgeführt und soll als letztes Mittel fungieren, wenn

657 Siehe dazu auch *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 113–116 m. w. N.

658 Ch. 322, Sec. 80, R 5 (die *Rules of Court* sind Teil des *Supreme Court of Judicature Act 1969*, Ch. 322, No. 24 of 1969).

659 *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 122.

660 Siehe hierzu das Urteil *Chng Suan Tze v Minister of Home Affairs* [1988] 2 SLR(R) 525, in welchem Bezug auf das berühmte britische Urteil *Council of Civil Service Unions v Minister* [1985] AC 374 genommen wird.

661 Dazu vertiefend *Tan*, The Constitution of Singapore: A Contextual Analysis (2015), S. 167 ff.; *Chng*, Singapore Journal of Legal Studies (2019), 294; *Wong*, 35(1) Statute Law Review (2014), 1; *Seow*, Singapore Journal of Legal Studies (2011), 533; *Chan*, 22 Singapore Academy of Law Journal (2010), 469.

662 *Gandhi* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 40 Rn. 125; siehe z. B. *Asia Development Pte Ltd v Attorney*

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

alle sonstigen Rechtsmittelmöglichkeiten ausgeschöpft sind.[663] Ermessensentscheidungen der Steuerbehörden werden beispielsweise hauptsächlich in *judicial review*-Verfahren überprüft.[664] In vielen Fällen ordnet aber auch das Gesetz bereits an, dass die jeweilige Ermessensausübung der Verwaltung durch die gewöhnlichen Rechtsmittel überprüft werden kann. Die gesetzlich vorgesehenen Rechtsmittel gegen Steuerfestsetzungen gemäß sec. 79 und 81 ITA (also der Einspruch beim ITBR bzw. *High Court* und *Court of Appeal*) können z. B. auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Ausübung des Ermessens des *Comptroller* gemäß der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33 ITA überprüfen lassen möchte, sec. 34 ITA. In diesem Fall besteht keine Notwendigkeit, ein *judicial review*-Verfahren einzuleiten.[665] Das Gericht ist dann berechtigt, alle vom *Comptroller* vorgenommenen Abweichungen oder Anpassungen, die willkürlich oder unangemessen sind, sowie jede exzessive oder missbräuchliche Ermessensausübung zu verwerfen, bei der der *Comptroller* außerhalb seiner Befugnisse gemäß sec. 33 ITA gehandelt hat.[666] Diese Überprüfung ist jedoch notwendigerweise begrenzt und beinhaltet keine vollständige Überprüfung der Verwaltungsentscheidung;[667] wenn es zwei oder mehrere Methoden gibt, einem Steuervorteil entgegenzuwirken, ist es nicht Sache des Gerichts, zu entscheiden, dass eine bestimmte Methode der anderen vorzuziehen ist.[668]

Auch wenn Singapurs Gerichte grundsätzlich unabhängig sind,[669] werden hin und wieder kritische Stimmen laut, die ihnen vorwerfen, in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten dazu zu neigen, die Regierung zu be-

General [2020] SGCA 22; *AXY and others v Comptroller of Income Tax* [2017] SGHC 42 und [2018] SGCA 23; *ACC v Comptroller of Income Tax* [2009] SGHC 211 und [2010] SGCA 216; *Re Raffles Town Club Pte Ltd* [2008] 2 SLR(R) 1101.

663 *Comptroller of Income Tax v ACC* [2010] 2 SLR 1189 Rn. 13.

664 *Gandhi* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 40 Rn. 13.

665 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 121.

666 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 124.

667 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 122 f. mit Verweis auf die Urteile *Mount Elizabeth (Pte) Ltd v Comptroller of Income Tax* [1985-1985] SLR(R) 950 Rn. 17; *Ling Uk Choon and another v Public Accountants Board* [2004] 3 SLR(R) 517 Rn. 32 f.; *JD Ltd v Comptroller of Income Tax* [2006] 1 SLR(R) 484 Rn. 49.

668 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 124.

669 *Tan*, The Constitution of Singapore: A Contextual Analysis (2015), S. 154 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vorzugen.[670] Der *High Court* Singapurs selbst merkte an, dass durch die Einführung der sec. 9A(1) *Interpretation Act 1965*, welche die zweckgerichtete Gesetzesauslegung statuiert, das vormals bestehende *common law*-Prinzip, Steuergesetze seien streng zugunsten des Steuerzahlers auszulegen, geschwächt wurde.[671] Es gibt aber durchaus auch Fälle in Singapur, in denen die Behörde unterliegt.[672] Jedenfalls sind keine steuerrechtlichen Fälle bekannt, die das Vertrauen der singapurischen Bevölkerung in die Gerichte erschüttert haben.

ii. Einfluss der Grundrechte

Individuelle Freiheits- oder Grundrechte spielen in steuerrechtlichen Fällen bisher keine Rolle in Singapur. Obwohl auch Singapur z. B. den Gleichheitssatz (Art. 12 der Verfassung) kennt,[673] setzt die Diskussion über den Umgang mit Steuerumgehungsfällen nicht direkt bei verfassungsrechtlich verankerten Prinzipien an, sondern kreist um darüberstehende moralische und ethische Überlegungen. In *common law*-Staaten stehen sich dabei oft Anhänger der *public interest view* und der *rule of law view* gegenüber.[674] Nach der *public interest view* ist die Besteuerung Bestandteil des öffentli-

670 Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen Menschenrechte relevant werden, wie z. B. bei vorläufigen Festnahmen oder Versammlungsverboten, siehe dazu ausführlich die Rede des ehemaligen *Chief Justice* des singapurischen *Supreme Court Chan Sek Keong* während des 2012 in Singapur abgehaltenen *Rule of Law* Symposiums, *Chan*, Singapore Journal of Legal Studies (2012), 209, 213 ff. mit Verweis auf *Thio*, in: Peerenboom (Hrsg.), Asian Discourses of Rule of Law: Theories and Implementation of Rule of Law in Twelve Asian Countries, France and the US (2004), 183; *Thio/Tan*, Evolution of a Revolution – Forty Years of The Singapore Constitution (2009).

671 *ABB v Comptroller of Income Tax* [2010] 2 SLR 837 Rn. 54; *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 58.

672 Siehe z. B. den Fall *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186, welcher in Abschnitt B.III.2.a.iii.(2). näher beleuchtet wird.

673 Der steuerrechtliche Gleichheitssatz kommt in Singapur beispielsweise durch das Prinzip der *horizontal equity* zum Tragen, welches besagt, dass Steuerzahler, die sich in ähnlichen wirtschaftlichen Verhältnissen befinden, in ähnlicher Weise besteuert werden sollten, siehe *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I (2013), Kap. 6 Rn. 4. Allerdings spielt auch dieses Prinzip in Entscheidungen keine direkte Rolle.

674 Siehe dazu allgemein *Yoong* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I (2013), Kap. 4 Rn. 25 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chen Interesses eines Staates.[675] Steuerpflichtige, die zwar den Steuergesetzen folgen, deren Handlungen aber nicht mit dem dahinterstehenden Sinn und Zweck übereinstimmen oder die Gesetzeslücken exzessiv ausnutzen und die Anwendung von Steuergesetzen über deren Sinn hinaus ausreizen, verletzen die soziale Verpflichtung, den Staatshaushalt leistungsgerecht zu finanzieren, und verlagern diese Last so ungerechterweise auf andere, was zu einer Untergrabung des Steuersystems und seiner Integrität führt.[676] Die *rule of law view* besagt, dass es das Recht der Bürger sei, ihre Steuerangelegenheiten zu optimieren und allein der Wortlaut des Gesetzes für die Steuerpflicht maßgeblich sei.[677] Dies steht im Einklang mit den Aussagen der britischen *Duke of Westminster*-Entscheidung.[678] Auch wenn in Singapurs Entscheidungen in Steuerumgehungsfällen nicht direkt auf Verfassungsprinzipien zurückgegriffen wird, zeigt allein die Einführung allgemeiner Antimissbrauchsvorschriften im Steuerrecht die Absicht, gegen eklatante Steuerumgehungsgestaltungen vorgehen zu wollen, um damit eine gewisse Steuergerechtigkeit im öffentlichen Interesse herzustellen. Dem gegenüber steht der Gesetzesvorbehalt des Steuerrechts und die damit verbundene Rechtssicherheit, die die Steuerzahler genießen. Auch Rechtsanwender in Singapur stehen bei der Anwendung allgemeiner Antimissbrauchsvorschriften also vor der Herausforderung, das Spannungsverhältnis zwischen diesen grundlegenden Prinzipien aufzulösen.

d. Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerplanung

Im *e-Tax Guide* der IRAS zur allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33 ITA aus dem Jahre 2023 werden die Begriffe Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerplanung definiert.[679] Steuerhinterziehung ist

675 Siehe z. B. das Minderheitsvotum im US-amerikanischen Fall *Compania General De Tobacos De Filipinas v Collector of Internal* (1927) 275 US 87; *Yoong* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I (2013), Kap. 4 Rn. 25, 34 ff.

676 *Yoong* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I (2013), Kap. 4 Rn. 43.

677 *Yoong* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I (2013), Kap. 4 Rn. 25, 44 ff.

678 Siehe dazu Abschnitt B.II.1.e.ii.(1).(a).

679 *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023), Rn. 3.1–3.3.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

demnach ein Straftatbestand, der die Verringerung der eigenen Steuerschuld oder die Erlangung von Steuergutschriften oder -erstattungen durch illegale Mittel wie der Geltendmachung fiktiver oder nicht vorhandener Ausgaben oder das Unterlassen der Abgabe einer Steuererklärung, beinhaltet.[680] Bei einer Steuerumgehung handelt es sich dagegen um eine Gestaltung, die künstlich, konstruiert oder von geringer oder gar keiner wirtschaftlichen Substanz ist und darauf abzielt, einen Steuervorteil zu erlangen, der vom Parlament nicht beabsichtigt ist.[681] Der *e-Tax Guide* zählt dabei auf, welche Konstruktionen von der Verwaltung als Steuerumgehungsgestaltungen gesehen werden. Dies sind z. B. zirkuläre Gestaltungen, die Gründung einer Zwischengesellschaft zu Steuerzwecken, die Änderung der Form einer Gesellschaft zu Steuerzwecken, die Übertratung von Schuldtiteln an eine ausländische Gesellschaft aus steuerlichen Gründen, die Gründung mehrerer Gesellschaften zu Steuerzwecken oder Einkommensverschiebungen, die nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen.[682] Die zulässige Steuerplanung wiederum ist ein Prozess der Strukturierung einer Transaktion oder einer Reihe von Transaktionen, um die eigene Steuerpflicht zu minimieren, und erfüllt in der Regel sowohl die gesetzlichen Anforderungen als auch die Zielsetzung des Einkommensteuergesetzes.[683] Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass jeder Mensch das Recht hat, seine Angelegenheiten so zu ordnen, dass der geringste Betrag an Steuern zu zahlen ist.[684] Es ist üblich, bei geschäftlichen Entscheidungen auch steuerliche Konsequenzen im Blick zu behalten.[685] Die Definition der Begriffe Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steueroptimierung gleicht also, angesichts der Geschichte Singapurs wenig überraschend, derjenigen des Vereinigten Königreiches sowie Hongkongs.

680 *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023), Rn. 3.2.

681 *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023), Rn. 3.1.

682 Siehe *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023), Rn. 6.1 ff. mit ausführlichen Fallbeispielen.

683 *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023), Rn. 3.3.

684 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 1.

685 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

e. Die Gesetzesauslegung im Steuerrecht

Um feststellen zu können, dass Steuerumgehungsfälle auch in Singapur Divergenzphänomene im Sinne des Modells *Osterloh-Konrads* darstellen – also dass in solchen Fällen das Ergebnis der methodengerechten, wortsinngetreuen Anwendung einer Norm nicht mit dem dahinterstehenden Sinn und Zweck übereinstimmt und zur Wortsinndurchbrechung letzten Endes eine Antimissbrauchsvorschrift herangezogen wird –, ist es wichtig, zunächst darauf einzugehen, wie dort die Gesetzesauslegung von steuerrechtlichen Normen funktioniert. Nach der Darstellung allgemeiner Auslegungsprinzipien im singapurischen Steuerrecht (i.), wird kurz darauf eingegangen, dass Singapur im Gegensatz zu Hongkong den *Ramsay approach* nicht als Auslegungshilfe in Steuerumgehungsfällen heranzieht (ii.). Die Erkenntnisse sollen abschließend zusammengefasst werden (iii.).

i. Allgemeine Auslegungsprinzipien

(1) Die Bedeutung des Wortlauts

Als *common law*-Jurisdiktion orientiert sich auch Singapur größtenteils an der englischen Tradition bezüglich der Auslegung von Steuergesetzen. Jedes Gesetz ist demnach zunächst wörtlich auszulegen, d. h. unter Anwendung der gewöhnlichen Bedeutung seiner Sprache, es sei denn, es liegt eine gesetzliche Definition der Begriffe vor.[686] Aber auch in Singapur beschränken sich die Rechtsanwender nicht nur auf die strenge Befolgung des Wortlauts, sondern wandten schon immer ganzheitlichere Methoden der Gesetzesauslegung an. Nach der sog. *golden rule* ist beispielsweise ein Gesetz als Ganzes auszulegen, insbesondere dann, wenn die Gerichte davon überzeugt sind, dass die Beimessung der gewöhnlichen Bedeutung eines Wortes falsch oder absurd wäre und es daher gerechtfertigt ist, eine andere, weniger angemessene Bedeutung anzunehmen, die die Worte des Gesetzes

686 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 33 ff. mit Verweis auf das britische Urteil *Cape Brandy Syndicate v Inland Revenue Commissioners* [1921] 1 KB 64 Rn. 71 sowie das singapurische Urteil *Comptroller of Income Tax v GE Pacific Pte Ltd* [1994] 2 SLR(R) 948 Rn. 23.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aber noch tragen.[687] Die *mischief rule*, auch bekannt als *Rule in Heydon's Case* aus dem Jahre 1584, besagt wiederum, dass man für die richtige Auslegung des Gesetzes berücksichtigen muss, was das *common law* vor Entstehung des Gesetzes geregelt hatte, welchen Mangel das *common law* aufwies, welches „Heilmittel" das Parlament für das Problem beschlossen und eingesetzt hat und welchen wahren Grund es für die Einführung des Gesetzes hatte.[688] Neben Auslegungsregeln bedienen sich Rechtsanwender in Singapur auch Regeln des Sprachgebrauchs (*presumptions of language*), um Wörter in Gesetzen und Dokumenten auszulegen.[689] Dazu zählen beispielsweise[690] die Maximen *expressio unius est exclusio alterius*[691], *ejusdem generis*[692], *expressum facit cessare tacitum*[693], *noscitur a sociis*[694] oder *generalia specialibus non derogant*[695]. Außerdem gibt es Regeln, die auf den weiteren rechtlichen Kontext Bezug nehmen, sog. *presumptions of law*. In Singapur werden Gesetze beispielsweise nicht rückwirkend angewendet, sofern dies nicht ausdrücklich vorgesehen ist (*presumption against retroactivity*).[696] Darüber hinaus ist anerkannt, dass jedes Gesetz, das die Eigentumsrechte eines Einzelnen berührt, dies auch ausdrücklich regeln muss (*presumption against arbitrary infringement of the proprietary interests of*

687 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 37 mit Verweis auf das britische Urteil *River Wear Commissioners v Adamson* [1877] 2 AC 743 Rn. 764 f.

688 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 39 ff. mit Verweis auf den *Heydon's Case* (1584) 3 Co Rep 7a. Zu betonen ist aber, dass die *mischief rule* kaum in Rechtsgebieten wie dem Steuerrecht Anwendung finden kann, die maßgeblich von geschriebenem Gesetzesrecht geprägt sind, sodass das *common law* diesbezüglich keinen Mangel aufweisen kann.

689 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 46.

690 Siehe dazu *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 47–51.

691 Die Erwähnung eines oder mehrerer Dinge einer bestimmten Kategorie schließt implizit die anderen Mitglieder dieser Kategorie aus.

692 Wenn allgemeine Wörter auf eine Aufzählung von Dingen folgen, die zu einer Kategorie gehören, sollten die allgemeinen Wörter auf die Dinge dieser Kategorie beschränkt werden, es sei denn, es ist klar, dass eine weite Auslegung erforderlich ist.

693 Das explizit Ausgedrückte hebt Andeutungen auf.

694 Wörter können durch die übrigen Wörter innerhalb desselben Absatzes oder Kapitels beeinflusst werden.

695 Allgemeine Wörter entziehen den speziellen Wörtern nicht die Wirkung, deshalb bricht spezielles Recht allgemeines Recht.

696 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 56.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

the individual) und Gerichte Gesetze nicht so auslegen dürfen, dass sie diese Rechte stillschweigend aufheben.[697] Im *common law* gilt zudem der Grundsatz, dass Steuergesetze im Zweifel immer zugunsten des Steuerzahlers ausgelegt werden müssen.[698]

Allerdings erschöpfen sich Singapurs Auslegungsregeln nicht in der Anwendung bestimmter Ansätze des *common law*. Vielmehr wurde eigens sec. 9A *Interpretation Act 1965* eingeführt, um mehr Klarheit in Bezug auf die Auslegung von Gesetzen zu schaffen und Schwierigkeiten bei der Wahl der Auslegungsmethode zu beseitigen.[699] Sec. 9A(1) *Interpretation Act 1965* besagt, dass eine Auslegung, die den dem Gesetz zugrunde liegenden Sinn und Zweck fördert (unabhängig davon, ob dieser Zweck im Gesetz ausdrücklich genannt wird oder nicht) einer Auslegung, die diesen Zweck nicht fördert, vorzuziehen ist. Diese Vorschrift verdränge laut dem *High Court* Singapurs sogar das *common law*-Prinzip, dass Steuergesetze stets zugunsten des Steuerzahlers ausgelegt werden müssen.[700] Der zweckgerichtete Ansatz der Gesetzesauslegung gemäß dem *Interpretation Act 1965* hat in Singapur also Vorrang vor allen anderen Auslegungsgrundsätzen des *common law*, welche wiederum nur dann Anwendung finden, wenn deren Anwendung mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes übereinstimmt oder alternativ, wenn die Mehrdeutigkeit des Wortlauts auch nach zweckgerichteter Auslegung fortbesteht.[701]

697 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 57. Dies stellt eine Ausprägung des *principle of legality* im *common law* dar, siehe hierzu *Neo*, 29 Singapore Academy of Law Journal (2017), 667. Verfassungsrechtlich geschützt wird das Eigentum in Singapur nicht, da Singapurs Gebiet klein ist und die Optimierung der Nutzung des Grundes bei der Regierung verbleiben soll, siehe dazu näher *Shanmugam*, Singapore Journal of Legal Studies (2012), 357, 361 f.

698 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 58; siehe zu den Ursprüngen der sog. *contra fiscum rule* im *common law* auch die britischen Urteile *Coltness Iron Co v Black* (1881) 6 App Cas 315 (House of Lords) Rn. 330 und *Hulett & Sons Ltd v Resident Magistrate, Lower Tugela* [1912] AD 760, 764, 769 ff.

699 *Koh* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 2 Rn. 63. Eine Darstellung der rechtlichen Lage vor Einführung der sec. 9A *Interpretation Act 1965* findet sich in *Tan Boon Yong v Comptroller of Income Tax* [1993] 2 SLR 48, 54 f.

700 *ABB v Comptroller of Income Tax* [2010] 2 SLR 837 Rn. 54.

701 *Public Prosecutor v Low Kok Heng* [2007] 4 SLR(R) 183 Rn. 41.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(2) Einbeziehung externer Quellen

Gemäß sec. 9A(2) *Interpretation Act 1965* kann jede Quelle, die nicht Teil des geschriebenen Rechts ist, bei der Ermittlung der Bedeutung von Gesetzestexten berücksichtigt werden. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die Bedeutung von Vorschriften bestätigt werden soll, die eine wörtliche Lesung des Textes für gewöhnlich vermittelt, oder wenn die wörtliche Lesung des Textes mehrdeutig, unklar oder unverhältnismäßig ist. Der *Interpretation Act 1965* schränkt nicht ein, welche externen Quellen herangezogen werden können, sondern zählt in sec. 9A(3) lediglich einige Beispiele auf. Dazu gehören alle Aussagen, die zwar nicht Teil des Gesetzestextes, aber im offiziellen Dokument der Druckversion aufgeführt sind, alle Begründungen, die sich auf den Gesetzentwurf beziehen, die Rede, die ein Minister im Parlament anlässlich der Einbringung eines Antrags auf eine zweite Lesung eines Gesetzentwurfs gehalten hat, jegliches einschlägige Material in einem offiziellen Protokoll der parlamentarischen Debatten, jeder Vertrag oder andere internationale Vereinbarung, auf die im Gesetz Bezug genommen wird sowie jedes Dokument, das durch das geschriebene Gesetz zu einem relevanten Dokument im Sinne des Gesetzes erklärt wird. Sec. 9A(4) *Interpretation Act 1965* warnt jedoch davor, externe Quellen bei der Auslegung von Gesetzen als Selbstverständlichkeit zu konsultieren, da man sich auf die gewöhnliche Bedeutung verlassen können soll, die der Gesetzeswortlaut unter Berücksichtigung des Gesamtkontextes und des dem Gesetz zugrunde liegenden Sinn und Zwecks vermittelt. Zudem sind lange Gerichts- oder andere Verfahren ohne kompensierenden Vorteil zu vermeiden. Auch laut dem singapurischen *High Court* sollten gesetzliche Bestimmungen mithilfe von externen Quellen nur innerhalb der vom Wortlaut gesetzten Parameter zweckgerichtet ausgelegt werden; die Gesetzgebung dürfe nicht unbeabsichtigt umgeschrieben werden.[702] Anwälte sollten vermeiden, Verfahren unnötig in die Länge zu ziehen, indem sie irrelevante externe Dokumente anführen, um verschiedene Auslegungen einer gesetzlichen Bestimmung zu unterstützen; dies käme einem Missbrauch der weiten sec. 9A *Interpretation Act 1965* gleich.[703]

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass sec. 9A *Interpretation Act 1965* vorschreibt, dass bei der Auslegung aller gesetzlichen Bestimmungen ein zweckgerichteter Ansatz verfolgt werden muss, und die Heranziehung

702 *Public Prosecutor v Low Kok Heng* [2007] 4 SLR(R) 183 Rn. 57.
703 *Public Prosecutor v Low Kok Heng* [2007] 4 SLR(R) 183 Rn. 57.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

von externen Quellen, selbst im Falle eines eindeutigen Gesetzeswortlauts, erlaubt ist.[704] Damit verfolgt Singapur im Rahmen der Gesetzesauslegung einen sehr weiten und liberalen Ansatz.[705]

(3) Die Rolle des Zivilrechts

Auch in Singapur spielt das Zivilrecht keine bedeutende Rolle bei der Auslegung von steuerrechtlichen Begriffen. Dies liegt vor allem daran, dass die Diskussion darüber, inwieweit Rechtsanwender im Steuerrecht an das zivilrechtliche Verständnis gewisser Begriffe gebunden sind, in Singapur nicht stattfindet. Vielmehr wird im Einzelfall entschieden, welche Bedeutung dem Wortlaut einer Vorschrift gemäß dem dahinterstehenden Sinn und Zweck zukommt. Im Fall *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties*[706] lehnte der Richter beispielsweise die zivilrechtliche Auslegung einer Vorschrift des SDA im Hinblick auf die Hintergründe und Gesetzgebungsgeschichte der diskutierten Norm ab.[707] Auch dies unterstreicht die große Bedeutung der zweckgerichteten Auslegung im singapurischen Recht.

ii. Die Anwendung des *Ramsay approach*

Der in Großbritannien entwickelte *Ramsay approach* als Methode der zweckorientierten Auslegung spielt im singapurischen Rechtssystem eine untergeordnete Rolle. In Malaysia wurde beispielsweise auf den Ansatz Bezug genommen, als es in einem (nicht steuerrechtlichen) Fall um die zweckgerichtete Auslegung von Normen ging.[708] Eine Auslegung gemäß dem Sinn und Zweck eines Gesetzes ist in Singapur allerdings ohnehin schon gemäß sec. 9A *Interpretation Act 1965* geboten.[709] Außerdem wird

704 *Public Prosecutor v Low Kok Heng* [2007] 4 SLR(R) 183 Rn. 57.
705 *Aw*, Singapore Journal of Legal Studies (2009), 545, 560.
706 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173.
707 Siehe dazu im Detail Abschnitt B.III.2.a.iii.(1).
708 Siehe *Palm Oil Research and Development Board Malaysia v Premium Vegetable Oils Sdn Bhd* [2005] 3 MLJ 97; *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 127.
709 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 127.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vertreten, dass keine Notwendigkeit besteht, den *Ramsay approach* als zweckorientierte Auslegungsmethode anzuwenden, da das Parlament sec. 33 ITA gerade zum Zweck der Bekämpfung von Steuerumgehung erlassen habe.[710] Eine Anwendung des *Ramsay approach*, welche zu einem anderen Ergebnis führe als sec. 33 ITA, würde den Willen des Gesetzgebers unterlaufen und die Vorschrift obsolet machen.[711] Zu betonen ist, dass kein Gericht Singapurs jemals auf den *Ramsay approach* Rückgriff genommen hat.[712] Außer der kurzen Erwähnung in Singapurs Standardwerk zur Einkommensteuer[713], beschäftigt sich auch die Literatur nicht mit dem *Ramsay approach* und einer möglichen Anwendung in Singapur.

iii. Zusammenfassung

Festzuhalten ist, dass Singapur einen starken Fokus auf die zweckgerichtete Auslegung von Normen legt, was vor allem auf die Verankerung der Methode im *Interpretation Act 1965* zurückzuführen ist. Dementsprechend findet sie auch in steuerrechtlichen Fällen Anwendung. So wurde beispielsweise in *Comptroller of Income Tax v GE Pacific Pte Ltd* auf den Sinn und Zweck der betroffenen Vorschriften unter Bezugnahme auf die Rede des Finanzministers bei der zweiten Lesung der einschlägigen Gesetzesänderung abgestellt, um die richtige Anwendung der Abschreibungsregeln im Falle einer Vermögensübertragung zwischen verbundenen Gesellschaften zu ermitteln.[714]

Der *Ramsay approach* hingegen wird in Singapurs Rechtsprechung nicht aufgegriffen. In Steuerumgehungsfällen wird vielmehr auf die allgemeinen Antimissbrauchsregeln zurückgegriffen.

---

710 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 127.

711 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 127.

712 Nur in einem Fall des ITBR wurde kurz auf den *Ramsay approach* Bezug genommen, um die Anwendung des zweckgerichteten Auslegungsansatzes zu untermauern, siehe *ATG v The Comptroller of Income Tax* [2011] SGITBR 2 Rn. 68.

713 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 127. Hierbei handelt es sich um die ältere Auflage aus dem Jahr 2013. In der aktuellen Auflage findet sich bei *Loon/Li* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 20 kein Hinweis auf den *Ramsay approach* mehr.

714 *Comptroller of Income Tax v GE Pacific Pte Ltd* [1994] 2 SLR(R) 948; eine Zusammenfassung findet sich bei *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 75.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Steuerumgehung als Divergenzphänomen

Nachdem die Grundlagen des Steuerrechtssystems in Singapur dargestellt wurden, soll in den folgenden Abschnitten gezeigt werden, wie allgemeine Antimissbrauchsinstrumente theoretisch und in praktischer Anwendung funktionieren und dass Steuerumgehungsfälle auch dort Divergenzprobleme im Sinne des Modells *Osterloh-Konrads* darstellen (a.). Dabei wird zunächst herausgearbeitet, dass sich die Voraussetzungen der singapurischen allgemeinen Antimissbrauchsinstrumente formal in das Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* einordnen lassen, und somit theoretisch eine Norm-Zweck-Divergenz identifizieren und auflösen können. Anschließend wird festgestellt, dass auch die konkrete Anwendung der verschiedenen GAAR durch die Verwaltung und Gerichte in Steuerumgehungsfällen der Aufgabe dient, die Wortsinngrenze des einschlägigen Steuergesetzes zulasten des Steuerpflichtigen im Divergenzfall zu durchbrechen. In einer abschließenden Bewertung sollen die Ergebnisse unter Heranziehung der Gedanken *Osterloh-Konrads* kritisch analysiert werden (b.).

a. Die singapurische GAAR in Theorie und Praxis

Von 1947 bis 1988 existierte im singapurischen Einkommensteuerrecht eine Antimissbrauchsvorschrift, die dem Wortlaut der Hongkonger sec. 61 IRO entsprach. Die neue Fassung aus dem Jahr 1988 wurde nicht nur im Einkommensteuerrecht, sondern später auch im GSTA und dem SDA eingeführt.[715] Da der Wortlaut der neuen Fassung in allen Steuergesetzen im Wesentlichen identisch ist, finden gerichtliche Interpretationen auf alle GAAR im singapurischen Steuerrecht Anwendung.[716] Sowohl die alte (i.) als auch die neue Fassung der singapurischen GAAR (ii.) sollen im Folgenden im Hinblick auf das Modell *Osterloh-Konrads* näher untersucht werden, bevor

715 Siehe sec. 47 GSTA sowie sec. 33A SDA.

716 *Aw*, Singapore Journal of Legal Studies (2009), 545, 547 f. Sec. 47 GSTA weist einige Unterschiede zu den anderen beiden GAAR Singapurs auf. Diese betreffen aber vor allem die Definition eines Steuervorteils in Absatz (3), die Ermittlung der steuerpflichtigen Personen sowie die Behandlung der Bereitstellung gewisser Lieferungen von Waren und Dienstleistungen, Absatz (2). Die Tatbestandsvoraussetzungen, die für eine allgemeine Antimissbrauchsvorschrift maßgeblich sind, gleichen denen der sec. 33 ITA. Sec. 47 GSTA wurde nie in einem Verfahren aufgegriffen, sodass die Vorschrift in dieser Arbeit zu vernachlässigen ist.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Funktion der GAAR in der Rechtsanwendung dargestellt und analysiert wird (iii.).

i. Rechtslage vor 1988

Die von 1947 bis 1988 gültige Antimissbrauchsvorschrift des singapurischen Steuerrechts fand sich in sec. 33 ITA (a. F.)[717] und glich dem Wortlaut der Hongkonger Vorschrift der sec. 61 IRO:[718]

> **Section 33**
> (1) *Where an assessor is of opinion that any transaction which reduces or would reduce the amount of tax payable by any person is artificial or fictitious or that any disposition is not in fact given effect to, he may disregard any such transaction or disposition and the person concerned shall be assessable accordingly.*
> (2) *In this section "disposition" includes any trust, grant, covenant, agreement or arrangement.*

Sec. 33 ITA a. F. ermächtigte den *Comptroller*, bestimmte Transaktionen oder Verfügungen außer Acht zu lassen, die eine Verringerung des zu zahlenden Steuerbetrags zur Folge haben und entweder künstlich, fiktiv oder in Wirklichkeit nicht in Kraft gesetzt worden sind. Bei sec. 33 ITA a. F. handelte es sich genauso wie bei sec. 61 IRO um eine Vorschrift, die keine Steuerpflicht begründete, sondern nur dazu ermächtigte, gewisse Transaktionen außer Acht zu lassen (*annihilating provision*).[719] Eine Anpassung der Transaktionen durfte nicht stattfinden.[720] Dabei konnte es auch vorkommen, dass nach Nichtbeachtung der Transaktionen kein Vorgang zurückbleibt, der besteuert werden könnte.[721]

Die einzelnen Tatbestandsmerkmale der sec. 33 ITA (a. F.) sollen im Folgenden mit Bezug auf die Ergebnisse *Osterloh-Konrads* näher untersucht werden.

---

717 Cap. 134, 1985 (Rev. Ed.).
718 Siehe dazu Abschnitt B.II.2.a.i.
719 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76; siehe auch *Loke*, 14(2) Malaya Law Review (1972), 209, 213 ff.; *Aw*, Singapore Journal of Legal Studies (2009), 545, 546; *Liang*, 31(1) Malaya Law Review (1989), 78, 80.
720 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76.
721 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(1) Künstlichkeit

Hinsichtlich der formalen Einordnung des Kriteriums der Künstlichkeit kann auf die Ausführungen zur Hongkonger GAAR verwiesen werden.[722] Nachfolgend wird nur auf die Deutung des Merkmals in der Praxis eingegangen.

In Singapur existiert lediglich eine gerichtliche Entscheidung, die sich inhaltlich mit der Anwendung der sec. 33 ITA a. F. beschäftigt. Im Fall *CEC v Comptroller of Income Tax* des *High Court* aus dem Jahre 1971 erwarb der Kläger verschiedene Grundstücke in Singapur und übertrug das Eigentum schließlich an seinen Sohn. Zudem erwarb er ein weiteres Grundstück im Namen eines seiner anderen Söhne, ohne jedoch mit einer Vollmacht ausgestattet zu sein. Schließlich wurden die Grundstücke allesamt an eine Bauträgergesellschaft weiterveräußert, deren vorsitzender Geschäftsführer (*chairman of the board of directors*) der Kläger selbst war. Auch alle übrigen Geschäftsführer waren Mitglieder der Familie des Klägers, u. a. auch die Söhne, an die die Grundstücke übertragen worden waren. Die Durchführung der Veräußerung erfolgte maßgeblich durch den Kläger allein. Der *Comptroller* argumentierte daher, dass die Grundstücke im Eigentum des Klägers standen und die Veräußerung im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit stattfand, sodass seine Gewinne zu versteuern seien. Insbesondere die Übertragung des Eigentums an die nicht in Singapur ansässigen Söhne sei sowohl künstlich als auch fiktiv und deshalb außer Acht zu lassen. Das ITBR befand in seiner Entscheidung, dass die Gestaltung zwar nicht künstlich, aber sehr wohl fiktiv (im Sinne eines Scheingeschäfts) sei, da der Hauptzweck in der Vermeidung von Steuern lag und entschied daher zugunsten des *Comptroller*.[723] Zur Unterscheidung der Worte „künstlich" und „fiktiv" nahm das ITBR Rückgriff auf ein malaysisches Urteil[724], in dem es um das malaysische Äquivalent zu sec. 33 ITA a. F. ging.[725] Demnach sei eine künstliche Transaktion „unnatürlich" und eine fiktive Transaktion

722 Siehe Abschnitt B.II.2.a.i.(1).

723 Der Sachverhalt sowie die vorangegangene Entscheidung des ITBR wird in *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR 466 f. wiedergegeben. In der neuen Version der *Singapore Law Reports (Reissue)* wird dies in *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76 nur knapp zusammengefasst, da alle Kopfnoten und Leitsätze im Rahmen der Neuauflage umfassend gekürzt wurden. Nachfolgend wird aufgrund der präziseren Zitierbarkeit auf die Neuauflage Bezug genommen.

724 *Comproller of Income Tax v AB Estates Ltd* [1967] 1 MLJ 89.

725 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76 Rn. 14.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

stelle ein Scheingeschäft (*sham*) dar.[726] Eine Transaktion sei dann künstlich und unnatürlich, wenn sie nicht aus wirtschaftlichen Beweggründen getätigt wurde.[727] Zur Unterscheidung der Begriffe „künstlich" und „fiktiv" wollte sich der zuständige Richter in *CEC v Comptroller of Income Tax* schließlich nicht mehr detailliert äußern, er verwies diesbezüglich lediglich auf die vorangegangene Entscheidung des ITBR und des malaysischen Gerichts.[728] Dementsprechend wurde angenommen, dass auch in Singapur die Definition des malaysischen Gerichts Anwendung fand.[729] Ein Steuerpflichtiger konnte also nach sec. 33 ITA a. F. nur dann Steuervorteile genießen, wenn für die Umsetzung einer Gestaltung betriebliche bzw. wirtschaftliche Gründe vorlagen. Dies entspricht den Überlegungen zu dem in GAAR häufig verwendeten Merkmal der fehlenden „außersteuerlichen Gründe", welches sich grundsätzlich auf der ersten Stufe des Modells *Osterloh-Konrads* einordnen lässt und eine Norm-Zweck-Divergenz indiziert.[730] Hinter dieser Überlegung steht, dass der Gesetzgeber bestimmte steuerliche Vorteile nur für solche Gestaltungen gewähren will, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige betriebliche Gründe hat.[731] Wenn also Geschäfte getätigt wurden, die nicht betrieblich veranlasst waren, lag eine Norm-Zweck-Divergenz vor. Das Merkmal der Künstlichkeit kam in der Praxis allerdings nie zur Anwendung, da es in der Entscheidung des ITBR und des *High Court* lediglich um die Einordnung der Geschäfte als fiktive Transaktionen oder Scheingeschäfte ging.

(2) Fiktion oder Scheingeschäft

Der *High Court* hob die Entscheidung des ITBR in *CEC v Comptroller of Income Tax* letzten Endes teilweise auf und entschied, dass zumindest in Bezug auf zwei Grundstücke keine Beweise dafür vorlagen, dass der Kläger deren Eigentümer geblieben war. Der *Comptroller* hätte darlegen müssen, dass es sich bei den Geschäften des Klägers um Scheingeschäfte im Sinne des britischen *sham*-Konzepts oder gemäß sec. 33 ITA a. F. handelte, was

726 *Comproller of Income Tax v AB Estates Ltd* [1967] 1 MLJ 89, 93.
727 *Comproller of Income Tax v AB Estates Ltd* [1967] 1 MLJ 89, 93.
728 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76 Rn. 14.
729 So z. B. *Loke*, 14(2) Malaya Law Review (1972), 209, 211 f.; *Liang*, 31(1) Malaya Law Review (1989), 78, 80.
730 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.
731 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ihm aber nicht vollständig gelungen sei.[732] Durch das Urteil wurde deutlich, dass in Singapur neben der GAAR auch die Grundsätze des *common law* Großbritanniens Anwendung fanden, wonach u. a. Scheingeschäfte (*sham transactions*)[733] nichtig sind.[734]

Ein Scheingeschäft liegt nach britischem Recht vor, wenn der Anschein erweckt wird, auf zivilrechtlicher Seite seien Rechte und Pflichten zwischen den Parteien begründet worden, die allerdings nicht wirksam entstanden sind.[735] Es muss Einigkeit darüber herrschen, dass die scheinbar vereinbarten Rechtsfolgen tatsächlich nicht eintreten sollen.[736] Wer Steuergesetze zu er- oder umgehen versucht, will aber gerade, dass das Rechtsgeschäft mit allen Rechtsfolgen wirksam ist, um so die Gesetzeslage entsprechend auszunutzen.[737] Bei der Steuerumgehung geht es in Großbritannien also gerade um tatsächlich gewollte Rechtsgeschäfte und deren Umsetzung, und eben nicht um Scheingeschäfte.[738] Diese Auffassung wird im Übrigen auch von der australischen und neuseeländischen Rechtsprechung und Literatur vertreten.[739] Dennoch wird und wurde das Rechtsinstitut des Scheingeschäfts vielerorts als Antimissbrauchsinstrument eingesetzt.[740] Dies liegt u. a. auch

732 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76 Rn. 7 ff.; 111.

733 Siehe ausführlich zum Begriff des „*sham*" im englischen Recht *Simpson/Stewart*, in: dies. (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 3 ff.; dazu auch zusammenfassend *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 416 f.

734 *Loke*, 14(2) Malaya Law Review (1972), 209, 210 f.; siehe auch die Entscheidung *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76.

735 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 416 mit Verweis auf *Snook v London and West Riding Investments* [1967] QB 786, 802; *Stone v Hitch* [2001] STC 214 Rn. 63; *Loutzenhiser*, Tiley's Revenue law (2016), S. 119; siehe auch *Ramsay v IRC* [1981] STC 174, 180; *Eclipse Film Partners No 35 LLP v Commissioners*, 2015 WL 537903 Rn. 140.

736 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 416.

737 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 416 f.

738 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 417 mit Verweis auf die seltene Ausnahme in *Stone v Hitch* [2001] STC 214 ff., wo das *sham*-Konzept auch als Antimissbrauchsinstrument zur Anwendung kam, da die Rechtsfolgen einer steuerlich motivierten Transaktion nicht gewollt waren. Siehe vertiefend zum britischen *sham*-Konzept *Gammie* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 211 sowie *Vella* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 259.

739 Siehe hierzu m. w. N. *Simpson/Stewart* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 20 ff.; *Stewart* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 52 ff.; *Griffiths/Palmer* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 229 ff.

740 So z. B. in den von *Osterloh-Konrad* untersuchten Steuersystemen, siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 481 mit Verweis auf S. 88 ff., S. 170 ff., 259 ff. und S. 416 f. Sogar in Deutschland wurde die Steuerumgehung im 19. Jahrhundert

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an der dogmatischen Nähe des Scheingeschäfts zur Steuerumgehung.[741] In beiden Fällen versucht der Rechtsanwender, auf die eigentliche Substanz einer rechtsgeschäftlichen Gestaltung durchzugreifen.[742] Die Lehre vom Scheingeschäft bzw. das *sham*-Konzept bringt das tatsächlich Gewollte trotz eines entgegenstehenden, von den Parteien bewusst geschaffenen Anscheins eines anderen Rechtsgeschäfts zur Geltung.[743] Vorschriften, die zur Missbrauchsbekämpfung eingesetzt werden, zielen häufig darauf ab, das wirtschaftlich Gewollte gegenüber der (zivil-)rechtlichen Form der Transaktion zur Geltung zu bringen.[744]

Es stellt sich also die Frage, wie sich das *sham*-Konzept des *common law* zur Steuerumgehungsbekämpfung mithilfe der sec. 33 ITA a. F. in Singapur verhielt. Einerseits grenzt das britische Recht das *sham*-Konzept von der klassischen Steuerumgehungsbekämpfung ab; andererseits fand in Singapur die Lehre des Scheingeschäfts sowohl als eigenständige Rechtsprechungsdoktrin als auch im Rahmen der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33 ITA a. F. Anwendung, sodass man den Eindruck hat, dass die Lehre des Scheingeschäfts und der Steuerumgehungsbekämpfung dort wiederum gleichlaufen. In der singapurischen Literatur finden sich keine Hinweise auf eine Auseinandersetzung mit diesem Konflikt. Der Richter geht in *CEC v Comptroller of Income Tax* davon aus, dass Scheingeschäfte ohnehin keine Wirkung entfalten und kein Gesetz nötig sei, um ein solches Geschäft als nichtig zu bewerten.[745] Sec. 33 ITA a. F. gebe dem *Comptroller* auch nicht das Recht, die Transaktionen neu zu bewerten, sondern ermächtige lediglich dazu, Scheingeschäfte außer Acht zu lassen, was durch deren Nichtigkeit ohnehin der Fall war.[746] Diese Argumentation spricht dafür, dass das *sham*-Konzept in der singapurischen Rechtsanwendung nicht als allgemeines Antimissbrauchsinstrument zur Bekämpfung von Steuerumgehung gewertet wurde (auch wenn die Wirkung aufgrund

---

oft noch als Scheingeschäftsproblem gesehen, obwohl die Begriffe mittlerweile dogmatisch scharf voneinander abgegrenzt werden, siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 483, S. 88 ff. Auch in Neuseeland wurde das *sham*-Konzept teilweise neben der GAAR angewandt, siehe *Erris Promotions Ltd v Commissioner of Inland Revenue* (2003) 21 NZTC 18, 330.

741 Siehe dazu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 481 ff.; 659.

742 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 483.

743 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 659.

744 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 659.

745 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76 Rn. 99.

746 *CEC v Comptroller of Income Tax* [1971-1973] SLR(R) 76 Rn. 104 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der dogmatischen Nähe dieselbe ist). Der einzige Mehrwert der sec. 33 ITA a. F. könnte dann im Merkmal der Künstlichkeit gesehen werden.

Das Verhältnis der alten Fassung der sec. 33 ITA zum *sham*-Konzept des *common law* bleibt allerdings bis heute ungeklärt.[747] Fungiert es als Antimissbrauchsinstrument, ähnelt es am ehesten der „*form vs. substance*"-Argumentation, also im Rahmen des Modells *Osterloh-Konrads* der Form-Substanz-Divergenz zur Feststellung einer Norm-Zweck-Divergenz auf erster Stufe. Dabei wird angenommen, dass die Steuergesetze ihrem Sinn und Zweck nach eine bestimmte Substanz erfassen wollen, weshalb sie im Wortlaut auf deren gängige oder angemessene zivilrechtliche Form abstellen.[748] Dies bedeutet, dass die für die Gestaltung der Form nach einschlägigen Normen ihrem Zweck nach nicht auf diese passen, weil sie ei-

747 Ähnliche Debatten wurden allerdings in Australien und Neuseeland geführt. Im australischen Urteil *Jaques v FCT* (1923-24) 34 CLR 328, 338 wurde darauf hingewiesen, dass eine allgemeine Antimissbrauchsvorschrift nur dann Anwendung findet, wenn die Transaktionen nicht bereits durch Anwendung des *sham*-Konzepts nichtig sind, anderenfalls würde eine GAAR überflüssig sein. Deshalb finde man in vielen Urteilen, die sich mit der Anwendung der australischen GAAR beschäftigen, auch einen Hinweis darauf, dass zunächst keine Scheingeschäfte vorliegen, siehe vertiefend *Stewart* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 60 f. Im neuseeländischen Urteil *Erris Promotions Ltd v Commissioner of Inland Revenue* (2003) 21 NZTC 18, 330 wurde das *sham*-Konzept teilweise neben der GAAR angewandt, was seitens der Literatur wiederum auf Kritik stieß und als konzeptionell falsch gewertet wurde. Eine GAAR könne nicht relevant werden, wenn die Transaktionen bereits Scheingeschäfte darstellten, siehe *Griffiths/Palmer* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 236. In *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 33 f., einem Urteil des neuseeländischen *Supreme Court,* wurde schließlich höchstrichterlich klargestellt, dass sich ein Scheingeschäft von einer Steuerumgehungsgestaltung fundamental unterscheidet. Die Richter warnten davor, Transaktionen zu schnell als Scheingeschäft zu werten, da dies einem Vorwurf des Betrugs gleichkommt (Rn. 39). Dadurch wurde der „überenthusiastischen" und teils konfusen Anwendung des Konzepts im Zusammenhang mit Steuerumgehung durch den *Commissioner* und die unteren Gerichte entgegengewirkt, sodass im Nachgang des Urteils nur noch selten auf das *sham*-Konzept abgestellt wurde, siehe *Griffiths/Palmer* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 240. Zu beachten ist allerdings, dass weder in Australien noch in Neuseeland das Vorliegen eines Scheingeschäfts ausdrücklich in den Wortlaut aufgenommen wurde, sodass keine vollständige Vergleichbarkeit vorliegt. Einigkeit besteht darüber, dass es keines Rückgriffs auf die *aktuelle* Fassung der singapurischen sec. 33 ITA bedarf, wenn Transaktionen als Scheingeschäfte eingestuft werden und damit außer Acht zu lassen sind, siehe *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 23.

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gentlich auf Gestaltungen abzielen, die eine wesentlich andere (wirtschaftliche oder rechtliche) Substanz aufweisen.[749] Auch wenn das *sham*-Konzept und die Steuerumgehungsbekämpfung sich in den meisten Rechtssystemen konzeptionell unterscheiden, unterstreicht die Aufnahme des Merkmals in den Wortlaut der sec. 33 ITA a. F., dass beim Rechtsanwender zumindest ein gewisses Störgefühl in Bezug auf die Zweckrichtung einer Gestaltung vorhanden sein muss und der Gesetzgeber die eigentliche Substanz einer Gestaltung besteuern will. Dies bestätigt *Osterloh-Konrads* Gedanken, dass die Möglichkeit des Vorliegens einer Norm-Zweck-Divergenz die Prüfung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften auslöst.

(3) Transaktionen, die in Wirklichkeit nicht in Kraft gesetzt wurden

Völlig unklar bleibt auch, wie sec. 33 ITA a. F. Transaktionen, die in Wirklichkeit nicht in Kraft gesetzt worden sind, definiert. Dem Wortlaut nach ähnelt dieses Merkmal dem Scheingeschäft, da Transaktionen, die nicht in Kraft gesetzt worden sind, auch Geschäfte darstellen, deren Rechtsfolgen von den Parteien nicht wirklich gewollt sind. Auch im Fall *CEC v Comptroller of Income Tax* wird nicht spezifisch auf das Merkmal eingegangen. Für die Bewertung des Merkmals in Bezug auf das Modell *Osterloh-Konrads* liegen mithin keine ausreichenden Informationen vor, sodass es im Rahmen dieser Arbeit zu vernachlässigen ist.

(4) Zwischenergebnis

Festzuhalten ist, dass sec. 33 ITA a. F. keine weitreichende Bedeutung in der singapurischen Rechtsanwendung erfahren hat. Im einzigen entschiedenen Steuerumgehungsfall spielt das Merkmal der Künstlichkeit keine Rolle. Lediglich das Merkmal der fiktiven Transaktion bzw. das *sham*-Konzept des *common law* werden geprüft, wobei festgestellt wird, dass sec. 33 ITA a. F. keinen weitreichenderen Umfang als das *sham*-Konzept aufweist und damit als Antimissbrauchsinstrument nicht sonderlich effektiv ist.

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ii. Rechtslage nach 1988

Im Jahre 1988 entschied sich die singapurische Gesetzgebung, die fast wirkungslose sec. 33 ITA a. F. grundlegend zu ändern. Der damalige Finanzminister nannte in seiner Rede während der zweiten Lesung des Gesetzesentwurfes vor dem Parlament am 13. Januar 1988 zahlreiche Gründe für die Änderung der Norm. Seiner Meinung nach war es nötig, die Befugnisse des *Comptroller* zu stärken, da Steuerumgehungsgestaltungen zunehmend komplexer und speziell für bestimmte Mandanten bzw. Kunden zugeschnitten wurden.[750] Mit sec. 33 ITA a. F. konnte der *Comptroller* nur inadäquat gegen solche Gestaltungen vorgehen.[751]

Einige Vertreter der Öffentlichkeit äußerten Bedenken gegenüber der neuen Vorschrift.[752] Zum einen fürchtete man, dass der *Comptroller* zu weitreichende Befugnisse erhalten und die steuerliche Gestaltungsfreiheit stark eingeschränkt werden könnte.[753] Das wirtschaftliche Leben und die Investitionsvorhaben der Singapurer könnten daher unter den Wirkungen der neuen Norm leiden.[754] Zum anderen zweifelte man an der Notwendigkeit einer effektiveren Antimissbrauchsvorschrift, da in den vergangenen Jahren kaum Steuerumgehungsfälle vor den Gerichten verhandelt wurden und Singapurs Steuersystem (insbesondere durch die niedrigen Steuersätze) ohnehin wenig Raum für Steuerumgehungen bietet.[755] Zudem sei die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Entwurfs immer noch unklar, was zu Rechtsunsicherheit führe.[756] Mehrfach betonte der Minister aber, dass das Ziel einer effektiveren Antimissbrauchsvorschrift darin besteht, eklatante und gekünstelte Steuervermeidung und -umgehungen zu reduzieren, und dass sie nicht den normalen Handels- und Geschäftsvorgang

750 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 358.
751 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 358.
752 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 361–364.
753 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 361.
754 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 362, 363.
755 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 361.
756 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 363, 364.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

beeinträchtigen[757] oder legitime Steuerplanung pönalisieren solle[758]. Auch wurde klargestellt, dass Unternehmen und Einzelpersonen, denen im Rahmen spezifischer Anreizsysteme Steuerbefreiungen und -vergünstigungen gewährt würden, von sec. 33 ITA nicht betroffen wären. Sie sollten weiterhin in den Genuss von Steuervergünstigungen kommen.[759] Zudem wurden die verschiedenen Antimissbrauchsinstrumente anderer Staaten untersucht, insbesondere könne auf die zahlreichen gerichtlichen Interpretationen ähnlicher Vorschriften aus Australien und Neuseeland zurückgegriffen werden.[760]

Sec. 33 ITA wurde schließlich durch die *Income Tax Act (Amendment) Bill 1988* eingeführt und lautete bis 6. Dezember 2020[761] wie folgt:

> *33.—(1) Where the Comptroller is satisfied that the purpose or effect of any arrangement is directly or indirectly —*
> *(a)to alter the incidence of any tax which is payable by or which would otherwise have been payable by any person;*
> *(b)to relieve any person from any liability to pay tax or to make a return under this Act; or*
> *(c)to reduce or avoid any liability imposed or which would otherwise have been imposed on any person by this Act,*
> *the Comptroller may, without prejudice to such validity as it may have in any other respect or for any other purpose, disregard or vary the arrangement and make such adjustments as he considers appropriate, including the computation or recomputation of gains or profits, or the imposition of liability to tax, so as to counteract any tax advantage obtained or obtainable by that person from or under that arrangement.*
> *(2) In this section, "arrangement" means any scheme, trust, grant, covenant, agreement, disposition, transaction and includes all steps by which it is carried into effect.*
> *(3) This section shall not apply to —*

757 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 358, 359.
758 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 365.
759 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 358.
760 *Singapore Parliamentary Debates (1988),* Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988, col. 365, 366.
761 Alle nachfolgend untersuchten Gerichtsurteile befassen sich mit der bis zum 6. Dezember 2020 gültigen Version, sodass diese hier noch dargestellt wird.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(a)any arrangement made or entered into before 29th January 1988; or
(b)any arrangement carried out for bona fide commercial reasons and had not as one of its main purposes the avoidance or reduction of tax.

Der Wortlaut der bis 6. Dezember 2020 gültigen sec. 33(1) ITA besagt also, 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. Nach sec. 33(3)(b) ITA wird die Vorschrift nicht angewendet, wenn die Vereinbarung aus redlichen, wirtschaftlichen Gründen erfolgt ist und der Hauptzweck nicht in der Vermeidung oder Reduzierung der Steuer lag.

Die Fassung, die auf Grundlage des *Income Tax (Amendment) 2020 (No. 41 of 2020)* am 7. Dezember 2020 in Kraft trat, lautet nun wie folgt:

33.—(1) Subsection (2) applies where the Comptroller is satisfied that the purpose or effect of any arrangement is directly or indirectly —
(a)to alter the incidence of any tax that is payable by or that would otherwise have been payable by any person;
(b)to relieve any person from any liability to pay tax or to make a return under this Act; or
(c)to reduce or avoid any liability imposed or which would otherwise have been imposed on any person by this Act.
(2) Without affecting any validity that the arrangement may have in any other respect or for any other purpose, the Comptroller must disregard or vary the arrangement and make any adjustment that the Comptroller considers appropriate, including (but not limited to) the computation or recomputation of gains or profits, or the imposition of liability to tax, so as to counteract any tax advantage obtained or obtainable by that person from or under that arrangement.
(3) Subsection (1)(c) includes increasing any qualifying deduction by a transferor company to be transferred to a claimant company under section 37C, in order to reduce or avoid any liability imposed or which would otherwise have been imposed on the claimant company by this Act.
(4) Nothing in this section prevents the applicability of subsection (1) to a case, or any action of the Comptroller under subsection (2) in a case, from

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

being questioned in an appeal against an assessment in accordance with Part XVIII.
(5) In this section —
"arrangement" means any scheme, trust, grant, covenant, agreement, disposition, transaction and includes all steps by which it is carried into effect;
"claimant company" and "transferor company" have the meanings given by section 37C(19);
"qualifying deduction" has the meaning given by section 37C(14).
(6) This section applies to any arrangement made or entered into before, on or after the date of commencement of section 30 of the Income Tax (Amendment) Act 2020, but not one made or entered into before 29 January 1988.
(7) This section does not apply to any arrangement carried out for bona fide commercial reasons and had not as one of its main purposes the avoidance or reduction of tax.

Die neue Fassung der sec. 33 ITA enthält zwar einige Änderungen und Ergänzungen, die Tatbestandsvoraussetzungen bleiben allerdings dieselben. Die alte sec. 33(1) ITA wurde nun in zwei Absätze aufgeteilt. Die Ausnahmeregelung der alten sec. 33(3) ITA findet sich jetzt in sec. 33(7) ITA wieder. Neben der Einführung einer zeitlichen Anwendungsklausel in sec. 33(6) ITA wurde außerdem in Absatz (3) bekräftigt, dass konzerninterne Verlustübertragungen nach sec. 37D ITA unter sec. 33(1)(c) ITA fallen können. In Absatz (4) wird klargestellt, dass die Anwendbarkeit der Vorschrift oder das Vorgehen des *Comptroller* in einem Rechtsmittelverfahren angegriffen werden kann. Zudem wurde sec. 33A ITA eingeführt, welche eine Strafzahlung im Falle der erfolgreichen Anwendung der sec. 33 ITA vorsieht.[762] Da im Folgenden in den Entscheidungen und Urteilen vor allem auf die bis zum 6. Dezember 2020 gültige sec. 33 ITA Bezug genommen wird, verweist auch die Verfasserin vorwiegend auf diese Version. Sollte die aktuell gültige Fassung angesprochen werden, werden die entsprechenden Vorschriften mit dem Zusatz „2020" versehen.[763]

Nachfolgend sollen die einzelnen Tatbestandsmerkmale im Hinblick auf das Modell *Osterloh-Konrads* näher beleuchtet werden.

762 Siehe dazu Abschnitt B.III.2.ii.(4).

763 Dies gilt im Übrigen auch für die neue Version der sec. 33A SDA, welche ebenfalls entsprechend geändert wurde. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die neu eingefügten Absätze der sec. 33(3) und (4) ITA 2020 nicht in den SDA aufgenommen wurden, da diese sich auf spezifische Normen des ITA beziehen.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(1) Vereinbarung

Gemäß sec. 33(2) ITA (sec. 33(5) ITA 2020) umfasst eine Vereinbarung (*arrangement*) jede Regelung, Zuwendung, Zusage, Übereinkunft, Verfügung oder Transaktion sowie jedes Treuhandverhältnis und schließt alle Schritte ein, durch die eine solche Vereinbarung in Kraft gesetzt wird. Diese Definition ähnelt der Regelung der sec. 99(1) des neuseeländischen Einkommensteuergesetzes von 1976, weshalb in Singapur teilweise auf neuseeländische Urteile Bezug genommen wird.[764] Danach sei der neuseeländische *Commissioner* (in Singapur der *Comptroller*) berechtigt, die gesamte Transaktion oder einen Teil einer zusammengesetzten Transaktion als Vereinbarung im Sinne der sec. 99 zu werten.[765] Ob eine einzige oder mehrere verbundene für sich stehende Vereinbarungen vorliegen, sei eine Tatsachenfrage, welche der *Commissioner* entscheiden müsse.[766] Eine Steuervermeidungsvereinbarung im Sinne der singapurischen sec. 33 ITA kann demnach eine Kombination aus verschiedenen Teilen und Zwischenschritten darstellen, die individuell gesehen unbedenklich sein können.[767] Im Fall *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* wurde beispielsweise entschieden, dass eine Unternehmensumstrukturierung sowie der dazugehörige Finanzierungsplan als einheitliche Vereinbarung im Sinne der sec. 33(1) und (2) ITA (sec. 33(1), (2) und (5) ITA 2020) gewertet werden könnten, wobei das Steuerumgehungselement nur im Finanzierungsplan zu finden war.[768]

Für das Modell *Osterloh-Konrads* spielt die Definition einer Vereinbarung letztlich keine große Rolle, da nur im Zusammenspiel mit weiteren Tatbestandsmerkmalen eine Norm-Zweck-Divergenz ermittelt und aufgelöst werden kann.

764 Siehe *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 43.

765 *Peterson v Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433 Rn. 33; siehe auch *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 105.

766 *Peterson v Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433 Rn. 33; siehe auch *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 105.

767 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 43; *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023), Rn. 5.1.

768 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 43 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(2) Beeinflussung der Einkommensteuerpflicht als Zweck oder Effekt der Vereinbarung

Nach sec. 33(1) ITA muss Zweck oder Effekt der Vereinbarung sein, dass eines der drei in sec. 33(1)(a) bis (c) ITA gelisteten Ereignisse eintritt. Dies ist der Fall, wenn entweder die Steuerinzidenz, die von einer Person getragen werden soll oder hätte getragen werden müssen, abgeändert, also z. B. auf eine andere Person umgeleitet wurde (sec. 33(1)(a) ITA)[769], eine Person von der Steuerpflicht gemäß den Vorschriften des ITA oder der Pflicht, eine Steuererklärung gemäß den Vorschriften des ITA abzugeben, befreit wird (sec. 33(1)(b) ITA) oder wenn die Einkommensteuerpflicht einer Person, die bereits entstanden ist oder sonst noch entstanden wäre, vermieden oder die zu zahlende Steuer der Höhe nach reduziert wird (sec. 33(1)(c) ITA). Jedes der gelisteten Ereignisse zielt also darauf ab, dass Steuern, die nach den Gesetzen des ITA angefallen wären, durch die Vereinbarung letztlich nicht gezahlt werden müssen. Es muss also ein Steuervorteil generiert werden oder worden sein, was allerdings für sich genommen noch kein Merkmal darstellt, welches sich im Modell *Osterloh-Konrads* einordnen lässt.[770]

Fraglich ist also, ob die Merkmale einen weiteren Zweck verfolgen, als nur die Bestimmung eines Steuervorteils anzuordnen. Die Vorschriften der sec. 33(1)(a) und (b) ITA sind in keinem der in Singapur entschiedenen Fälle einschlägig gewesen, sodass im Rahmen dieser Arbeit nur auf sec. 33(1)(c) ITA eingegangen werden soll, welche ausdrücklich von Steuerreduzierung und Steuerumgehung als Zweck oder Effekt einer Vereinbarung spricht.[771] Im Umkehrschluss heißt dies, dass der Gesetzgeber bestimmte steuerliche Vorteile nur solchen Gestaltungen zukommen lassen will, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige auch außersteuerliche, also vor allem wirtschaftliche bzw. betriebliche Gründe hat. Damit zielt das Merkmal formal auf den Argumentationstopos der außersteuerlichen Gründe ab[772] und setzt demnach eine Norm-Zweck-Divergenz nach dem Verständnis

769 Siehe *Loon/Li* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 20 Rn. 56.

770 Ohne einen Steuervorteil kann keine Steuerumgehung vorliegen, sodass auch eine GAAR keine Anwendung finden würde. Siehe zum deutschen Begriff des Steuervorteils *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 96.

771 Siehe dazu insbesondere den Fall *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15, worauf in Abschnitt B.III.2.a.iii.(3). näher eingegangen wird.

772 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Osterloh-Konrads voraus. Anders als in Hongkong findet sich im Wortlaut der singapurischen sec. 33(1) ITA allerdings kein Hinweis darauf, dass der Erhalt eines Steuervorteils *alleiniger* oder *maßgeblicher* Zweck oder Effekt der Vereinbarung sein muss. Die Vorschrift hat deshalb 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. Für die Ermittlung einer Norm-Zweck-Divergenz nach *Osterloh-Konrad* spielt es aber keine Rolle, wie weit oder eng eine Vorschrift gefasst ist, da dies der jeweiligen Rechtsordnung selbst überlassen ist. Das Tatbestandsmerkmal zielt auf das Störgefühl ab, welches beim Rechtsanwender hervorgerufen wird, wenn eine Gestaltung eines Steuerpflichtigen darauf gerichtet zu sein scheint, vom Wortlaut der Steuergesetze in unzulässiger Weise zu profitieren.[773] Der hinter den Einzelsteuergesetzen stehende Zweck legt eine andere Entscheidung nahe, als das von der Anwendung der Gesetze produzierte Ergebnis.[774] Sec. 33(1) ITA kann daher als eine Art Auslöser für eine nähere Untersuchung der Vereinbarung verstanden werden.[775] Es wird eine grobe Vorauswahl an Vereinbarungen getroffen, welche den Zweck haben, einen Steuervorteil zu erzielen. Wie der vage Wortlaut der sec. 33(1) ITA in der Praxis ausgelegt und angewendet und ob eine Norm-Zweck-Divergenz konkret ermittelt werden kann, soll im Rahmen der Untersuchung der einzelnen Urteile aufgezeigt werden.[776] Festzuhalten ist, dass das Merkmal der außersteuerlichen Gründe grundsätzlich als Indikator für eine Norm-Zweck-Divergenz auf erster Stufe fungieren kann.[777]

(3) Ausnahmeregelung

Gemäß sec. 33(3)(b) ITA (nunmehr sec. 33(7) ITA 2020) findet sec. 33(1) ITA keine Anwendung, wenn die Vereinbarung gutgläubig aus wirtschaftli-

773 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 8.
774 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 560, 565, 580, 744.
775 Auch in *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 77 wird sec. 33(1) ITA als „*Trigger Provision*" bezeichnet. In *Loon/Li* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 20 Rn. 27 wird erklärt, dass die Vereinbarung *prima facie* unter eines der drei „Schwellenmerkmale" der sec. 33(1) ITA fallen muss.
776 Siehe dazu Abschnitt B.III.2.a.iii.
777 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chen 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. Während dieser im ersten Schritt eine Norm-Zweck-Divergenz indiziert, kommt es im zweiten Schritt also auf deren Grad an. Dass die Gutgläubigkeit (*bona fide*) in den Wortlaut des Absatzes aufgenommen wurde, weist zum anderen aber auch auf eine subjektive Deutung des Merkmals hin. Als eigenständiges Merkmal ist die subjektive Missbrauchsabsicht auf der zweiten Stufe des Modells *Osterloh-Konrads* zu verorten, wo es der angemessenen Risikosphärenverteilung zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem dient. Nutzt der Steuerpflichtige nämlich eine Regelungslücke des Gesetzes bewusst aus, um einen Steuervorteil zu erlangen, kann ihm die Aberkennung dieses Vorteils eher zugemutet werden, als wenn hinter der Gestaltung keine derartige Absicht stand.[778] Die Ausnahmeregelung der sec. 33(3)(b) ITA (nunmehr sec. 33(7) ITA 2020) kann also rein formal der Auflösung einer Norm-Zweck-Divergenz und Durchbrechung des Wortlautes gemäß dem Modell *Osterloh-Konrads* dienen.

(4) Rechtsfolgen

Ist der Zweck oder Effekt einer Transaktion die Erlangung eines Steuervorteils gemäß sec. 33(1)(a) bis (c) und greift auch die Ausnahme der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) nicht, muss gemäß sec. 33(2) ITA 2020 einerseits die Steuer so festgesetzt werden, als ob die Transaktion nicht abgeschlossen oder durchgeführt worden wäre, oder aber auch eine anderweitige Korrektur bzw. Anpassung durch den *Comptroller* vorgenommen werden. Dies umfasst insbesondere die Neuberechnung von Gewinnen oder die Auferlegung einer Steuerpflicht, die dazu dient, dem Steuervorteil entgegenzuwirken, den ein Steuerpflichtiger im Rahmen der Vereinbarung erlangt hat oder erlangen könnte. Grundlage der Korrektur gemäß sec.

778 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 653.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

33(1) ITA (sec. 33(2) ITA 2020) ist also nicht nur die Nichtbeachtung der betroffenen Transaktion (so wie es in der alten Fassung bis 1988 der Fall war), sondern die Ermittlung einer alternativen Gestaltung, die letztlich besteuert wird. Der *Comptroller* hat dabei seinen Ermessensspielraum für die Anpassung in einer fairen und angemessenen Weise auszuüben. Missbraucht er allerdings seine Macht, indem er willkürlich oder unangemessen handelt, können die Gerichte seine Anpassungen nach sec. 33 ITA für nichtig erklären.[779]

Anzumerken ist ferner, dass durch die Gesetzesänderung im Jahre 2020 zwei Maßnahmen in Bezug auf die Rechtsfolgen der sec. 33 ITA getroffen wurden. In der älteren Version konnte (*may*) der *Comptroller* die Vereinbarung noch außer Acht lassen oder abändern; die neue Regelung verlangt nun aber ein zwingendes Einschreiten durch den *Comptroller* im Falle des Vorliegens einer Steuerumgehungsgestaltung (*must*). Diese Verschärfung erfolgte aufgrund des Willens des Gesetzgebers, zunehmend komplizierte und kreative Steuerumgehungsgestaltungen noch effektiver bekämpfen zu können.[780] Aus demselben Grund wurde zudem sec. 33A ITA eingeführt, wonach im Falle des Vorliegens einer Steuerumgehungsgestaltung nach sec. 33 ITA eine Strafgebühr in Höhe von 50 % der auferlegten oder zusätzlich zu zahlenden Steuer fällig wird.[781] Dies gilt aber erst ab dem Steuerjahr 2023, sec. 33A(1) ITA. Gemäß sec. 33A(7) ITA kann der *Comptroller* außerdem bei Vorliegen guter Gründe (*for good cause*) von der (vollen) Zahlung der Strafgebühr absehen. Was dies genau zu bedeuten hat und welche Umstände als „gute Gründe" gesehen werden, ist derzeit nicht geklärt.

(5) Zwischenergebnis

Die Kriterien der sec. 33(1)(c) ITA sowie sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) lassen sich formal auf einer oder beiden Ebenen des Modells *Osterloh-Konrads* einordnen, was darauf hindeutet, dass auch in Hongkong Steuerumgehungsfälle als Divergenzprobleme behandelt werden und die Vorschrift sich ihrem Wortlaut nach zur Durchbrechung einer Wortsinn-

779 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 124. Siehe dazu auch bereits Abschnitt B.III.1.c.i.(3).

780 Siehe dazu *Singapore Parliamentary Debates (2020),* Official Report (Hansard), Vol. 94., Parliament No. 14, Session No. 1, Sitting No. 12, 3. November 2020.

781 Im SDA wird eine solche Strafgebühr nun gemäß der neu eingeführten sec. 33B auferlegt. Anzumerken ist, dass sec. 33B SDA schon ab dem 7. Dezember 2020 Anwendung findet.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

grenze eignet. Wie die Hongkonger Rechtsanwender dies letztlich handhaben und ob die Kriterien in der Praxis eine andere Rolle erfüllen, wird im folgenden Abschnitt aufgezeigt.

iii. Die Funktion der GAAR in der Rechtsanwendung

Im Folgenden sollen die wichtigsten Fälle, die sich inhaltlich mit der Vorschrift der sec. 33 ITA (bzw. sec. 33A SDA) befassen, zusammengefasst und danach bewertet werden, ob auch die praktische Anwendung dafürspricht, dass eine GAAR herangezogen wird, wenn eine Norm-Zweck-Divergenz vorliegt und ihre Funktion letztlich in der Überschreitung des Wortsinns der Steuergesetze liegt.

(1) *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties*

Im Fall *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* aus dem Jahre 2007, welcher durch den *High Court* entschieden wurde, erwarb die Klägerin 53 Einheiten eines Gebäudekomplexes. Obwohl die Eigentümer in ihrer Ausschreibung die Objekte als Kollektiv anboten, um einen höheren Preis zu erzielen, und die Klägerin dieses Angebot auch akzeptierte, wurden schließlich auf Wunsch der Klägerin wiederum 53 separate Annahmeerklärungen seitens der Eigentümer ausgestellt. Die Klägerin argumentierte deshalb, 53 separate Verträge über die einzelnen Objekte abgeschlossen zu haben, um so eine Ersparnis bei der Stempelsteuer zu erzielen.[782] Der *High Court* stellte zunächst fest, dass es sich bei dem Verkaufsgeschäft um einen einzigen Kaufvertrag für alle 53 Immobilien handelte, da die 53 Annahmeerklärungen erst im Nachgang der eigentlichen Angebotsabgabe und -annahme aufgesetzt wurden und nicht zu erkennen war, dass der Vertrag gemäß dem Willen beider Parteien in 53 Einzelverträge abgeändert werden sollte.[783] Im SDA finde sich darüber hinaus keine Grundlage, die Stempelsteuer auch bei einem Kollektivkauf

782 Die genaue Berechnung der Ersparnis findet sich in *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 5 ff.

783 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 13 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

anhand der einzelnen Kaufobjekte zu bestimmen.[784] Die Klägerin hatte sich auf sec. 22(1) SDA berufen, wonach bei einem Immobilienkaufvertrag der gleiche Stempelsteuersatz zur Anwendung kommen sollte, wie bei der eigentlichen „Übertragung" (*conveyance*) der Immobilie. Da 53 getrennte Eigentumsübertragungen in Bezug auf die einzelnen Objekte notwendig seien, könne die Stempelsteuer auch nur für jeden einzelnen der 53 Kaufverträge separat anfallen.[785] Der Richter wies diese Argumentation zurück und nahm dabei auf die Gesetzgebungsgeschichte und die Hintergründe zur Änderung der sec. 22 SDA im Jahre 1996 Bezug.[786] Die Vorschrift sei Teil von Antispekulationsmaßnahmen zur Eindämmung des überhitzten Immobilienmarktes und nach dem Willen der Gesetzgeber solle bei einem Kollektivkauf von Immobilien die Stempelsteuer anhand des Gesamtpreises für alle Objekte ermittelt werden.[787] Sec. 22(1) SDA stelle nicht auf die (zivilrechtlichen)[788] Voraussetzungen für eine Eigentumsübertragung ab, sondern lege nur den Stempelsteuersatz bei Immobilienkaufverträgen fest.[789]

Der *High Court* befasste sich anschließend mit der Anwendbarkeit der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33A SDA, auch wenn dies angesichts der vorangegangenen Entscheidungen nicht mehr notwendig war. Der Richter verwies auf die Worte des Finanzministers bei der zweiten Lesung des Gesetzes, welches sec. 33A in den *Stamp Duties Act 1929* aufnahm und hob hervor, dass die Regelung insbesondere Steuerumgehungsstrategien erfassen sollte, die keinen oder wenig wirtschaftlichen Wert aufweisen.[790] Die Klägerin hätte keine Gründe vorgetragen, die den Abschluss

784 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 24 ff.
785 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 31 f.
786 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 33.
787 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 33.
788 Der Richter ging allerdings nicht auf die konkrete zivilrechtliche Praxis ein, siehe *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 33: "*Whatever may be the conveyancing practice,* […]".
789 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 33.
790 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 38.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

von 53 separaten Verträgen rechtfertigten.[791] Auch konnte sie sich nicht auf die australische Entscheidung *Mullens v FCT* (1976)[792] berufen. Danach darf ein Steuerzahler nicht schlechter gestellt werden, wenn die Anwendung der Steuergesetze zu Rechtsfolgen führt, die der Gesetzgeber vorgesehen hat, z. B. wenn Vorschriften einschlägig sind, die Steuererleichterungen zur Folge haben.[793] Das Gericht verwies allerdings darauf, dass ein Kollektivkaufvertrag abgeschlossen wurde und damit keine separaten 53 Kaufverträge vorlagen, weshalb kein Raum für Steuererleichterungen und damit die Anwendung der *Mullens*-Entscheidung bestand.[794] Eine wirtschaftliche Grundlage für die Gestaltung gab es nicht.[795] Die Vereinbarung war vielmehr so konstruiert, dass sie eindeutig darauf abzielte, Steuerverbindlichkeiten zu reduzieren oder zu vermeiden.[796] Damit war auch die Ausnahme der sec. 33A(3)(b) SDA (sec. 33A(5) SDA 2020) nicht einschlägig.

Auch wenn eine Auseinandersetzung mit den einzelnen Tatbestandsmerkmalen der sec. 33A SDA nicht stattfand, greift der singapurische Richter auf den im Steuerumgehungskontext gängigen und in sec. 33A(3)(b) SDA (sec. 33A(5) SDA 2020) verankerten Argumentationstopos der „fehlenden wirtschaftlichen bzw. außersteuerlichen Gründe" zurück. Danach kann der Steuerpflichtige nur dann Steuervorteile genießen, wenn für die Umsetzung einer Gestaltung betriebliche bzw. wirtschaftliche Gründe vorliegen. Hinter dieser Überlegung steht, dass der Gesetzgeber bestimmte steuerliche Vorteile nur für solche Gestaltungen gewähren will, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige betriebliche Gründe hat.[797] Der Argumentationstopos der fehlenden außersteuerlichen Gründe ist zumindest in seiner objektiven Deutung auf der ersten Stufe des Modells *Osterloh-Konrads* einzuordnen und indiziert somit eine Norm-Zweck-Divergenz.[798] Ob Sin-

791 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 39, 41.
792 *Mullens v FCT* [1976] 135 CLR 290.
793 *Mullens v FCT* [1976] 135 CLR 290 Rn. 19.
794 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 40.
795 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 41.
796 *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* [2007] SGHC 173 Rn. 41.
797 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.
798 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f. Im Fall *UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties* wurde noch nicht geklärt, ob das Merkmal objektiv oder subjektiv gedeutet wird.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gapurs Rechtsprechung einen ähnlich starken Fokus auf die Wirtschaftlichkeit von Gestaltungen legt, wie es in Hongkong der Fall ist, wird die Analyse weiterer Entscheidungen zeigen. Zumindest aber zeigt die Befassung mit der australischen *Mullens*-Entscheidung, dass auch in Singapur Steuervorteile nicht versagt werden können, wenn dies nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht, z. B. in Fällen von gezielten Steuererleichterungen. Auch dies spricht dafür, dass die Norm-Zweck-Divergenz unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung der singapurischen GAAR ist.

(2) *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties*

Der Sachverhalt des ebenfalls durch den *High Court* entschiedenen Falles *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* aus dem Jahre 2011 ähnelt dem der Entscheidung in *UOL Development*. Die Klägerin erwarb 83 Einheiten eines Gebäudekomplexes in 83 separaten Kaufverträgen von einem Bauträger und beabsichtigte, Stempelsteuer für jeden einzelnen Kaufvertrag zu entrichten. Der *Commissioner* war allerdings der Ansicht, dass alle 83 Objekte durch eine einzige Vereinbarung übertragen wurden, sodass eine höhere Stempelsteuer für den Gesamtpreis aller Immobilien zu zahlen wäre. Das Gericht entschied allerdings zugunsten der Klägerin und stellte fest, dass vertragsrechtlich kein Kollektivkauf vorlag, und die Verträge einzeln abgeschlossen wurden.[799] Der *Commissioner* konnte sich darüber hinaus nicht auf die Entscheidung des *High Court* in *UOL Development* berufen, da der Fall sich in zwei grundlegenden Punkten unterschied.[800] Zum einen hatten die Eigentümer in *UOL Development* die Absicht, die Einheiten kollektiv zu verkaufen, um einen höheren Preis zu erzielen.[801] In ihrer Ausschreibung wurde deutlich, dass das Angebot sich auf alle 53 Objekte in ihrer Gesamtheit bezog, sodass auch der Käufer davon ausgehen musste, alle Einheiten gemeinsam zu erwerben.[802] Auch die Beweisaufnahme ergab, dass der Bauträger beabsichtigte, die Immo-

799 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 7 ff.

800 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 11.

801 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 11.

802 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 11.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bilien als Kollektiv zu erwerben.[803] Im vorliegenden Fall existierten vor Abschluss der 83 Verträge allerdings keine vertraglichen Verpflichtungen.[804] Die einzelnen Verträge waren Resultat der Verhandlungen der Parteien und regelten jeweils selbstständige Rechte und Pflichten.[805]

Zum anderen berief sich der *Commissioner* in *UOL Development* auf die Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33A SDA, was allerdings im vorliegenden Fall nicht geschah.[806] Jedenfalls aber gäbe es keine Beweise dafür, dass die Klägerin die Absicht hatte bzw. den Zweck verfolgte, die Höhe der zu zahlenden Stempelsteuer zu reduzieren.[807] Zwar bewirkte das Kaufgeschäft letztlich eine Steuerminderung, allerdings lagen überzeugende Gründe vor, warum es wirtschaftlich notwendig war, 83 einzelne Kaufverträge abzuschließen.[808] Die Klägerin hätte bei einem Kollektivkauf deutlich mehr Schwierigkeiten gehabt, Finanzierungshilfen verschiedener Finanzinstitutionen zu erhalten.[809] Zudem wäre es umständlich gewesen, sog. *subsales* einzelner Objekte durchzuführen, also eine oder mehrere Einheiten an Dritte weiterzuverkaufen, bevor das Eigentum an den ursprünglichen Käufer übergeht.[810] Aus diesen Gründen sei die Ausnahmeregelung der sec. 33A(3)(b) SDA (sec. 33A(5) SDA 2020) einschlägig, da wirtschaftliche Gründe für die Gestaltung vorlagen und die Vermeidung bzw. Reduzierung der Steuer nicht Hauptzweck des Geschäfts war.[811] Auch in diesem Urteil wird nicht detailliert auf die Vorschrift der sec. 33 ITA eingegangen, sondern lediglich auf das wirtschaftlich gerechtfertigte Handeln der Klägerin verwiesen. Sowohl *UOL Development* als auch *Lai Ling Wan* geben daher

803 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 11.
804 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 12.
805 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 12.
806 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 11.
807 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 15.
808 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 15.
809 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 15.
810 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 15.
811 *Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties* [2011] SGHC 186 Rn. 15.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

noch nicht ausreichend Aufschluss über die Herangehensweise der singapurischen Richter in Bezug auf Steuerumgehungsfälle.

(3) *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal*

Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal[812] (im Folgenden „Fall AQQ") stellt den einzigen Fall rund um die singapurische GAAR dar, der höchstrichterlich entschieden wurde, sodass die darin entwickelten Grundsätze maßgeblich für die Anwendung der sec. 33 ITA (und der anderen singapurischen GAAR) sind. Aus diesem Grund soll im Folgenden eine Zusammenfassung des Sachverhalts (a) sowie die Definition der einzelnen Tatbestandsmerkmale der sec. 33 ITA anhand der Ausführungen des *Court of Appeal* erfolgen (b), bevor die zentrale Fragestellung, das Verhältnis der singapurischen GAAR zu den Einzelsteuergesetzen untersucht (c) und die Ergebnisse schließlich anhand des Modells *Osterloh-Konrads* bewertet werden (d).

(a) Zusammenfassung des Verfahrens

Im Fall AQQ aus dem Jahr 2014 ging es um die Umstrukturierung einer Unternehmensgruppe und den dazu gehörigen Finanzierungsplan.[813] Den rechtlichen Rahmen bildete in dem Fall u. a. das Anrechnungsverfahren, welches in Singapur bis zum Jahr 2003 gemäß sec. 44, 44A und 46 ITA a. F. in Bezug auf die dortige Körperschaftsteuer Anwendung fand.[814] Dabei erfolgte bei der Besteuerung der Anteilseigner eine Berücksichtigung der in den ausgeschütteten Gewinnanteilen enthaltenen Körperschaftsteuer. Die Besteuerung der Gewinne einer Kapitalgesellschaft fand also zunächst auf der Ebene der Kapitalgesellschaft selbst statt. Die Summe, die dem Betrag der gezahlten Steuer entsprach, wurde einem Konto gutgeschrieben, welches dann als „Steuergutschrift gemäß sec. 44 ITA" (*the sec. 44 account*) von der jeweiligen Gesellschaft in Singapur geführt wurde. Wenn eine Gewinn-

812 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15; Eine umfangreiche Zusammenfassung des Falls findet sich auch bei *Loon/Li* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 20 Rn. 22 ff

813 Eine ausführliche Darstellung des Sachverhalts findet sich unter *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 2–23.

814 Dieses glich im Wesentlichen dem Anrechnungsverfahren, welches von 1977 bis 2000 auch im deutschen Körperschaftsteuersystem angewandt wurde.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ausschüttung erfolgte, also z. B. Dividenden ausgegeben wurden, konnte die Gesellschaft diese mit einer Steuergutschrift in Höhe der gezahlten Steuern versehen. Die dem Anteilseigner auf diese Weise gutgeschriebene Steuer wurde dann vom Saldo der Steuergutschrift gemäß sec. 44 ITA abgezogen. Damit konnte die Körperschaftsteuer im Gewinnanteil eliminiert werden. Die Gesamtwirkung dieser Regelung bestand darin, eine steuerliche Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner zu vermeiden. Das Anrechnungssystem besteuert letztlich also den ausgeschütteten Unternehmensgewinn effektiv zu den durchschnittlichen Steuersätzen der Anteilseigner.

Die singapurische Gesellschaft AQQ wurde 2003 gegründet und als Teil der Umstrukturierung in die Unternehmensgruppe eingegliedert. Dabei erwarb sie auch vier singapurische Tochtergesellschaften der Unternehmensgruppe für insgesamt 225 Mio. SGD, welche jeweils hohe Summen an Steuergutschriften gemäß sec. 44 ITA führten. Eine der Hauptfolgen des Finanzierungsprogramms für die Umstrukturierung bestand darin, dass durch sogenannte „*Round-Tripping*"-Vereinbarungen erhebliche Zinszahlungen generiert wurden und an Banken in Singapur und auf Mauritius zu zahlen waren. AQQ konnte diese Zahlungen dann von ihren Bruttogewinnen abziehen und so die Steuerschulden reduzieren, welche wiederum mit den Steuergutschriften, die mit den frankierten Gewinnausschüttungen einhergingen, verrechnet werden konnten. Der *Comptroller* wertete dieses Vorgehen letztlich als Steuerumgehungsstrategie und wandte dementsprechend die Antimissbrauchsregel der sec. 33 ITA an. Dabei wurden die Dividendeneinkünfte und Zinsaufwendungen außer Acht gelassen, um so die zunächst an AQQ gezahlten Steuerrückerstattungen zurückzufordern. Sowohl der Einspruch der Steuerzahlerin beim *Income Tax Board of Review* als auch die Berufung vor dem *High Court* hatten (teilweise) keinen Erfolg, sodass in letzter Instanz der *Court of Appeal* angerufen wurde, um den Fall zu entscheiden. Sowohl der *High Court* als auch der *Court of Appeal* entschieden letztlich, dass es sich bei der Gestaltung um eine Steuerumgehung im Sinne der sec. 33 ITA handelte. Letzten Endes verlor der *Comptroller* allerdings, da er seine Befugnisse im Rahmen der Steuerfestsetzung gemäß sec. 74(1) ITA nicht angemessen ausgeübt hatte.[815] Dennoch stellt der Fall

815 Da spezifische verwaltungsrechtliche Fragestellungen für das methodologische Modell *Osterloh-Konrads* nicht von Relevanz sind, wird hierauf nicht weiter eingegangen, siehe dazu vertiefend *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 135–163.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zumindest einen symbolischen Sieg für den *Comptroller* im Kampf gegen Steuerumgehungsgestaltungen in Singapur dar.[816]

(b) Definition der Tatbestandsmerkmale

Sowohl der Wortlaut der singapurischen GAAR als auch die ersten Entscheidungen des *High Court* zu sec. 33A SDA legen die Annahme nahe, dass auch in Singapur eine korrekturbedürftige Steuerumgehung vorliegt, wenn der Hauptzweck oder -effekt einer Gestaltung in der Steuervermeidung lag und keine wirtschaftlichen Gründe für die Gestaltung bestanden. Durch das Urteil im Fall AQQ erfolgte schließlich eine detaillierte Analyse und Konkretisierung der Anwendung der verschiedenen Tatbestandsmerkmale, sodass mehr Klarheit in Bezug auf dieses Argumentationsmuster geschaffen wurde. Dabei wurde höchstrichterlich entschieden, dass für die Auslegung der Worte „Zweck oder Effekt" das australische *predication principle* Anwendung findet (i)[817] und die Ausnahme der sec. 33(3) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) auf subjektive Beweggründe abstellt (ii), was im Folgenden näher beleuchtet werden soll.

(i) Beeinflussung der Einkommensteuerpflicht als Zweck oder Effekt der Vereinbarung

Die Richter beschäftigten sich zunächst ausschließlich mit der Frage, ob es gemäß sec. 33(1)(c) ITA Zweck oder Effekt der zu prüfenden Vereinbarung war, die Einkommensteuerpflicht einer Person, die bereits entstanden ist oder sonst noch entstanden wäre, zu vermeiden oder die zu zahlende Steuer der Höhe nach zu reduzieren, und bejahten dies letztlich.[818] Auf

816 So *Menon CJ* in *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 30.

817 Siehe dazu bereits Abschnitt B.III.2.a.ii.(2) sowie *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 45–66; *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 69–92.

818 Siehe dazu *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 49–66. Dabei wurde auch geklärt, dass die umgangene Steuerpflicht gemäß sec. 33(1)(c) ITA auf die gesetzliche Einkommensteuerpflicht nach den Bestimmungen des ITA abstelle, und nicht darauf, ob eine Verpflichtung besteht, mehr Steuern zu zahlen, nachdem die Steuerverbindlichkeit durch eine entsprechende Gutschrift verrechnet wurde, so wie von Klägerseite argumentiert.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sec. 33(1)(a) oder (b) ITA wurde nicht eingegangen.[819] Um insbesondere die Worte „Zweck" und „Effekt" gemäß sec. 33(1) ITA zu konkretisieren, griff der *Court of Appeal* auf das *predication principle* zurück, welches der *Privy Council* 1958 im australischen Fall *Lauri Joseph Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*[820] entwickelte.[821] Danach muss eine Vereinbarung objektiv betrachtet zum Zwecke der Steuervermeidung getroffen worden sein.[822] Die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift ist dann anwendbar, wenn man unter Berücksichtigung aller offenkundigen Gesamtumstände, die eine Vereinbarung umgeben, begründen kann, dass die Vereinbarung gerade aus dem Grund gewählt wurde, eine Steuerumgehung zu erreichen.[823] Dabei soll aber, unabhängig von den Motiven bzw. dem subjektiven Willen des Steuerpflichtigen, nur die objektiv festgestellte Wirkung einer Vereinbarung untersucht werden.[824] Bei dem *predication principle* geht es also um die objektive Charakterisierung einer Vereinbarung als Steuerumgehungsgestaltung.[825] Handelt es sich allerdings um normale Geschäftsvorgänge oder Familiengeschäfte, die nicht der Steuerumgehung dienen, kommt die GAAR nach der australischen Rechtsprechung nicht zur Anwendung.[826] Konkretisiert wird das *predication principle* zudem auch durch die Entscheidung des *Privy Councils* im neuseeländischen Fall *Owen Thomas Mangin v The Commissioner of Inland Revenue*[827]. Zusätzlich zu den Ausführungen des australischen Urteils wurde klargestellt, dass es alleiniger oder zumindest maßgeblicher Zweck einer Vereinbarung sein muss, Steuervorteile zu erzielen, damit diese als Steuerumgehungsgestaltung charakterisiert werden kann.[828] Die singa-

819 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 66.
820 *Lauri Joseph Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1958] 1 AC 450.
821 Siehe dazu *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 45–48.
822 *Lauri Joseph Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1958] 1 AC 450, 465 f.
823 *Lauri Joseph Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1958] 1 AC 450, 465 f.
824 *Lauri Joseph Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1958] 1 AC 450, 465 f.
825 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 46.
826 *Lauri Joseph Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1958] 1 AC 450, 466,
827 *Owen Thomas Mangin v The Commissioner Inland Revenue* [1971] 1 AC 739.
828 *Owen Thomas Mangin v The Commissioner Inland Revenue* [1971] 1 AC 739, 751 D–G.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

purischen Richter erkennen an, dass gewisse Gestaltungen, insbesondere gewöhnliche Geschäftsvorgänge und Familiengeschäfte, deren Hauptzweck nicht in der Steuerumgehung liegt, nicht von sec. 33(1) ITA umfasst sein sollen.[829] Allerdings wird klargestellt, dass dies nicht bereits im Rahmen der sec. 33(1) ITA diskutiert werden solle.[830] Die Vorschrift habe einen weiten Anwendungsbereich und umfasse grundsätzlich alle Gestaltungen, deren objektiv ermittelbarer Zweck in der Steuerumgehung oder -reduzierung liegt.[831] Ausnahmen und Einschränkungen dieser weiten Regelung sollen vielmehr anhand der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) geprüft werden, da der Gesetzgeber diesen Absatz speziell als Schutzmaßnahme vor der sehr allgemeinen Definition der sec. 33(1) ITA eingeführt habe.[832]

Die Richter stellten nach Analyse der Fakten fest, dass bei einer objektiven Bewertung der gesamten Unternehmensumstrukturierungs- und Finanzierungsvereinbarung der Abzug der Zinsaufwendungen durch AQQ gemäß sec. 14(1)(a)(i) ITA zu einer unzulässigen Verringerung des Gesamtbetrags der steuerpflichtigen Einkünfte gemäß sec. 10(1)(d) ITA führte,[833] da die Zinsaufwendungen nicht ordnungsgemäß angefallen waren.[834] Die Gestaltung hatte den objektiven Zweck und Effekt, die Steuerschuld zu verringern, die andernfalls durch das Gesetz auferlegt worden wäre.[835] Es sei möglich, aus dem offenkundigen Mechanismus der gesamten Vereinbarung zu schließen, dass diese gerade deshalb umgesetzt wurde, um die Steuerschuld bzgl. der Dividendeneinkünfte zu verringern.[836] Eine konkrete Auseinandersetzung mit dem hinter den Einzelsteuergesetzen stehenden Zweck fand an dieser Stelle aber noch nicht statt.

Auch wenn sec. 33(1) ITA sehr weit gefasst ist, müssen die Rechtsanwender dennoch objektiv ermitteln, ob der Zweck oder Effekt einer Vereinbarung in der Steuerumgehung oder -reduzierung lag, was im Umkehrschluss zwangsläufig zumindest indirekt eine Prüfung aller steuerlichen und außer-

829 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 48.
830 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 48.
831 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 74.
832 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 48, 73. Siehe dazu den nachfolgenden Abschnitt.
833 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 63.
834 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 64. In den Fakten wurde bereits dargelegt, dass die Zinszahlungen Teil einer zirkulären Gestaltung waren.
835 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 63.
836 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 63.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

steuerlichen Gründe für die konkrete Vereinbarung sowie der groben Zweckrichtung der Einzelsteuergesetze erfordert. Auch in Singapur wird erkannt, dass beispielsweise die Inanspruchnahme gesetzlich vorgesehener Steuerbefreiungen und -anreize keine Steuerumgehung darstellt und nicht vom *predication principle* erfasst wird,[837] sodass der Sinn und Zweck der Steuergesetze sehr wohl berücksichtigt wird. Jeder steuerliche Sachverhalt enthält auch steuerreduzierende Elemente wie z. B. Abschreibungen oder den Abzug von Ausgaben etc. Steuerliche Aspekte spielen bei fast jeder kommerziellen Transaktion eine Rolle.[838] Bei einer Steuerumgehung ist die objektive Auswirkung einer Transaktion allerdings mit dem dahinterstehenden kommerziellen Zweck unvereinbar.[839] Die Transaktion ist in diesem Fall nur aufgrund steuerlicher Erwägungen erfolgt, die nicht auf den gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Steuervorteilen beruhen.[840] Oft geht es dabei um die Frage, ob und in welchem Umfang ein Geschäft in einer bestimmten Form aus steuerlichen Gründen getätigt wird.[841]

Die Tatbestandsmerkmale der sec. 33(1) ITA unter Anwendung des *predication principle* erfordern daher eine Auseinandersetzung mit den maßgeblichen steuerlichen und außersteuerlichen Zwecken und Umständen einer Gestaltung, um festzustellen, ob eine Steuerumgehungsgestaltung im Raum steht. Damit handelt es sich, wie bereits bei der formalen Bewertung der Vorschrift festgestellt,[842] um eine Spielart des Argumentationstopos der außersteuerlichen Gründe, welcher sich im Modell *Osterloh-Konrads* auf der ersten Ebene einordnen lässt und damit der Identifizierung einer Norm-Zweck-Divergenz dient. Danach will der Gesetzgeber bestimmte steuerliche Vorteile nur solchen Gestaltungen zukommen lassen, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige außersteuerliche (insbesondere betriebliche) Gründe hat, sodass auf den Sinn und Zweck der jeweiligen Steuervorschriften abgezielt wird.[843] Auch das Merkmal „*effect*" zielt auf die außer-

837 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 54.
838 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 54.
839 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 55.
840 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 55.
841 *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 54.
842 Siehe Abschnitt B.III.2.a.ii.(2).
843 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

steuerlichen Effekte einer Gestaltung ab.[844] Eine Norm-Zweck-Divergenz wird dann indiziert, wenn die Zuerkennung eines steuerlichen Vorteils den Intentionen des Gesetzgebers zuwiderläuft, weil sich die wirtschaftliche oder rechtliche Situation des Steuerpflichtigen nicht verändert hat.[845]

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sec. 33(1) ITA den Auslöser für die Prüfung einer Steuerumgehungsgestaltung darstellt und eine Norm-Zweck-Divergenz zunächst angenommen wird, wenn die Vereinbarung nicht offensichtlich dem Willen des Gesetzgebers entspricht und keine außersteuerlichen Rechtfertigungen vorliegen. Die Norm-Zweck-Divergenz ist damit unabdingbare Voraussetzung für die Anwendbarkeit der sec. 33 ITA. Die Schwelle zur Wortsinnüberschreitung wird allerdings erst in der Ausnahmeregelung der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) festgesetzt.

(ii) Ausnahmeregelung

Sec. 33(1) ITA findet dann 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, sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020). Die singapurischen Richter entschieden, dass beide Merkmale auf die subjektiven Gründe und Absichten des Steuerpflichtigen abstellen.[846] Insbesondere die Worte „Gutgläubigkeit" (*bona fide*) und „Gründe" (*reasons*) würden sich im allgemeinen Sprachgebrauch auf Motive oder Rechtfertigungen beziehen, die mit einer subjektiven Qualität behaftet sind.[847] Bei der Anwendung der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) sei zudem auch das Wort „Zweck" (*purpose*) subjektiv auszulegen.[848] In Singapur habe sec. 33(3)(b) ITA die Funktion, den weiten Anwendungsspielraum der sec. 33(1) ITA zu begrenzen, sodass es im Hinblick auf den Willen des Gesetzgebers konsequenter sei, dem Merkmal eine subjektive Dimension zuzuweisen.[849] Daher müssten die subjektiven Motive für das Treffen einer Vereinbarung

844 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
845 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
846 Siehe dazu ausführlich *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 69–90; *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 93–143.
847 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 71.
848 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 71 ff.
849 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 73.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und deren Konsequenzen ermittelt werden.[850] Nur so könne dem Willen des Gesetzgebers, legitime und wirtschaftliche Transaktionen von sec. 33 ITA unberührt zu lassen, Rechnung getragen und ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den Rechten des Steuerzahlers und des *Comptroller* hergestellt werden.[851]

Die Richter entschieden, dass AQQ zwar berechtigt sei, eine wirtschaftlich vertretbare Unternehmensumstrukturierung in einer steuerlich effizienten Methode durchzuführen, es im vorliegenden Fall aber nicht zu erklären sei, wie die Gestaltung anders gewertet werden könnte, als ein ausgeklügelter und abgestimmter Plan, die Steuerpflicht der Klägerin zu verringern.[852] Die Transaktionskette sei so strukturiert, dass die Zinszahlungen letztlich an eine Gesellschaft desselben Konzerns übertragen wurden. Die *Round-Tripping*-Vereinbarung und die künstliche Zwischenschaltung der beiden ausländischen Banken überschreite die Grenze zwischen Steuereffizienz und Steuervermeidung, da es keine Erklärung gäbe, warum es für AQQ notwendig war, diese komplizierte Methode für die Übertragung des Kaufpreises von einer Gesellschaft zur anderen zu wählen.[853] Es sei subjektive Absicht gewesen, die Steuerpflicht der Klägerin zu mindern.[854] Auch der Richter des *High Court* habe es nicht versäumt, den subjektiven Test bei seiner Beurteilung der ihm vorliegenden Beweise anzuwenden.[855] Subjektive Absichten seien zwar nicht immer leicht zu erkennen; sowohl das ITBR als auch Richter könnten dies aber durch Bewertung der Beweise und Zeugenaussagen über den tatsächlichen Geisteszustand der beteiligten Personen feststellen und den Wahrheitsgehalt der Aussagen beurteilen, indem auch Schlüsse aus den objektiven Beweisen oder Merkmalen der Vereinbarung gezogen werden.[856]

Überträgt man das Vorgehen des Gerichtes nun auf das Modell *Osterloh-Konrads*, so ist festzustellen, dass die Bewertung einer Vereinbarung anhand sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) in Singapur sich auf die zweite Ebene einordnen lässt und damit die Schwelle für die Wortsinnüberschreitung im Divergenzfall festlegt.

850 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 73.
851 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 104.
852 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 87.
853 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 89.
854 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 81, 90.
855 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 82.
856 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 82.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die Steuervermeidungsabsicht und fehlende außersteuerliche Gründe auf subjektiver Ebene sind im Modell *Osterloh-Konrads* nicht der ersten Ebene zuzuordnen, da Einzelsteuergesetze meist nicht darauf abzielen, objektiv gleichartige Gestaltungen nur wegen unterschiedlicher Motive und Absichten des Steuerpflichtigen anders zu behandeln.[857] Es kann nicht Wille des Gesetzgebers sein, betrieblich sinnvolle Gestaltungen nur deshalb mehr zu belasten als vom Gesetzeswortlaut vorgesehen, weil der Steuerpflichtige diese subjektiv rein aus steuerlichen Gründen umgesetzt hat.[858] Dadurch würde die steuerliche Gestaltungsfreiheit unterlaufen werden.[859] Das Motiv, seine Angelegenheiten steuerlich möglichst vorteilhaft zu regeln, macht eine Gestaltung, die objektiv im Einklang mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes steht, nicht zum Gestaltungsmissbrauch.[860] Nach *Osterloh-Konrad* gilt allerorts der Grundsatz, dass die Absicht, Steuern zu sparen, für sich genommen kein Grund für die Aberkennung der intendierten Steuervorteile sein kann.[861] Als eigenständiges Merkmal ist die subjektive Missbrauchsabsicht somit auf der zweiten Stufe des Modells *Osterloh-Konrad* zu verorten, wo es der angemessenen Risikosphärenverteilung zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem dient. Nutzt der Steuerpflichtige nämlich eine Regelungslücke des Gesetzes bewusst aus, um einen Steuervorteil zu erlangen, kann ihm die Aberkennung dieses Vorteils eher zugemutet werden als wenn hinter der Gestaltung keine derartige Absicht stand.[862] Außerdem ist das Vertrauen auf eine wortsinngemäße Anwendung des Steuergesetzes bei demjenigen weniger schützenswert, der bewusst dessen Wortsinn gegen seine Teleologie ausspielen will.[863] Die Steuervermeidungsabsicht zielt nicht auf die Feststellung einer Divergenz ab, sondern bildet eine unabhängige Schwelle für die Überschreitung des Wortsinns der einzelnen Steuergesetze, die sich wiederum an rechtsstaatlichen Wertungen wie dem Vertrauensschutz und der Verlässlichkeit des Gesetzes orientiert.[864]

Allerdings sind die Merkmale der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) nicht ausschließlich subjektiv zu werten. Der *Court of Appeal* erklärte vielmehr, dass subjektive Absichten auch aus den objektiven Umständen der

857 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 649.
858 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648 f.
859 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 649.
860 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 649.
861 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 649.
862 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 653.
863 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 653.
864 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 654.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gestaltung ermittelt werden könnten. Denn um die subjektiven Absichten abschließend feststellen zu können, muss oft im ersten Schritt objektiv geklärt werden, ob es außersteuerliche Gründe für die Vereinbarung gab und der Hauptzweck nicht in der Reduzierung oder Vermeidung von Steuern lag. Die Ausnahmeregelung der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) deckt damit in den meisten Fällen zwei Ausprägungen der zweiten Stufe des Modells *Osterloh-Konrads* ab. Einerseits wird im Rahmen der Ermittlung der objektiven Gründe für eine Vereinbarung an den Grad der Wortsinn-Zweck-Divergenz angeknüpft, indem es insbesondere Hauptzweck der Vereinbarung sein muss, Steuern zu reduzieren oder zu vermeiden, und andererseits muss dies vom subjektiven Willen des Steuerzahlers gedeckt sein und damit eine Steuervermeidungsabsicht nachgewiesen werden, bevor sec. 33 ITA zum Tragen kommt. Auch in der Rechtsanwendung lassen sich die Tatbestandsmerkmale der sec. 33 ITA somit gut in das Modell *Osterloh-Konrads* einordnen.

(c) Das Verhältnis der GAAR zu den Einzelsteuergesetzen

Die bedeutendste rechtliche Fragestellung des Urteils bezog sich auf das Verhältnis der Einzelsteuergesetze zu sec. 33 ITA.[865] Der Richter der ersten Instanz beschäftigte sich damit, ob sec. 33 ITA von den speziellen Regelungen, die dem Steuerzahler in diesem Fall einen gewissen Steuervorteil zukommen ließen (sec. 10(1)(d), 14(1)(a), 44, 44A und 46 ITA), verdrängt werden könnte.[866] Sowohl in Australien als auch in Neuseeland existierten Rechtsprechungsdoktrinen, die sich mit dem Verhältnis von speziellen Vorschriften und einer GAAR befassten. Nachdem der Richter der ersten Instanz sowohl das australische *choice principle* als auch den neuseeländischen *scheme and purpose approach* untersucht hatte, kam er zu dem Schluss, dass keiner der Ansätze in Singapur Anwendung finden sollte, da sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) dieselbe Rolle erfüllte und dies auch dem Willen des Gesetzgebers entsprach.[867] Sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) stelle einen Ausgleich zur weit gefassten sec. 33(1) ITA dar, indem der Steuerpflichtige vor einer gesetzlichen Überinklusivität ge-

865 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 91–110.
866 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 142–158.
867 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 157.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schützt würde.[868] Die Anwendung des australischen oder neuseeländischen Ansatzes entspreche zudem nicht dem Willen des Gesetzgebers, da die entsprechenden australischen und neuseeländischen GAAR sich materiell von sec. 33 ITA unterscheiden würden.[869]

Der *Court of Appeal* bestätigte diese Auffassung nicht. Die Ausnahme der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) sei nicht die einzige Schutzmaßnahme, die den Steuerpflichtigen vor einer überinklusiven Wirkung der sec. 33(1) ITA schützen sollte.[870] Insbesondere könne die Vorschrift nicht das Problem lösen, das entstünde, wenn eine Regelung dem Steuerpflichtigen einen Steuervorteil gewähre, die GAAR den Sachverhalt allerdings als eine Steuerumgehungsgestaltung klassifiziert.[871] Die Hauptfrage, die der *Court of Appeal* letztlich für Singapur klärte, war Folgende: Wie ist eine GAAR in einer Weise auszulegen, die mit den anderen Bestimmungen des Gesetzes, die die Pflichten und Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen definieren und ihn berechtigen, seine Angelegenheiten entsprechend zu strukturieren, um seine Steuerschuld zu verringern, vereinbar ist?[872]

Ferner erklärte der *Court of Appeal*, dass es sehr wohl dem Willen des Gesetzgebers entsprach, australische und neuseeländische Rechtsprechung heranzuziehen, um den Steuerpflichtigen adäquat zu schützen.[873] In der Parlamentsdebatte wurde die Spannung zwischen einer GAAR und speziellen Einzelsteuergesetzen, die dem Steuerpflichtigen ausdrücklich Steuervorteile zukommen lassen sollen, bereits antizipiert.[874] Da der Wortlaut der sec. 33 ITA allerdings keinerlei Aussage zu diesem Problem trifft, sei es notwendig, auf ausländische Rechtsprechung Rückgriff zu nehmen.[875]

Im Folgenden soll daher kurz auf die im Urteil diskutierten Ansätze, den australischen *choice principle* (i.) sowie den neuseeländischen *scheme and purpose approach* (ii.), eingegangen werden. Anschließend wird die

868 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 155, 158.
869 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 156 f.
870 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 94.
871 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 94.
872 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 94.
873 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 95 mit Bezug auf *Singapore Parliamentary Debates (1988), Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988,* col. 365 f.
874 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 95 mit Bezug auf *Singapore Parliamentary Debates (1988), Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988,* col. 365 f.
875 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 95.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Entscheidung des singapurischen *Court of Appeal* dargestellt und im Hinblick auf das Modell *Osterloh-Konrads* analysiert (iii.).

(i) Australische Lösung

Das australische *choice principle*[876] wurde im Fall *WP Keighery Proprietary Limited v Federal Commission of Taxation*[877] aus dem Jahre 1957 von den Richtern des australischen *High Court* entwickelt und basiert auf dem berühmten britischen Urteil *IRC v Duke of Westminster* aus dem Jahre 1936, wonach jedermann das Recht hat, jeden rechtlich angemessenen Schritt zu unternehmen, um die Steuerpflicht zu minimieren.[878] Die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift der sec. 260 *Income Tax Assessment Act 1936*[879] (im Folgenden „ITAA"), die damals noch in Australien anwendbar war, schütze zwar die allgemeinen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, verwehre dem Steuerpflichtigen aber nicht das Recht, zwischen zwei alternativen Gestaltungsmöglichkeiten zu entscheiden, die das Gesetz ihm eröffne.[880] Das *choice principle* wurde anschließend in drei weiteren Entscheidungen des australischen *High Court* angewandt und ausgeweitet.[881] Im letzten dieser Fälle, *Cridland v FCT* aus dem Jahre 1977, bestätigten die Richter die vorangegangenen Urteile zu sec. 260 ITAA und erklärten, dass das *choice principle* nicht nur dann Anwendung finden würde, wenn dem Steuerpflichtigen nach den Steuergesetzen zwei alternative Gestaltungsmöglichkeiten offen stünden.[882] Vielmehr besage das Prinzip, dass er berechtigt sei, durch seine Gestaltung eine Situation zu schaffen, die die gesetzlich

876 Siehe dazu *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 96–100. Siehe vertiefend zur australischen Antimissbrauchsvorschrift *Tretola*, 25(1) Revenue Law Journal (2017), Article 3; *Krever/Mellor* in: Lang/Owens/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World (2016), S. 45; *Morse/Deutsch*, 49(2) The International Lawyer (2015), 111; *McLaren*, 3(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2008), 141; *Cassidy*, 36(2) Ottawa Law Review (2005), 259.

877 *WP Keighery Proprietary Limited v Federal Commission of Taxation* (1957) 100 CLR 66.

878 Siehe dazu schon Abschnitt B.II.1.e.ii.(1).(a).

879 No. 27 of 1936.

880 *WP Keighery Proprietary Limited v Federal Commission of Taxation* (1957) 100 CLR 66, 92.

881 *Mullens v FCT* [1976] 135 CLR 290; *Slutzkin v FCT* (1977) 140 CLR 314; *Cridland v FCT* (1977) 140 CLR 330.

882 *Cridland v FCT* (1977) 140 CLR 330, 339.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vorgesehenen steuerlichen Folgen nach sich ziehe.[883] Die Gültigkeit dieser Transaktionen solle nicht allein deshalb infrage gestellt werden, weil die steuerlichen Folgen für den Steuerpflichtigen vorteilhaft seien und er die Transaktion bewusst in der Absicht durchgeführt habe, diese Vorteile zu erlangen.[884] Wenn er also seine Transaktion durch die Wahl einer bestimmten Rechtsform so strukturiert hat, um die Anwendung einer Vorschrift des australischen Steuerrechts zu er- oder umgehen, konnte sec. 260 ITAA letztlich keine Abhilfe schaffen, auch wenn die Transaktion gerade deshalb gewählt wurde, um in den Genuss dieser begünstigenden Vorschrift zu kommen.[885] Das *choice principle* führte daher weitestgehend zu einer Unbrauchbarkeit der sec. 260 ITAA.[886]

Im Fall *FCT v Gulland*[887] aus dem Jahre 1985 wurden sec. 260 ITAA und das *choice principle* das letzte Mal umfassend geprüft. Das *choice principle* setze nach Auffassung der Richter den allgemeinen Auslegungsgrundsatz *generalia specialibus non derogant* um.[888] Sec. 260 ITAA war also als allgemeine Bestimmung zu lesen, die die Wirkung spezifischer Bestimmungen des australischen Gesetzes nicht aufheben konnte; gleichzeitig wurde sec. 260 ITAA aber auch nicht in die Irrelevanz verwiesen. [889] Das *choice principle* sollte laut den australischen Richtern nicht angewandt werden, wenn es keinen Anlass gebe, sich auf den Grundsatz *generalia specialibus non derogant* zu berufen.[890] Würde es die Anwendung von sec. 260 ITAA auf bestimmte Gestaltungen, die nicht von einer spezifischen Bestimmung des Gesetzes abhängen, untersagen, hätte die Norm selbst keinerlei Bedeutung mehr.[891] Das *choice principle* wirkte auch der potenziell sehr weitreichenden und dämpfenden Wirkung, die das *predication principle*[892] auf steuerlich motivierte Handlungen haben konnte, entgegen.[893]

883 *Cridland v FCT* (1977) 140 CLR 330, 339.
884 *Cridland v FCT* (1977) 140 CLR 330, 339.
885 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 98.
886 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 98.
887 *FCT v Gulland* (1985) 160 CLR 55.
888 *FCT v Gulland* (1985) 160 CLR 55, 67, 77 f.
889 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 99.
890 *FCT v Gulland* (1985) 160 CLR 55, 81.
891 *FCT v Gulland* (1985) 160 CLR 55, 81.
892 Siehe dazu Abschnitt B.III.2.a.ii.(2).
893 *Aw*, Singapore Journal of Legal Studies (2009), 545, 549.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(ii) Neuseeländische Lösung

Die neuseeländische Rechtsprechung[894] verfolgte einen anderen Ansatz als die australische. In der Entscheidung des neuseeländischen *Court of Appeal* im Fall *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited*[895] aus dem Jahre 1986 ging es um eine Gesellschaft, die eine Verlustgesellschaft erwarb, wobei der Kaufpreis so bestimmt wurde, dass aufgrund der Verrechnung der Gewinne der erwerbenden Gesellschaft mit den Verlusten der Verlustgesellschaft gemäß sec. 191 *New Zealand Income Tax Act 1976* (im Folgenden „NZITA 1976") letztlich eine hohe Summe an Steuern gespart wurde. In dem Urteil wurde erklärt, dass das australische *choice principle* den Effekt habe, allgemeine Antimissbrauchsvorschriften weitestgehend einzuschränken und unbrauchbar zu machen, was für die Anwendung der sec. 99 NZITA 1976, der damals gültigen neuseeländischen GAAR[896], nicht gewünscht war.[897] Die Richter schlugen daher den *scheme and purpose approach*[898] vor. Die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift der sec. 99 NZITA 1976 stehe in einem Spannungsverhältnis zu den Einzelsteuergesetzen.[899] Um zu einer rechtlichen Lösung zu gelangen, müsse eine Gesamtbeurteilung der entsprechenden Zwecke der Einzelsteuergesetze, sec. 99 NZITA 1976 und des Verhältnisses dieser Vorschriften zueinander durchgeführt werden.[900] Dies sei wiederum eine Frage der Gesetzesauslegung, insbesondere der Systematik sowie der relevanten Zwecke eines

894 Siehe dazu *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 101–104. Siehe vertiefend zur neuseeländischen allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift auch *Tretola*, 25(1) Revenue Law Journal (2017), Article 3; *Elliffe/Smith* in: Lang/Owens/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World (2016), S. 457; *Griffiths/Palmer* in: Simpson/Stewart (Hrsg.), Sham Transactions (2013), S. 228.

895 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513 (CA).

896 Die aktuell gültige Fassung findet sich in sec. BG 1, GA 1 und YA 1 *Income Tax Act 2007*. Ein Vergleich der aktuell gültigen neuseeländischen und australischen GAAR findet sich in *Tretola*, 25(1) Revenue Law Journal (2017), Article 3.

897 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 539.

898 Dieser war bereits von einem der zuständigen Richter, *Sir Ivor Richardson,* in der Literatur diskutiert worden, siehe *Richardson*, 2 Australian Tax Forum (1985), 3, 8.

899 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 549.

900 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 549.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gesetzes.[901] Die Berücksichtigung der Systematik erfordere eine sorgfältige Lektüre des gesamten Gesetzes in seinem historischen Kontext sowie eine Analyse der Struktur und Beziehungen der verschiedenen Vorschriften zueinander, sodass letztlich die Beweggründe und Muster der zugrunde liegenden politischen Überlegungen erkannt werden können.[902] Ausgangspunkt sei die spezielle Funktion eines jeden Gesetzes, da untersucht werden müsse, ob im gesetzlichen Schema Platz für die Anwendung der sec. 99 NZITA 1976 im konkreten Fall sei.[903] Steht ein Sachverhalt im Einklang mit den Einzelsteuergesetzen und den dahinter liegenden Zwecken, läge keine Steuerumgehung vor.[904] Sec. 99 NZITA 1976 diene also letztlich dem Zweck der Einzelsteuergesetze und sei nicht dazu da, andere Vorschriften zu unterlaufen oder ein Ergebnis zu erzielen, das mit den Einzelsteuergesetzen unvereinbar sei.[905] Die Richter stellten schließlich fest, dass die durch die Vereinbarung bewirkten Steuervorteile im Einklang mit der damals anwendbaren neuseeländischen sec. 191 NZITA 1976 standen und die Anwendung der sec. 99 NZITA 1976 den gesetzgeberisch verfolgten Zweck, der diesen gesetzlichen Regelungen zugrunde lag, vereiteln würde.[906] Der *Privy Council* ließ die Berufung des *Commissioner* zu und kippte das Urteil des neuseeländischen *Court of Appeal* im Jahre 1987.[907] Dabei wurde der *scheme and purpose approach* allerdings nicht weiter kommentiert und lediglich auf die Unterscheidung zwischen einer zulässigen Steuerminderung gemäß den Steuergesetzen und einer unzulässigen Steuerumgehung hingewiesen.[908] Letzten Endes setzte sich der *scheme and purpose approach* allerdings in der neuseeländischen Rechtsprechung durch. Im Urteil zu *Pe-*

901 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 549.
902 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 549.
903 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 549.
904 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 549.
905 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 549.
906 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1986] 2 NZLR 513, 555.
907 Siehe *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1987] 1 AC 155.
908 *Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited* [1987] 1 AC 155, 167 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

terson v Commissioner of Inland Revenue[909] aus dem Jahre 2005 bestätigte auch der *Privy Council* den Ansatz. Der Fall handelte von der Finanzierung zweier Spielfilme. Steuerzahler mit einem hohen Steuersatz wurden dazu animiert, in die Produktion der Spielfilme zu investieren. Dabei sollte ein Teil der Gesamtsumme über ein regressloses Darlehen eines Drittmittelgebers finanziert werden. Die Investoren konnten ihre Investition gemäß dem damaligen *depreciation allowance regime* entsprechend absetzen, wussten allerdings nicht, dass der darlehensfinanzierte Teil über eine zirkuläre Gestaltung wieder an die Drittmittelgeber floss. Die tatsächlichen Produktionskosten konnten mit dem übrigen Teil finanziert werden. Die Mehrheit der Richter des *Privy Council* entschied zugunsten des Steuerpflichtigen, da der erlangte Steuervorteil mit dem gesetzlichen Zweck der betroffenen Vorschriften des *depreciation allowance regime* im Einklang stand.[910] Die Verluste und Ausgaben waren insbesondere tatsächlich angefallen, weshalb keine Steuerumgehung vorlag.[911] Die Richter der Minderheitsentscheidung stimmten dem nicht zu und waren der Auffassung, dass keine wirtschaftliche Belastung im Sinne der Vorschriften eingetreten sei, sodass die Summen auch nicht hätten abgesetzt werden können.[912] Einigkeit herrschte letztlich aber in Bezug auf den *scheme and purpose approach*, den insbesondere die Richter der Minderheitsentscheidung hervorhoben.[913]

Auch der neuseeländische Supreme Court äußerte sich 2009 in *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue*[914] umfassend zur Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift[915]. Der Fall betraf Vereinbarungen rund um die forstwirtschaftliche Entwicklung eines Gebiets in Neuseeland. Die Investoren konnten dabei Lizenzprämien für das Recht der Nutzung des Grundstücks, auf dem der Wald angelegt wurde, sowie Versicherungsprämien absetzen. Um die Zahlung der Prämien zu sichern, wurden Schuldscheine ausgestellt, die tatsächliche Zahlung sollte aber erst im Jahr 2047 erfolgen. Die Mehrheit des *Supreme Court* entschied, dass die Vorschriften des Einkommensteuerrechts zwar den Abzug von

909 *Peterson v Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433.
910 *Peterson v Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433 Rn. 41 f.
911 *Peterson v Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433 Rn. 45 f.
912 *Peterson v Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433 Rn. 91.
913 *Peterson v Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433 Rn. 61, 65.
914 *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289.
915 Das Urteil behandelte die damals gültige allgemeine Antimissbrauchsvorschrift der sec. BG 1 *Income Tax Act 1994*.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gewissen Zahlungen vorsahen, die gesamte Gestaltung aber eine Steuerumgehung darstelle, die nach dem Gesetz nichtig war. Dem Willen des Gesetzgebers würde man am besten gerecht, wenn sowohl die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift als auch die Einzelsteuergesetze eine angemessene Wirkung entfalten könnten und die Vorschriften sich nicht gegenseitig aufheben.[916] Wenn der Steuerpflichtige sich auf bestimmte Einzelsteuergesetze beruft, muss das Gericht überzeugt werden, dass die betroffene Gestaltung auch vom gesetzgeberisch intendierten Anwendungsbereich dieser Vorschriften umfasst war und dass der erlangte Steuervorteil dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprach.[917] Ist dem nicht so, käme die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift zur Anwendung.[918] Ein klassischer Indikator sei die Künstlichkeit einer Gestaltung.[919] Zudem könne das Gericht auch prüfen, ob der Steuerpflichtige die Einzelsteuergesetze in einer kaufmännisch und wirtschaftlich realistischen Weise in Anspruch nimmt, die mit dem Willen des Gesetzgebers übereinstimmt.[920]

(iii) Entscheidung

Die Entwicklung des australischen *choice principle* in den 1970er-Jahren, welche die Anwendbarkeit der sec. 260 ITAA für den australischen *Commissioner of Taxation* zunehmend erschwerte, führte dort letztlich zu einer Änderung des Gesetzes durch die *Income Tax Laws Amendment Bill (No. 2) 1981*.[921] Dadurch wurde sec. 260 ITAA durch Part IVA ersetzt, wonach Gestaltungen, die nach dem 27. Mai 1981 durchgeführt wurden, angegriffen werden konnten, wenn die Erlangung eines Steuervorteils aus objektiver Sicht alleiniger oder maßgeblicher Zweck dieser Gestaltung war. Der australische Gesetzgeber sah sich gezwungen, sec. 260 ITAA abzuändern und sich gegen die Grundsätze der bisherigen Rechtsprechung zu wenden, da

916 *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 107.
917 *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 107.
918 *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 107.
919 *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 108.
920 *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 Rn. 109.
921 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 100.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

das *choice principle* sich als problematische und zu restriktive Interpretation der Vorschrift erwiesen hatte.[922] Dass das singapurische Parlament im Jahre 1988 die Anwendung des australischen *choice principle* für die neu eingeführte GAAR im Sinn hatte, die gerade die effektivere Bekämpfung von komplexen Steuerumgehungsgestaltungen bezwecken sollte, sei nach Auffassung der singapurischen Richter deshalb abwegig.[923] Außerdem eigne sich das *choice principle* nicht als Anleitung zur Bestimmung einer Steuerumgehungsgestaltung.[924] Der Steuerpflichtige musste das Gericht lediglich davon überzeugen, dass die rechtliche Form der Transaktion den Anforderungen der Einzelsteuergesetze entsprach, eine Prüfung der Substanz der Gestaltung erfolgte nicht.[925] Da die Einzelsteuergesetze im Rahmen der Anwendung des *choice principle* größtenteils Vorrang vor der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift genossen, sei der Ansatz praktisch unbrauchbar.[926]

Durch den *scheme and purpose approach* wiederum würde eine Gestaltung dann nicht als Steuerumgehung gewertet werden, wenn der erlangte Steuervorteil im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze steht.[927] Sec. 33 ITA könne somit als eine Vorschrift verstanden werden, die der Förderung des Gesamtzwecks der Steuergesetze und damit dem Willen des Gesetzgebers diene, wenn man die Anwendung letztlich auf den *scheme and purpose approach* stütze.[928] Der Ansatz biete also im Gegensatz zum *choice principle* eine hilfreiche Methodik für die Analyse der Frage, ob ein Steuerpflichtiger sich auf die Einzelsteuergesetze berufen kann oder die betroffene Gestaltung eine Steuerumgehung im Sinne der sec. 33 ITA darstellt,[929] auch wenn es in Einzelfällen aufgrund der sich stets entsprechend den politischen Veränderungen weiterentwickelnden Steuergesetzgebung nicht immer möglich sein werde, die Absichten des Gesetzgebers klar zu identifizieren[930].

---

922 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 100 mit Verweis auf *The House of Representatives of the Parliament of the Commonwealth of Australia, Explanatory Memorandum to the Income Tax Laws Amendment Bill (No. 2) 1981*, S. 1 f.

923 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 100.

924 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 107.

925 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 107.

926 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 107.

927 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 108.

928 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 108.

929 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 109.

930 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 109.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Für die Anwendung der sec. 33 ITA ergebe sich laut den singapurischen Richtern mithin folgende Prüfungsreihenfolge: Zunächst müsse festgestellt werden, ob eine Vereinbarung ihrem Anschein nach unter einer der drei Alternativen der sec. 33(1) ITA subsumiert werden könne und einen Steuervorteil zur Folge hat bzw. hatte.[931] Wenn dies der Fall sei, müsse im nächsten Schritt geprüft werden, ob der Steuerpflichtige von der Ausnahme der sec. 33(3) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) Gebrauch machen kann.[932] Wenn dies wiederum nicht möglich sei, müsse festgestellt werden, ob er das Gericht 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.[933] Bei der Bewertung, ob eine Gestaltung dem Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze entspricht, können zudem Faktoren wie die Art und Weise der Ausführung der Vereinbarung, die Rolle aller relevanten Parteien und deren Beziehung zur steuerpflichtigen Person, der wirtschaftliche und kaufmännische Effekt der Dokumente und Transaktionen, die Dauer der Vereinbarung sowie das Ausmaß der finanziellen Konsequenzen für den Steuerpflichtigen miteinbezogen werden.[934]

Letzten Endes entschieden die Richter, dass es in der Sache nicht darum gehe, ob AQQ berechtigt war, Gebrauch vom Anrechnungsverfahren nach sec. 44, 44A und 46 ITA a. F. zu machen, sondern ob ein Abzug der getätigten Zinszahlungen vom Einkommen der Gesellschaft möglich war, da die Verrechnung der Steuergutschriften und die Reduzierung des steuerbaren Einkommens letztlich damit verbunden war.[935] Es reiche nicht aus,

931 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 110.

932 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 110.

933 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 110. In *Loon/Li* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 20 Rn. 27 ff. wird dieses im Fall AQQ entwickelte Schema für die Anwendung der sec. 33 ITA aufgegriffen und auf fünf Schritte ausgeweitet. Hinzu kommt als erster Schritt die Identifizierung der Vereinbarung und als fünfter Schritt die Rechtsfolge.

934 Diese wurde zwar nicht ausdrücklich vom *Court of Appeal* erwähnt, jedoch vom *High Court* im Rahmen der Darstellung des *scheme and purpose approach* angeführt, siehe *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2012] SGHC 249 Rn. 154. Auch die IRAS nahm die Faktoren in ihren *e-Tax Guide* auf, siehe *IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application* (2023), Rn. 5.11.

935 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 112.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wenn der Wortlaut der sec. 14(1)(a)(i) ITA, der einen Abzug von Ausgaben und Aufwendungen, die vollständig und ausschließlich zur Erzielung von Einkünften erfolgten, erlaubt, nur rein formal einschlägig sei.[936] Die Zinszahlungen, die aufgrund zirkulärer *Round-Tripping*-Vereinbarungen im Rahmen des Finanzierungsprogramms zur Umstrukturierung der Unternehmensgruppe getätigt wurden, stellten keine realen wirtschaftlichen Kosten innerhalb der Unternehmensgruppe als Ganzes dar.[937] Es könne nicht Wille des Parlaments gewesen sein, solche Gestaltungen zu billigen, sodass der *scheme and purpose approach* der Anwendung der sec. 33 ITA nicht entgegenstünde.[938]

Der *scheme and purpose approach* lässt sich im Modell *Osterloh-Konrads* eindeutig auf der ersten Stufe einordnen, da unmittelbar auf den Sinn und Zweck der er- bzw. umgangenen Normen Bezug genommen wird und eine Prüfung des parlamentarischen Willens erfolgen muss.[939] Während im Rahmen der Prüfung der außersteuerlichen Gründe ähnlich wie in Hongkong darauf abgestellt wird, dass es den Steuergesetzen in gewisser Weise inhärent ist, dass nur wirtschaftlich sinnvolle Gestaltungen in den Genuss von Steuervorteilen kommen sollen,[940] nimmt der *scheme and purpose approach* direkten Bezug auf die unmittelbare Zielsetzung der Steuergesetze. Dadurch ist die Wortsinnüberschreitung und der Durchgriff auf die hinter einer Norm stehenden Zwecke (*justification* der ersten Stufe im *Schauerschen* Modell) in einem der klassischen Gewaltenteilung verpflichteten System mit der weitgehenden Entscheidungsprärogative des Parlaments gut vereinbar.[941]

936 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 113.
937 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 113.
938 *Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal* [2014] SGCA 15 Rn. 113. Zu betonen ist, dass die Herangehensweise der Richter mittlerweile auch vom singapurischen Parlament unterstützt wird. Im Zuge der Änderung der sec. 33 ITA im Jahre 2020 bestätigten die Abgeordneten, dass die Grundsätze des *Court of Appeal,* die im Fall *AQQ and another appeal* in Bezug auf sec. 33 ITA entwickelt wurden, auch nach Änderung der Vorschrift weiter anwendbar bleiben würden, wodurch letztlich auch das *predication principle*, die Rolle der subjektiven Beweggründe im Rahmen der Ausnahmevorschrift der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) sowie der *scheme and purpose approach* von dem Willen des singapurischen Gesetzgebers gedeckt sind, siehe *Singapore Parliamentary Debates (2020),* Official Report (Hansard), Vol. 94., Parliament No. 14, Session No. 1, Sitting No. 12, 3. November 2020.
939 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 646.
940 Siehe die Ausführungen zu Hongkong in Abschnitt B.II.2.b.
941 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 645.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(d) Beurteilung

Während in den Urteilen *UOL Development* und *Lai Ling Wan* noch kaum auf die einzelnen Tatbestandsmerkmale der singapurischen GAAR eingegangen und hauptsächlich auf den Argumentationstopos der wirtschaftlichen Gründe abgestellt wurde, erfolgte im Fall AQQ erstmals eine detaillierte Analyse der Voraussetzungen der sec. 33 ITA. Ergebnis dieser Analyse ist letztlich, dass auch in Singapur in Steuerumgehungsfällen eine zweistufige Prüfung im Sinne des Modells *Osterloh-Konrads* vorgenommen wird, um letzten Endes den Wortsinn der Einzelsteuergesetze zu durchbrechen. Im ersten Schritt gilt es anhand des *predication principle* festzustellen, ob eine Vereinbarung objektiv gerade den Zweck oder Effekt hat, eine Steuerumgehung oder -reduktion herbeizuführen, wodurch eine Norm-Zweck-Divergenz indiziert werden soll. Hierbei sind etwaige außersteuerliche Gründe und offensichtliche gesetzgeberische Lenkungen, die dem entgegenstehen könnten, in die Bewertung miteinzubeziehen. Selbst wenn eine Vereinbarung den objektiven Umständen nach eine Steuerumgehungsgestaltung darstellt, kann ein Steuerpflichtiger im zweiten Schritt von der Ausnahme der sec. 33(3)(b) ITA (nunmehr sec. 33(7) ITA 2020) Gebrauch machen, indem er beweist, dass er subjektiv aus wirtschaftlichen Gründen gehandelt hat und Hauptmotiv seines Handelns nicht die Steuerumgehung war. Die Missbrauchsabsicht fungiert daher gemäß dem Modell *Osterloh-Konrads* auch in Singapur als Schwelle für eine Wortsinnüberschreitung und die Anwendung einer GAAR. Gleiches gilt, wenn die subjektive Missbrauchsabsicht vom jeweiligen Rechtsanwender hauptsächlich aus den objektiven Umständen abgeleitet wird und somit auch die objektive Deutung der Argumentation mit außersteuerlichen Gründen an den Grad der Norm-Zweck-Divergenz anknüpft. Im letzten Schritt erfolgt eine Bewertung der Vereinbarung anhand des konkreten Willens des Gesetzgebers und des Sinn und Zwecks der er- oder umgangenen Einzelsteuergesetze. Der *scheme and purpose approach* dient daher als eine Art Schranke, die vor einem zu weiten Anwendungsbereich der sec. 33 ITA schützen soll und eine Überschreitung des Wortsinns nur dann zulässt, wenn auch eine Norm-Zweck-Divergenz evident ist und die Gestaltung mit dem direkten Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze (*justifications* auf erster Stufe im *Schauerschen* Modell) nicht vereinbar ist. Die Bewertung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der sec. 33 ITA durch den *Court of Appeal* und die

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Anwendung der Vorschrift auf den Fall stellt damit ein Musterbeispiel nach dem Modell *Osterloh-Konrads* dar.[942]

(4) *GBF v Comptroller of Income Tax*

Im 2016 vom ITBR entschiedenen Fall *GBF v Comptroller of Income Tax* ging es seit der Entscheidung des *Court of Appeal* im Fall AQQ erstmals wieder um die Anwendung der Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33 ITA. Der steuerpflichtige Einspruchsführer, ein Arzt für plastische und kosmetische Chirurgie, gründete eine Gesellschaft in Form einer Partnerschaft (*partnership*), an die die Arztvergütungen aus seiner Tätigkeit von der Klinik, in der er vor und nach Gründung der Partnerschaft angestellt war, gezahlt wurden. Gesellschafter dieser Partnerschaft waren wiederum zwei weitere Gesellschaften, deren alleiniger Anteilseigner der Steuerpflichtige selbst bzw. seine Ehefrau waren. Der *Comptroller* berief sich auf die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift der sec. 33 ITA und behandelte die an die Partnerschaft gezahlten Arztvergütungen als persönliches Einkommen des Einspruchsführers. Somit konnte er die Steuererleichterungen für Unternehmensgründer gemäß sec. 43(6A) ITA nicht mehr in Anspruch nehmen, die ansonsten zur Verfügung gestanden wären.[943] Unter Anwendung der im Fall AQQ entwickelten Grundsätze zu sec. 33(1) und (3)(b) ITA prüfte das ITBR hauptsächlich, ob die Gestaltung aus redlichen, wirtschaftlichen Gründen gewählt wurde; insbesondere wurden die subjektiven Absichten des Steuerzahlers untersucht, indem Schlüsse aus den objektiv ermittelten Gesamtumständen gezogen wurden.[944]

942 In der Literatur wurde das Urteil begrüßt, da die höchstrichterliche Entscheidung mehr Klarheit für die Anwendung der sec. 33 ITA brachte, siehe dazu *Yeen*, 16(4) Derivatives & Financial Instruments (2014), IBFD Research Platform. Allerdings wurden im gleichen Zuge auch Zweifel in Bezug auf die Praktikabilität des *scheme and purpose approach* vorgebracht, da es nicht immer leicht sein würde, die Intention des Gesetzgebers ausfindig zu machen, und es ferner schwierig sei, festzustellen, wann der Hauptgrund einer Gestaltung in der Steuerumgehung lag. Auch würde nach mehr Schutz vor willkürlichen Entscheidungen des *Comptroller* verlangt. Tiefergreifendere wissenschaftliche Auseinandersetzungen rund um das Urteil lassen sich jedoch nicht finden.

943 Eine Darstellung des Sachverhalts findet sich in *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 1–6.

944 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.ix.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Der Einspruchsführer behauptete, die Gestaltung deshalb gewählt zu haben, um sein Geschäft auszubauen, indem andere Ärzte eingeladen wurden, sich als Partner zu beteiligen.[945] Zudem wollte er sich vor wirtschaftlichen Risiken schützen.[946] Der *Comptroller* wiederum war der Ansicht, dass ohne die Gestaltung die Vergütung direkt an den Einspruchsführer gezahlt worden wäre und die komplexe Gesellschaftsstruktur angesichts der Tatsache, dass sich die Tätigkeit des Arztes nicht änderte, wirtschaftlich gesehen ungewöhnlich sei.[947] Auch gab es keinen Grund, warum die Gesellschaft gegründet wurde, in der die Ehefrau des Einspruchsführers alleinige Anteilseignerin war.[948] Die erhebliche Steuerersparnis war daher zumindest einer der Hauptgründe für die Gestaltung.[949] Wegen des Mangels an Beweisen zur Untermauerung der Behauptungen des Einspruchsführers,[950] kam das ITBR nach der Bewertung der objektiven Umstände zu dem Schluss, dass der Hauptzweck der Gestaltung in der Steuervermeidung lag, weshalb der Einspruch des Steuerpflichtigen letztlich keinen Erfolg hatte.[951] Insbesondere gab es keine Beweise dafür, dass weitere Ärzte eingeladen wurden, sich an der Partnerschaft zu beteiligen.[952] Auch wurde das wirtschaftliche Risiko der Tätigkeit des Einspruchsführers nicht von der Partnerschaft, sondern von der Gesellschaft der Klinik getragen, die die jeweiligen Verträge mit den Patienten abschloss.[953] Im Übrigen war der Einspruchsführer auch nach wie vor der einzige praktizierende Arzt der Klinik, das Geschäftsmodell änderte sich durch die Zwischenschaltung der Partnerschaft nicht.[954] Auch die Gründung der Gesellschaft der Ehefrau als Anteilseigner der Partnerschaft sei nicht zu erklären, da keinerlei Dienstleistung oder Ähnliches erbracht wurde.[955] Die Zwischenschaltung der Partnerschaft habe daher keinerlei wirtschaftliche Funktion, vielmehr war diese nur dazu da,

945 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 8.
946 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 8.
947 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 9.
948 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 9.
949 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 9.
950 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.iii., 10.iv, 10.ix.
951 Die ausführliche Bewertung der Beweise findet sich in *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.
952 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.iv.
953 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.vi.
954 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.v.
955 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.vii.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Vergütungen des Einspruchsführers zu erhalten.[956] Es ergaben sich ausschließlich steuerliche Vorteile für ihn.[957]

Während im Fall AQQ im Rahmen des *scheme and purpose approach* die Vereinbarkeit der Vereinbarung mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes und dem dahinterstehenden parlamentarischen Willen geprüft wurde, wurde eine solche Prüfung in *GBF v Comptroller of Income Tax* nicht vorgenommen. Man konzentrierte sich lediglich auf die Voraussetzungen der sec. 33(1) ITA und sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020). Ein besonderer Fokus lag dabei auf der Ermittlung der steuerlichen und außersteuerlichen Gründe, sodass der Eindruck entsteht, dass die Entscheidung im Fall AQQ zu keiner Neuerung in der Rechtsanwendung geführt hat, und im Rahmen der sec. 33 ITA, ähnlich wie in Hongkong, lediglich die wirtschaftliche und betriebliche Rechtfertigung für eine Gestaltung eine Rolle spielt. Zwar ist das ITBR nach Anhörung der Parteien frei in seiner Entscheidung (sec. 80(10) ITA); sofern der Einspruchsführer oder der *Comptroller* sich aber während des Verfahrens nicht zum *scheme and purpose approach* geäußert haben, wird auch das ITBR mit großer Wahrscheinlichkeit keinen Bezug darauf nehmen, da maßgeblich der Vortrag der Parteien die tatsächlichen und rechtlichen Fragestellungen bestimmt.[958] Auch ohne den *scheme and purpose approach* eignet sich der Argumentationstopos der außersteuerlichen Gründe sowie die subjektive Missbrauchsabsicht, eine Norm-Zweck-Divergenz festzustellen und den Wortlaut der Einzelsteuergesetze in Anwendung der GAAR zu durchbrechen, auch wenn in einem Rechtsstaat, der sich der Gewaltenteilung verschreibt, die Prüfung der direkten Zweckrichtung der Einzelsteuergesetze angemessener wäre.

(5) *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal*

Der im November 2020 vom *High Court* entschiedene Fall *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal*[959] behandelt die Klage

956 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.vi., 10.viii.

957 *GBF v Comptroller of Income Tax* [2016] SGITBR 1 Rn. 10.viii.

958 Siehe zum Ablauf des Verfahrens vor dem ITBR vertiefend *Chin-Sabado/Fang/Sim* in: Koh/Hin/Yan (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax (2020), Kap. 19 Rn. 88 ff.

959 *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal* [2020] SGHC 236. Siehe vertiefend die Analyse des Urteils in *Ooi*, Singapore Journal of Legal Studies (2021), 1. Dort wird herausgearbeitet, dass viele der im Fall AQQ aufgestellten

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(*appeal*) des Einspruchsführers im Fall *GCL v Comptroller of Income Tax*, der im April 2020 vor dem ITBR verhandelt wurde.[960] Da das Urteil des *High Court* relativ kurz ist und die Entscheidung des ITBR aufrechterhalten wurde, wird im Folgenden schwerpunktmäßig auf die Argumente des Verfahrens vor dem ITBR eingegangen.

Der steuerpflichtige Einspruchsführer ist ein registrierter Zahnarzt und war zunächst bei einer Klinik für Orthodontie angestellt, wo er seine Tätigkeit ausübte und zahnärztliche Dienstleistungen für Patienten erbrachte. 2012 gründete er eine Gesellschaft, deren alleiniger Anteilseigner und Geschäftsführer er wurde. Im selben Jahr beendete er das Anstellungsverhältnis mit der Klinik. Die Klinik und die neu gegründete Gesellschaft des Einspruchsführers gingen anschließend eine vertragliche Vereinbarung ein, wonach zahnärztliche Dienstleistungen für die Klinik erbracht werden sollten. Dies erfolgte schließlich durch den Einspruchsführer als Vertreter seiner Gesellschaft. Als Gegenleistung zahlte die Klinik eine Dienstleistungsgebühr an die Gesellschaft des Einspruchsführers, welche diesem wiederum ein Gehalt zahlte. Die übrigen Gewinne der Gesellschaft des Einspruchsführers wurden dann letztlich gemäß sec. 13(1)(za) ITA als steuerfreie Dividenden an diesen ausgeschüttet.[961]

Der *Comptroller* war der Ansicht, dass der Einspruchsführer unrechtmäßig Steuervorteile erhielt, und wandte sec. 33 ITA an, um das Einkommen der Gesellschaft als Privateinkommen des Einspruchsführers zu werten. Dabei wurde die Vereinbarung zwischen der Klinik und der Gesellschaft des Einspruchsführers außer Acht gelassen und weiterhin ein Anstellungsverhältnis zwischen beiden angenommen.[962] Die Basis für dieses Vorgehen war insbesondere das sehr niedrige Gehalt, welches der Einspruchsführer von seiner Gesellschaft erhielt, sodass hohe Summen steuerfreier Dividenden ausgeschüttet werden konnten.[963] Hätte der Einspruchsführer diese

Grundsätze durch das Urteil des *High Court* in *Wee Teng Yau* bestätigt werden (S. 4–6).

960 Die Namen der Einspruchsführer werden in den Entscheidungen des ITBR anonymisiert, sodass Urteile der Gerichte und Entscheidungen des ITBR, wie in diesem Fall, verschiedene Titel tragen.

961 Eine Darstellung des Sachverhalts findet sich in *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 1-7.

962 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 6.

963 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 11.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

direkt im Rahmen seiner Anstellung erhalten, wären sie als Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit gewertet worden.[964]

Der Einspruchsführer brachte eine Reihe an Gründen vor, weshalb er die Gesellschaft gegründet hatte; insbesondere wollte er sein Geschäft in Zukunft einfacher erweitern können, leichter Finanzierungsmöglichkeiten in Anspruch nehmen und Geschäftsrisiken mindern.[965] Hervorzuheben ist auch, dass er Räumlichkeiten für eine Zahnarztpraxis zwei Jahre nach Gründung seiner Gesellschaft erwarb.[966] Das Gehalt, welches er von seiner Gesellschaft erhielt, berechnete sich aus den täglichen Ausgaben.[967] Zudem gab er an, dass ihm bewusst war, dass die Ausschüttung der Dividenden zu steuerfreiem Einkommen führte. Allerdings legte er die Summen unter seinem Namen an, um sie schließlich in die Gesellschaft zurückfließen zu lassen und damit den Kauf der Geschäftsräume zu ermöglichen.[968]

Das ITBR entschied schließlich zugunsten des *Comptroller* und befand nach Anwendung der im Fall AQQ entwickelten Grundsätze, dass sec. 33 ITA einschlägig sei. Zunächst stellte das ITBR fest, dass die Gestaltung des Einspruchsführers letztlich zwei Vereinbarungen enthielt, die gemäß sec. 33(1) ITA geprüft werden müssten, nämlich die Gründung der Gesellschaft sowie die Festlegung des Gehalts für den Einspruchsführer.[969]

Die Gründung der Gesellschaft stelle für sich gesehen keinen Akt der Steuervermeidung dar und sei als gewöhnlicher Geschäftsvorgang zu werten.[970] Die Gründung einer Gesellschaft zur Erbringung von zahnärztlichen Dienstleistungen sei in Singapur sehr üblich und weit verbreitet, selbst wenn dies bedeute, dass dadurch die persönliche Steuerlast gesenkt werden könnte. Dies sei eine unvermeidbare Folge der singapurischen Steuerpolitik und daher keine Steuervermeidungsgestaltung.[971] Darüber

964 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 11.
965 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 12.
966 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 13.
967 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 12.
968 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 13.
969 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 17. In *Ooi*, Singapore Journal of Legal Studies (2021), 1, 7 f. wird betont, dass der *High Court* in seiner Entscheidung nicht von zwei Vereinbarungen ausgeht, da dies zu Verwirrung führe (Rn. 7), sondern die Gestaltung letztlich als eine Vereinbarung mit zwei Teilen bewertet. Letztlich wirkt sich dieser Unterschied aber nicht auf die Gesamtbewertung aus (*Ooi*, Singapore Journal of Legal Studies (2021), S. 10, 11), sodass hier nicht näher darauf einzugehen ist.
970 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 18 ff.
971 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 19.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hinaus wäre auch die Ausnahme der sec. 33(3) ITA einschlägig gewesen, da der Einspruchsführer wirtschaftliche Gründe für die Gründung der Gesellschaft vorgetragen hatte; insbesondere hätte er gewisse wirtschaftliche Vorteile, verglichen mit anderen Gestaltungen, nicht in Anspruch nehmen können.[972] Schließlich sei auch die Auffassung des *Comptroller* abzulehnen, welcher das ITBR angehalten hatte, die Steuerbefreiungsvorschriften der sec. 43(6) bzw. (6A) ITA (sog. *partial tax exemption* bzw. *start-up tax exemption*) zur Förderung von Start-Ups so auszulegen, dass bestimmte Gesellschaftsgründungen von vornherein nicht von der Vorschrift umfasst seien und somit die darin enthaltenen Steuervorteile nicht erhalten könnten.[973] Das ITBR aber sprach sich dagegen aus, da dadurch Worte in das Gesetz hineingelesen werden müssten, die das Parlament dort nicht aufgenommen hat, obwohl es dies hätte tun können.[974]

Die künstlich wirkende niedrige Vergütung, die an den Einspruchsführer entrichtet wurde, stelle laut dem ITBR jedoch objektiv eine Vereinbarung dar, die bei ihm zu einer Steuerreduzierung führte.[975] Einerseits wurden die ohnehin niedrigen Vergütungen mit dem für Gesellschaften niedrigeren Steuersatz versteuert und andererseits erzielte er so steuerfreie Ausschüttungen einer hohen Summe von Dividenden.[976] Auch wenn die Vergütungen seine Ausgaben deckten, sei die Gestaltung wirtschaftlich unüblich, da seine Tätigkeit vor und nach Gründung der Gesellschaft dieselbe blieb und ein geringeres Gehalt somit nicht zu erklären war.[977] Auch sei die Ausnahme der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) nicht einschlägig. Die Ermittlung der subjektiven Motive des Einspruchsführers anhand der objektiven Fakten ergab, dass sein Hauptziel die Steuervermeidung war, da er keine wirtschaftlichen Gründe für die Vergütung vorweisen konnte.[978]

---

972 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 21.
973 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 21.
974 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 21. In *Ooi*, 26(2) Asia-Pacific Tax Bulletin (2020), IBFD Research Platform 5.3.6. (m. w. N.) wird diesem Vorgehen zugestimmt, da aus den Gesetzesmaterialien nicht ersichtlich ist, dass sich der Gesetzgeber Gedanken zu einem eventuellen Missbrauch der Vorschriften gemacht hat. 2013 wurde sogar eine Ausnahme für Investmentholdinggesellschaften oder Immobilienentwicklungsgesellschaften, die nach dem 25. Februar 2013 gegründet wurden, formuliert, siehe sec. 43(11) ITA. Das ITBR habe demnach richtig entschieden, das Gesetz hier nicht entsprechend dem Vorschlag des *Comptroller* auszulegen.
975 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 22 ff.
976 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 22.
977 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 23.
978 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 25 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bei der Festlegung der Vergütung spielten nur seine tatsächlichen Ausgaben eine Rolle; angemessen sei allerdings eine Vergütung gemessen an Marktbedingungen wie persönliche Fähigkeiten und Erfahrung.[979] Demnach lägen keine wirtschaftlichen Gründe für eine solche Vereinbarung vor und die Vergütung sei nicht angemessen. Dafür spräche auch, dass der Einspruchsführer zuvor erheblich mehr verdient habe.[980] Die verbleibenden Gewinne der Gesellschaft nach Zahlung der Vergütung an den Einspruchsführer betrugen darüber hinaus in den betroffenen Steuerjahren stets ca. 300.000 SGD. Gemäß den Steuerbefreiungsvorschriften der sec. 43(6) bzw. (6A) ITA (sog. *partial tax exemption* bzw. *start-up tax exemption*) führt ein Einkommen von ca. 300.000 SGD zu maximalen Ersparnissen für Unternehmen.[981]

Als letzten Punkt prüfte das ITBR schließlich, ob die Gestaltung des Einspruchsführers trotz allem dem Willen des Gesetzgebers entsprach und untersuchte in diesem Zusammenhang die einschlägigen Vorschriften, insbesondere die Steuerbefreiungen für Unternehmen und Start-Ups. Das ITBR stellte pauschal fest, dass es der Wille des Parlaments sei, Unternehmen mit gewissen Steuererleichterungen zu fördern; eine Inanspruchnahme der Vorteile zur Vermeidung von Steuern gehöre aber nicht zu einem solchen Willen.[982] Zudem verwies das ITBR auf sec. 34D ITA, welche verlangt, dass alle Vereinbarungen zwischen verbundenen Personen bzw. Gesellschaften zu marktüblichen Bedingungen (*arm's-length*) abgeschlossen werden müssten.[983] Vorliegend konnte der Einspruchsführer aber nicht zeigen, dass eine Vergütung gemessen an seinen Ausgaben diesem Grundsatz entsprach.[984] Eine Vereinbarung, die nicht mit sec. 34D ITA vereinbar ist und von Vorschriften Gebrauch macht, um Steuern zu sparen, könne somit vom Gesetzgeber nicht gewollt sein.[985] Der *Comptroller* hätte sich auch ausschließlich auf sec. 34D ITA berufen können.[986]

In *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal* schloss sich der Richter der Entscheidung des ITBR an und wies die Klage des Einspruchsführers (bzw. des Klägers) ab. Es seien alle Umstände zu be-

979 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 26.
980 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 26.
981 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 27.
982 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 30.
983 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 32 f.
984 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 33.
985 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 33.
986 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 33.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

werten, um zu entscheiden, ob die Fakten unter eine Norm subsumiert werden können.[987] Der Richter konzentrierte sich vorwiegend auf die Anwendung der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) und betonte, dass der Kläger keine wirtschaftlichen Gründe für die fragliche Gestaltung vorweisen konnte und der Hauptzweck in der Reduzierung seiner Steuerlast lag.[988] Insbesondere der Umstand, dass er nur Patienten seines ehemaligen Arbeitgebers behandelte und sich die Vergütung der Höhe nach nicht änderte, spräche dafür.[989] Hauptaugenmerk des Verfahrens war mithin die wirtschaftliche Begründbarkeit der Gestaltung.

(6) Zwischenergebnis

Im Fall AQQ fand der *scheme and purpose approach* Eingang in die singapurische Antimissbrauchsbekämpfung. Dabei soll in der 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 liegt nach wie vor auf der Prüfung der Wirtschaftlichkeit einer Vereinbarung, sodass der Argumentationstopos der außersteuerlichen Gründe auch in Singapur Dreh- und Angelpunkt für die Prüfung einer vermeintlichen Steuerumgehungsgestaltung ist und bleibt.

b. Abschließende Analyse

Seitens Singapur werden häufig die Unterschiede zum Hongkonger Steuerrechtssystem betont. Bei der Einführung der heutigen singapurischen GAAR im Jahre 1988 verwies man beispielsweise darauf, dass man es „sogar" in Hongkong für nötig befunden habe, eine GAAR einzuführen, die

987 *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal* [2020] SGHC 236 Rn. 14.
988 *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal* [2020] SGHC 236 Rn. 9–19.
989 *Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal* [2020] SGHC 236 Rn. 11.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

viel weiter gefasst sei als die vorgeschlagene singapurische Vorschrift.[990] Aufgrund der Bedenken, dass wirtschaftliche Aktivitäten durch eine zu weite GAAR eingeschränkt werden könnten, wurde stets bekräftigt, dass die singapurische Antimissbrauchsregel keinesfalls eine solch weitreichende, pauschale Auffangklausel darstelle wie es z. B. in Hongkong der Fall sei.[991] Vergleicht man den Wortlaut der beiden Antimissbrauchsvorschriften, so ist auf den ersten Blick allerdings nicht erkennbar, dass die singapurische Vorschrift der sec. 33 ITA einen viel engeren Anwendungsspielraum hat als das Hongkonger Pendant der sec. 61A IRO. Beide Vorschriften stellen zusätzlich zum Vorhandensein einer steuerlich vorteilhaften Transaktion oder Vereinbarung im Kern auf das Vorhandensein außersteuerlicher Gründe als zentrales Kriterium bei der Grenzziehung zwischen legitimer und illegitimer Steuerplanung ab. Während in Hongkong durch die Auflistung der verschiedenen konkretisierenden Merkmale in sec. 61A(1) IRO den Rechtsanwendern aufgezeigt wird, anhand welcher Kriterien der maßgebliche Zweck einer Gestaltung ermittelt werden soll, werden in Singapur zunächst jegliche Gestaltungen, deren Zweck auf den ersten Blick die Erlangung eines Steuervorteils ist, unter sec. 33(1) ITA subsumiert. Erst in einem zweiten Schritt werden die Ausnahmen der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) geprüft. Ein Steuerumgehungsfall soll dann nicht gegeben sein, wenn die Erlangung eines Steuervorteils nicht Hauptzweck der Vereinbarung war und keine subjektiven Missbrauchsabsichten vorlagen. Die Ausnahme der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) fungiert damit als eine Art Schutzschranke vor einer zu weitreichenden Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsregel. Wenn es schon Zweck der singapurischen Antimissbrauchsvorschrift sein soll, wirtschaftliche Aktivitäten nicht zu stark einzuschränken und daher eine angeblich eng gefasste GAAR eingeführt wurde, ist es doch verwunderlich, warum im ersten Schritt zunächst eine große Zahl von Gestaltungen unter sec. 33(1) ITA subsumiert werden kann. Ein solcher Schritt scheint überflüssig, da das Merkmal der außersteuerlichen Gründe, sowohl in objektiver als auch subjektiver Auslegung, ohnehin in der Ausnahme der sec. 33(3)(b) ITA (sec. 33(7) ITA 2020) geprüft wird.

990 *Singapore Parliamentary Debates (1988), Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988,* col. 358, 365.

991 Siehe dazu den Brief des damaligen *Inland Revenue Departments* vom 20. Januar 1988 zu einer Anfrage der *Singapore Society of Accountants*, abgedruckt in *Yan* in: Yoong/Seng/Timms (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II (2013), Kap. 45 Rn. 32; *Liang*, 31(1) Malaya Law Review (1989), 78, 82.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wie die Kriterien der Ausnahmeregelung schließlich gewertet werden sollen, lässt der Wortlaut der Vorschrift ebenfalls offen. Dem reinen Wortlaut nach scheint Hongkongs allgemeine Antimissbrauchsregel daher die etwas enger gefasste Vorschrift zu sein, zumindest wenn man das Vorhandensein gewisser Konkretisierungsmerkmale als Leitlinien für die Rechtsanwender berücksichtigt. Die Analyse der Hongkonger GAAR hat allerdings gezeigt, dass oftmals relativ pauschal darauf abgestellt wird, ob eine Transaktion letztlich wirtschaftlich zu begründen ist oder nicht, und dass die Zweckrichtung der Einzelsteuergesetze kaum eine Rolle spielt.[992] Auch wenn so eine Norm-Zweck-Divergenz indiziert und aufgelöst werden kann, ist es rechtsstaatlich durchaus bedenklich, auf das wirtschaftliche Ist als absoluten Referenzpunkt abzustellen, da dadurch der konkrete Wille des Gesetzgebers oder der Sinn und Zweck des Einzelsteuergesetzes nicht in den Blick genommen wird.[993] Was in einem Steuersystem als wirtschaftliche Substanz gesehen wird, muss positiv entschieden werden und fällt in die Kompetenz des Gesetzgebers,[994] vorausgesetzt, man legt dem System das klassische Verständnis von Gewaltenteilung zugrunde. Ein Rückgriff auf die wirtschaftliche Substanz ohne Bezugnahme auf die konkreten normativen Vorgaben und Zwecke berge die Gefahr einer nicht an das Gesetz rückgebundenen, meist einseitig profiskalischen Rechtsprechung.[995]

In Singapur wurde diesem Problem 2014 entgegengewirkt, da seit der Entscheidung des *Court of Appeal* im Fall AQQ der neuseeländische *scheme and purpose approach* im Rahmen der singapurischen GAAR angewendet werden soll.[996] Dabei soll in einem letzten Schritt geprüft werden, ob die steuerlich vorteilhafte Gestaltung vom gesetzgeberisch intendierten Anwendungsbereich dieser Vorschriften umfasst war und der erlangte Steuervorteil dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprach. Wird dies verneint, kommt die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift zur Anwendung. Der *scheme and purpose approach* soll damit sicherstellen, dass, obwohl der maßgebliche Zweck der Vereinbarung in der Steuerumgehung lag, also keine wirtschaftliche Rechtfertigung vorlag, und dies auch vom Steuerzahler subjektiv so gewollt war, dem Willen des Gesetzgebers Rechnung getragen wird. Entspricht die Vereinbarung trotz allem der konkreten Zweckrich-

992 Siehe dazu ausführlich Abschnitt B.II.2.b.
993 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 677.
994 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 675.
995 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 676.
996 Siehe dazu ausführlich Abschnitt B.III.2.a.iii.(3).(c).(iii).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tung der Einzelsteuergesetze, wie dies vom Gesetzgeber vorgesehen war, kommt die GAAR nicht mehr zu Anwendung. In der Praxis wird der Sinn und Zweck der betroffenen Einzelsteuergesetze allerdings nicht umfassend geprüft.[997] Vielmehr wird in allen in Singapur entschiedenen Steuerumgehungsfällen besonderes Augenmerk auf die wirtschaftlichen Gründe für eine Gestaltung gelegt. Eine genaue Bewertung des Sachverhalts sowie der Argumente der Parteien findet also schwerpunktmäßig im Rahmen der Ermittlung außersteuerlicher Gründe statt. Fraglich ist also, ob Singapurs Herangehensweise an Steuerumgehungsfälle trotz Anwendbarkeit des *scheme and purpose approach* derjenigen Hongkongs ähnelt, sodass letzten Endes doch die wirtschaftliche Substanz bzw. Realität als maßgeblicher Bezugspunkt für die Feststellung der Norm-Zweck-Divergenz dient.

In der Entscheidung im Fall AQQ wird z. B. lediglich darauf Bezug genommen, dass die Zinszahlungen, die aufgrund zirkulärer *Round-Tripping*-Vereinbarungen im Rahmen des Finanzierungsprogramms zur Umstrukturierung der Unternehmensgruppe getätigt wurden, keine realen wirtschaftlichen Kosten innerhalb der Unternehmensgruppe als Ganzes darstellten und es nicht Wille des Parlaments gewesen sein konnte, diese als Ausgaben und Aufwendungen gemäß sec. 14(1)(a)(i) ITA zu werten.[998] Der konkrete Wille des Parlaments oder die Zielrichtung der Vorschrift wird nicht positiv ermittelt. Vielmehr scheint auch hier lediglich auf die wirtschaftliche Substanz der Gestaltung abgestellt zu werden. Der Gesetzgeber wird zwar in aller Regel nur solche Vorgänge be- oder entlasten wollen, bei denen sich wirtschaftlich gesehen tatsächlich etwas ändert.[999] Insbesondere bei zirkulären Gestaltungen und sog. „Nullsummenspielen" (wie im Fall AQQ), bei denen letztlich keine wirtschaftlichen Auswirkungen eintreten, aber steuerliche Vorteile erzielt werden, kann daher zu Recht auf die Argumentation der wirtschaftlichen Substanz abgestellt werden.[1000] Problematisch wird die Argumentation nach der Auffassung *Osterloh-Konrads* aber dort, wo dem Steuergesetz ohne Bezugnahme auf die konkreten normativen Grundlagen pauschal unterstellt wird, es ziele ausschließlich auf wirtschaftliche Vorgänge ab.[1001] Einerseits könnte man argumentieren, dass der bloße Verweis auf

997 In Fall GBR aus dem Jahr 2016 wird beispielsweise gar nicht auf den Sinn und Zweck der betroffenen Einzelsteuergesetze eingegangen.
998 Siehe dazu Abschnitt B.III.2.a.iii.(3).(c).(iii).
999 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.
1000 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.
1001 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die konkreten gesetzlichen Grundlagen und den parlamentarischen Willen ohne jegliche Analyse oder Bezugnahme auf Gesetzesmaterialien oder Ähnliches keinen besonderen Mehrwert schafft und es sich letzten Endes doch nur um einen pauschalen Verweis auf die wirtschaftliche Substanz der Vereinbarung handelt, was gewissermaßen allen Steuergesetzen inhärent sein soll. Andererseits ist aber zu beachten, dass sich der Wille des Gesetzgebers und die Zweckrichtung aller Einzelsteuergesetze oft nicht konkret ermitteln oder positiv feststellen lassen. Nach *Osterloh-Konrad* muss auch nicht unbedingt Bezug auf Ziele genommen werden, die beispielsweise ausdrücklich in den Gesetzesmaterialien genannt werden.[1002] 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.[1003] 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. Der Abzug von Kosten soll für den Steuerzahler eine Erleichterung von der Steuerlast darstellen, welche allerdings nicht benötigt wird, wenn letztlich keine Kosten anfallen. Die Bezugnahme auf eine solch unausgesprochene Systementscheidung ist daher sinnvoll und eignet sich als Bezugspunkt für die Feststellung einer Norm-Zweck-Divergenz. Auch nach *Osterloh-Konrad* geht es im Rahmen der Prüfung des Sinn und Zwecks vor allem um die Frage, ob ein Steuervorteil mit dem hinter einem Einzelsteuergesetz stehenden Sinn und Zweck unvereinbar ist.[1004] Wenn also nicht ersichtlich ist, dass der Gesetzgeber bei steuerlichen Be- und Entlastungsentscheidungen andere Ziele vor Augen hatte, ist ein Abstellen auf die wirtschaftlichen Gründe für eine Vereinbarung, wie in den singapurischen GAAR vorgesehen, gut vertretbar.

Auch im Fall *Wee Tang Yau* wird zusätzlich zum sehr pauschalen Verweis darauf, dass es sich bei der Gestaltung um eine nicht vom Willen des Gesetzgebers gedeckte Steuerumgehungskonstellation handele, auf eine Systementscheidung desselben Bezug genommen. Dabei führte das ITBR sec. 34D ITA an, welche verlangt, dass alle Vereinbarungen zwischen verbundenen Gesellschaften zu marktüblichen Bedingungen (*arm's-length*) ab-

1002 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 723.
1003 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 723.
1004 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 724.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

geschlossen werden müssen. Eine Vereinbarung, wie vom Einspruchsführer vorgetragen, die nicht mit dieser Norm vereinbar ist, aber Steuererleichterungen herbeiführen soll, könne somit nicht vom Gesetzgeber gewollt sein.[1005] Die Unvereinbarkeit des Steuervorteils mit dem Sinn und Zweck der Vorschriften zur Förderung von Unternehmen und Start-Ups wird also in Singapur auch mit konkreten Systementscheidungen in anderen Regelungen begründet. Auch wenn in den meisten Verfahren das Hauptaugenmerk auf den wirtschaftlichen Auswirkungen der Vereinbarungen liegt, so lenkt die Anwendung des *scheme and purpose approach* den Blick des Rechtsanwenders auf den gesetzgeberischen Willen, sodass in jedem Fall gewährleistet wird, dass wirtschaftlich unrealistische oder überflüssige Vereinbarungen nochmals daraufhin überprüft werden, ob diese nicht doch vom Gesetzgeber gebilligt oder sogar gewollt sind.

Als kleiner Stadtstaat mit einer überschaubaren Steuerrechtswissenschaft und wenigen gerichtlich entschiedenen Steuerrechtsstreitigkeiten ist es Singapur gelungen, einen weitestgehend schlüssigen Rahmen für die Bekämpfung von Steuerumgehung zu schaffen. Auch wenn die Prüfung des Sinn und Zwecks der Einzelsteuergesetze bis jetzt 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. Dies entspricht auch Singapurs Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips und der Gewaltenteilung, die letztlich vorschreibt, dass ohne Gesetz keine Besteuerung stattfinden darf. Der Wille des Parlaments spielt in Singapur eine bedeutende Rolle und muss sowohl in der zweckgerichteten Auslegung von Gesetzen als auch bei der Bekämpfung von Steuerumgehungsfällen im Rahmen der Anwendung der GAAR berücksichtigt werden.

Insofern kann der singapurischen Auffassung, dass die GAAR Hongkongs viel weitreichender sei als die singapurische GAAR, zumindest in der Theorie zugestimmt werden. Die Rückbindung an den Willen des Gesetzgebers stellt eine zusätzliche Schranke vor einer zu weitreichenden Anwendung der GAAR dar. Allerdings ist auch zu betonen, dass die Einschränkung nicht durch die Gesetzgebung selbst erfolgte, sondern durch den *Court of Appeal*, der den Gerichten letztlich erst im Jahr 2014 die Prüfung des konkreten Willens des Gesetzgebers auferlegt hat. Im Jahre 1988, als die singapurische GAAR eingeführt wurde, war ein bedeutender

1005 *GCL v Comptroller of Income Tax* [2020] SGITBR 1 Rn. 33.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unterschied zur Hongkonger GAAR, so wie seitens Singapur behauptet, aber noch nicht erkennbar.

3. Gesamtergebnis

Schließlich bleibt festzuhalten, dass auch in Singapur die grundlegende Voraussetzung für die Bekämpfung der Steuerumgehung das Vorliegen einer Norm-Zweck-Divergenz ist. Anders als in Hongkong soll seit der Entscheidung im Fall AQQ und der Anwendung des neuseeländischen *scheme and purpose approach* auch der direkte Sinn und Zweck eines Steuergesetzes (im Sinne der ersten Ebene der *justifications* nach dem Modell *Schauers*) bei der Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften in den Blick genommen werden. In der praktischen Anwendung ist es allerdings üblich, als wichtigsten Bezugspunkt für die Bewertung einer Gestaltung als Steuerumgehungsfall auf die wirtschaftliche Realität oder Substanz abzustellen, was an sich zumindest für die Feststellung einer etwaigen Norm-Zweck-Divergenz und die Durchbrechung der Wortlautgrenze der Einzelsteuergesetze nach dem Modell *Osterloh-Konrads* ausreicht, auch wenn rechtsstaatliche Bedenken gegen ein solches Vorgehen angeführt werden könnten. Die Herangehensweise an Steuerumgehungsfälle in Singapur spricht zumindest nicht dafür, dass eine Korrektur von Steuerumgehungsfällen ohne das Vorliegen einer Norm-Zweck-Divergenz erfolgt – im Gegenteil: Das singapurische Beispiel der Anwendung von Antimissbrauchsinstrumenten stellt ein Paradebeispiel für das Zwei-Stufen-Modell dar und bestätigt im Ergebnis *Osterloh-Konrads* Erkenntnisse.

IV. Volksrepublik China

1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Bevor die allgemeinen Antimissbrauchsinstrumente der Volksrepublik China untersucht werden können, gilt es, die Rahmenbedingungen des chinesischen Rechtssystems darzustellen, insbesondere, weil viele der bekannten „westlichen" Rechtsprinzipien dort keine Anwendung finden. Im Anschluss an eine kurze Darstellung der Entwicklung des Steuerrechts in China (a.), sollen daher die verfassungsrechtlichen bzw. staatsorganisatorischen Vorgaben (b.) sowie das chinesische Verständnis der Begriffe Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerplanung (c.) näher erläutert werden.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Die Entwicklung des Steuerrechts in China

Die heutige Volksrepublik China ist mit ca. 1,4 Milliarden Einwohnern der bevölkerungsreichste Staat der Welt und blickt auf eine 5000-jährige Geschichte zurück, die bis zum Jahr 1911 von verschiedenen Dynastien und Epochen des chinesischen Kaiserreiches geprägt war.[1006] Der Umsturz des Kaisersystems 1911, die Errichtung der Volksrepublik China 1949 und die Einleitung der Reform und Öffnung nach außen, die seit 1979 stattfindet, stellen die bedeutsamsten politischen Umbrüche des 20. Jahrhunderts dar.[1007] Auch wenn sich bereits in den frühesten Aufzeichnungen der Geschichte Chinas Hinweise auf die Existenz von verschiedenen Steuerarten finden lassen, basiert das heutige Steuersystem auf den Entwicklungen seit den 1980er-Jahren.[1008] Da die allgemeinen Antimissbrauchsregeln in China hauptsächlich im Einkommensteuerrecht (insbesondere im Körperschaftsteuerrecht) geregelt und weiterentwickelt worden sind, soll im Folgenden lediglich kurz auf die Geschichte der wichtigsten einkommensteuerrechtlichen Gesetze eingegangen werden.

Chinas Wirtschaft wurde bis zum Beginn der Wirtschaftsreformen in den späten 1970er-Jahren zentral gesteuert und basierte auf sozialistischen Prinzipien mit wenig Privateigentum und minimalen Marktkräften, sodass für die Regierung keine Notwendigkeit bestand, Einkommensteuern einzuführen, um Einnahmen zu erzielen, Einkommen umzuverteilen oder die wirtschaftlichen Aktivitäten von Unternehmen oder Einzelpersonen

1006 Siehe ausführlich zur Geschichte Chinas *Mühlmann*, Geschichte des modernen China – Von der *Qing*-Dynastie bis zur Gegenwart (2021); *Vogelsang*, Geschichte Chinas (2012); *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), S. 67 Rn. 43 ff.; *Heuser*, Grundriss der Geschichte und Modernisierung des chinesischen Rechts (2013).

1007 *Hui* in: Heuser, Grundriss der Geschichte und Modernisierung des chinesischen Rechts (2013), Anhang, S. 267.

1008 Siehe dazu ausführlich *Easson/Li*, 23(2) Stanford Journal of International Law (1987), 399; *Li*, 12(1) Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review (1989), 35; *Li*, Taxation in the People's Republic of China (1991). Die Zeit von der Gründung der Volksrepublik China 1949 bis heute ist allgemein dadurch gekennzeichnet, dass der Zustand der Gesetzlosigkeit nach und nach in eine Überregulierung einiger Bereiche transformiert worden ist, *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 1 Rn. 2. Siehe ausführlich zur Geschichte des chinesischen Steuerrechts und damit verbundene kulturelle Implikationen *Weng*, Eine kulturelle Perspektive auf das chinesische Finanz- und Steuerwesen (2011) (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zu regulieren.[1009] Sie wurden erst dann notwendig, als es ausländischen Unternehmen und Einzelpersonen erlaubt wurde, in China zu investieren oder zu arbeiten und damit Einnahmen zu generieren.[1010] Die ersten Einkommensteuergesetze der Volksrepublik China – das Einkommensteuergesetz für natürliche Personen[1011] (im Folgenden „ChEStG") sowie das Einkommensteuergesetz für chinesisch-ausländische *Equity Joint Ventures*[1012] – wurden vom NVK am 10. September 1980 erlassen. Ursprünglich galten sie nur für ausländische Privatpersonen und Unternehmen und wurden daher als „Steuern mit Auslandsbezug" betrachtet.[1013]

In Bezug auf das ChEStG lag dies vor allem daran, dass die Freigrenze in den 1980er-Jahren noch die Höhe des Einkommens überstieg, welches chinesische Bürger zu dieser Zeit verdienen konnten.[1014] Dies änderte sich im Jahr 1986, als der Staatsrat, das höchste Exekutivorgan der Volksrepublik China, Übergangsregelungen einführte, die die Einkommensteuerpflicht chinesischer Bürger festschrieben,[1015] was schließlich 1994 in das ChEStG übernommen wurde.[1016] Derzeit gilt für alle steuerpflichtigen Privatpersonen in China ein progressiver Steuersatz von 5 % bis 45 %, § 3 I ChEStG.[1017]

1009 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 61.

1010 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 61.

1011 Einkommensteuergesetz für natürliche Personen der Volksrepublik China, verabschiedet am 10. September 1980, zuletzt geändert am 31. August 2018.

1012 Einkommensteuergesetz der Volksrepublik China für chinesisch-ausländische *Equity Joint Ventures*, verabschiedet am 10. September 1980, außer Kraft seit 1. Juli 1991.

1013 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 61.

1014 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 62.

1015 Siehe die Vorläufigen Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer für städtische und ländliche individuelle Industrie- und Gewerbehaushalte, erlassen durch den Staatsrat am 7. Januar 1986, außer Kraft seit 1. Januar 1994 sowie die Vorläufigen Regelungen der Volksrepublik China zur Ausgleichsteuer von Privatpersonen, erlassen durch den Staatsrat am 25. September 1986, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

1016 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 62.

1017 Für Einkünfte aus wirtschaftlichen Unternehmungen gilt ein Steuersatz von 5 % bis 35 %, § 3 II ChEStG; Einkünfte aus Zinsen, Dividenden, Kapitalvermögen, der Vermietung von Immobilien, Immobilienübertragungen oder Nebeneinkünften werden gemäß § 3 III ChEStG mit einem Pauschalsatz von 20 % besteuert.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Seit 1980 hat sich auch der Anwendungsbereich des Unternehmensteuerrechts mit dem Wachstum und der Globalisierung der chinesischen Marktwirtschaft erweitert. 1981 wurde zusätzlich zum Einkommensteuergesetz für chinesisch-ausländische *Equity Joint Ventures* das Einkommensteuergesetz für ausländische Unternehmen[1018] eingeführt, da es ausländischen Unternehmen nun auch möglich war, in Form von *Contractual Joint Ventures*, *Wholly Foreign-Owned Enterprises* (im Folgenden „WFOE") oder auch direkt in China tätig zu sein.[1019] Beide Gesetze wurden 1991 schließlich zum Einkommensteuergesetz für ausländisch investierte und ausländische Unternehmen[1020] zusammengefasst. Grund hierfür war, dass die etwas vorteilhaftere Besteuerung von *Equity Joint Ventures* nicht mehr zu rechtfertigen war, da die Mehrheit der ausländischen Unternehmen ohnehin in speziellen Gebieten (wie Sonderwirtschaftszonen) angesiedelt oder im Rahmen von bevorzugten Investitionsprojekten tätig war und somit Steuervorteile größtenteils unabhängig von der Gesellschaftsform generiert werden konnten.[1021] Staatliche Unternehmen waren zu dieser Zeit zwar auch einkommensteuerpflichtig, allerdings enthielten die entsprechenden (vom Staatsrat erlassenen) Vorschriften nur wenige international anerkannte Steuernormen.[1022] 1994 wurden diese verschiedenen Regelungen zusammengefasst und schließlich eine Einkommensteuerverordnung für inländische Unternehmen[1023] eingeführt.

1018 Einkommensteuergesetz der Volksrepublik China für ausländische Unternehmen, verabschiedet am 13. Dezember 1981, außer Kraft seit 1. Juli 1991.

1019 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 18.

1020 Einkommensteuergesetz der Volksrepublik China für ausländisch investierte und ausländische Unternehmen, verabschiedet am 9. April 1991, außer Kraft seit 1. Januar 2008.

1021 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 18 f. Siehe vertiefend auch *Li*, 43(1) Canadian Tax Journal (1995), 75.

1022 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 62. Siehe im Einzelnen die Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer staatlicher Unternehmen (Entwurf), erlassen durch den Staatsrat am 18. September 1984, außer Kraft seit 1. Januar 1994; Maßnahmen zur Erhebung einer Ausgleichsteuer für staatliche Unternehmen, erlassen durch den Staatsrat am 18. September 1984, außer Kraft seit 1. Januar 1994; Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer von Kollektivunternehmen, erlassen durch den Staatsrat am 11. April 1985, außer Kraft seit 1. Januar 1994; Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer von privaten Unternehmen, erlassen durch den Staatsrat am 25. Juni 1988, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

1023 Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Körperschaftsteuer, Verordnung des Staatsrates [1993] Nr. 137, außer Kraft seit 1. Januar 2008.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ausländische, multinationale Unternehmen waren im Laufe der Jahre zu wichtigen Akteuren in sensiblen Branchen wie der Telekommunikation sowie dem Bank- oder Versicherungswesen geworden und hatten eine Vielzahl an chinesischen Unternehmen übernommen.[1024] Dabei profitierten sie erheblich von Steuervorteilen für ausländische Direktinvestitionen, was schließlich zu nationaler Besorgnis und einem Ruf nach Gleichbehandlung für chinesische Unternehmen führte.[1025] Der Beitritt Chinas zur Welthandelsorganisation im Jahr 2001 war maßgeblicher Auslöser für die Vereinheitlichung der Steuergesetze für inländische und ausländische Unternehmen und sollte zu einer größeren Konformität mit internationalen Steuernormen, einer stärkeren Gleichbehandlung ausländischer und chinesischer Unternehmen sowie einem insgesamt marktfreundlicheren und transparenteren Steuersystem führen.[1026] Im Jahr 2007 wurden schließlich das Einkommensteuergesetz für ausländische Unternehmen und die Einkommensteuerverordnung für inländische Unternehmen zum aktuellen Körperschaftsteuergesetz[1027] (im Folgenden „ChKStG") zusammengefasst und neu überarbeitet. Zum ersten Mal unterlagen damit alle Unternehmen, unabhängig von den jeweiligen Eigentumsverhältnissen, demselben Einkommensteuergesetz.[1028] Der Wandel von der bevorzugten Behandlung von ausländischen Investitionen hin zur neutralen Besteuerung aller Unternehmen spiegelte auch Chinas wirtschaftliche Entwicklungsstrategie wider: Der starke Fokus auf Produktion und Export, gestützt durch ausländische Investitionen, verlegte sich auf Innovation und eine nachhaltige wirtschaftliche Entwicklung.[1029] Zudem wurden die Regeln zur Verhinderung von

1024 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 20.

1025 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 20; siehe auch *Fung/Johnson/Xu*, 37(3) The Chinese Economy (2004), 5.

1026 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 61.

1027 Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 16. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2008, zuletzt geändert am 29. Dezember 2018.

1028 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 62. Gemäß § 3 ChKStG sind in China ansässige Unternehmen mit ihren weltweiten Einkünften steuerpflichtig, während nicht ansässige Unternehmen mit ihren Einkünften aus China steuerpflichtig sind. Der Steuersatz beträgt nach § 4 I ChKStG 25 %. Gemäß § 4 III ChKStG beträgt der Steuersatz für die gemäß § 3 III ChKStG geregelte Quellensteuer 20 %.

1029 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 21; *Walley/Zhou*, Technology Upgrading and China's Growth Strategy to 2020, Centre for International Governance and Innovation (2007), aufrufbar unter: https://pa

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuervermeidung gestärkt und um Verrechnungspreis- und Hinzurechnungsbesteuerungsvorschriften (§§ 41 ff. ChKStG) sowie um eine allgemeine Antimissbrauchsregel (§ 47 ChKStG) erweitert. Das ChKStG ist seit 2008 stets weiterentwickelt worden, insbesondere wurden dabei auch viele der Empfehlungen des BEPS Projekts der OECD umgesetzt.[1030]

Zu betonen ist, dass das chinesische Steuerrecht, insbesondere das ChKStG, zu einem großen Teil ein Rechtstransplantat darstellt, da China sich bei der Abfassung der verschiedenen Steuergesetze seit der wirtschaftlichen Öffnung in den 1980er-Jahren stark an international anerkannten Steuernormen orientierte.[1031] Ein Grund dafür war, dass China bis zu diesem Zeitpunkt kein eigenes Einkommensteuerrechtssystem entwickelt hatte.[1032] Außerdem sollte durch die Einführung eines international gängigen Körperschaftsteuersystems ein investitionsfreundliches Klima für ausländische Investoren geschaffen werden.[1033] Ausländische Körperschaftsteuergesetze wurden zudem als „wissenschaftlich"[1034] angesehen, vermutlich weil sie sich seit Jahrzehnten bewährt hatten und für das Funktionieren in Marktwirtschaften fein abgestimmt und „perfektioniert" worden waren.[1035] Obwohl sich der wirtschaftliche, rechtliche und politische Kontext in China von dem westlicher Staaten unterscheidet, glaubte man, dass es universelle Elemente in ausländischen Körperschaftsteuersystemen gäbe, die auch in China funktionieren würden.[1036] Mit der Übernahme ausländischer Gesetze wollte China der Welt signalisieren, dass man daran interessiert

---

pers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=982232 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1030 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 63. Siehe dazu ausführlich *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 487 ff.; *Li*, 69(6/7) Bulletin for International Taxation (2015), 355.

1031 Siehe *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 6 f.; *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 24 ff.; *Pomp/Surrey*, 20(1) Virginia Journal of International Law (1979), 1. Siehe allgemein zur Rechtstransplantation in China *Chen* in: Oliveira/Cardinal (Hrsg.), One Country, Two Systems, Three Legal Orders – Perspectives of Evolution (2009), S. 91 ff.

1032 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 24 f.

1033 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 25.

1034 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes der Volksrepublik China (2007), S. 15 (auf Chinesisch).

1035 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 25.

1036 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 25.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

war, Mitglied der internationalen Gemeinschaft zu werden.[1037] Chinesische Beamte studierten ausländische Steuergesetze beispielsweise durch kurz- und längerfristige Studienreisen ins Ausland, Aufenthalte an ausländischen Universitäten und Forschungseinrichtungen sowie inländische Schulungen durch internationale Organisationen.[1038]

Es wurde allerdings schnell festgestellt, dass die ausländischen Gesetze zu kompliziert und für die Zwecke Chinas zu fein abgestimmt waren.[1039] Das chinesische Rechts- und Rechnungswesen war in den späten 1970er und frühen 1980er-Jahren noch zu unterentwickelt, um komplexe Körperschaftsteuervorschriften anzuwenden.[1040] Daher mussten die übertragenen Konzepte und Grundsätze einfach gehalten und klar genug sein, um im chinesischen Kontext zu funktionieren.[1041] Um ausländische Gesetze an die Bedürfnisse Chinas anzupassen, kopierten die Verfasser der ersten Steuergesetze nicht einfach ausländische Vorschriften, sondern wählten stattdessen Elemente aus den bewährten Praktiken verschiedener Staaten aus, die für China relevant waren und betrachteten die Architektur, Schlüsselkonzepte und Grundsätze dieser Steuergesetze.[1042] Das heutige Körperschaftsteuersystem Chinas enthält beispielsweise Vorschriften, die den Steuerwohnsitz, Einkommensquellen, die Unterscheidung zwischen laufenden Ausgaben und Investitionsausgaben, Verlustvorträge, konzerninterne steuerfreie Dividendenausschüttungen, ausländische Steuergutschriften, Quellensteuern auf passive Einkünfte, die Behandlung von verdecktem Eigenkapital, Verrechnungspreise oder die Hinzurechnungsbesteuerung regeln.[1043] Auch wurde eine allgemeine Antimissbrauchsregel in das ChKStG aufgenommen. Die Übernahme bestimmter Kernprinzipien führt aber nicht automatisch zu einer Konvergenz innerhalb der Institutionen oder Prozesse

1037 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 25. Gleichzeitig sollte die Rechtstransplantation die einheimischen Unternehmen nicht beeinträchtigen, die gerade erst dabei waren, sich westlichen Unternehmen anzugleichen. Dies war einer der Gründe für die unterschiedliche steuerliche Behandlung von ausländischen und inländischen Unternehmen über fast drei Jahrzehnte.

1038 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 25.

1039 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 26.

1040 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 26.

1041 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 26.

1042 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 26.

1043 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 26 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

des Steuerrechts.[1044] Der lokale Kontext sowie die nationalen Interessen Chinas hatten stets erheblichen Einfluss auf die Verwaltung und Anwendung chinesischer Steuernormen, sodass der Unterschied zwischen der formalen Bedeutung eines steuerrechtlichen Begriffs und seiner konkreten Anwendung im chinesischen Steuerrecht sehr groß sein kann.[1045] Dies soll für die weitere Untersuchung der chinesischen Antimissbrauchsvorschriften im Blick behalten werden.

b. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Die Staatsstruktur der Volksrepublik China ähnelt zwar rein formal demokratisch geprägten westlichen Staatsstrukturen, funktioniert allerdings in der Praxis grundverschieden. Um die Besonderheiten des chinesischen Steuerrechtssystems besser verstehen zu können, soll im Folgenden vor allem auf die chinesische Gewalteneinheit und deren Auswirkungen auf das Steuersystem eingegangen (i.) und anschließend die Bedeutung der Grundrechte für das Steuerrecht kurz dargestellt werden (ii.).

i. Das Prinzip der Gewalteneinheit und deren Auswirkung auf das chinesische Steuersystem

China ist ein Einheits- bzw. Zentralstaat.[1046] Die verschiedenen Regionen stellen also keine selbstständigen Gliedstaaten, sondern lediglich staatliche Verwaltungsbezirke ohne eigene Verfassung dar.[1047] Zu den 34 Verwaltungsbezirken zählen 23 Provinzen (einschließlich Taiwan), fünf autonome Gebiete (wozu großflächige Gebiete mit geringer Einwohnerzahl wie die Innere Mongolei gehören), die vier regierungsunmittelbaren Städte Peking, Tianjin, Chongqing und Shanghai sowie die beiden Sonderverwaltungszo-

1044 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 8.
1045 *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 8 f.
1046 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), S. 67 Rn. 137; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 7.
1047 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), S. 67 Rn. 137; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 7.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nen Hongkong und Macao.[1048] Besonders an der chinesischen Staatsorganisation ist, dass sie dem sozialistischen Grundsatz der Gewalteneinheit (sog. Parlamentsabsolutismus bzw. demokratischer Zentralismus gemäß Art. 3 I der Verfassung) folgt und zwischen den Gerichten und den Volkskongressen keine gegenseitige Kontrolle stattfindet.[1049] Die Aufteilung in Gesetzgebung (Legislative), Verwaltung (Exekutive) und Rechtsprechung (Judikative) stellt daher lediglich eine Funktionenteilung dar.[1050]

Welche konkreten Auswirkungen dies auf das Steuersystem hat, soll im Folgenden dargestellt werden. Dabei soll näher auf die Grundlagen der chinesischen Staatsorganisation eingegangen werden (1), bevor schließlich die chinesische Steuergesetzgebung (2) und das chinesische Steuerverfahren (3) näher beleuchtet werden.

(1) Grundlagen der chinesischen Staatsorganisation

Gemäß Art. 57 der chinesischen Verfassung ist der NVK das höchste Organ der Staatsmacht der Volksrepublik China.[1051] Dabei nimmt er nicht nur die Rolle als höchstes Rechtsetzungsorgan ein (Art. 58, 62 Nr. 3 der Verfassung), sondern konstituiert und beaufsichtigt auch die Verwaltungs- und Rechtsprechungsorgane sowie die staatsanwaltschaftlichen Organe (Art. 62 Nr. 2, 4–8 der Verfassung). Zudem kommt dem NVK die Entscheidungskompetenz bzgl. des staatlichen wirtschaftlichen und sozialen Entwicklungsplans sowie des Budgetplans zu (Art. 62 Nr. 9, 10 der Verfassung).[1052] Da der NVK, u. a. wegen der großen Abgeordnetenzahl, nur einmal im Jahr für etwa zwei Wochen tagt, übt der Ständige Ausschuss die

1048 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 137; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 7.

1049 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 165; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 9.

1050 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 165; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 9. Siehe vertiefend zum chinesischen Verfassungsrecht *Lin*, Constitutional Law in China (2000); *Zhang*, The Constitution of China: A Contextual Analysis (2012).

1051 Der NVK setzt sich aus Abgeordneten zusammen, die gemäß Art. 59 der Verfassung von den Provinzen, autonomen Gebieten, regierungsunmittelbaren Städten, Sonderverwaltungsregionen sowie den Streitkräften gewählt werden.

1052 Weitere Befugnisse sind in Art. 62 Nr. 11–14 der Verfassung geregelt. Die offene Vorschrift der Nr. 15 regelt zudem, dass der NVK alle anderen Funktionen und Gewalten ausübt, die durch das höchste Organ der Staatsmacht ausgeübt werden sollen, wie z. B. größere nationale Projekte. Siehe vertiefend zum NVK *Eberl-Bor-*

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kompetenzen des NVK zwischen den Tagungen aus.[1053] Er setzt sich gemäß Art. 65 der Verfassung aus dem Vorsitzenden, mehreren stellvertretenden Vorsitzenden, dem Generalsekretär und anderen (aus den Reihen der Abgeordneten des NVK für fünf Jahre gewählten)[1054] Mitgliedern zusammen.

Oberstes und damit wichtigstes Organ der Exekutive ist der Staatsrat, welcher vom Ministerpräsidenten geleitet wird, Art. 85, 88 I der Verfassung. Der Staatsrat leitet die Arbeit der lokalen Regierungen und ist für die Teilung der Funktionen zwischen den zentralen und lokalen Regierungen zuständig.[1055] Wichtigste Steuerbehörden sind einerseits das Finanzministerium, eine direkte Abteilung des Staatsrates, sowie das Staatliche Zentralsteueramt, welches dem Staatsrat unmittelbar untergeordnet ist.[1056] Die unmittelbar untergeordneten Behörden stellen Fachbehörden mit selbstständiger Verwaltungskompetenz dar und unterliegen einer vertikalen Kontrolle durch den Staatsrat.[1057] Die lokalen Unterbehörden unterstehen also nicht der Weisung oder Aufsicht der lokalen Regierung, sondern den nächsthöheren Behörden im jeweiligen Verwaltungsbereich.[1058]

Das Oberste Volksgericht (OVG) stellt das höchste Organ der Rechtsprechung (Art. 132 I der Verfassung) dar, während die Oberste Volksstaatsanwaltschaft das höchste staatsanwaltschaftliche Organ der Volksrepublik ist (Art. 137 I der Verfassung). Die Staatsanwaltschaften erfüllen in China ebenso Aufgaben der Rechtsaufsicht und überwachen die Rechtsprechungstätigkeit der Volksgerichte.[1059]

Weitere Staatsorgane sind der Staatspräsident (Art. 79 ff. der Verfassung), welcher die Rolle des Staatsoberhauptes der Volksrepublik China einnimmt und vor allem Aufgaben repräsentativer Natur wahrnimmt, die Zentrale Militärkommission (Art. 93 f. der Verfassung), welche die Kommandoge-

---

ges, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 160 ff.; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 9 ff.

1053 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 11; *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 168. Siehe auch Art. 61 der Verfassung.

1054 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 11.

1055 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 19.

1056 *Cao*, Corporate Income Tax Law and Practice in the People's Republic of China (2011), S. 3. Zum Aufbau des Finanzministeriums sowie Staatlichen Zentralsteueramtes siehe *Cao*, Corporate Income Tax Law and Practice in the People's Republic of China (2011), S. 4 f. Zum Aufbau des Staatsrates siehe *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), Anhang II.

1057 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 22.

1058 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 22.

1059 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 22.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

walt über die chinesischen Streitkräfte hat, sowie die Nationale Aufsichtskommission (Art. 125 I der Verfassung), welche erst durch die Verfassungsrevision 2018 eingeführt wurde und das höchste Aufsichtsorgan Chinas darstellt.[1060]

Betrachtet man das dritte Kapitel der chinesischen Verfassung, in dem die Staatsorgane Chinas geregelt sind, so könnte man den Eindruck gewinnen, dass der chinesische Staat sich in seiner Funktionsweise nicht erheblich von einem demokratischen westlichen Staat unterscheidet.[1061] Der wichtigste Grundsatz der chinesischen Staatsorganisation findet sich allerdings in den allgemeinen Grundsätzen: Gemäß Art. 1 II der Verfassung ist die Führung durch die Kommunistische Partei Chinas (im Folgenden „KPC") das grundlegende Merkmal des Sozialismus chinesischer Prägung. Die KPC ist zwar kein offizielles Staatsorgan, hat aber bei allen wichtigen Staatsangelegenheiten die abschließende Entscheidungsmacht.[1062] Sie kontrolliert die Kader- und Personalbesetzung, das Militär, die Polizei und Justiz sowie die Medien.[1063] Auch im öffentlichen Dienst und in staatlichen Unternehmen entscheidet sie über die Besetzung von Führungspositionen.[1064] Die KPC regiert in China nicht unmittelbar, sondern vielmehr mittelbar durch die Staatsorgane, da die Parteiorgane jeweils eine parallel laufende Struktur bilden, sodass jedes Staatsorgan an den jeweiligen Parteiapparat gebunden ist.[1065] Auch bei Behörden, Gerichten, Hochschulen und Staatsbetrieben existiert neben der Verwaltungsorganisation noch eine parallele Leitungslinie der Partei.[1066] Gesetze müssen den vom Zentralkomitee der KPC erlassenen Zielvorgaben folgen und Gesetzgebungspläne, die unter Führung der Parteigruppe des Ständigen Ausschusses entwickelt und vom Ständigen Ausschuss verabschiedet werden, dem Zentralkomitee

1060 Siehe vertiefend *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 169 f., 174 ff., 177.

1061 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 142.

1062 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 30; *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 156; *He*, 42(1) Hong Kong Law Journal (2012), 73, 74.

1063 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 30; *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 156.

1064 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 30; *Heilmann*, Das politische System der Volksrepublik China (2016), S. 54.

1065 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 152; *Ahl*, 41(4) Verfassung und Recht in Übersee (2008), 477, 480.

1066 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 31; *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 152.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der KPC zur Genehmigung vorgelegt werden.[1067] Die KPC hat in China eine derartige Vorrangstellung, dass teilweise behauptet wird, dass nicht das Volk, sondern die Parteiführung der Souverän der Volksrepublik ist.[1068]

(2) Die chinesische Steuergesetzgebung

Gemäß § 11 Nr. 6 des chinesischen Gesetzgebungsgesetzes (im Folgenden „GGG")[1069], welches die verschiedenen Gesetzgebungskompetenzen in China festlegt,[1070] müssen grundlegende steuerliche Systemfragen, wie die Erhebung von Steuern, die Bestimmung von Steuersätzen sowie die Organisation der Steuererhebung durch Gesetz geregelt werden. Das chinesische Recht kennt somit grundsätzlich einen Gesetzesvorbehalt im Bereich des Steuerrechts. Dem NVK steht allerdings nicht die alleinige Gesetzgebungsbefugnis zu. Auch der Ständige Ausschuss, der Staatsrat, die Abteilungen des Staatsrates (z. B. die Ministerien) und die lokalen Regierungen können Gesetze erlassen.[1071] Sogar das Oberste Volksgericht sowie die Oberste Staatsanwaltschaft nehmen über die Justizauslegung Gesetzgebungskompe-

1067 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 155; *Ahl*, 22(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 241, 244.

1068 So *Vogelsang*, Geschichte Chinas (2012), S. 544. Die Partei sieht sich im Rahmen der sozialistischen Rechtsstaatlichkeit dazu berufen, das Volk zu führen und einen Konsens zwischen den Menschen zu schaffen. Das sozialistische Recht verkörpert schließlich den durch die Partei geschaffenen kollektiven Willen des Volkes, siehe dazu vertiefend *Ding*, 43(3) Modern China (2017), 322 m. w. N. Siehe vertiefend zur Bedeutung der KPCh *He*, 42(1) Hong Kong Law Journal (2012), 73; *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 142 ff.

1069 Gesetzgebungsgesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 15. März 2000, in Kraft seit 1. Juli 2000, zuletzt geändert am 13. März 2023. Es wird darauf hingewiesen, dass die nachfolgend zitierten Quellen zum GGG die Fassung vom 15. März 2015 oder ältere Versionen zum Gegenstand haben, in der vorliegenden Arbeit aber auf die aktuelle Fassung des Gesetzestextes aus dem Jahr 2023 Bezug genommen wird. Die Gesetzesänderungen hatte auf die für diese Arbeit relevanten Bereiche keine wesentliche Auswirkung.

1070 Zwar ist die Regelung von Gesetzgebungskompetenzen eigentlich Gegenstand des Verfassungsrechts; indem die Gesetzgebungskompetenzen aber in einem einfachen Gesetz geregelt sind, spart sich der chinesische Gesetzgeber die eigentlich erforderliche Verfassungsänderung mit den entsprechend hohen Voraussetzungen, siehe dazu auch *Ahl*, 22(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 241. In der Literatur ist oft auch die Rede von einem „Gesetz mit Verfassungscharakter", siehe z. B. *Zhou*, 5 Legal Forum (2001), 5 (auf Chinesisch); *Yang*, 19(5) Peking University Law Journal (2007), 552 (auf Chinesisch).

1071 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 178.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tenzen wahr.[1072] Welche Arten von Gesetzen und Vorschriften von welchen Institutionen speziell im Steuerrecht erlassen (a) und wie diese ausgelegt werden (b), soll im Folgenden näher beleuchtet werden.

(a) Steuergesetze und -vorschriften

(i) Steuergesetze und -vorschriften der formalen Rechtsordnung

Chinesische Steuergesetze und -vorschriften lassen sich auf drei verschiedenen Ebenen einteilen.[1073] An der Spitze stehen die direkt vom NVK oder seinem Ständigen Ausschuss erlassenen Steuergesetze, die auch als Gesetze im formellen Sinne[1074] gelten. Bisher wurden im Steuerrecht nur zwölf solcher Gesetze erlassen: das Gesetz über die Verwaltung der Steuererhebung,[1075] das ChEStG, das ChKStG, das Fahrzeug- und Schiffsteuergesetz,[1076] das Umweltschutzsteuergesetz,[1077] das Tabaksteuergesetz,[1078] das Schiffsfrachtsteuergesetz,[1079] das Landnutzungsteuergesetz,[1080] das Fahrzeugerwerbsteuergesetz,[1081] das Ressourcensteuergesetz,[1082] das Gesetz über die

1072 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 178; siehe dazu näher Abschnitt B.IV.1.b.i.(2).(b).(ii).

1073 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 102 f.

1074 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 179; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 39.

1075 Gesetz über die Verwaltung der Steuererhebung der Volksrepublik China, verabschiedet am 4. September 1992, in Kraft seit 1. Januar 1993, zuletzt geändert am 24. April 2015.

1076 Fahrzeug- und Schiffsteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 25. Februar 2011, in Kraft seit 1. Januar 2012, zuletzt geändert am 23. April 2019.

1077 Umweltschutzsteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 25. Dezember 2016, in Kraft seit 1. Januar 2018, zuletzt geändert am 26. Oktober 2018.

1078 Tabaksteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 27. Dezember 2017, in Kraft seit 1. Juli 2018.

1079 Schiffsfrachtsteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 27. Dezember 2017, in Kraft seit 1. Juli 2018, zuletzt geändert am 26. Oktober 2018.

1080 Landnutzungsteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 29. Dezember 2018, in Kraft seit 1. September 2019.

1081 Fahrzeugerwerbsteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 29. Dezember 2018, in Kraft seit 1. Juli 2019.

1082 Ressourcensteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 26. August 2019, in Kraft seit 1. Januar 2020.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuer zur städtischen Erhaltung und Bebauung[1083] und das Grunderwerbsteuergesetz[1084]. Ein gemeinsames Merkmal dieser formellen Steuergesetze ist die kurz und prägnant gehaltene Sprache.[1085] Sie enthalten in der Regel die allgemeinen Grundsätze grundlegender Steuerangelegenheiten und überlassen detaillierte Bestimmungen den sog. Durchführungsbestimmungen des Staatsrates.[1086]

Auf der zweiten Stufe stehen die vom Staatsrat erlassenen Verwaltungsrechtsnormen – meist in Form von „Verordnungen" (国令) – welche im dritten Kapitel des GGG geregelt sind und von denen es momentan im Bereich des Steuerrechts mehr als 20 gibt.[1087] Nach § 12 GGG haben der NVK und sein Ständiger Ausschuss das Recht, den Staatsrat dazu zu ermächtigen, entsprechend den Erfordernissen der Praxis Verwaltungsrechtsnormen festzulegen, die bestimmte Angelegenheiten regeln, welche eigentlich dem Gesetzesvorbehalt gemäß § 11 GGG unterliegen, aber noch nicht durch ein Gesetz geregelt worden sind. Da bislang nicht alle Bereiche des Steuerrechts durch Gesetze des NVK und seines Ständigen Ausschusses reguliert wurden, basieren einige Steuern in China auf Verwaltungsrechtsnormen des Staatsrates. Dazu zählen die Grundsteuer,[1088] die Stempelsteuer,[1089] die

1083 Gesetz über die Steuer zur städtischen Erhaltung und Bebauung der Volksrepublik China, verabschiedet am11. August 2020, in Kraft seit 1. September 2021.

1084 Grunderwerbsteuergesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 11. August 2020, in Kraft seit 1. September 2021.

1085 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103; *Holmes* in: Brown (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (2012), S. 107. Das ChEStG beinhaltet beispielsweise nur 22, das Körperschaftsteuergesetz 60 Paragrafen.

1086 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103; *Vanistendael*, 16(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2010), 209, 212.

1087 Siehe *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103.

1088 Vorläufige Regelungen zur Grundsteuer der Volksrepublik China, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2011] Nr. 588.

1089 Vorläufige Regelungen zur Stempelsteuer der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1988] Nr. 11, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2011] Nr. 588.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Baulandsteuer,[1090] die Grundstücksumsatzsteuer,[1091] die Umsatzsteuer,[1092] die Verbrauchsteuer[1093] sowie die Einfuhr- und Ausfuhrtarifbestimmungen[1094].[1095] Der Staatsrat legt auch die detaillierten Durchführungsbestimmungen für die bestehenden Steuergesetze fest, um diese zu konkretisieren.[1096] In der Praxis spielt die Gesetzgebung durch den Staatsrat in allen Bereichen eine so bedeutende Rolle, dass er oft auch als wahrer Gesetzgeber Chinas bezeichnet wird.[1097]

Auf der untersten Stufe der Pyramide stehen die im vierten Kapitel des GGG geregelten territorialen Rechtsnormen, Autonomieverordnungen, Einzelverordnungen und Regeln, die allesamt als formelles Gesetzesrecht anerkannt sind.[1098] Territoriale Rechtsnormen können gemäß § 80 GGG von den Volkskongressen der Provinzen, Autonomen Gebiete oder der

1090 Vorläufige Regelungen zur Baulandsteuer der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1988] Nr. 17, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2019] Nr. 703.

1091 Vorläufige Regelungen zur Grundstücksumsatzsteuer der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1993] Nr. 138, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2011] Nr. 588. Der Erlass eines formellen Gesetzes wird zurzeit vorbereitet.

1092 Vorläufige Regelungen zur Umsatzsteuer der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1993] Nr. 134, umfassend revidiert durch Verordnung des Staatsrates [2008] Nr. 538, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2017] Nr. 691. Der Erlass eines formellen Gesetzes wird zurzeit vorbereitet.

1093 Vorläufige Regelungen zur Verbrauchsteuer der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1993] Nr. 135, umfassend revidiert durch Verordnung des Staatsrates [2008] Nr. 539. Der Erlass eines formellen Gesetzes wird zurzeit vorbereitet.

1094 Vorläufige Regelungen zu Einfuhr- und Ausfuhrtarifbestimmungen der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [2003] Nr. 392, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2017] Nr. 676.

1095 Eine aktuelle Übersicht zu den Regelungen der verschiedenen Steuerarten in China findet sich auch bei *NPC Observer, Tracking China's Progress Towards Law-Based Taxation*, aufrufbar unter: https://npcobserver.com/2018/08/14/tracking-chinas-progress-towards-law-based-taxation/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1096 Siehe z. B. die Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [2007] Nr. 512, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2019] Nr. 714; Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz für natürliche Personen der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1994] Nr. 142, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2018] Nr. 707.

1097 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 186; *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 29.

1098 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103; siehe auch *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 77; *Eberl-Borges*,

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zentralregierung direkt unterstellten Städte und deren Ständigen Ausschüssen erlassen werden, wenn die tatsächlichen Umstände des konkreten Verwaltungsbezirks dies erfordern. Autonomie- und Einzelverordnungen werden gemäß § 85 GGG von den Volkskongressen der autonomen Gebiete erlassen, wenn die politischen, wirtschaftlichen und kulturellen Besonderheiten der örtlichen Volksgruppen dies erforderlich machen. Regeln[1099] werden gemäß § 93 I, II GGG von den jeweiligen Volksregierungen der Provinzen, Autonomen Gebiete oder der Zentralregierung direkt unterstellten Städte sowie von Städten, die in Bezirke aufgeteilt sind und von autonomen Bezirken erlassen, wenn Durchführungsbestimmungen zu Gesetzen, Verwaltungsrechtsnormen oder territorialen Rechtsnormen notwendig sind oder die Verwaltung des konkreten Verwaltungsbezirks dies erfordert. Regeln können nach § 91 GGG auch von allen Ministerien und Ausschüssen des Staatsrates, der Chinesischen Volksbank, des Rechnungshofs, direkt dem Staatsrat unterstellten Organen mit Verwaltungsaufgaben sowie gesetzlich festgelegten Stellen in ihrem jeweiligen Zuständigkeitsbereich formuliert werden, wenn dies im Einklang mit Gesetzen, Verwaltungsrechtsnormen, Beschlüssen oder Erlassen des Staatsrates steht. Angelegenheiten, die in diesen Regeln bestimmt werden, müssen zum Bereich der Durchführung von Gesetzen oder von Verwaltungsrechtsnormen, Beschlüssen oder Erlassen des Staatsrates gehören. Für das Steuerrecht am bedeutungsvollsten sind die ministeriellen Regeln, die vom Staatlichen Zentralsteueramt und dem Finanzministerium herausgegeben werden und deren Anzahl bisher mehr als 50 beträgt.[1100] Diese müssen von einer Ministersitzung oder einem Ausschuss beschlossen (§ 95 GGG), vom Leiter der jeweiligen Abteilung verkündet und unterschrieben (§ 96 GGG) und im Amtsblatt des Staatsra-

---

Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 187 f.; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 58 ff.

1099 Bei *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 187 sowie *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 61 ff. ist die Rede von „Satzungen". *Bu* macht in Rn. 63 allerdings darauf aufmerksam, dass die verschiedenen Rechtsnormen keinem einheitlichen Bezeichnungssystem folgen und sowohl Verwaltungsverordnungen, lokale Rechtsnormen oder Regeln von Ministerien auch als „Maßnahmen" (办法), „Bestimmungen" (规定) oder „Mitteilungen" (通知) bezeichnet werden.

1100 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103. Siehe z. B. die Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht, Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2010] Nr. 20, aufgehoben und neu erlassen durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2017] Nr. 41, zuletzt geändert durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2019] Nr. 50.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tes, des Staatlichen Zentralsteueramtes oder des Finanzministeriums sowie im Informationsnetzwerk der chinesischen Regierung und in nationalen Zeitungen veröffentlicht werden (§ 97 GGG).

(ii) Informelle Steuervorschriften und deren Bedeutung im chinesischen Steuerrecht

Zusätzlich zu diesen vom GGG vorgesehenen formellen Instrumenten gibt es eine große Anzahl von mehr als dreitausend informellen Steuervorschriften abstrakt-genereller Natur, die vom Staatlichen Zentralsteueramt und dem Finanzministerium erlassen wurden.[1101] Diese von den staatlichen Exekutivorganen gesetzten, informellen Vorschriften (auch informelle Politnormen oder normative Dokumente genannt)[1102] zählen nicht zum Gesetzesrecht und lassen sich in allen Rechtsgebieten Chinas finden.[1103] Der

1101 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103. Siehe z. B. die Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts über die Stärkung der Verwaltung bezüglich der Körperschaftsteuer auf Einkünfte aus der Übertragung von Vermögenswerten nichtansässiger Unternehmen, Brief zu nationalen Steuerangelegenheiten [2009] Nr. 698, außer Kraft seit 27. Oktober 2017.

1102 Siehe *Eberl-Borges,* Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 195. Der Begriff der normativen Dokumente wird nicht legaldefiniert, sodass die Bedeutung noch umstritten ist. Im weitesten Sinne umfassen normative Dokumente sämtliche rechtsverbindlichen Normen einschließlich formeller Gesetze, Verwaltungsrechtsnormen sowie Regeln und justizielle Auslegungen, Im engeren Sinne beziehen sich normative Dokumente nur auf die von der Verwaltung gesetzten allgemein verbindlichen informellen Normen, die keine Regeln nach dem GGG darstellen, siehe *Bu*, RIW (2015), 781, 784 Fn. 38; allgemein dazu auch *Huang*, 7 Law Science (2014), 10 (auf Chinesisch). In dieser Arbeit bezieht sich der Begriff der normativen Dokumente auf informelle Vorschriften der Verwaltung, die keine Regeln nach dem GGG darstellen.

1103 Siehe vertiefend *Cui*, When Do Chinese National Ministries Make Law? (2019), aufrufbar unter: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3469312 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023). Darin untersucht *Cui* empirische Daten zum Erlass formeller und informeller Vorschriften in China, um die gegenwärtige Praxis der verschiedenen Akteure von Chinas Exekutivmacht in Bezug auf die Umsetzung der *rule by law* zu beleuchten. Siehe allgemein zu informellen Vorschriften in China *Snyder* in: Eliantonio et al. (Hrsg.), EU Soft Law in the Member States – Theoretical Findings and Empirical Evidence (2021), S. 263 ff.; *Shen*, 13(1) University of Pennsylvania Asian Law Review (2018), 72; *He/Shang*, 12 Hebei Law Science (2014), 2 (auf Chinesisch); *Zhai*, 25(2) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2007), 3 (auf Chinesisch); *Jiang*, 2 China Legal Science (2006), 25 (auf Chinesisch); *Luo/Bi*, 1 Jurists Review (2006), 1 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unterschied zu den im GGG geregelten Regeln besteht darin, dass prozessual nicht dem Verfahren zur Verabschiedung von Regeln gefolgt wird.[1104] Der häufige Einsatz der normativen Dokumente lässt sich darin begründen, dass ihr Erlass weniger Zeit und politische Ressourcen in Anspruch nimmt und sie generell leicht zu revidieren sind, sodass kurzfristige politische Ziele besser und schneller umgesetzt bzw. Fehler leichter behoben werden können.[1105] Außerdem kann so der Wille einiger weniger politischer Akteure ohne die Zustimmung einer breiten Masse durchgesetzt werden.[1106] Im Bereich des Steuerrechts unterscheiden sich die informellen Vorschriften inhaltlich nicht von den vom GGG vorgesehenen ministeriellen Regeln, sodass beide Instrumente als Rechtsgrundlage für Verwaltungshandeln angewendet werden, wobei ministerielle Regeln weitaus seltener zum Einsatz kommen.[1107] Ob nun Regeln nach dem GGG oder informelle Politnormen erlassen werden, scheint von der Willkür der Beamten abzuhängen.[1108] Die gängigsten Vorschriften, die bis zum Jahr 2010 herausgegeben wurden, werden vom Staatlichen Zentralsteueramt als „Mitteilung" (国税发) oder „Brief" (国税函) bezeichnet und dienen der verwaltungsinternen Verwendung und Kommunikation.[1109] Sie legen sowohl interne bürokratische Protokolle als auch materielle Regeln fest.[1110] Sehr viele (aber nicht alle) dieser Dokumente sind öffentlich zugänglich,[1111] da sie eine große praktische Bedeutung und wichtige Weisungsfunktion für Steuerzahler und lokale Behörden haben.[1112] Die Kriterien für die Veröffentlichung sind allerdings

1104 *Bu*, RIW (2015), 781, 784.
1105 *Cui*, When Do Chinese National Ministries Make Law? (2019), S. 12.
1106 *Cui*, When Do Chinese National Ministries Make Law? (2019), S. 12.
1107 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 87. In *Cui*, When Do Chinese National Ministries Make Law? (2019), Tabelle 1 wird aufgeführt, dass das Staatliche Zentralsteueramt im Durchschnitt zwei ministerielle Regeln und 347 informelle Vorschriften und das Finanzministerium vier ministerielle Regeln und 617 informelle Vorschriften pro Jahr erlässt (Werte von 2000–2014).
1108 So auch *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 85.
1109 Siehe *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 86 sowie *Cui*, 64(1) Administrative Law Review (2012), 191, 203 ff. *Cui* bezeichnet die Mitteilungen und Briefe auf Englisch als „*Issuance*" bzw. „*Correspondence*". Siehe vertiefend zu Mitteilungen und Briefen des Staatlichen Zentralsteueramtes auch *Cao*, Corporate Income Tax Law and Practice in the People's Republic of China (2011), S. 7 f.
1110 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 86.
1111 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 86.
1112 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nicht bekannt.[1113] Angesichts der hohen Anzahl an informellen Vorschriften der chinesischen Steuerverwaltung stellt sich die Frage, welche Rolle die formale Rechtsordnung, die durch das GGG geschaffen wurde, für das chinesische Steuersystem spielt und was genau letztlich als Rechtsquelle im Steuerrecht gesehen wird.

Einerseits könnte man argumentieren,[1114] dass nur Gesetzesdokumente, die ausdrücklich in den Bestimmungen des GGG erwähnt werden, eine rechtliche Bindungswirkung entfalten. Zwar wird dies im GGG selbst nicht erwähnt, allerdings besteht eine starke Vermutung für diese Annahme.[1115] Zentraler Zweck des GGG war und ist es, ein einheitliches und beständiges Rechtssystem für die Volksrepublik China zu schaffen, insbesondere weil die zahlreichen lokalen Vorschriften der Verwaltung (auch in anderen Rechtsgebieten) und der dadurch entstehende Lokalprotektionismus den Interessen des Staates zuwiderlaufen können.[1116] Bereits Ende der 1980er-Jahre versuchte der NVK schrittweise, die weitreichenden Gesetzgebungsbefugnisse der Verwaltung wieder einzudämmen.[1117] Im 1989 eingeführten Verwaltungsverfahrensgesetz[1118] wurde beispielsweise in § 52 a. F. geregelt, dass Volksgerichte Verwaltungssachen auf der Grundlage von Gesetzen, Verwaltungsrechtsnormen (des Staatsrates) und territorialen Rechtsnormen (der lokalen Volkskongresse) verhandeln müssen, während ministerielle und lokale Regeln gemäß § 53 I nur „konsultiert" bzw. „berücksichtigt" werden durften, was offensichtlich die geringere Bindungskraft dieser Art

1113 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 86.

1114 Siehe vertiefend zu den verschiedenen Ansichten *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73.

1115 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 76.

1116 *Gu*, Erklärende Hinweise zum Entwurf des Gesetzgebungsgesetzes der Volksrepublik China vom 9. März 2000, aufrufbar unter: http://www.npc.gov.cn/zgrdw/npc/lfzt/2014/2000-12/16/content_1875255.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023). Im Hinweis des Staatsrates zur Umsetzung des Gesetzgebungsgesetzes der Volksrepublik China, Nationale Mitteilung [2000] Nr. 11, ist davon die Rede, dass formelle Gesetze, Verwaltungsrechtsnormen des Staatsrates sowie Regeln der Ministerien und lokalen Regierungen Teil des nationalen, vereinheitlichten Rechts seien. Andere normative Dokumente werden nicht erwähnt. Siehe dazu auch *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 76 f.

1117 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 76.

1118 Verwaltungsverfahrensgesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 4. April 1989, in Kraft seit 1. Oktober 1990, zuletzt revidiert am 27. Juni 2017. Das Oberste Volksgericht veröffentlichte zudem am 6. Februar 2018 eine Interpretation zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes, Rechtsinterpretation [2018] Nr. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

von Normen ausdrücken sollte.[1119] Dennoch wurden (ministerielle oder lokale) Regeln in das GGG aufgenommen und stellen seither einen Teil der formalen Rechtsordnung Chinas dar.[1120] Nicht geregelt werden aber sowohl im Verwaltungsverfahrensgesetz als auch im Gesetzgebungsgesetz informelle normative Dokumente der unteren Verwaltungsebenen, sodass davon ausgegangen wird, dass solchen Normen offiziell keine Gesetzeskraft zugeschrieben wird.[1121] Bestätigt wird dies auch im Protokoll des Symposiums über die Anwendung von Gesetzen und Vorschriften im Verwaltungsverfahren des Obersten Volksgerichts aus dem Jahr 2004, worin bekräftigt wird, dass informelle Vorschriften der Verwaltung keine Bindungswirkung entfalten können und damit keine formellen Rechtsquellen darstellen.[1122] Auch in einigen Gerichtsurteilen wird diese Auffassung geteilt,[1123] wobei

1119 *Sprick*, 22(4) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 349, 361; *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 156. Der aktuelle § 63 Verwaltungsverfahrensgesetz gibt (mit angepasstem Wortlaut) im Wesentlichen den Inhalt der Vorgängervorschriften der §§ 52 f. Verwaltungsverfahrensgesetz (a. F.) wieder. Einziger Unterschied ist, dass in § 63 III nicht mehr nach den Regeln bestimmter Normsetzer unterschieden wird.

1120 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 77.

1121 *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 157; so auch *Bu*, RIW (2015), 781, 784; *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 34.

1122 Protokoll des Symposiums über die Anwendung von Gesetzen und Vorschriften im Verwaltungsverfahren des Obersten Volksgerichts, Gesetz [2004] Nr. 96, Abschnitt 1. Darin wird allerdings auch erklärt, dass Gerichte informelle Vorschriften im Einzelfall nach ihrem Ermessen anwenden können. § 100 II der aktuellen Auslegung des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes [2018] Nr. 1 besagt nur noch, dass die Volksgerichte in ihren Urteilen rechtsgültige Vorschriften und andere normative Dokumente zitieren dürfen. Was dies genau bedeutet, ist aber nicht klar, siehe auch *Snyder* in: Eliantonio et al. (Hrsg.), EU Soft Law in the Member States – Theoretical Findings and Empirical Evidence (2021), S. 267.

1123 Siehe z. B. Rechtsstreit *Shenzhen Jinmanke Electric Ltd gegen die Staatliche Steuerbehörde Shenzhen wegen der Verhängung einer Geldbuße sowie Steuerrückerstattung*, 21. November 1997, Mittleres Gericht der Stadt Shenzhen der Provinz Guangdong, 1997, *Xingchuzi* Nr. 003; Rechtsstreit *PanAmSat International Systems, Inc gegen die Zweite Abteilung der Auslandsdienststelle des Staatlichen Steuerbüros Peking*, 20. Dezember 2001, Erstes Mittleres Gericht Peking, 2001, *Yizhongxingchuzi* Nr. 168 (1. Instanz); Rechtsstreit *PanAmSat International Systems, Inc gegen die Zweite Abteilung der Auslandsdienststelle des Staatlichen Steuerbüros Peking*, 20. Dezember 2002, Oberes Gericht Peking, 2002, *Gaoxingzhongzi* Nr. 24. Die *PanAmSat*-Fälle sind jeweils unveröffentlicht, eine Zusammenfassung und Kommentierung findet sich aber z. B. in *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 112 ff.; *Tan*, 16(1) Revenue Law Journal (2006), 99; *Zhang/Liu*, 7 The Forefront of Justice: The Latest Cases and Materials of Beijing Courts

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zu betonen ist, dass Gerichte allgemein kein Verwerfungsrecht haben und auch keine allgemeine Nichtanwendbarkeit von Normen feststellen können,[1124] sodass die jeweiligen normativen Dokumente lediglich im konkret zu entscheidenden Fall nicht angewendet werden.[1125]

Trotz der formalen Rechtsordnung, die durch das GGG vorgegeben wird, herrscht in der breiten Öffentlichkeit die Auffassung, dass das GGG so gut wie keine praktische Relevanz im steuerlichen Kontext hat.[1126] Informellen normativen Dokumenten der Verwaltung wird in der Regel volles Gewicht gegeben, selbst wenn diese im Widerspruch zu Gesetzen oder Verwaltungsrechtsnormen stehen, die von einer höheren Stelle erlassen wurden.[1127] Auch Praktiker ignorieren regelmäßig die unterschiedliche rechtliche Wirkung der verschiedenen Steuergesetze und -vorschriften.[1128] Deutlich wird dies beispielsweise an der Mitteilung des Staatlichen Zentralsteu-

(2005), 60 (auf Chinesisch); *Teng*, 9 Finance and Tax Law Review (2002), 441 (auf Chinesisch).

1124 Siehe *Sprick*, 22(4) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 349, 361; *Bu*, RIW (2015), 781, 789; *Wu*, 4 Journal of Capital Normal University (Social Science Edition) (2003), 36 ff. (auf Chinesisch).

1125 Diese Form der inzidenten Normenkontrolle wird auch als „Auswahlkontrolle" bezeichnet. Dabei findet die Überprüfung einer Verwaltungsnorm als Vorprüfung im Rahmen der Rechtmäßigkeitsprüfung von Verwaltungshandeln statt. Das Gericht untersucht die Rechtmäßigkeit der in Rede stehenden Verwaltungsvorschrift nur unter dem Aspekt, ob sie als Entscheidungsgrundlage für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des zu überprüfenden Verwaltungshandelns im Urteil aufgeführt werden kann, siehe *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 156; *Dong*, 5 China Legal Science (2000), 35, 42 ff. (auf Chinesisch). Die Neufassung des Verwaltungsverfahrensgesetzes im Jahr 2015 hat wohl keine Auswirkung auf eine solche Auswahlkontrolle, *Sprick*, 22(4) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 349, 361; *Ying*, Anmerkungen und Kommentare zu den revidierten Artikeln des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China (2015), S. 201 (auf Chinesisch).

1126 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 88.

1127 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73; ähnlich auch *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 34 f. Allgemein gilt, dass informelle Vorschriften bzw. sonstige normative Dokumente als faktische Rechtsquellen im Verwaltungsrecht anerkannt sind, siehe *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 157; *Wu*, 4 Political Science and Law (2006), 69, 72 (auf Chinesisch).

1128 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 88 mit Verweis auf *PriceWaterhouseCoopers*, Treaty residents having clearer rules for claiming benefits under double tax treaties (September 2009), Ausgabe 20 *China Tax/Business News Flash* (mittlerweile nicht mehr online verfügbar). Darin wurde einer informellen Vorschrift des Staatlichen Zentralsteueramts von August 2009 Vorrang gegenüber einer offiziellen ministeriellen Regel des Staatlichen Zentralsteueramts von Januar 2009 zugesprochen, da erstere „ausführlicher in Bezug auf Verwaltungsabläufe" sei.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eramts zur Stärkung der Verwaltung der Körperschaftsteuer auf Erträge aus der Eigenkapitalübertragung nicht ansässiger Unternehmen aus dem Jahre 2009, die lediglich als Brief herausgegeben, aber durchaus in Praxiskreisen diskutiert wurden.[1129] Ob die Mitteilung überhaupt rechtswirksam ist, war dabei von geringer Bedeutung.[1130] Aufgrund der kulturellen Ausrichtung auf soziale Harmonie und aus der Sorge heraus, dass Konfrontationen mit staatlichen Stellen zu Vergeltungsmaßnahmen führen könnten, neigen chinesische Steuerzahler dazu, eine sehr entgegenkommende Haltung gegenüber den Steuerbehörden einzunehmen und eher auf Verhandlungen zurückzugreifen als auf gerichtliche Verfahren.[1131] Informelle normative Dokumente, die die Ansichten der Verwaltung wiedergeben, stellen daher wichtige Weisungen für chinesische Steuerzahler in der Praxis dar.[1132]

Das Staatliche Zentralsteueramt stellte entgegen dieser sehr pragmatischen Ansicht seine ganz eigenen Regeln in Bezug auf informelle Verwaltungsvorschriften auf und führte im Jahr 2010 die „Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht“[1133] als ministerielle Regel gemäß den Vorschriften des GGG ein, welche im Wesentlichen die Gesetzgebungsbefugnisse des Staatlichen Zentralsteueramts erweitern.[1134] Ziel war es auch, den Prozess für den Erlass informeller normativer Dokumente einheitlicher und transparenter zu gestalten.[1135] Im Jahr

1129 Siehe z. B. *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35; *Qiu*, Tax Notes International (2010), 593.

1130 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 88.

1131 Siehe zu den Auswirkungen kultureller Besonderheiten auf das chinesische Steuersystem Abschnitt B.IV.1.b.i.(3).(c). sowie *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 108 f.

1132 *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686, 692.

1133 Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht, Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2010] Nr. 20, aufgehoben und neu erlassen durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2017] Nr. 41, zuletzt geändert durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2019] Nr. 50.

1134 Damit haben die Maßnahmen als offizielle Rechtsquelle gemäß dem GGG Bindungswirkung und stehen somit über den informellen Vorschriften der Verwaltung, siehe *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 89.

1135 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 33 f. Der Prozess hierfür wurde aber schon in den frühen 2000er-Jahren eingeleitet, siehe hierzu z. B. die Ansichten des Finanzministeriums zur Implementierung des Gesetzgebungsgesetzes der Volksrepublik China, Mitteilung des Finanzministeriums [2000] Nr. 68, die Umsetzungsmaßnahmen in Bezug auf die Formulierung von Vorschriften und Regeln der Steuerverwaltungen, Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2002] Nr. 1 (zuletzt geändert am 23. Januar 2019) sowie die

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2017 wurden die Maßnahmen überarbeitet und neu erlassen und im Jahr 2019 schließlich noch einmal geändert. Im Folgenden soll auf die aktuelle Fassung Bezug genommen werden. Die Maßnahmen beziehen sich nach § 2 I sich auf alle normativen Dokumente, die von einer Steuerbehörde auf oder oberhalb der Kreisebene gemäß den gesetzlichen Ermächtigungen und Verfahren herausgegeben werden und die Rechte und Pflichten der Steuerzahler berühren, allgemein verbindlich sind und wiederholt über einen bestimmten Zeitraum im jeweiligen Zuständigkeitsbereich der Steuerbehörde eingesetzt werden. Sie legen sowohl formelle als auch materielle Anforderungen an den Entwurf, die Prüfung, Verkündung, Hinterlegung, Überarbeitung und andere Arbeiten an normativen Dokumenten im Bereich des Steuerrechts fest (§ 3) und sind ausdrücklich nicht auf ministerielle Regeln des Staatlichen Zentralsteueramts anwendbar (§ 2 II). Im Umkehrschluss heißt dies, dass alle informellen Vorschriften der Steuerbehörden von den Maßnahmen erfasst sein sollen.[1136] Zudem müssen gemäß § 28 alle informellen Vorschriften als „Bekanntmachung" (公告) veröffentlicht werden. Vorschriften in anderen Formaten dürfen nicht als Rechtsgrundlage für die Handlungen der Steuerbehörden herangezogen werden.[1137] Dokumente, die nur internen Zwecken innerhalb der Steuerbehörden dienen, werden ausdrücklich von Dokumenten, die die Rechte und Pflichten von Steuerzahlern regeln, unterschieden und sollen separat veröffentlicht werden.[1138]

Das Staatliche Zentralsteueramt erkennt selbst an, dass informelle Vorschriften im Rangverhältnis unter ministeriellen Regeln stehen und ggf. nicht von Gerichten angewendet werden.[1139] Die Verwaltungsmaßnahmen

---

Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht (zur versuchsweisen Implementierung), Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2005] Nr. 201, außer Kraft seit 1. Juli 2010.

1136 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 89.

1137 Dies stellt eine der Änderungen aus dem Jahr 2017 dar. Seither werden „Mitteilungen" sowie „Briefe" nur noch selten vom Staatlichen Zentralsteueramt herausgegeben. Ein Überblick über die verschiedenen Formate der formellen und informellen Vorschriften der chinesischen Steuerbehörden findet sich bei *Cao*, Corporate Income Tax Law and Practice in the People's Republic of China (2011), S. 6 ff.

1138 Siehe die Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Durchführung der Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht, Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2010] Nr. 55.

1139 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 92. Siehe die Interpretation zu den Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht vom 9. Januar 2012, aufrufbar unter: https://www.shui5.cn/article/

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

stellen laut dem Staatlichen Zentralsteueramt dennoch ein wichtiges Werkzeug für die Implementierung von informellen Steuerrechtsnormen dar,[1140] die im Wesentlichen auch die Prinzipien des GGG wiedergeben[1141]. Beispielsweise dürfen die neu erlassenen informellen Vorschriften nicht mehr rückwirkend angewendet werden, es sei denn, dass dadurch die Rechte der Steuerzahler besser geschützt werden (§ 13). Dem Erlass informeller Vorschriften ist allgemein ein komplexer Prüfungsprozess vorgeschaltet, in dem die Rechtsgrundlage sowie die Vereinbarkeit mit bestehendem Recht kontrolliert werden soll (siehe dazu Kapitel III der Maßnahmen, insbesondere §§ 22–27).

(iii) Reformbestrebungen

Die starke Zentralisierung des chinesischen Steuerrechts in den Händen des Staatsrates und seiner Abteilungen lässt sich auf historische Gründe zurückführen. In den frühen 1980er-Jahren bestand die wichtigste Aufgabe der chinesischen Regierung darin, ein Rechtssystem zu schaffen, welches den sich ändernden politischen Vorgaben im Rahmen der Reformperiode der wirtschaftlichen Öffnung gerecht werden musste.[1142] Der Ständige Ausschuss delegierte weitreichende Gesetzgebungsbefugnisse an den Staatsrat, sodass dieser die pauschale Erlaubnis erhielt, Regelungen zu allen Steuerfragen zu erlassen, die mit der Reform des Wirtschaftssystems und der Öffnung zum Ausland zusammenhängen.[1143] Die weitreichenden Gesetzge-

76/52669.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023). Da den Volksgerichten allerdings keine Auslegungsbefugnis zukommt, nehmen sie oft Bezug auf die informellen Vorschriften der Steuerverwaltung, siehe *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 34, 43.

1140 Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Durchführung der Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht, Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2010] Nr. 55.

1141 *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 91.

1142 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 103 f.

1143 Siehe dazu den Beschluss des NVK zur Ermächtigung des Staatsrates in den Bereichen der Reform des Wirtschaftssystems und der Öffnung nach außen zum Erlass provisorischer Bestimmungen oder Vorschriften vom 10. April 1985 sowie den Beschluss des Ständigen Ausschusses des NVK über die Ermächtigung des Staatsrats zur Reform des Steuersystems für Industrie und Handel und zum Erlass von Entwürfen für Steuerregelungen zur probeweisen Umsetzung vom 18. September 1984, außer Kraft seit 27. Juni 2009; siehe auch *Ahl*, 22(3) Zeitschrift für

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bungsbefugnisse des Staatsrates wurden schließlich in der Praxis wiederum an die Ministerien weiterdelegiert.[1144] Die Übertragung von Gesetzgebungsbefugnissen sollte allerdings nur in der wirtschaftlichen Übergangsphase andauern und war vor allem für Versuchszwecke gedacht.[1145] In den letzten zwei Jahrzehnten wurde in juristischen Kreisen schließlich vermehrt der Ruf laut, der Gesetzgeber solle seine Gesetzgebungskompetenz im Steuerbereich zurückfordern.[1146] Der Reformprozess, der seither stattfindet, ist Ergebnis größerer Umstrukturierungspläne für das gesamte chinesische Verwaltungsrecht, welche um die Jahrhundertwende insbesondere aufgrund der Erfordernisse der Marktwirtschaft, der Globalisierung sowie des Bestrebens nach Rechtsstaatlichkeit entwickelt wurden.[1147] Im Jahr 1999 verkündete der Staatsrat den Beschluss zur umfassenden Förderung der rechtskonformen Verwaltung,[1148] welcher schließlich eine Reihe von Verwaltungsrechtsnormen, Grundsatzerklärungen und Umsetzungsplänen nach sich zog, um den abstrakten Begriff der „rechtskonformen Verwaltung" schließlich in konkrete Maßnahmen zu überführen.[1149] Ziel war es, die komplexe Bürokratie zu zügeln und die individuellen Rechte der Bürger

Chinesisches Recht (2015), 241, 242; *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 104.

1144 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 104.

1145 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 104.

1146 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 104 mit Verweis auf *Liu*, Wie die Gesetzgebungsbefugnisse im Steuerrecht an den NVK zurückgegeben werden können, Economic Information Daily vom 27. März 2013 (auf Chinesisch), aufrufbar unter: http://jjckb.xinhuanet.com/opinion/2013-03/27/content_435885.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023); *Yuan*, 1 Studies in Law and Business (2010), 30 (auf Chinesisch).

1147 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 113 f.

1148 Beschluss des Staatsrates zur umfassenden Förderung der rechtskonformen Verwaltung, Nationale Mitteilung [1999] Nr. 23. Das Dokument wurde im Zusammenhang mit der Änderung der Verfassung von März 1999 herausgegeben, welche in Art. 5 vorsieht, dass China eine rechtskonforme Verwaltung anstrebt, siehe *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 114 Fn. 47.

1149 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 114. Ein Überblick über relevante Maßnahmen findet sich bei *Shen*, 3 Administrative Law Review (2011), 12 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

besser zu schützen.[1150] Neben den Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht wurden beispielsweise auch detailliertere Regeln zu Steuerbeschwerdeverfahren[1151] sowie ausführlichere Maßnahmen für den Umgang mit offiziellen Dokumenten der nationalen Steuerbehörden[1152] erlassen. Zudem wurde eine offizielle Anleitung zur Eindämmung der missbräuchlichen Nutzung des Ermessensspielraums der Steuerverwaltung herausgegeben.[1153]

Im März 2013, während der 12. Sitzung des NVK, erregte der Antrag eines Delegierten, die Befugnis zur Steuergesetzgebung an den NVK und seinen Ständigen Ausschuss zurückzugeben, landesweite Aufmerksamkeit.[1154] Im November 2013 erschien das Prinzip des „Gesetzesvorbehaltes im Steuerrecht" dann zum ersten Mal auch im Bericht des dritten Plenums des 18. Zentralkomitees der KPC.[1155] Darin wurde die konsequente Umsetzung des Gesetzesvorbehaltes im Steuerrecht gefordert, was letztlich dazu führte, dass der Bereich des Steuerrechts bei der Änderung des GGG im Jahre 2015 besonders hervorgehoben wurde.[1156] § 8 Nr. 8 GGG a. F. besagte bereits, dass das grundlegende Steuersystem durch Gesetze geregelt werden müsste. Der aktuelle § 11 Nr. 6 GGG (in der Fassung von 2015 noch § 8 Nr. 6 GGG) konkretisiert dies, indem insbesondere „die Errichtung von Steuern, Bestimmung von Steuersätzen sowie die Organisation der Steuererhebung" vom Gesetzesvorbehalt umfasst sein müssen. Der Staatsrat bleibt aber im Allgemeinen weiterhin dazu befugt, Verwaltungsrechtsnormen zu erlassen, wenn kein formelles Gesetz vorliegt, siehe § 12 GGG. Im März 2015 wurden

1150 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 114.

1151 Steuerbeschwerdeverfahrensregeln, Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2010] Nr. 21, zuletzt geändert durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2018] Nr. 44.

1152 Maßnahmen für den Umgang mit offiziellen Dokumenten der nationalen Steuerbehörden, Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2012] Nr. 92.

1153 Anleitung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Regulierung des Ermessensspielraums der Steuerbehörden, Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2012] Nr. 65.

1154 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 104.

1155 Entscheidung des Zentralkomitees der Kommunistischen Partei Chinas zu wichtigen Angelegenheiten in Bezug auf eine nachhaltige Entwicklung der Reformen vom 12. November 2013, Abschnitt VIII, Nr. 27 (auf Chinesisch), aufrufbar unter: http://www.gov.cn/jrzg/2013-11/15/content_2528179.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1156 *Ahl*, 22(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 241, 242.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

darüber hinaus seitens der KPC sog. Durchführungsansichten beschlossen, nach denen die steuerrechtlichen Vorschriften, die bislang nur im Rang von Verwaltungsrechtsnormen geregelt waren, bis zum Jahr 2020 in gesetzliche Regelungen überführt werden sollten.[1157] Zudem sollen keine weiteren Steuern auf Grundlage von Verwaltungsrechtsnormen eingeführt werden, während bestehende Verwaltungsrechtsnormen aber noch modifiziert werden dürfen. Erst wenn alle Verwaltungsrechtsnormen aufgehoben oder in formelle Gesetze überführt wurden, wird schließlich die Delegation der Gesetzgebungsbefugnisse aus dem Jahr 1985 aufgehoben. Die Grundlage des Gesetzesvorbehaltes im Steuerrecht wird in den Durchführungsansichten der KPC in Art. 56 der Verfassung gesehen, welcher die Pflicht der Bürger der Volksrepublik China regelt, Steuern gemäß den Gesetzen abzuführen. Es bestehe die dringende Notwendigkeit, Steuern auf Grundlage von Gesetzen zu erheben und zu verwalten, um eine rechtsstaatliche Regierung und Gesellschaft aufzubauen. Das Prinzip des Gesetzesvorbehaltes im Steuerrecht wurde schließlich auch in den 13. Fünfjahresplans für die nationale wirtschaftliche und soziale Entwicklung aufgenommen, der 2016 veröffentlicht wurde.[1158]

Bislang ist der Prozess der Stärkung des Gesetzesvorbehaltes im Steuerrecht noch nicht abgeschlossen, allerdings haben bereits bedeutsame Änderungen stattgefunden: Seit 2015 sind acht formelle Steuergesetze vom NVK und seinem Ständigen Ausschuss erlassen worden, die teilweise bestehende Verordnungen des Staatsrates ersetzen.[1159] Auch das Staatliche Zentralsteueramt ist in Aktion getreten, indem es nicht nur die Bedeutung des Ge-

1157 Die Durchführungsansichten wurden zwar nicht veröffentlicht, eine Besprechung des Inhalts mit dem Leiter des Rechtsausschusses des Ständigen Ausschusses des NVK findet sich aber bei *Chen*, Rechtsausschuss des Ständigen Ausschusses des NVK: In Zukunft werden keine neuen Verwaltugsrechtsnormen erlassen, Rechtssystem Tageszeitung vom 26. März 2015, aufrufbar unter: https://www.chinacourt.org/article/detail/2015/03/id/1574006.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1158 Siehe Kapitel 15, Abschnitt 3 (auf Englisch), aufrufbar unter: https://en.ndrc.gov.cn/policies/202105/P020210527785800103339.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1159 So z. B. das Ressourcensteuergesetz, welches die Vorläufigen Regelungen zur Ressourcensteuer der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1993] Nr. 139 ersetzt oder das Grunderwerbsteuergesetz, welches Vorläufigen Regelungen zur Grunderwerbsteuer der Volksrepublik China, Verordnung des Staatsrates [1997] Nr. 224 ersetzt.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

setzesvorbehaltes im Steuerrecht anerkannt,[1160] sondern bereits einige der informellen Vorschriften aufgehoben[1161] oder abgeändert[1162] hat. Anzumerken ist aber, dass die Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht weiterhin in Kraft sind und in den Jahren 2017 und 2019 sogar geändert wurden, um den Bestrebungen der Politik, das Steuerrecht rechtsstaatlicher zu gestalten, entgegenzukommen.[1163] Die wichtigsten Änderungen bestanden dabei in der Anpassung des Vorabprüfungsmechanismus. Der Entwurf muss demnach nun z. B. konkret daraufhin überprüft werden, ob u. a. eine mögliche Kompetenzüberschreitung der Verwaltung vorliegt (§ 22 I Nr. 1), eine Rechtsgrundlage existiert (§ 22 I Nr. 2) oder höherrangige Gesetze und Rechtsnormen (§ 22 I Nr. 3) verletzt werden. Des Weiteren wurde festgelegt, dass bei dem Entwurf informeller Vorschriften auch öffentliche Meinungen und Kommentare eingeholt werden sollen, was zuvor nicht ausdrücklich geregelt wurde.[1164]

Trotz des groß angelegten Reformprozesses bleiben informelle Steuervorschriften im Allgemeinen weiterhin wichtiger Bestandteil des chinesischen Steuerrechtssystems, solange das GGG keine eindeutige Regelung

1160 Siehe die Anleitung des Staatlichen Zentralsteueramtes zur umfassenden Förderung des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Steuerrechts, Allgemeine Steuerangelegenheit [2015] Nr. 32.

1161 Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Veröffentlichung der Ungültigerklärung von Volltexten oder einzelnen Bestimmungen sowie des Katalogs der ungültigen und aufgehobenen normativen Steuerdokumente [2018] Nr. 33.

1162 Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Überarbeitung einiger normativer Dokumente im Steuerrecht [2018] Nr. 31.

1163 Siehe z. B. § 1 der Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht von 2017, welcher die Gesetzesbindung der Verwaltung hervorhebt und auf die Vereinbarkeit der Maßnahmen mit dem GGG hinweist. Auch der Staatsrat veröffentlichte im Jahr 2018 eine Mitteilung zur Verbesserung der Handhabung normativer Dokumente im Verwaltungsrecht, siehe dazu Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates zur Stärkung des Erlasses, der Verwaltung sowie der Überwachung normativer Dokumente im Verwaltungsrecht, Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates [2018] Nr. 37. Darin wurde betont, dass alle normativen Dokumente des Verwaltungsrechts nur im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen erlassen werden dürfen, ein standardisiertes Erlassverfahren angestrebt werden soll, um die Effektivität und Rechtmäßigkeit der Vorschriften zu sichern, und die nachträgliche Überprüfung der Vorschriften gestärkt werden soll.

1164 § 17 besagt, dass die Abteilung, die den Entwurf anfertigt, tiefgehende Untersuchungen und Recherchen anstellen und praktische Erfahrungen sowie die Meinungen der wesentlichen Steuerbehörden miteinbeziehen soll. Öffentliche Meinungen sollen dann angehört werden, wenn die Vorschriften signifikanten Einfluss auf die Rechte und Pflichten der Steuerzahler haben, es sei denn, es geht um vertrauliche Informationen.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zur Delegierung von Gesetzgebungsbefugnissen innerhalb der Exekutive schafft und genau festlegt, welche Bereiche in ministeriellen Regeln und welche in informellen Politnormen geregelt werden sollen.[1165]

(b) Auslegung von Steuergesetzen und -vorschriften

(i) Das chinesische Verständnis von Auslegung

Zunächst ist festzuhalten, dass die Rechts- oder Gesetzesauslegung in China, entgegen dem westlichen Verständnis, nicht primär Aufgabe der Rechtsprechung ist und sich in der Praxis auch nicht auf Kriterien wie Wortsinn, Bedeutungszusammenhang, historische Erwägungen oder Verfassungskonformität beschränkt.[1166] Ebenso wenig besteht das primäre Ziel der Gesetzesauslegung in China darin, den hinter dem Gesetzestext stehenden Willen des Gesetzgebers zu erschließen; vielmehr soll eine einheitliche Rechtsanwendung und Rechtsauslegung unter parteistaatlicher Führung gewährleistet werden.[1167] Gesetze stellen vor allem politische Instrumente dar, sodass der vorherrschende Ansatz für die Auslegung in hohem Maße zweckorientiert und pragmatisch ist.[1168] In der Praxis sind Gesetzgebungs- und Auslegungsbefugnisse eng miteinander verknüpft, sodass auch die Auslegung letztlich den Zielen der Regierung dienen soll.[1169] Im Steuerrecht gibt es beispielsweise im Falle einer Mehrdeutigkeit von Gesetzestexten offiziell keine Vermutung zugunsten der Steuerzahler.[1170]

1165 So auch *Cui*, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), 73, 92 vor der Änderung des GGG 2015.
1166 *Ahl*, 14(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2007), 251, 252.
1167 *Ahl*, 14(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2007), 251, 252; ähnlich auch *Kong*, 6(2) Connecticut Journal of International Law (1991), 491, 492, 494, 506.
1168 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 36.
1169 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 36.
1170 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 36. Das Staatliche Zentralsteueramt hat aber erkannt, dass viele Steuerbehörden in alten Denkmustern verhaftet sind. Mithilfe der Reform des Steuersystems und der damit verbundenen rechtsstaatlichen Bestrebungen soll künftig ein stärkerer Schutz der Rechte und Interessen der Steuerzahler gewährleistet werden. Siehe hierzu z. B. die Ansichten des Staatlichen Zentralsteueramts zur Stärkung der Rechte und Interessen von Steuerzahlern, Allgemeine Steuermitteilung [2013] Nr. 15. Allerdings handelt es sich bei diesem Dokument um ein informelles Schreiben ohne Rechtswirkung.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(ii) Auslegungsbefugnisse

In China bietet die Verfassung – abgesehen von einer kurzen Erwähnung der Befugnis des Ständigen Ausschusses zur Auslegung der Verfassung und der Gesetze in Art. 67 I und IV – keine Anleitung zu Fragen der Rechtsauslegung. Das bestehende Schema der Rechtsauslegung basiert hauptsächlich auf dem „Beschluss von 1981", der auf der 19. Sitzung des Ständigen Ausschusses des fünften NVK verabschiedet wurde.[1171] Auf der Grundlage dieses Beschlusses sind die Auslegungsbefugnisse in China auf nahezu alle Staatsorgane verteilt.[1172] Bestehen Unklarheiten bezüglich des Wortlauts eines Gesetzes, ist der Ständige Ausschuss für die Auslegung zuständig.[1173] Die beiden höchsten Justizorgane, das Oberste Volksgericht und die Oberste Volksstaatsanwaltschaft, haben die Befugnis, Fragen der Anwendung von Gesetzen, die die Gerichtsverfahren bzw. die staatsanwaltliche Arbeit betreffen, zu behandeln. Bei widersprüchlichen Auslegungen des Obersten Volksgerichts und der Obersten Volksstaatsanwaltschaft entscheidet der Ständige Ausschuss über die endgültige Auslegung. Für Fragen, die die spezifische Anwendung von anderen Gesetzen betreffen, sind der Staatsrat sowie die einschlägigen Behörden für die Auslegung zuständig. Trotz des Bestrebens, durch den Beschluss von 1981 eine klare Abgrenzung der Auslegungsbefugnisse zwischen den verschiedenen Organen vorzunehmen, gelang dies aufgrund inhärenter Unklarheiten und Widersprüche nicht; insbesondere, weil in China alle Regierungsorgane der Führung der KPC untergeordnet sind und erwartet wird, dass Gesetze ein hohes Maß an Flexibilität aufweisen, damit diese schnell an sich ändernde politische Situationen angepasst werden können.[1174] Die Folge davon ist, dass sich die Auslegungsbefugnisse letztlich überschneiden, die Verwendung der verschiedenen Titel und Formate nicht einheitlich ist, die Auslegungsregeln oft unklar sind und der Auslegungsprozess allgemein nicht sehr transparent

1171 Beschluss des Ständigen Ausschusses des NVK zur Stärkung der Arbeit an der Rechtsauslegung, verabschiedet auf der 19. Sitzung des Ständigen Ausschusses des 5. NVK vom 10. Juni 1981.

1172 Siehe dazu auch *Vanistendael*, 16(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2010), 209, 212 f.

1173 §§ 48 ff. GGG konkretisieren diese allgemeine Auslegungsbefugnis des Ständigen Ausschusses mittlerweile.

1174 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 101. Siehe dazu auch *Kong*, 6(2) Connecticut Journal of International Law (1991), 491; *Zhou*, 28(4) Modern Law Science (2006), 3 (auf Chinesisch); *Zhang*, 24(1) Temple International & Comparative Law Journal (2010), 1.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ist.[1175] Im Steuerrecht allerdings ist es weitestgehend anerkannt, dass die Exekutive, also der Staatsrat und seine Abteilungen bzw. Ministerien, die führende Rolle bei der Auslegung des chinesischen Steuerrechts spielen.[1176] In der Praxis gibt es fast keine vom Ständigen Ausschuss verabschiedeten Auslegungen von Steuergesetzen, und auch Richter legen Steuervorschriften sehr selten aus, da die Justiz bei der Beilegung von Steuerstreitigkeiten nur eine marginale Rolle spielt und es sehr wenige Fälle gibt, die gerichtlich entschieden werden.[1177]

Auf der Ebene des Staatsrates wird die Auslegung der Steuergesetze im Allgemeinen auf zwei Arten vorgenommen: Zum einen werden Durchführungsbestimmungen verkündet, in denen detaillierte Regeln zur Anwendung der formellen Steuergesetze festgelegt werden.[1178] Aufgrund der oft sehr kurzen, unbestimmten und allgemein gehaltenen Steuergesetze stellen Durchführungsbestimmungen meist eine Erweiterung der gesetzgeberischen Tätigkeit und damit keine bloße Auslegung dar.[1179] Zum anderen legt der Staatsrat seine eigenen Verwaltungsrechtsnormen aus, wenn Klarstellungen erforderlich sind oder wenn Ministerien bzw. lokale Regierungen Schwierigkeiten bei der Auslegung haben oder unterschiedliche Auslegungen bezüglich der spezifischen Anwendungen von Verwaltungsrechtsnormen im Rahmen der Steuerverwaltung vorbringen.[1180] Der größte Teil der Auslegungsarbeit im chinesischen Steuerrecht erfolgt aber durch das Staatliche Zentralsteueramt bzw. das Finanzministerium und ist teilweise nicht

1175 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 101; *Wei*, 1 Law Science (2007), 32, 33 f. (auf Chinesisch).

1176 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 101.

1177 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 101.

1178 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 112. Siehe dazu auch bereits Abschnitt B.IV.1.b.i.(2).(a).

1179 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 112.

1180 Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates zu Zuständigkeitsfragen und Verfahren für die Auslegung von Verwaltungsrechtsnormen, Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates [1999] Nr. 43; *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 112 f. In der Praxis ist die Auslegung, die unter diese Kategorie fällt, aber sehr selten. Siehe z. B. die Antwort des Generalbüros des Staatsrates zur Auslegung von § 5 der Vorläufigen Regelungen über die Steuer zur städtischen Erhaltung und Bebauung der Volksrepublik China, Brief des Generalbüros des Staatsrates [2004] Nr. 23.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

von der Gesetzgebung der beiden Behörden zu unterscheiden.[1181] Zum einen legen sie die Verwaltungsrechtsnormen des Staatsrates aus, wenn es um deren konkrete Anwendung in der Verwaltungspraxis geht[1182] und zum anderen sind sie auch für die Auslegung der eigenen formellen sowie informellen Steuervorschriften zuständig.[1183]

Dass die Auslegungsbefugnis vor allem bei der Institution liegt, die die entsprechenden Gesetze oder Vorschriften erlassen hat, liegt in der Rechtstradition Chinas begründet, welche in der Kaiserzeit entwickelt wurde und wonach die Auslegung von Gesetzen die gleiche Rechtswirkung hat wie Gesetze selbst.[1184]

(iii) Auslegung durch chinesische Gerichte

Das Oberste Volksgericht erlässt seit den 1980er-Jahren sog. „Justizauslegungen" oder „justizielle Interpretationen",[1185] die meist als abstrakt-generelle Normen im Amtsblatt des Obersten Volksgerichts veröffentlicht werden und in der Praxis eine große Bedeutung haben.[1186] Beantwortet das Oberste Volksgericht Anfragen von unteren Gerichten, ist von konkreten justiziellen Auslegungen die Rede.[1187] Obwohl das Oberste Volksgericht in vielen Bereichen wie z. B. dem Zivil- oder Strafrecht aktiv an der Rechtsauslegung beteiligt ist und zahlreiche gerichtliche Auslegungen oder Leitlinien heraus-

1181 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 113.

1182 Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates zu Zuständigkeitsfragen und Verfahren für die Auslegung von Verwaltungsrechtsnormen, Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates [1999] Nr. 43.

1183 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 115.

1184 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 35; siehe zur Rechtstradition in China allgemein auch *Alford*, 61(3) Washington Law Review (1986), 945; *Ren*, Tradition of the Law and Law of the Tradition: Law, State, and Social Control in China (1997); *Chow*, The Legal System of the People's Republic of China in a Nutshell (2015), Kapitel 2.

1185 Die Begriffe sind missverständlich, da sie stark an die Auslegung von Rechtsnormen im Einzelfall anknüpfen, das Oberste Volksgericht in diesen Fällen aber normsetzend, und nicht als Rechtsanwender tätig wird, weshalb in der deutschsprachigen Literatur auch der Begriff der „Justiznormen" verwendet wird, siehe *Ahl*, 14(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2007), 251.

1186 Siehe dazu *Ahl*, 14(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2007), 251 m. w. N. in Fn. 3.

1187 *Ahl*, 14(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2007), 251.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gibt, spielt es bei der Interpretation des Steuerrechts eine untergeordnete Rolle.[1188]

Gemäß Art. 3 III der Verfassung werden alle Organe der Verwaltung, Aufsicht, Justiz und Staatsanwaltschaft von den Volkskongressen gebildet, denen gegenüber sie außerdem verantwortlich sind und von denen sie beaufsichtigt werden. Die Volksgerichte selbst sind also als Vollzugsorgane der Volkskongresse lediglich für die Anwendung von Gesetzen zuständig; ihnen kommt keine gesetzliche Auslegungsbefugnis zu.[1189] Im Bereich des Steuerrechts kommt es selten zu gerichtlichen Verfahren und wenn doch, werden die Entscheidungen in den seltensten Fällen angefochten.[1190] Zudem geht es meist ohnehin nur um kleinere technische Fragestellungen, z. B. ob Steuerzahler ein Formular richtig ausgefüllt haben oder der Steuerbeamte seine Unterschrift an der richtigen Stelle gesetzt hat.[1191] Die Kompetenz in steuerrechtlichen Angelegenheiten konzentriert sich stark in der Steuerverwaltung und es wird allgemein davon ausgegangen, dass Steuerbeamte die Steuergesetze und -vorschriften am besten kennen.[1192] Die geringe Zahl an steuerrechtlichen Verfahren macht es den Richtern schwer, Expertise im Bereich des Steuerrechts zu entwickeln, weshalb es der Justiz an institutioneller Kompetenz fehlt, sich tief greifend mit der Anwendung und Auslegung des Steuerrechts zu befassen.[1193] Außerdem basiert

1188 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 117; *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 39. Dies liegt vor allem auch daran, dass die meisten Steuerrechtsfälle in erster Instanz von den Unteren Gerichten verhandelt werden und nur eine Berufung zulässig ist.

1189 *Ahl*, 14(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2007), 251, 252; *Holmes* in: Brown (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (2012), S. 107.

1190 *Li*, 61(12) Bulletin for International Taxation (2007), 183, 186.

1191 Siehe dazu ausführlich eine von *Jinyan Li* durchgeführte empirische Studie über verwaltungsrechtliche Klagen gegen chinesische Steuerbehörden der Provinz Henan, *Li*, 23(1) Pacific Rim Law & Policy Journal (2014), 57.

1192 *Holmes* in: Brown (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (2012), S. 110. Im Rechtsstreit *CIMFRA (China) Ltd gegen die Staatliche Steuerbehörde Shaanxi Pucheng*, 24. Oktober 2013, Unteres Gericht des Kreises Pucheng der Provinz Shaanxi, 2003, *Puxingchuzi* Nr. 00007 (1. Instanz) wird in weniger als einem Zehntel des Urteils auf die substanzielle Rechtsfrage eingegangen. Die Ausführungen hierzu basieren zudem größtenteils auf den Argumenten der Steuerbehörde. Siehe dazu *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 71.

1193 *Holmes* in: Brown (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (2012), S. 110; *Li*, 3(4) Comparative Research in Law and Political Ecnonomy (2007), CLPE Research Paper 27/2007, S. 40.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die chinesische Kultur auf der Einhaltung von hierarchischen Verhältnissen und dem Respekt gegenüber Dienstalter, Rang und Fachkenntnis.[1194] In einem vertikal organisierten System wird von Beamten mit niedrigerem Rang erwartet, dass sie der Meinung derjenigen folgen, die einen höheren Rang innehaben, sodass es schwer vorstellbar ist, dass Richter der unteren Ebenen sich nicht der Meinung der Steuerbeamten auf höheren Ebenen beugen, auch wenn sie streng genommen ihre Befugnisse unabhängig ausüben müssen.[1195] Auch sind viele Richter Mitglieder der Partei, sodass in der Praxis Entscheidungen oft von Vorgesetzten geprüft werden, oder in wichtigen Fällen auch Ausschüsse von Gerichtsbeamten die Entscheidungen überprüfen, damit die Kontrolle durch die KPC und die Unterordnung der Justiz sichergestellt wird.[1196] Allgemein entsteht daher der Eindruck, dass chinesische Gerichte nicht neutral entscheiden und es für Steuerzahler schwierig sein kann, einen Fall vor Gericht zu gewinnen.[1197]

Um das Vorgehen chinesischer Gerichte im Rahmen eines steuerrechtlichen Verfahrens näher zu beleuchten, soll im Folgenden einer der seltenen Fälle dargestellt werden, in dem steuerrechtliche Vorschriften von den Gerichten ausgelegt wurden.

Der *PanAmSat*-Fall[1198] aus dem Jahr 2002 stellt den ersten Fall dar, in dem ein Steuerpflichtiger eine lokale Steuerbehörde vor den chinesischen Gerichten verklagte. Die Klägerin war eine in den USA ansässige Gesell-

1194 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 71.

1195 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 71; siehe auch *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 111.

1196 *Holmes* in: Brown (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (2012), S. 106; *Li*, 3(4) Comparative Research in Law and Political Ecnonomy (2007), CLPE Research Paper 27/2007, S. 34; *Shen*, 4 Law Science (2010), 49–60 (auf Chinesisch).

1197 Siehe *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 69, 129; *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 111. Es wird allerdings auch angeführt, dass zwischen 1994 und 2005 nur 55 % der gerichtlichen Verfahren letztlich von den Steuerbehörden gewonnen wurden, was Bedenken in Bezug auf die Unabhängigkeit der chinesischen Justiz weitestgehend ausräumt, siehe *Cui*, 64(1) Administrative Law Review (2012), 191, 214, 217 m. w. N. Allerdings weist *Cui* auch darauf hin, dass eine unabhängige Untersuchung dieser Statistiken schwierig ist, da chinesische Gerichte Gerichtsurteile noch nicht systematisch veröffentlichen und klassifizieren. Siehe allgemein zur Unabhängigkeit der chinesischen Justiz *Zhao*, 6(1) Asian Journal of Law and Society (2019), 131; *Peerenboom* (Hrsg.), Judicial Independence in China: Lessons for Global Rule of Law Promotion (2010).

1198 Siehe Fn. 1123.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schaft, welche 1994 einen Dienstleistungsvertrag über die Bereitstellung von digitalem Kompressionsfernsehen via Vollzeit-Satellitenübertragung mit dem Fernsehsender *China Central Television*/中国中央电视台 (im Folgenden „CCTV") abschloss. CCTV leistete hierfür verschiedene Zahlungen an die Klägerin, welche durch die lokale Steuerbehörde in Peking auf Grundlage eines Briefes des Staatlichen Zentralsteueramts[1199] als Mieteinnahmen gemäß § 19 des Unternehmensteuergesetzes für ausländische Gesellschaften[1200] sowie als Lizenzgebühren gemäß Art. 11(3) des DBA mit den USA[1201] klassifiziert wurden, sodass letztlich von der Klägerin Quellensteuer abgeführt werden musste. Das Erste Mittlere Gericht Pekings entschied in der ersten Instanz, dass die informellen normativen Dokumente des Staatlichen Zentralsteueramts keine Rechtsgrundlagen gemäß § 52 Verwaltungsverfahrensgesetz a. F. darstellen und damit das Gericht nicht binden könnten.[1202] Da die völkerrechtlichen Vereinbarungen den nationalen Gesetzen übergeordnet seien und als direkte Rechtsgrundlage für die Besteuerung in China herangezogen werden könnten, fuhr es schließlich damit fort, Art. 11 DBA zu untersuchen.[1203] Es ging also letztlich um die Frage, ob die Zahlungen als Lizenzgebühren gemäß Art. 11(3) DBA anzusehen seien. Das Gericht stellte zunächst fest, dass in China weder eine theoretische Anleitung noch praktische Erfahrung in Bezug auf die Auslegung von Gesetzestexten vorlag, sodass keine etablierten Methoden oder Präzedenz-

1199 Antwort des Staatlichen Zentralsteueramts in Sachen Besteuerung der Einnahmen von *PanAmSat International Systems, Inc* durch Vermietung von Satellitenkommunikationsleitungen an CCTV, Brief des Staatlichen Zentralsteueramts [1999] Nr. 566.

1200 Der Brief des Staatlichen Zentralsteueramts basierte seinerseits auf der Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Besteuerung von Einnahmen durch Vermietung von Satellitenkommunikationsleitungen durch ausländische Unternehmen, Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [1998] Nr. 201, außer Kraft seit 13. Dezember 2010.

1201 Siehe dazu das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung zwischen der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika und der Volksrepublik China vom 30. April 1984, in Kraft seit 1. Januar 1987.

1202 Siehe *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 118.

1203 Siehe *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 118 ff.; *Zhang/Liu*, 7 The Forefront of Justice: The Latest Cases and Materials of Beijing Courts (2005), 60, 71 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

fälle herangezogen werden könnten.[1204] Art. 11 DBA enthalte selbst keine Definition der Begriffe „Benutzung" (*use*), „Recht auf Benutzung" (*right to use*) oder „industrielle, gewerbliche oder wissenschaftliche Ausrüstung" (*industrial, commercial or scientific equipment*).[1205] Die Musterabkommen der OECD und der Vereinten Nationen boten ebenfalls keine Hilfestellung, da China zum einen kein Mitglied der OECD sei und zum anderen das Musterabkommen der Vereinten Nationen seinerseits keine Anleitung für die Definition der relevanten Begriffe enthielt.[1206] Um die Bedeutung des Begriffs der „Lizenzgebühren" zu ermitteln, müsse das Gericht sich also auf bestimmte Werturteile verlassen und durch Abwägung der inneren Bedeutung und Aussagekraft des Wortes das Ziel erreichen, die Rechtsnormen auf die tatsächlichen Verhältnisse des vorliegenden Falles anzuwenden.[1207] Sodann folgte eine zweckgerichtete Auslegung des Wortlauts.[1208] Die Richter lehnten das Argument der Klägerin ab, dass die Benutzung gemäß Art. 11 DBA einen Besitz von physischen Objekten voraussetze. Insbesondere weil im Wortlaut der Vorschrift zwischen der Benutzung und dem Recht auf Benutzung unterschieden würde, seien auch rein abstrakte Nutzungsrechte an beispielsweise Marken oder Patenten, welche keinen physischen Besitz voraussetzen, erfasst. Das Recht, die Bandbreite eines Transponders zur eigenständigen Übertragung von Signalen zu nutzen, sollte daher als Recht zur Nutzung des Satellitensystems angesehen werden. Dass es auch Bodenpersonal benötige, um die Satellitenanlagen allgemein zu betreiben, sei für

1204 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 119; *Zhang/Liu*, 7 The Forefront of Justice: The Latest Cases and Materials of Beijing Courts (2005), 60, 67 (auf Chinesisch).

1205 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 119; *Zhang/Liu*, 7 The Forefront of Justice: The Latest Cases and Materials of Beijing Courts (2005), 60, 67 (auf Chinesisch).

1206 Für die Richter war es auch unklar, ob die Streichung der „Benutzung von industrieller Ausrüstung" aus Art. 12 OECD-Musterabkommen und die Einstufung von Zahlungen aus der Benutzung von industrieller Ausrüstung als Unternehmensgewinne im Jahr 1992 eine Auswirkung auf die Klassifizierung von Zahlungen für Satellitenübertragungen haben sollte oder nicht. Siehe *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 119; *Zhang/Liu*, 7 The Forefront of Justice: The Latest Cases and Materials of Beijing Courts (2005), 60, 67 (auf Chinesisch).

1207 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 119; *Zhang/Liu*, 7 The Forefront of Justice: The Latest Cases and Materials of Beijing Courts (2005), 60, 67 (auf Chinesisch).

1208 Siehe dazu die Zusammenfassung bei *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 120 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die konkrete Nutzung des Systems durch CCTV irrelevant, sodass kein Dienstleistungsvertrag vorlag und die Zahlungen keine Unternehmensgewinne, sondern Lizenzgebühren gemäß Art. 11 DBA darstellten. Das Obere Gericht Peking gab der Klage auch in zweiter Instanz nicht statt, sodass schlussendlich zugunsten der chinesischen Steuerbehörden entschieden wurde.

Ob der Fall in der Sache richtig entschieden wurde oder nicht, ist für diese Arbeit nicht von Relevanz;[1209] vielmehr soll die Darstellung des Falles zeigen, dass chinesische Gerichte dem ersten Anschein nach in der Praxis durchaus in der Lage sind, steuerrechtliche Normen mit gängigen Auslegungsmethoden zu interpretieren. Die Vorgehensweise weicht aber wesentlich von westlichen Standards ab. Die Grundlage für die Entscheidung des Gerichts ist nicht die Richtigkeit der Verwaltungsentscheidung im Hinblick auf die Auslegung der einschlägigen gesetzlichen Befugnisse, sondern eine „formalistische" Prüfung dahingehend, ob das angefochtene Verwaltungshandeln durch klare Fakten und die korrekte Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen gestützt wurde.[1210] In der Rechtssache *PanAmSat* bestätigte das Gericht die Entscheidung der Verwaltung mit der Begründung, dass die Fakten klar ermittelt wurden, das Verfahren mit dem Gesetz übereinstimmte und die Anwendung des Gesetzes nicht unangemessen war.[1211] Die Entscheidung eines chinesischen Gerichts basiert daher eher auf einer prozessualen und technischen anstatt auf einer substanziellen rechtlichen Überprüfung.[1212]

Auch wenn die Gerichte in den meisten Fällen die Auffassung der Steuerbehörden teilen, kommt es von Zeit zu Zeit zu Konflikten mit den Auslegungen der Verwaltung.[1213] In der Antwort auf eine Anfrage des Oberen Gerichts Qinghai vertrat das Oberste Volksgericht beispielsweise die Auffassung, dass Säumniszuschläge für Steuerrückstände insolventer Unternehmen, die vor Beginn des Insolvenzverfahrens fällig geworden sind, gewöhnliche Forderung darstellen, die im Rahmen des Insolvenzver-

1209 Siehe zur Kritik an der Entscheidung *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 129 ff.; *Cui*, 64(1) Administrative Law Review (2012), 191, 219; *Tan*, 16(1) Revenue Law Journal (2006), 99.

1210 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 128 f.

1211 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 128 f.

1212 *Li*, International Taxation China – A Contextual Analysis (2016), S. 128 f.

1213 Siehe dazu *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 117 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

fahrens keine Priorität genießen.[1214] In einer Antwort des Staatlichen Zentralsteueramts auf die Anfrage der Staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong wurde im Gegensatz dazu die Meinung vertreten, dass Säumniszuschläge für Steuerrückstände als Äquivalent einer „Steuerzahlung" zu behandeln sind[1215] und dementsprechend Priorität genießen.[1216] Sowohl das Oberste Volksgericht als auch das Staatliche Zentralsteueramt behaupten pauschal, ihre Auslegung auf das Gesetz über die Verwaltung der Steuererhebung zu stützen; allerdings geben sie keine detaillierte Begründung ihres Auslegungsprozesses, was Beobachter wiederum rätseln lässt, wie sich aus demselben Gesetzestext entgegengesetzte Auslegungen ergeben können.[1217] Der Widerspruch zwischen der richterlichen und der administrativen Auslegung als solcher ist nach geltendem Recht ungelöst.

(iv) Das Verhältnis der chinesischen Steuerbehörden im Rahmen der Gesetzesauslegung

Gemäß § 12 I der Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht liegt die Auslegungsbefugnis für (informelle) normative Steuerdokumente ausschließlich bei der Behörde, die die Vorschriften erlassen hat. In der Praxis sind Anwendung und Auslegung der jeweiligen Dokumente allerdings untrennbar miteinander verbunden, sodass lokale Steuerbehörden im Einzelfall durchaus auch nach eigenen Kriterien entscheiden.[1218] In der Praxis wurden zwei Ansätze verfolgt, um

1214 Siehe die Antwort des Obersten Volksgerichts in Bezug auf die Zulässigkeit einer Klage der Steuerbehörden auf Säumniszuschläge wegen verspäteter Zahlung von Steuern, die von insolventen Unternehmen geschuldet werden, Auslegung [2012] Nr. 9.

1215 Siehe die Antwort des Staatlichen Zentralsteueramts zur Priorität von Steuerforderungen einschließlich Säumniszuschlägen, Brief des Staatlichen Zentralsteueramts [2008] Nr. 1084.

1216 Gemäß § 45 I des Gesetzes über die Verwaltung der Steuererhebung haben Steuerforderungen der Steuerbehörden Vorrang vor den Forderungen ungesicherter Gläubiger, sofern nichts anderes bestimmt ist. Wird ein säumiger Steuerzahler mit einer Geldstrafe belegt oder werden illegale Einnahmen beschlagnahmt, hat die Steuererhebung Vorrang vor der Geldstrafe und der Beschlagnahmung, § 45 II.

1217 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 118.

1218 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 118.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den Ermessensspielraum der lokalen Steuerbehörden einzuschränken.[1219] Auf der einen Seite versucht das Staatliche Zentralsteueramt, die Steuervorschriften leichter umsetzbar zu machen, indem beispielsweise zur Verdeutlichung von Begriffen sowohl eine beschreibende Definition als auch eine Liste von Faktoren zur Verfügung gestellt wird, die bei der Anwendung der jeweiligen Vorschrift zu berücksichtigen sind, damit die lokalen Steuerbehörden eine Gesamtbetrachtung auf Grundlage der Fakten des jeweiligen Einzelfalles vornehmen können.[1220] Darüber hinaus werden ausgewählte Entscheidungen, die von lokalen Behörden getroffen wurden, vom Staatlichen Zentralsteueramt als Beispiele veröffentlicht, denen andere Behörden folgen können.[1221] Außerdem gibt die Redaktionsabteilung des Staatlichen Zentralsteueramts einen Kommentar heraus, der den Hintergrund, die Ziele und die wichtigsten Punkte neu eingeführter Vorschriften erklärt.[1222] Auf der anderen Seite sind die lokalen Steuerbehörden gemäß § 12 III der Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht angewiesen, das Staatliche Zentralsteueramt für Anweisungen und Anleitungen zu konsultieren, wenn sie in einem bestimmten Fall auf Unsicherheiten und Unklarheiten bei der Anwendung der normativen Vorschriften stoßen.[1223]

Obwohl das Staatliche Zentralsteueramt immer mehr Einfluss auf die lokalen Behörden hinsichtlich der Anwendung und Auslegung des Steuerrechts ausübt, gibt es immer noch Bereiche, die nicht kontrolliert werden

1219 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 118.

1220 Anleitung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Regulierung des Ermessensspielraums der Steuerbehörden, Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2012] Nr. 65; *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 118 f.

1221 Anleitung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Regulierung des Ermessensspielraums der Steuerbehörden, Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2012] Nr. 65, Abschnitt 5 Ziff. 3.; *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119.

1222 Ansichten des Staatlichen Zentralsteueramts zur Stärkung der Rechte und Interessen von Steuerzahlern, Allgemeine Steuermitteilung [2013] Nr. 15, Abschnitt 2. Seit 2012 wird oft auch mit Verkündung neuer Vorschriften des Staatlichen Zentralsteueramts ein entsprechender Kommentar herausgegeben, siehe *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119 Fn. 70.

1223 Siehe auch *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

können.[1224] Die Intransparenz der Verhandlungsprozesse, die komplizierten Verhältnisse zwischen Bürgern und Beamten und die begrenzte Wertschätzung rechtsstaatlicher Prinzipien durch die Steuerbeamten lassen ernsthafte Zweifel an der rechtmäßigen Umsetzung der Steuergesetze und -vorschriften in der Praxis aufkommen.[1225] Die Veröffentlichung von Entscheidungen der lokalen Steuerbehörden in der vom Staatlichen Zentralsteueramt herausgegebenen Zeitung *China Taxation News* (中国税务报)[1226] verstärkt diese Bedenken.[1227] Sie enthalten in der Regel eine kurze Beschreibung der Fakten und einen umfangreichen Text, in dem zwar die Maßnahmen der Behörden zur Erzielung von Steuereinnahmen dargestellt, die rechtlichen Gründe für die Entscheidung der Behörde, die Argumente der Steuerzahler sowie der Verhandlungsprozess dabei aber oft nicht oder nur sehr kurz erwähnt werden.[1228] Von Zeit zu Zeit kommt es vor, dass die Entscheidungen der Steuerbehörden deutlich vom Wortlaut der Steuervorschriften abweichen oder widersprüchliche Auslegungen enthalten, was letztlich erst dann behoben wird, wenn das Staatliche Zentralsteueramt davon Kenntnis erlangt und neue Rundschreiben zur Klarstellung herausgibt.[1229]

(3) Das chinesische Steuerverfahren

(a) Rechtsbehelfe im chinesischen Steuerrecht

Auch im chinesischen Steuerrecht steht Steuerzahlern ein mehrstufiges Beschwerde- und Klageverfahren offen.[1230] Wenn ein chinesischer Steuerzahler gegen die Steuerfestsetzung des jeweiligen Steuerbescheids vorgehen möchte, besteht zunächst die Möglichkeit, eine Beschwerde bei der nächst

1224 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119.
1225 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119.
1226 Siehe http://www.ctaxnews.net.cn (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).
1227 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119.
1228 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119.
1229 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 119.
1230 Siehe dazu vertiefend *Cao*, Corporate Income Tax Law and Practice in the People's Republic of China (2011), S. 385 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

höheren Steuerbehörde bzw. in einigen Fällen direkt beim Staatlichen Zentralsteueramt einzulegen, § 16 Steuerbeschwerdeverfahrensregeln.[1231] Gemäß § 70 Steuerbeschwerdeverfahrensregeln soll die Beschwerdebehörde eine umfassende Prüfung der Rechtmäßigkeit und Angemessenheit des Verwaltungshandelns unter Einbeziehung des konkreten Sachverhalts, des Verwaltungsverfahrens, der Rechtsgrundlage und der materiellen Rechte und Pflichten des Steuerzahlers vornehmen. Die Beschwerdebehörde kann schließlich gemäß § 75 Steuerbeschwerdeverfahrensregeln eine von drei Arten von Entscheidungen über einen Einspruch treffen: Die ursprüngliche Entscheidung der Verwaltung kann bei Feststellung ihrer Rechtmäßigkeit aufrechterhalten werden, § 75 I Steuerbeschwerdeverfahrensregeln. Die Verwaltung kann im Falle eines unrechtmäßigen Unterlassens zu einem Handeln verpflichtet werden, § 75 II Steuerbeschwerdeverfahrensregeln. Die Beschwerdebehörde kann das Handeln der Verwaltung außerdem aufheben, ändern oder für ungültig erklären und eine entsprechende Anweisung aussprechen, den Verwaltungsakt innerhalb einer bestimmten Zeit erneut zu erlassen, § 75 III Steuerbeschwerdeverfahrensregeln. Ist der Steuerzahler nach der Entscheidung der Verwaltung immer noch der Auffassung, in seinen Rechten verletzt zu sein, besteht die Möglichkeit, Klage vor den chinesischen Gerichten zu erheben, § 18 Steuerbeschwerdeverfahrensregeln.[1232] Dies ist aber erst möglich, wenn das Beschwerdeverfahren durchlaufen worden ist, § 88 Gesetz über die Verwaltung der Steuererhebung.[1233] China unterhält ein vierstufiges Gerichtssystem.[1234] Als höchstes Rechtsprechungsorgan fungiert das Oberste Volksgericht, welches die Tätigkeit aller Gerichte überwacht, Art. 132 der chinesischen Verfassung. In den Provinzen gliedert sich die Gerichtsbarkeit gemäß § 2 II Volksgerichtsorganisationsge-

1231 Steuerbeschwerdeverfahrensregeln, Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2010] Nr. 21, zuletzt geändert durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2018] Nr. 44. Welche Behörde im Einzelnen zuständig ist, wird in §§ 17 ff. geregelt. Siehe zu einigen kritischen Punkten des Steuerbeschwerdeverfahrens auch *Zhang*, 68(1), Bulletin for International Taxation (2014), 35, 38, der beispielsweise anmerkt, dass die Beschwerdebehörde nicht unabhängig entscheidet.

1232 Alternativ kann auch eine Entscheidung des Staatsrates beantragt werden, welche dann final ist.

1233 Siehe auch § 69 V der Auslegung des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China [2018] Nr. 1.

1234 Siehe vertiefend hierzu auch die Darstellung bei *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 3.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

setz[1235] in drei Stufen: Die Unteren Gerichte sind Gerichte auf Kreisebene (§ 24 Volksgerichtsorganisationsgesetz), die teilweise über Außenstellen, die sog. Volkskammern oder Volkstribunale (§ 19 Volksgerichtsorganisationsgesetz), verfügen.[1236] Mittlere Gerichte sind in den Regionen innerhalb der Provinzen und autonomen Gebiete, in den regierungsunmittelbaren Städten, in den von den Provinzen und den autonomen Gebieten verwalteten Städten und in autonomen Bezirken eingerichtet.[1237] Schließlich findet sich in jeder Provinz, jedem autonomen Gebiet oder jeder regierungsunmittelbaren Stadt noch ein Oberes Volksgericht.[1238] Der Instanzenzug beschränkt sich auf zwei Ebenen. Das jeweils nächsthöhere Gericht fungiert hierbei als zweite Instanz.[1239] Eine eigene Verwaltungsgerichtsbarkeit existiert in China nicht, vielmehr werden Verwaltungsstreitigkeiten von speziellen Kammern der Volksgerichte als Teil der ordentlichen Gerichtsbarkeit gehört und entschieden.[1240] Gemäß § 14 Verwaltungsverfahrensgesetz sind grundsätzlich die Unteren Gerichte für Verwaltungsstreitigkeiten in erster Instanz zuständig. Mittlere Gerichte entscheiden gemäß § 15 Verwaltungsverfahrensgesetz dann in erster Instanz, wenn es um einen Verwaltungsakt geht, der von einer Abteilung des Staatsrates oder einer lokalen Volksregierung auf oder oberhalb der Kreisebene erlassen wurde, zollrechtliche Fälle betroffen sind, der Fall eine hohe Komplexität aufweist und in den Zuständigkeitsbereich des Gerichtes fällt oder das Gesetz dies vorschreibt. In sehr besonderen und komplexen Fällen kann auch das Obere Gericht und bei Fällen von nationalen Belangen auch das Oberste Volksgericht in erster Instanz zuständig sein, §§ 16 und 17 Verwaltungsverfahrensgesetz.[1241] Nach Entscheidung des

1235 Volksgerichtsorganisationsgesetz der Volksrepublik China, verabschiedet am 1. Juli 1979, in Kraft seit 1. Januar 1980, zuletzt revidiert am 26. Oktober 2018, deutsche Übersetzung von *He et al.*, 26(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2019), 285 ff.

1236 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 200; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 3 Rn. 2.

1237 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 200; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 3 Rn. 2. Teilweise werden die verschiedenen Gerichte auch mit „Volksgerichte der Grund-, Mittel- und Oberstufe" übersetzt, siehe *He et al.*, 26(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2019), 285 ff.

1238 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 200; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 3 Rn. 2.

1239 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 202; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 3 Rn. 6.

1240 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 201; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 3 Rn. 3.

1241 Eine Konkretisierung der Anforderungen an die Zuständigkeit der Oberen Gerichte bzw. des Obersten Volksgerichts lässt sich jedoch nicht finden.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gerichts der ersten Instanz kann gemäß § 85 Verwaltungsverfahrensgesetz Berufung beim jeweils nächsthöheren Gericht eingelegt werden.

Trotz des zweistufigen Instanzenzugs kann eine Partei gemäß § 90 Verwaltungsverfahrensgesetz eine zusätzliche gerichtliche Überprüfung, das sog. Rechtsprechungsüberwachungsverfahren, beim nächsthöheren Gericht beantragen, nachdem ein Urteil bereits rechtskräftig und vollstreckbar geworden ist. Eine Verhandlung soll gemäß § 91 Verwaltungsverfahrensgesetz u. a. dann wiederholt werden, wenn z. B. neue Beweise auftauchen, das Recht falsch angewandt wurde oder Verfahrensregeln verletzt wurden, sodass kein faires Verfahren gegeben war. Auch die Volksstaatsanwaltschaften können gemäß § 93 Verwaltungsverfahrensgesetz in Verwaltungsstreitigkeiten rechtsaufsichtlich tätig werden und den sog. staatsanwaltschaftlichen Protest einlegen, wenn festgestellt wird, dass das Gesetz oder die Regelungen in einem rechtskräftigen Urteil oder Beschluss unangemessen angewandt wurden[1242] oder die Interessen des Staates oder das öffentliche Interesse gefährdet sind.[1243]

(b) Entwicklungen im Verwaltungsverfahrensrecht

Vor der umfassenden Änderung des Verwaltungsverfahrensgesetzes im Jahr 2014[1244] gab es nur eingeschränkte Möglichkeiten, Steuerstreitigkeiten vor die chinesischen Gerichte zu bringen.[1245] Gemäß § 2 Verwaltungsverfahrensgesetz a. F. war der Zuständigkeitsbereich der Gerichte auf die Prüfung der Gültigkeit eines konkreten Verwaltungshandelns beschränkt, sodass im Umkehrschluss ein Vorgehen gegen abstraktes Verwaltungshandeln nicht möglich war.[1246] Wenn die Volksgerichte der Ansicht waren, dass die von den örtlichen Volksregierungen erlassenen Vorschriften, also lokale Regeln, den ministeriellen Regeln widersprachen oder Unstimmigkeiten

1242 § 93 verweist hierbei auf die Gründe für ein Rechtsprechungsüberwachungsverfahren in § 91 Verwaltungsverfahrensgesetz.

1243 Siehe näher zum Rechtsprechungsüberwachungsverfahren und dem staatsanwaltlichen Protest im Bereich des Zivilrechts *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 25 Rn. 96 f.

1244 Ein umfassender Überblick über die Änderungen findet sich bei *Sprick*, 22(4) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 349.

1245 Siehe dazu *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 109 f.

1246 Siehe dazu auch § 3 der Auslegung des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China [2000] Nr. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zwischen den verschiedenen ministeriellen Regeln feststellten, konnten sie diese entweder bei der Rechtsanwendung in einem konkreten Fall ignorieren[1247] oder gemäß § 53 II Verwaltungsverfahrensgesetz a. F. dem Obersten Volksgericht Bericht erstatten, welches die Angelegenheit wiederum an den Staatsrat weiterleiten konnte.[1248] Gemäß dem neuen § 2 Verwaltungsverfahrensgesetz sind die Gerichte nun für Klagen gegen jegliches Verwaltungshandeln einer Verwaltungsbehörde oder eines Verwaltungsmitarbeiters zuständig, das die legitimen Rechte und Interessen der Bürger verletzt. Eine Art abstrakte Gesetzes- oder Normenkontrolle zu beantragen ist damit aber nicht möglich. Nach § 13 I–IV Verwaltungsverfahrensgesetz sind nationale Gesetze, Verwaltungsrechtsnormen des Staatsrates, Regeln, sonstige allgemein verbindliche Vorschriften, verwaltungsinterne Entscheidungen in Bezug auf Mitarbeiter sowie spezielles Verwaltungshandeln, für das das Gesetz eine endgültige Entscheidung durch ein Verwaltungsorgan vorsieht, von der Überprüfung durch die Gerichte weiterhin ausgeschlossen. Allerdings kann ein Bürger, eine juristische Person oder eine Organisation nun nach dem neuen § 53 I Verwaltungsverfahrensgesetz gleichzeitig mit der Einreichung einer Klage gegen das konkrete Verwaltungshandeln einen Antrag auf Überprüfung des normativen Dokuments der Abteilungen des Staatsrates oder der Volksregierungen, auf dessen Grundlage das Verwaltungshandeln beruht, stellen, wenn dieses als rechtswidrig angesehen wird. § 53 II Verwaltungsverfahrensgesetz schließt aber Regeln explizit von einer solchen inzidenten Normenkontrolle aus, sodass letztlich nur informelle normative Dokumente überprüft werden können, was den Anwendungsbereich der Normenkontrolle stark einschränkt.[1249] Auch ist die Auswirkung einer Feststellung der Rechtswidrigkeit nicht geregelt, weshalb davon auszugehen ist, dass sie für andere Gerichte zunächst nicht bindend ist.[1250] Nach § 64 Verwaltungsverfahrensgesetz darf das Gericht aber dem erlassenden Organ einen Verbesserungsvorschlag unterbreiten, wenn die Rechtswidrigkeit des normativen Dokuments festgestellt wurde. Da die inzidente Normenkontrolle selten in Anspruch genommen wird, versuchen Richter in den meisten Fällen, das jeweils anwendbare „richtige" Recht zu

1247 Siehe zur sog. Auswahlkontrolle bereits Abschnitt B.IV.1.b.i.(2).(a).(ii). in Fn. 1125.

1248 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 110.

1249 So auch *Bu*, RIW (2015), 781, 789; *Sprick*, 22(4) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), 349, 361.

1250 *Bu*, RIW (2015), 781, 789.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ermitteln und schweigen über die Rechtmäßigkeit der nicht angewandten Normen.[1251]

Die Bestrebungen, die Verwaltungsgerichtsbarkeit in China rechtsstaatlicher zu gestalten, schlagen sich auch in den Interpretationen des Obersten Volksgerichtes nieder. Bis 2018 konnte nur die Gültigkeit eines Verwaltungshandelns von den Gerichten überprüft werden, sodass Klagen in Bezug auf dessen Angemessenheit abgewiesen werden mussten.[1252] In der aktuell gültigen Fassung können Klagen nur dann abgewiesen werden, wenn sie formelle Fehler enthalten,[1253] oder ganz offensichtlich keine Rechtsverletzung[1254] vorliegt. Was dies konkret zu bedeuten hat und wie sich die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der Praxis ändern wird, bleibt abzuwarten. Im Allgemeinen unterliegt der Wirkungsbereich der chinesischen Gerichte aber immer noch gewissen Einschränkungen.[1255] Da die Steuergesetzgebung in China häufig sprachlich sehr kurz und allgemein gefasst ist und die Steuerbehörden einen großen Ermessensspielraum bei der Umsetzung der Steuervorschriften haben, kann eine Vielzahl an steuerlichen Verwaltungshandlungen in einem gerichtlichen Verfahren kaum korrigiert werden, selbst wenn es gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder Angemessenheit verstößt.[1256]

(c) Kulturelle Besonderheiten

In China herrscht allgemein noch eine gewisse Scheu vor Rechtsstreitigkeiten mit der Verwaltung, was vor allem durch die im Konfuzianismus wurzelnde chinesische Rechtstradition zu begründen ist. Über Tausende von Jahren herrschte eine stark zentralisierte Regierung über das Land, an deren Spitze der Kaiser stand, welcher mithilfe einer hoch entwickelten

1251 *Bu*, RIW (2015), 781, 789.

1252 Siehe § 56 II der Auslegung des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China [2000] Nr. 8; *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 110.

1253 § 69 I–VII, IX der Auslegung des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China [2018] Nr. 1.

1254 § 69 VIII der Auslegung des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China [2018] Nr. 1.

1255 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 110.

1256 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 110.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bürokratie absolute Macht ausübte.[1257] Nach der konfuzianischen Lehre besteht die primäre Pflicht eines jeden Chinesen darin, die ihm je nach sozialem Status zugewiesenen Pflichten zu erfüllen und sich dem Kaiser bedingungslos zu unterwerfen.[1258] Die Grundlage der Beziehung zwischen Beamten und normalen Bürgern beruht also nicht auf Rechten, sondern auf Pflichten.[1259] Staatsdiener wurden als Beschützer ihrer Bürger wahrgenommen, deren Autorität kaum infrage gestellt werden konnte.[1260] In Streitigkeiten zwischen Bürgern wurde die Wiederherstellung eines harmonischen Verhältnisses als übergeordnetes Ziel vor anderen Überlegungen angesehen.[1261] Unter dem Einfluss der Vorstellung, „Beamte als Lehrer zu respektieren", neigen Steuerzahler dazu, eher die Steuerbehörden selbst als Steueranwälte zu konsultieren, wenn beispielsweise im Rahmen der Steuerplanung die Bedeutung eines bestimmten Steuerbegriffs geklärt werden soll.[1262] Wenn es zu Streitigkeiten kommt, ziehen es Steuerzahler in der Regel vor, Probleme mit den Steuerbehörden unter vier Augen und durch

1257 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 108; *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 48; *Vogelsang*, Geschichte Chinas (2012), S. 278; *Jones* in: Hsu (Hrsg.), Understanding China's Legal System: Essays in Honor of Jerome A. Cohen (2003), S. 7, 8 f., 12 f.

1258 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 108. Nach den Lehren des Konfuzius besteht zwischen den Menschen eine hierarchische Ungleichheit (oder auch ein Über- und Unterordnungsverhältnis), was als natürlich im Sinne einer kosmischen Ordnung angesehen wird. Von den Menschen wird dabei gefordert, sich in die vorgegebene Hierarchie einzuordnen, siehe näher dazu auch *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 12 ff.

1259 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 108 f.; *Zhang*, 24(1) Temple International & Comparative Law Journal (2010), 1, 56 ff.; siehe zur Bedeutung von Pflichten im chinesischen Gedankengut allgemein auch *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 13 ff., 218 ff.; *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 48 ff.; *Jones* in: Hsu (Hrsg.), Understanding China's Legal System: Essays in Honor of Jerome A. Cohen (2003), S. 7–46.

1260 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 109.

1261 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 109; *Zhang*, 24(1) Temple International & Comparative Law Journal (2010), 1, 44 ff. Innergemeinschaftliche Harmonie ist nach Konfuzius die Basis einer idealen sozialen Ordnung, *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 14.

1262 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 109. Ähnlich auch *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 47 f., 56.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Verhandlungen zu lösen, um die langfristige und kooperative Beziehung aufrechtzuerhalten, anstatt „das Gesicht zu verlieren" und vor Gericht um einen vorübergehenden Sieg zu kämpfen.[1263] Allerdings ist auch anzumerken, dass gerade junge, gut ausgebildete Chinesen immer häufiger die Gerichtsbarkeit in Anspruch nehmen und die Durchsetzung von Rechten immer wichtiger zu werden scheint, sodass eine neue Rechtskultur in der heranwachsenden chinesischen Zivilgesellschaft im Entstehen ist.[1264] Außerdem spielen kulturelle Belange für große multinationale Unternehmen im Rahmen steuerrechtlicher Verfahren keine Rolle.[1265]

Die fehlende Steuerkompetenz der Richter bei der Behandlung von Steuerstreitigkeiten ist eine der grundlegendsten Ursachen für die geringe Bedeutung der Rechtsprechung im Bereich des chinesischen Steuerrechts.[1266] Zwar müssen die chinesischen Richter die Beamtenprüfung und das Anwaltsexamen ablegen; bei keiner dieser Prüfungen werden allerdings steuerliche Kenntnisse der Kandidaten abgefragt.[1267] Auch die meisten juristischen Fakultäten bieten das Steuerrecht lediglich als Wahlfach an.[1268] Es ist daher nicht verwunderlich, dass die meisten Absolventen der Rechtswissenschaften, die zu den Gerichten zugelassen werden, wenig oder gar keine Kenntnisse im Steuerrecht oder von Steuertheorien haben.[1269] Hinzu kommt, dass die Wiederherstellung harmonischer Beziehungen traditionsgemäß ein wichtigeres Ziel darstellt als die strikte Einhaltung von Gesetzen.[1270] In zwischenmenschlichen Beziehungen können aus chinesischer Sicht manche Dinge nicht durch Worte artikuliert oder durch Logik erschlossen werden.[1271] Aus diesen Gründen neigen Richter zu einer knappen

1263 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 109; siehe auch *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686, 695.

1264 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 1 Rn. 16 f.

1265 *Cui*, 64(1) Administrative Law Review (2012), 191, 221.

1266 *Qiu*, 44(2) Hong Kong Law Journal (2014), 1, 18; siehe auch *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686, 695.

1267 *Qiu*, 44(2) Hong Kong Law Journal (2014), 1, 17.

1268 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 111.

1269 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 111. Siehe zur steuerrechtlichen Ausbildung in China auch *Li*, 62(5) Bulletin for International Taxation (2008), 183.

1270 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 112.

1271 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 112, *Ji*, 1 Peking University Law Journal (1999), 1, 10 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und abstrakten Abfassung von Urteilen, wobei mehr Wert auf den Versöhnungsaspekt gelegt wird, was in den schriftlichen Urteilen aber nicht erwähnt wird.[1272] Die Zahl steuerrechtlicher Verfahren vor den chinesischen Gerichten ist im Allgemeinen sehr niedrig.[1273]

ii. Einfluss der Grundrechte

Die chinesische Verfassung sieht in Art. 33 ff. eine Reihe von Grundrechten für chinesische Bürger vor, die sich in politische, persönliche, soziale, wirtschaftliche und kulturelle Rechte sowie Rechte für spezielle Personengruppen einteilen.[1274] Das Wahlrecht, die Meinungs- und Pressefreiheit sowie die Religions- und Versammlungsfreiheit sind aufgrund des politischen Systems allerdings in der Praxis eingeschränkt.[1275] Die allgemeine Handlungsfreiheit, inklusive der Vertragsfreiheit, ist nicht in der chinesischen Verfassung verankert.[1276] Außerdem gibt es in China bislang keine Verfassungsgerichtsbarkeit, sodass Grund- bzw. Menschenrechte gegenüber dem Staat nicht durchgesetzt werden können und daher vielmehr nur Programmsätze darstellen, die den Gesetzgeber auffordern, entsprechende Regelungen zu erlassen.[1277] Aufgrund der Souveränität des NVK wird der Gesetzgeber in China als der alleinige Hüter der Verfassung gesehen, sodass seiner Aufsicht unterstehende Staatsorgane, wie beispielsweise die Gerichte

1272 *Qiu* in: van Brederode/Krever (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law (2017), S. 112. Eine Analyse der Defizite chinesischer Gerichtsurteile findet sich bei *Wei*, 5 Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2012), 48 (auf Chinesisch). Darin wird beispielsweise auch darauf hingewiesen, dass es chinesischen Richtern oft auch an sprachlichen Fertigkeiten fehlt, um ein überzeugendes Urteil zu formulieren.

1273 Beispielsweise wurden im Jahr 2013 nur 394 Steuerrechtsstreitigkeiten von chinesischen Gerichten entschieden und 354 zur Verhandlung angenommen, was in Anbetracht der Größe Chinas eine äußerst geringe Zahl darstellt, siehe *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686, 691.

1274 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 205; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 74.

1275 *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 74.

1276 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 205.

1277 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 205. Siehe dazu auch *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 51 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nicht befugt sind, die Verfassung auszulegen.[1278] Hervorzuheben ist auch, dass subjektive Rechte in China bis heute nicht den gleichen Stellenwert genießen wie in westlichen Rechtskulturen,[1279] was vor allem mit dem traditionellen chinesischen Gedankengut, vornehmlich dem Konfuzianismus, zu begründen ist, welcher größeren Wert auf die Pflichten der Bürger, also das einseitige moralische, sittliche und anständige Verhalten zur Wahrung eines geordneten Zusammenlebens legt.[1280] Art. 51 der Verfassung

1278 *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 38 mit Verweis auf „Lehrfragen und -antworten zur Verfassung und Verfassungsrevision" (2004) Teil 2 des chinesischen Verlages für Demokratie und Rechtssystem.

1279 Dies wird vor allem damit begründet, dass es in China ein Zeitalter der Aufklärung so nicht gab und auch ein Kampf um Freiheitsrechte ähnlich wie in Europa nie stattgefunden hat, siehe *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 220 ff.; *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 13. Zu betonen ist, dass auch China Anfang des 20. Jahrhunderts mit Zusammenbruch des Chinesischen Kaiserreiches eine Revolution des sozio-kulturellen Fundaments erlebte und zahlreiche Intellektuelle Kritik an konfuzianischen Rechtsanschauungen übten. Aber auch das Modernisierungswerk der ersten chinesischen Republik (1912–1949) stand vielmehr im Dienst der Partei-Ideologie der Nationalpartei *Kuomintang* als des fortschrittlichen Denkens der Fundamentalkritiker. Ab 1949 hielt schließlich das sozialistische Recht Einzug in die chinesische Rechtskultur. Siehe dazu vertiefend *Heuser*, Grundriss der Geschichte und Modernisierung des chinesischen Rechts (2013), S. 161 ff., 183 ff.

1280 Siehe dazu *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 218 ff.; *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 48 ff. In *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 49 ff. wird darauf hingewiesen, dass Grund- und Menschenrechte dem konfuzianischen Denken zwar nicht widersprechen, die persönliche Moral und damit die Pflichten der Bürger zur Aufrechterhaltung einer strikten hierarchischen Struktur allerdings schlichtweg im Vordergrund standen. Die chinesische Verfassung betitelt das entsprechende Kapitel im Übrigen auch mit „Grundrechte und Grundpflichten". Es ist zudem auch nicht verwunderlich, dass es den Begriff des „Rechts" in der klassischen chinesischen Sprache nicht gibt. Vielmehr wurde der Begriff in den letzten zwei Jahrhunderten von westlichen Einflüssen geprägt und wird heutzutage mit „*quanli*" (权利) übersetzt. Bis heute herrscht allerdings keine vollständige Begriffsgleichheit, da „*quanli*" stark mit dem Begriff der Macht konnotiert ist. Dies liegt insbesondere daran, dass das chinesische Wort für Macht im Sinne von Autorität „*quanli*" (权力) exakt gleich ausgesprochen wird und alle übrigen Wörter, die das Zeichen „*quan*" (权) beinhalten, auf verschiedene Formen von Macht oder Autorität abstellen. Siehe dazu vertiefend *Cao*, 14(2) Intercultural Pragmatics (2017), 277. In *Heuser*, Grundriss der Geschichte und Modernisierung des chinesischen Rechts (2013), S. 209 f. wird allerdings klargestellt, dass diese „negative Konnotation" nicht dazu führe, dass man in China von der Geltendmachung subjektiver Ansprüche bzw. Rechte Abstand nimmt. Auch in China war das Bewusstsein, ein Recht zu haben, seit frühester Zeit präsent und wird gegenwärtig

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

besagt beispielsweise auch, dass chinesische Bürger bei der Ausübung ihrer Freiheiten und Rechte weder die Interessen des Staates, der Gesellschaft oder des Kollektivs, noch die rechtmäßigen Freiheiten und Rechte anderer Bürger verletzen dürfen. Die Interessen des Staates werden vor allem im wirtschaftlichen Fortschritt, in der Verbesserung der Lebensbedingungen und gesellschaftlicher Stabilität gesehen.[1281] In der Praxis legen ausschließlich staatliche Stellen fest, welche Handlungen zur Erreichung dieser Ziele beitragen, sodass die Bürger ständig der Gefahr ausgesetzt sind, dass Behörden ihre Sichtweise auf die „Interessen des Staates, der Gesellschaft oder des Kollektivs" nach Belieben ändern können.[1282] Das Rechtsstaatsprinzip chinesischer Prägung kennt also keine Garantie der Grund- und Menschenrechte.[1283]

Seit Ende der 1990er-Jahre versuchten Einzelne dennoch immer wieder, ihre Grundrechte gerichtlich durchzusetzen.[1284] Berühmtheit erlangte schließlich der Fall *Qi Yuling*[1285], in dem das OVG zum ersten und bisher

---

auch immer stärker, siehe dazu *Hui* in: Heuser, Grundriss der Geschichte und Modernisierung des chinesischen Rechts (2013), Anhang, S. 277 f. m. w. N.

1281 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 223; *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 15, 51 mit Verweis auf das *White Paper* „Chinas Bemühungen und Errungenschaften in Bezug auf die Förderung der Rechtsstaatlichkeit" des Informationsbüros des Staatsrates vom 28. Februar 2008, Abschnitt III: „[…] *China setzt sich als ständiges Ziel die Beseitigung der Armut, den vollen Genuss der Menschenrechte für alle und den Aufbau eines wohlhabenden, starken, demokratischen, kulturell fortschrittlichen und harmonischen modernen sozialistischen Landes. Chinas grundlegender Standpunkt zur Entwicklung der Menschenrechte ist das Recht der Menschen auf Lebensunterhalt und Entwicklung an erste Stelle zu setzen, die Entwicklung zur Hauptaufgabe zu machen und die politischen, wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Rechte der Bürger zu fördern, um ihre vollumfassende Entwicklung zu erreichen […]*", aufrufbar unter: http://www.china.org.cn/government/whitepaper/node_7041733.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1282 *Blasek*, Rule of Law in China – A Comparative Approach (2015), S. 5.

1283 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 223. Siehe allgemein zum Schutz von Menschenrechten in China *Pils*, Human Rights in China – A Social Practice in the Shadows of Authoritarianism (2017); *Jiang*, China and International Human Rights: Harsh Punishments in the Context of the International Covenant on Civil and Political Rights (2016); *Sun*, Human Rights Protection System in China (2016); *Svensson*, Debating Human Rights in China – A Conceptual and Political History (2002).

1284 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 205; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 34.

1285 Rechtsstreit *Qi Yuling gegen Chen Xiaoqi et al. wegen Verletzung des durch die Verfassung geschützten Grundrechts der Bürger auf Bildung mittels einer Verletzung des*

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auch einzigen Mal Grundrechte der chinesischen Verfassung unmittelbar angewandt hat.[1286] *Qi Yuling* bestand 1990 die Prüfung für die mittleren Fachhochschulen und wurde von einer Handelsschule angenommen. Ihre Kommilitonin, *Chen Xiaoqi*, konnte allerdings an die Zulassungsurkunde gelangen, bevor sie *Qi Yuling* zugestellt wurde und gab sich anschließend als diese aus. Sie schloss die Schule ab und arbeitete sodann unter *Qi Yulings* Namen bei einer Bank. Als *Qi Yuling* 1999 davon erfuhr, verklagte sie *Chen Xiaoqi*, die Handelsschule sowie die Bank auf Unterlassung der Benutzung ihres Namens und auf Schadensersatz. Das Berufungsgericht legte dem OVG die Frage vor, ob das Bildungsrecht eine Anspruchsgrundlage darstelle. Das OVG entschied, dass die Beklagten durch die Verletzung ihres Namensrechts auch das Bildungsrecht, welches *Qi Yuling* gemäß Art. 46 der Verfassung zustehe, verletzt hätten und ein konkreter Schaden verursacht wurde. Das Obere Volksgericht der Provinz Shandong sprach *Qi Yuling* sodann Schadensersatz zu. Auch wenn der Fall in China als Präzedenzfall für die Justiziabilität der Verfassung bezeichnet wurde,[1287] ist anzumerken, dass dort Grundrechte auch damals nicht als Abwehrrechte gegenüber dem Staat verstanden wurden.[1288] Im Fall *Qi Yuling* ging es vielmehr darum, ob Gerichte die Verfassung in privaten Rechtsstreitigkeiten unmittelbar anwenden können sollten, was in Deutschland unter dem Aspekt der Drittwirkung der Grundrechte betrachtet werden würde.[1289] Im Dezember 2008 wurde die Entscheidung schließlich durch einen Beschluss des OVG wieder aufgehoben, sodass die Episode der Justiziabilität von Grundrechten

Namensrechts, 23. August 2001, Oberes Gericht der Provinz Shandong, Amtsblatt des Obersten Volksgerichts der VR China (2001) Nr. 5, 158. Die Übersetzung der Replik des OVG in diesem Fall findet sich bei *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), Anhang I.

1286 Die nachfolgende Zusammenfassung des Falles basiert auf den Ausführungen in *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 210 ff.; *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 6 Rn. 34 f. sowie *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 40 f.

1287 *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 41 mit Verweis auf die Stellungnahme des damaligen Vorsitzenden Richters der Ersten Zivilrechtskammer des OVG, *Huang Songyou*, der für die Entscheidung im Fall *Qi Yuling* in der Hauptsache verantwortlich war, siehe *Huang*, Die Justiziabilität der Verfassung und ihre Bedeutung, Wochenzeitschrift Zeitalter des Rechtssystems der Volksgerichtszeitung vom 13. August 2001 (auf Chinesisch).

1288 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 215; *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 41.

1289 *Eberl-Borges*, Einführung in das chinesische Recht (2018), Rn. 215.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einen formalen Abschluss gefunden hatte und dem „Selbstautorisierungsversuch des OVG" ein Ende gesetzt wurde.[1290]

Aufgrund der geringen Bedeutung von Grundrechten im chinesischen Rechtssystem, sind auch steuerrechtliche Fragestellungen und Diskussionen selten von grundrechtlichen Erwägungen beeinflusst. Chinesische Verfassungsrechtler überlassen Fragen zur Steuergesetzgebung und -politik weitestgehend den Fachleuten der Steuerrechtswissenschaft, während diese wiederum dem Verfassungsrecht bis heute wenig Aufmerksamkeit geschenkt haben, sodass die akademischen Linien und Denkrahmen der beiden Fachrichtungen bisher kaum miteinander verbunden sind.[1291] Wird die Verfassung in der Steuerrechtswissenschaft untersucht, erfolgt dies in höchst theoretischer Natur und (bislang) mit wenigen Auswirkungen auf die Praxis, auch wenn konkret eine Verbesserung der Gesetze gefordert wird.[1292] Ob sich dies in Zukunft ändern wird, bleibt angesichts des autoritären Regimes und der Vorherrschaft der KPC zweifelhaft.

1290 *Ahl*, Justizreformen in China (2015), S. 43 mit Verweis auf den Beschluss des Obersten Volksgerichts über die Aufhebung der bis Ende 2007 erlassenen relevanten Justizauslegungen (7. Gruppe) vom 18. Dezember 2007, Rechtsauslegung [2008] Nr. 15. Als Grund für die Aufhebung der Replik wird lediglich aufgeführt, dass diese nicht mehr angewandt werde. *Ahl* weist auch darauf hin, dass die unmittelbare Anwendung der Verfassung bereits zu einem früheren Zeitpunkt mittels einer parteiinternen Anweisung beendet wurde, nachdem das Komitee für Politik und Recht beim Zentralkomitee der KP eine Untersuchung der Umstände des Falles angeordnet hatte. Siehe dazu auch *Zhang*, 8(4) International Journal of Constitutional Law (2010), 950, 962.

1291 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 819 f. (auf Chinesisch). *Wangs* Publikation stellt dabei nicht nur die erste verfassungsrechtliche Untersuchung der chinesischen GAAR dar, sondern auch eine der wenigen tiefergehenden verfassungsrechtlichen Auseinandersetzungen in der chinesischen Steuerrechtswissenschaft. *Wang* fordert die Erweiterung der Steuerrechtswissenschaft um die Doktrinen und Methoden des Verfassungsrechts: Beide Gebiete sollten sich gegenseitig ergänzen, um dem verfassungsrechtlichen Ziel, die Macht des Staates zu begrenzen und die Grundrechte der Steuerzahler zu sichern, gerecht zu werden (S. 820).

1292 Siehe *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805 (auf Chinesisch). *Wang* fordert z. B. eine gesetzliche Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips, sodass die GAAR unter dem Aspekt des Gleichheitsgebotes und einer gerechten Steuerverteilung legitimiert werden kann und schließlich als ein Gesetz zur Wahrung der Rechte der Steuerzahler verstanden wird (S. 811). Auch wird im Hinblick auf das Erfordernis von Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit von Grundrechtseingriffen eine Verbesserung und Konkretisierung der GAAR vorgeschlagen (S. 815 f.). Siehe vertiefend zu den Vorschlägen *Wangs* Abschnitt B.IV.2.a.i.(3).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c. Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerplanung

Die Steuerhinterziehung (逃税) stellt im Gegensatz zur Steuervermeidung (避税) kein neuartiges Konzept im chinesischen Steuerrecht dar.[1293] Gemäß Art. 63 des Gesetzes über die Verwaltung der Steuererhebung[1294] macht sich eine steuerpflichtige Person der Steuerhinterziehung schuldig, wenn er oder sie unbefugt Geschäftsbücher oder Buchungsbelege verfälscht, verheimlicht oder vernichtet, in den Geschäftsbüchern Ausgaben zu hoch oder Einnahmen zu niedrig angibt, oder wenn trotz Aufforderung keine oder eine falsche Steuererklärung abgegeben wird, und dadurch die geschuldete Steuer nicht gezahlt wird oder zu wenig Steuern gezahlt werden. Die Verwaltung kann dann eine Geldstrafe verhängen.[1295] Steuerhinterziehung wird somit als eine illegale Aktivität gesehen, bei der sich Steuerpflichtige wissentlich und willentlich Steuerzahlungen entziehen.[1296]

Das Konzept der Steuervermeidung ist in China allerdings relativ neu.[1297] In den Publikationen der Verwaltung wurden die Begriffe der Steuerhinterziehung und Steuervermeidung daher – zumindest vor Einführung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift im Jahre 2008[1298] – oft zu einer Kategorie zusammengefasst, sodass eine Unterscheidung der Konzepte zunächst nicht immer klar war.[1299] Chinesische Steuerwissenschaftler schlugen aber schon früh vor, dass Steuervermeidung von Steuerhinterziehung

1293 *Li*, 11(2) Theoretical Inquiries in Law (2010), 655, 663.

1294 Gesetz über die Verwaltung der Steuererhebung vom 4. September 1992, in Kraft seit 1. Januar 1993, zuletzt geändert am 24. April 2015.

1295 Auch kann ein strafrechtliches Verfahren eingeleitet werden. Der strafrechtliche Tatbestand der Steuerhinterziehung findet sich in Art. 201 des chinesischen Strafgesetzbuches.

1296 So auch *Qian*, 5 Taxation Research (2017), 97, 98 (auf Chinesisch); *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 186.

1297 *Li*, 11(2) Theoretical Inquiries in Law (2010), 655, 663.

1298 Siehe zur Geschichte der chinesischen GAAR Abschnitt B.IV.2.a.

1299 Siehe *Zhang*, 68(1) Bulletin for International Taxation (2014), 35, 39; *Li*, 11(2) Theoretical Inquiries in Law (2010), 655, 663 mit Verweis auf den Beitrag „Eine neue Ära der chinesischen Anti-Steuervermeidung", *China Tax News* vom 10. Februar 2009, aufrufbar unter: http://www.nbzy.com/article.aspx?&article_id=0000015018&article_dm=66601 (Originalquelle nicht mehr vorhanden) (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023). Im Jahr 2008 wurden demnach dreiundzwanzig Unternehmen zur Nachzahlung von Steuern in Höhe von mehreren Millionen Yuan veranlagt. Es wurde aber nicht erklärt, ob die Steuerzahler Steuervermeidung oder -hinterziehung begangen haben. Wichtig war dem Beitrag nach nur, dass insgesamt mehr Steuern veranlagt wurden.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

unterschieden werden sollte, da im Rahmen einer Steuervermeidungsgestaltung das Gesetz formal befolgt würde und das Verhalten nur dem Zweck der Steuergesetze widerspreche.[1300] Insbesondere nach Einführung der chinesischen GAAR fand diese Unterscheidung schließlich auch Eingang in die Verwaltungspraxis. Merkmal einer Steuervermeidungsvereinbarung ist seither u. a., dass der Steuervorteil zwar (formal) entsprechend den chinesischen Gesetzen erzielt wird, aber mit ihrem wirtschaftlichen Gehalt nicht vereinbar ist.[1301] Steuerdelikte wie Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder falsche Rechnungsstellung fallen nicht in den Anwendungsbereich der chinesischen GAAR.[1302]

Anzumerken ist, dass es im chinesischen Recht keine Definition legitimer Steuerplanung gibt, sodass die Grenze zwischen legitimer Steuerminderung und illegitimer Steuervermeidung in der Praxis unklar ist.[1303] Die Beurteilung, ob eine Steuervermeidungstransaktion vorliegt, unterliegt der subjektiven Einschätzung der chinesischen Steuerbehörden im Einzelfall, basierend auf den vom Steuerzahler vorgelegten Nachweisen.[1304]

Festzuhalten ist schließlich aber, dass auch in China entsprechend dem internationalen Verständnis zwischen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und legitimer Steuerplanung unterschieden wird.

1300 Siehe z. B. *Wang*, Tax Science (1992), 60 (auf Chinesisch); *Liu/Ding*, 8 Foreign Taxation Journal (2003), 8 (auf Chinesisch). Nach letzteren (S. 10) sei Steuervermeidung eine unzulässige Aktivität, bei der wählbare rechtliche Tatsachen missbraucht und anormale Transaktionen arrangiert würden, die dem Zweck des Gesetzes widersprechen und die Vermeidung von Steuerverbindlichkeiten bezwecken. Diejenigen legitimen und ordnungsgemäßen Aktivitäten, die den Bestimmungen des Steuergesetzes entsprechen und gleichzeitig den Zweck haben, Steuerverbindlichkeiten zu reduzieren, sollten als „Steuerminderung" bezeichnet werden.

1301 Art. 4(2) der Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung), Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts (2014) Nr. 32.

1302 Siehe Art. 2(2) der Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung), Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts (2014) Nr. 32.

1303 *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 186.

1304 *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 186.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Die Steuerumgehung als Divergenzphänomen

Der Prozess der Anwendung und Auslegung der chinesischen GAAR entwickelt sich zwar stets weiter, die öffentlich zugänglichen Informationen über das Vorgehen der Rechtsanwender sind allerdings sehr spärlich.[1305] Da die Gerichte bei der Auslegung des chinesischen Steuerrechts nur eine eingschränkte Rolle spielen, sind die Hauptinformationsquellen zu Steuerumgehungsfällen Medienberichte und Einträge auf den Webseiten der Steuerbehörden, die in der Regel weder die steuertechnischen Argumente der Parteien eines Steuerstreits darlegen, noch die Gründe für die endgültige Entscheidung der Steuerbehörde in einem bestimmten Fall im Detail erläutern.[1306] Auch wenn die wissenschaftliche Steuerforschung in China breit gefächert und von enormer Quantität ist, gibt es im Allgemeinen nur wenig Fachliteratur, die über die Wiedergabe von geschriebenen Regeln hinausgeht.[1307] Der Fokus dieser Arbeit liegt daher vor allem auf der Analyse der formellen Gesetze sowie normativen Dokumente der Steuerrechtsverwaltung, welche durch Erkenntnisse aus Medienberichten zu Steuerumgehungsfällen, einigen wenigen Gerichtsurteilen und den relevantesten Gedanken und Argumenten chinesischer Wissenschaftler gespeist ist.

Nachdem die Grundlagen des Steuerrechtssystems in der Volksrepublik China dargestellt wurden, soll in den folgenden Abschnitten gezeigt werden, wie allgemeine Antimissbrauchsinstrumente dort theoretisch und in praktischer Anwendung funktionieren, und dass Steuerumgehungsfälle auch in China Divergenzprobleme im Sinne des Modells *Osterloh-Konrads* darstellen (a.). Dabei wird zunächst herausgearbeitet, dass die Voraussetzungen der chinesischen allgemeinen Antimissbrauchsinstrumente sich formal in das Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* einordnen lassen, und somit theoretisch eine Norm-Zweck-Divergenz identifizieren und auflösen können. Anschließend wird festgestellt, dass auch die konkrete Anwendung der verschiedenen GAAR durch die Verwaltung und Gerichte in Steuerumgehungsfällen der Aufgabe dient, die Wortsinngrenze des einschlägigen Steuergesetzes zulasten des Steuerpflichtigen im Divergenzfall zu durchbre-

1305 Siehe *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 583.

1306 *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 583 f.

1307 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 10 mit Verweis auf *Cui*, 17(1) Asia-Pacific Tax Bulletin (2011), 42, 44.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chen. In einer abschließenden Bewertung sollen die Ergebnisse unter Heranziehung von *Osterloh-Konrads* Gedanken kritisch analysiert werden (b.).

a. Die chinesische GAAR in Theorie und Praxis

Die erste allgemeine Antimissbrauchsvorschrift Chinas wurde 2007 im Zuge der Zusammenfassung des Einkommensteuergesetzes für ausländische Unternehmen und der Einkommensteuerverordnung für inländische Unternehmen zum ChKStG eingeführt und gilt seit 1. Januar 2008. Lange Zeit stellte die GAAR des ChKStG die einzige allgemeine Antimissbrauchsregel des chinesischen Steuerrechts dar, sodass der Großteil der rechtlichen Fragestellungen, Diskussionen und Fälle sich um die Anwendung dieser Vorschrift dreht, was im Folgenden im ersten Abschnitt näher beleuchtet und untersucht werden soll (i). Seit der Überarbeitung des ChEStG im Jahr 2018 findet sich auch dort in § 8 III eine allgemeine Antimissbrauchsvorschrift, die besagt, dass die chinesischen Steuerbehörden Berichtigungen vornehmen dürfen, wenn eine Person durch eine Vereinbarung ohne vernünftige Geschäftszwecke unzulässige Steuervorteile erhalten hat. Bisher sind allerdings keine Fälle aus der Praxis und wenig relevante Literatur[1308] zu dieser Norm bekannt geworden, sodass die Vorschrift im Rahmen dieser Arbeit nicht näher beleuchtet werden soll. Da der Wortlaut ohnehin auch dem der GAAR des ChKStG ähnelt, ist davon auszugehen, dass sich die rechtliche Bewertung und praktische Anwendung der beiden Regelungen kaum unterscheidet.

Weil lange Zeit auch im Rahmen der Ermittlung der Nutzungsberechtigung im Recht der DBA Elemente der chinesischen GAAR Anwendung fanden, soll außerdem in einem Exkurs kurz auf die Entwicklung in diesem Bereich eingegangen werden (ii), bevor in einem Zwischenergebnis festgehalten wird, dass sich die Voraussetzungen der chinesischen Antimissbrauchsinstrumente jeweils formal in das Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* einordnen lassen, um somit eine Norm-Zweck-Divergenz identifizieren und auflösen zu können, und dass auch die konkrete Anwendung der verschiedenen GAAR durch die Verwaltung und Gerichte der

1308 Siehe dazu z. B. *Xue*, 10(II) Studi Tributari Europei (2020), 21; *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150 (auf Chinesisch); *Kong*, 6 International Taxation (2019), 5 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Aufgabe dient, die Wortsinngrenze des einschlägigen Steuergesetzes zulasten des Steuerpflichtigen im Divergenzfall zu durchbrechen (iii).

i. Die GAAR des ChKStG

§ 47 ChKStG besagt, dass die Steuerbehörden befugt sind, Berichtigungen auf Grundlage angemessener Methoden vorzunehmen, wenn ein Unternehmen[1309] eine geschäftliche Vereinbarung ohne vernünftigen Geschäftszweck (合理的商业目的) eingeht, die zu einer Verringerung der steuerpflichtigen Einnahmen oder des Einkommens führt.

Was genau eine „Vereinbarung" darstellt, ist weder gesetzlich noch in den verschiedenen Dokumenten der Verwaltung definiert. Die Verfasser des Unternehmensteuergesetzes sowie der Durchführungsbestimmungen des Staatsrates zum Körperschaftsteuergesetz (im Folgenden „Durchführungsbestimmungen") verwenden den Begriff, um sich auf eine Handlung, eine Transaktion oder eine Reihe von Transaktionen, einschließlich eines expliziten oder impliziten, tatsächlich abgeschlossenen oder nur beabsichtigten Vertrags, eines Plans, einer Vereinbarung, Übereinkunft, Zusage oder Garantie, zu beziehen.[1310] Dass die meisten Steuerumgehungsgestaltungen mehrere Transaktionen umfassen, wird auch von den Verfassern der GAAR anerkannt,[1311] allerdings gibt es keine Anleitung zu der Bedeutung oder dem Umfang des Begriffs.[1312] Es wird daher angenommen, dass Transaktionen, die dazu bestimmt sind, zusammen zu wirken, um den gewünschten Steuervorteil zu erzielen, als eine Serie von Transaktionen gesehen werden.[1313]

1309 Das ChKStG definiert den Begriff des Unternehmens zwar nicht, es ist aber anerkannt, dass damit juristische Personen gemeint sind, siehe *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 76; *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes der Volksrepublik China (2007), S. 46 ff. (auf Chinesisch).

1310 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes der Volksrepublik China (2007), S. 142 (auf Chinesisch); *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (2007), S. 375 (auf Chinesisch); *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 477.

1311 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (2007), S. 375 (auf Chinesisch); *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 478.

1312 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 478.

1313 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 478.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zudem kommt die GAAR in China nur dann zur Anwendung, wenn auch tatsächlich ein Steuervorteil generiert wird.[1314]

Nach § 120 Durchführungsbestimmungen bedeutet der Begriff „ohne vernünftigen Geschäftszweck", dass der Hauptzweck einer Vereinbarung darin besteht, die Zahlung von Steuern zu verringern, zu vermeiden oder aufzuschieben. Im Umkehrschluss heißt dies, dass der Gesetzgeber bestimmte steuerliche Vorteile nur solchen Gestaltungen zukommen lassen will, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige auch außersteuerliche, also vor allem wirtschaftliche bzw. betriebliche Gründe hat. Damit zielt das Merkmal formal auf den Argumentationstopos der außersteuerlichen Gründe ab,[1315] welcher sich dazu eignet, eine Norm-Zweck-Divergenz nach dem Verständnis *Osterloh-Konrads* zu ermitteln. Die GAAR reiht sich daher rein formal, ebenso wie die entsprechenden Vorschriften in Hongkong und Singapur, in die Gruppe der allgemeinen Antimissbrauchsinstrumente ein, die den Hauptzweck einer Vereinbarung als zentralen Prüfungspunkt für die Bewertung einer Gestaltung als Steuervermeidung festlegen. Ob das Merkmal allerdings objektiv oder subjektiv gewertet wird, lässt der Wortlaut nicht erkennen.

Da in China die Verwaltung maßgeblich für die Auslegung von Steuervorschriften zuständig ist, wird im Folgenden untersucht, wie diese sprachlich sehr kurz gefasste GAAR insbesondere vom Staatlichen Zentralsteueramt konkretisiert und im Laufe der letzten Jahre weiterentwickelt wurde (1). Schließlich sollen die Bedeutung der chinesischen GAAR in der Rechtsanwendung (2) sowie die wichtigsten Kommentare der Literatur dargestellt und analysiert werden (3).

(1) Weiterentwicklung der GAAR durch die Verwaltung

Das Staatliche Zentralsteueramt hat seit Einführung des ChKStG zahlreiche normative Dokumente herausgegeben, die die Auslegung und Anwendung der GAAR konkretisieren. Im Folgenden soll die Entwicklung der GAAR des ChKStG mithilfe einer chronologischen Darstellung der einzelnen Verwaltungsdokumente erläutert und die verschiedenen formalen Merkmale anhand des Modells *Osterloh-Konrads* analysiert werden. Dabei

1314 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes der Volksrepublik China (2007), S. 143 (auf Chinesisch); *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 478.

1315 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

handelt es sich um die Umsetzungsmaßnahmen des Staatlichen Zentralsteueramts aus dem Jahr 2009 (a) und die GAAR-Maßnahmen des Staatlichen Zentralsteueramts aus dem Jahr 2014 (b).

(a) Umsetzungsmaßnahmen des Staatlichen Zentralsteueramts 2009

Im Jahr 2009 verkündete das Staatliche Zentralsteueramt die „Umsetzungsmaßnahmen zu besonderen Steueranpassungen (zur probeweisen Anwendung)"[1316] (im Folgenden „Umsetzungsmaßnahmen 2009") als informelles normatives Dokument; diese sollen den lokalen Steuerbehörden als Anleitung für die Implementierung der besonderen Steueranpassungen nach §§ 41–48 ChKStG dienen.[1317] Eine Konkretisierung der GAAR des ChKStG wurde dabei in Kapitel 10 der Umsetzungsmaßnahmen 2009 vorgenommen. Im Folgenden soll der Inhalt der Vorschriften des Kapitel 10, insbesondere die Definition der relevanten Steuerumgehungsgestaltungen (i) und das Abstellen auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (ii) im Hinblick auf das Modell *Osterloh-Konrads* untersucht werden, bevor kurz auf die geregelten Rechtsfolgen (iii) eingegangen wird und die Zwischenergebnisse zusammengefasst werden (iv).

(i) Relevante Steuerumgehungsgestaltungen

Nach § 92 Umsetzungsmaßnahmen 2009 wird ein Verfahren zur Prüfung einer Steuerumgehungsgestaltung insbesondere dann eingeleitet, wenn der Missbrauch von Steueranreizen (Nr. 1), DBA (Nr. 2) oder Gesellschaftsformen (Nr. 3) indiziert ist, Steueroasen zur Steuervermeidung genutzt werden (Nr. 4) oder sonstige Vereinbarungen getroffen wurden, die keinen vernünftigen Geschäftszweck aufweisen (Nr. 5). Das Staatliche Zentralsteueramt legte damit fünf Fallgruppen fest, die für die Anwendung der all-

1316 Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts über den Erlass der „Umsetzungsmaßnahmen zu besonderen Steueranpassungen (zur probeweisen Anwendung)", Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten [2009] Nr. 2 (teilweise aufgehoben; allerdings ist das Kapitel, welches Bestimmungen zur chinesischen GAAR enthält, weiter in Kraft).

1317 Das Staatliche Zentralsteueramt schlug 2015 eine überarbeitete Version dieser Umsetzungsmaßnahmen vor, siehe dazu z. B. *Zhu*, 80 Tax Notes International (2015), 519, allerdings wurde der Entwurf aufgrund weitreichender Kritik während der öffentlichen Konsultationsphase wieder fallengelassen.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gemeinen Antimissbrauchsvorschrift des § 47 ChKStG relevant sind. Zu klären ist, ob es sich bei all diesen Fallgruppen um Situationen handelt, in denen eine Norm-Zweck-Divergenz nach dem Modell *Osterloh-Konrads* vorliegen kann.

Auch wenn die chinesische GAAR in § 47 ChKStG und § 120 Durchführungsbestimmungen nicht ausdrücklich verlangt, dass eine Steuervermeidungsvereinbarung missbräuchlich sein muss, stellt das Staatliche Zentralsteueramt den Missbrauchsgedanken[1318] in § 92 Nr. 1–3 Umsetzungsmaßnahmen 2009 in den Mittelpunkt der Steuerumgehungsbekämpfung. Die chinesische Auffassung von Missbrauch ähnelt dabei dem klassischen Verständnis der *fraus legis*, also dem Widerspruch zwischen der Anwendung (bzw. Nichtanwendung) einer Rechtsnorm gemäß ihrem Wortsinn und ihrem Sinn und Zweck.[1319] Die Verfasser der ersten chinesischen GAAR beabsichtigten nämlich, dass die allgemeine Antimissbrauchsregel nur dann zur Anwendung kommt, wenn die Erlangung des Steuervorteils dem hinter einem Steuergesetz stehenden Willen des Gesetzgebers widerspricht.[1320] Die chinesische GAAR soll damit also ein Steuervermeidungsverhalten bekämpfen, das nicht vom Willen des Gesetzgebers gedeckt ist und auch nicht durch spezielle Antimissbrauchsinstrumente kontrolliert werden kann.[1321] Wenn die Erlangung eines Steuervorteils wiederum vom Gesetzgeber beabsichtigt war, dann findet die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift keine Anwendung.[1322] Im Falle von Steuerbegünstigungsvorschriften beispielsweise besteht der gesetzgeberische Wille darin, Steuerzahler zu

1318 Der chinesische Begriff „*lanyong*“ (滥用) kann mit dem deutschen Wort „missbrauchen“ übersetzt werden.

1319 Siehe zur *fraus legis Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 580. Siehe vertiefend zur *fraus legis* auch *Behrends*, Die *fraus legis*: Zum Gegensatz von Wortlaut und Sinngeltung in der römischen Gesetzesinterpretation (1982); *Heeder*, *Fraus legis*: Eine rechtsvergleichende Untersuchung über den Vorbehalt der Gesetzesumgehung in Deutschland, Österreich, der Schweiz, Frankreich und Belgien unter besonderer Berücksichtigung des internationalen Privatrechts (1998).

1320 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes der Volksrepublik China (2007), S. 143 (auf Chinesisch); *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (2007), S. 374 (auf Chinesisch); *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 479.

1321 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes der Volksrepublik China (2007), S. 143 (auf Chinesisch); *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 479.

1322 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (2007), S. 374

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bestimmten Aktivitäten zu veranlassen. Eine Steuergestaltung, die unter diese Bestimmungen subsumiert werden kann und dadurch Steuervorteile generiert, soll nicht vom Anwendungsbereich der chinesischen GAAR umfasst sein.[1323] Wenn jedoch nur die äußere Form der Vereinbarung für die jeweiligen Steueranreize qualifiziert ist und ihre Substanz dies nicht stützt, kann die GAAR wiederum Anwendung finden.[1324] Was einen Missbrauch darstellt, ist oft nicht leicht zu ermitteln, da die gesetzgeberische Intention hinter einer Bestimmung im innerstaatlichen Recht nicht immer eindeutig ist. Außerdem gibt es keine klare Anleitung für den chinesischen Missbrauchstest[1325] und es findet sich auch kein Hinweis in den Umsetzungsmaßnahmen 2009 darauf, wie der gesetzgeberische Wille festgestellt werden soll.

Fest steht aber, dass die Fallgruppen in § 92 Nr. 1–3 Umgehungsmaßnahmen auf den Widerspruch zwischen der wortlautgetreuen Anwendung und dem Sinn und Zweck der relevanten Rechtsnormen, also der Steuerbegünstigungsvorschriften, der Regelungen aus DBA oder anderer Steuernormen, für die bestimmte Gesellschaftsformen relevant sind, abstellen, sodass die Steuerumgehung in diesen Fällen (rein formal) als Divergenzphänomen gemäß der Definition *Osterloh-Konrads* eingestuft werden kann.

Auch § 92 Nr. 4 Umsetzungsmaßnahmen 2009 deutet auf das Vorliegen einer Norm-Zweck-Divergenz hin. Wenn eine Gestaltung die konkrete Gewinnerzielung einer Gesellschaft aus China auslagert, die Umstände aber dafür sprechen, dass diese tatsächlich in China stattfand und somit die chinesische Besteuerung umgangen wurde, liegt ein spezieller Fall der Form-Substanz-Divergenz vor. Dies bedeutet, dass die für die Gestaltung der Form nach einschlägigen Normen ihrem Zweck nach nicht auf sie passen, weil sie eigentlich auf Gestaltungen abzielen, die eine wesentlich andere Substanz aufweisen.[1326]

§ 92 Nr. 5 Umsetzungsmaßnahmen 2009 fungiert als Auffangtatbestand, wonach alle sonstigen Vereinbarungen, die keinen vernünftigen Geschäfts-

(auf Chinesisch); *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 479.

1323 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 480.

1324 *Shi et al.*, Auslegung und Anleitung zur Anwendung der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (2007), S. 374 ff. (auf Chinesisch); *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 480.

1325 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 480.

1326 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zweck aufweisen, als Steuerumgehungsgestaltung gewertet werden. Grundsätzlich eignet sich die Prüfung der außersteuerlichen Gründe für die Ermittlung einer Norm-Zweck-Divergenz, da diese auf der Überlegung beruht, der Gesetzgeber wolle bestimmte steuerliche Vorteile nur solchen Gestaltungen zukommen lassen, für deren Umsetzung der Steuerpflichtige betriebliche Gründe hat.[1327] Ob das Merkmal jedoch objektiv oder subjektiv gewertet wird, wird auch aus den Umsetzungsmaßnahmen 2009 nicht ersichtlich. Zudem enthält die Regelung nicht die Einschränkung, dass eine Steuerumgehung nur dann vorliegt, wenn dies alleiniger Zweck der Gestaltung war, so wie von § 120 Durchführungsbestimmungen festgelegt. Der Umfang des Anwendungsbereiches des § 92 Nr. 5 Umsetzungsmaßnahmen 2009 und die konkrete Auslegung des Begriffs „ohne vernünftigen Geschäftszweck" durch die chinesische Verwaltung ist damit unklar.

(ii) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Die Umsetzungsmaßnahmen 2009 führen darüber hinaus ein neues Kriterium ein, welches die Steuerbehörden zur Ermittlung von Steuerumgehungsgestaltungen heranziehen sollen. Gemäß § 93 Umsetzungsmaßnahmen 2009 sollen die Steuerbehörden mithilfe einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (实质重于形式)[1328] prüfen, ob eine Steuervermeidungsvereinbarung vorliegt; dabei sollen sie insbesondere die Form und den Inhalt einer Vereinbarung (Nr. 1), den Zeitpunkt, zu dem die Vereinbarung getroffen und der Zeitraum, in dem die Vereinbarung ausgeführt wurde (Nr. 2), die Art und Weise der Durchführung einer Vereinbarung (Nr. 3), die Verbindung zwischen den verschiedenen Schritten oder Komponenten der Vereinbarung (Nr. 4), Änderungen in der Finanzlage der an der Vereinbarung beteiligten Parteien (Nr. 5) sowie die steuerlichen Folgen der Vereinbarung (Nr. 6) berücksichtigen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im chinesischen Sinne zielt also formal auf den Argumentationstopos *form vs. substance*.

Insbesondere die Kriterien des § 93 Nr. 1–3 Umsetzungsmaßnahmen 2009 dienen dazu, ein umfassendes Bild der Gestaltung zu erhalten und nicht lediglich die äußere Form zu bewerten. Wird eine Form-Substanz-Divergenz, also ein Widerspruch zwischen der vom Steuerpflichtigen gewähl-

1327 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
1328 Im Englischen wird der Begriff mit „*substance over form*" übersetzt.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten rechtlichen Form und der wirtschaftlichen oder rechtlichen Substanz, in den Fokus der Prüfung einer Steuerumgehungsgestaltung gestellt, bedeutet dies letztlich, dass eine Norm-Zweck-Divergenz für das Vorliegen einer Steuerumgehung bestehen muss.[1329] Dabei wird angenommen, dass Steuergesetze ihrem Sinn und Zweck nach eine bestimmte wirtschaftliche (oder rechtliche) Substanz erfassen, sie im Wortlaut aber auf deren gängige oder zivilrechtlich angemessene Form rekurrieren.[1330] Dies bedeutet, dass die für die Gestaltung der Form nach einschlägigen Normen ihrem Zweck nach nicht auf sie passen, weil sie eigentlich auf Gestaltungen abzielen, die eine wesentlich andere Substanz aufweisen.[1331]

§ 93 Nr. 4 Umsetzungsmaßnahmen 2009 stellt die verschiedenen Schritte und Verbindungen der Vereinbarung in den Fokus. Legt man die wirtschaftliche Substanz (im Sinne der US-amerikanischen *economic substance doctrine*) als Kriterium für die Ermittlung einer Steuerumgehungsgestaltung und somit einer Norm-Zweck-Divergenz fest, so wird auch davon ausgegangen, dass Steuergesetze darauf abzielen, auf das wirtschaftliche „Ist" zuzugreifen, und nicht auf das rechtliche Gewand dahinter, auch wenn dies im Tatbestand als Anknüpfungspunkt gewählt wird.[1332] Insbesondere sind so Gestaltungen, die keine signifikanten wirtschaftlichen Auswirkungen zeitigen, weil beispielsweise zirkuläre Elemente eingesetzt werden, als steuerliches *nullum* zu betrachten und somit nur die wirtschaftlich relevanten Transaktionen, also der Übergang des Vermögensgegenstandes vom Erstveräußerer auf den Letzterwerber steuerlich zu berücksichtigen.

Ähnlich verhält es sich mit § 94 Nr. 5 Umsetzungsmaßnahmen 2009, welcher auf die finanziellen Auswirkungen der beteiligen Parteien abstellt. Es kann von großer Bedeutung sein, wenn eine Gestaltung keinerlei Änderungen der finanziellen Lage des Steuerzahlers bewirkt, aber gleichzeitig einen Steuervorteil erzeugt. Das Merkmal zielt neben der wirtschaftlichen Substanz auf die außersteuerlichen Effekte einer Gestaltung ab.[1333] Eine Norm-Zweck-Divergenz wird dann indiziert, wenn die Zuerkennung eines steuerlichen Vorteils den Intentionen des Gesetzgebers zuwiderläuft, weil sich die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen nicht verändert hat

1329 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
1330 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
1331 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
1332 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
1333 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und so ein „Nullsummenspiel" (beispielsweise aufgrund einer zirkulären Transaktion) vorliegt.[1334]

§ 93 Nr. 6 Umsetzungsmaßnahmen 2009 betrifft die steuerliche Wirkung, die eine Gestaltung gemäß den chinesischen Steuergesetzen hat. Im Modell *Osterloh-Konrads* ist es auf der zweiten Stufe zu verordnen. Die Norm-Zweck-Divergenz ist umso evidenter (und die Aberkennung des Steuervorteils durch die Anwendung einer GAAR damit umso gerechtfertigter), je mehr Steuern durch die Vermeidung einer alternativen, wirtschaftlich üblichen Gestaltung gespart wurden.

Die Auflistung der verschiedenen Kriterien, anhand derer die Substanz einer Gestaltung gemäß § 93 Umsetzungsmaßnahmen 2009 ermittelt werden soll, erinnert an die Liste der Merkmale der Hongkonger sec. 61A(1) IRO, welche zur Ermittlung des maßgeblichen Zwecks einer Gestaltung in Hongkong herangezogen wird.[1335] Die Gesamtschau der verschiedenen Kriterien dient einerseits der Identifizierung der Norm-Zweck-Divergenz und legt zudem auch die Schwelle für die Anwendung der GAAR und damit eine Wortsinnüberschreitung fest. Einige der Kriterien des § 93 Umsetzungsmaßnahmen 2009 können aber auch eigenständig eine Norm-Zweck-Divergenz auf erster Stufe identifizieren und/oder die Schwelle zur Wortsinnüberschreitung auf zweiter Stufe gemäß dem Modell *Osterloh-Konrads* definieren.

Wie die verschiedenen Kriterien aber gewichtet und in der Praxis angewendet werden und in welchem Verhältnis die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Prüfung des Vorliegens eines vernünftigen Geschäftszwecks gemäß § 47 ChKStG steht, wird in den Umsetzungsmaßnahmen 2009 nicht erklärt. Dem Wortlaut der Vorschriften nach scheint es so, als ob die chinesischen Behörden der Auffassung sind, dass Vereinbarungen ohne Substanz auch keinen vernünftigen Geschäftszweck haben,[1336] sodass also eigentlich ein Substanztest für die Prüfung des Vorliegens einer Steuerumgehungsgestaltung herangezogen wird.

1334 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 648.
1335 Siehe dazu Abschnitt B.II.2.a.ii.(3).(b).
1336 Siehe *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 479.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(iii) Rechtsfolgen

Liegt eine Steuerumgehungsgestaltung vor, haben die Steuerbehörden gemäß § 94 Umsetzungsmaßnahmen 2009 die Vereinbarung entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz neu zu bewerten und die Steuervorteile, die das Unternehmen durch die Steuerumgehung erlangt hat, zu versagen. Zudem kann die Existenz einer Gesellschaft ohne wirtschaftliche Substanz, insbesondere dann, wenn diese in einer Niedrigsteuerjurisdiktion ansässig ist und zu einer Steuervermeidung innerhalb der verbundenen oder nicht verbundenen Gesellschaften führt, für steuerliche Zwecke verneint werden. Die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung ist für chinesische Steuerbehörden somit der Dreh- und Angelpunkt für die Ermittlung und Auflösung einer Norm-Zweck-Divergenz.

(iv) Zwischenergebnis

Die Umsetzungsmaßnahmen 2009 konkretisieren zwar den Gesetzeswortlaut des § 47 ChKStG; allerdings ist nicht klar zu bestimmen, wie die verschiedenen Merkmale der §§ 92 und 93 Umsetzungsmaßnahmen 2009 zueinanderstehen und gewichtet werden. Formal lassen sich die Kriterien in das Zwei-Stufen-Modell *Osterloh-Konrads* einordnen. Da aber lediglich Beispiele für die verschiedenen Ausprägungen des Argumentationstopos der Form-Substanz-Divergenz und der wirtschaftlichen Substanz aufgezählt werden, entsteht der Eindruck, dass es den chinesischen Steuergesetzen immanent ist, nur auf Transaktionen mit Substanz Anwendung zu finden.[1337] Auch wenn die Verfasser der chinesischen GAAR in § 47 ChKStG Steuerumgehungsgestaltungen als Divergenzphänomene einstufen und einen Widerspruch zwischen der wortlautgetreuen Anwendung und dem Sinn und Zweck eines Gesetzes für die Anwendung einer GAAR voraussetzen, findet sich in den Umsetzungsmaßnahmen 2009 kein Hinweis darauf, ob und wie das konkrete *telos* der betroffenen Steuergesetze ermittelt und geprüft werden soll. Ob also im chinesischen Steuerrecht, ähnlich wie in Hongkong, im Rahmen der Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift pauschal auf die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Steuergestaltungen ohne Bezugnahme auf die konkreten Steuergesetze abgestellt wird, soll die Analyse der weiteren normativen Dokumente

1337 So auch *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 480.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

des Staatlichen Zentralsteueramts sowie der Anwendung der chinesischen GAAR des ChKStG in der Praxis zeigen.

(b) Die GAAR-Maßnahmen des Staatlichen Zentralsteueramts 2014

Um die Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift des ChKStG zu vereinheitlichen und insbesondere die Verfahrensregeln in Bezug auf die Ermittlung von Steuerumgehungsgestaltungen zu konkretisieren, erließ das Staatliche Zentralsteueramt 2014 die Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift[1338] (im Folgenden „GAAR-Maßnahmen 2014"). Gleichzeitig veröffentlichte das Staatliche Zentralsteueramt auch ein Interview mit chinesischen Reportern, worin zahlreiche Fragen rund um die Umsetzung der GAAR-Maßnahmen 2014 und den politischen Hintergrund beantwortet wurden.[1339] Ausgangspunkt für den Erlass der GAAR-Maßnahmen 2014 war die Rede *Xi Jingpings* auf dem Neunten G20-Gipfel in Brisbane, Australien, worin erstmals offizielle Stellungnahmen zu internationalen Steuerthemen auf internationalem Parkett abgegeben und die Stärkung der globalen Kooperation in Steuerangelegenheiten, die Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung und -vermeidung sowie die Unterstützung von Entwicklungsländern und Ländern mit niedrigem Einkommen bei der Verbesserung ihrer Steuerverwaltungskapazitäten gefordert wurden.[1340]

Die GAAR-Maßnahmen 2014 sollen die Umsetzungsmaßnahmen 2009 in Bezug auf den Umgang mit der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift ergänzen und bilden zusammen mit den Regelungen des § 47 ChKStG

1338 Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung), Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts (2014) Nr. 32.

1339 Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) – Antworten auf Fragen von Journalisten zu diesbezüglichen politischen Belangen, Interview mit dem Staatlichen Zentralsteueramt vom 12. Dezember 2014, aufrufbar unter: http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1395143/content.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1340 Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) – Antworten auf Fragen von Journalisten zu diesbezüglichen politischen Belangen, Interview mit dem Staatlichen Zentralsteueramt vom 12. Dezember 2014.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und § 120 Durchführungsbestimmungen ein umfassendes allgemeines Antimissbrauchssystem im chinesischen Körperschaftsteuerrecht.[1341]

Im Folgenden sollen die Neuerungen und Klarstellungen der GAAR-Maßnahmen 2014, also insbesondere der Anwendungsbereich (i), die Merkmale einer Steuerumgehungsgestaltung (ii) sowie die Rechtsfolgen (iii) beleuchtet werden, bevor schließlich im Zwischenergebnis festgehalten wird, wie das derzeitige allgemeine Antimissbrauchssystem des ChKStG ausgestaltet ist (iv).

(i) Anwendungsbereich

Gemäß § 2 GAAR-Maßnahmen 2014 ist der Anwendungsbereich der Maßnahmen dann eröffnet, wenn in Übereinstimmung mit § 47 ChKStG und § 120 Durchführungsbestimmungen eine Steuerumgehungsgestaltung eines Unternehmens vorliegt, welche keinen vernünftigen Geschäftszweck aufweist und Steuervorteile generiert. Nicht erfasst vom Anwendungsbereich der GAAR des ChKStG sind rein inländische Sachverhalte, also alle Gestaltungen, die keine grenzüberschreitenden Transaktionen oder Zahlungen enthalten (§ 2 II Nr. 1)[1342] sowie Steuerhinterziehungsfälle, die Behinderung der Eintreibung von Steuerrückständen, Steuerbetrug, Steuerzahlungsverweigerung sowie die falsche Rechnungsstellung (§ 2 II Nr. 2). § 6 I, II GAAR-Maßnahmen 2014 besagt außerdem, dass spezielle Antimissbrauchsinstrumente wie die Regelungen zu Verrechnungspreisen oder verdecktem Eigenkapital etc. sowie die Bestimmungen der einschlägigen DBA Vorrang vor der Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift des ChKStG haben.

1341 Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) – Antworten auf Fragen von Journalisten zu diesbezüglichen politischen Belangen, Interview mit dem Staatlichen Zentralsteueramt vom 12. Dezember 2014.

1342 Diese Einschränkung erfolgte vor allem deshalb, weil das Staatliche Zentralsteueramt der Auffassung ist, dass insbesondere grenzüberschreitende Transaktionen zu einem Verlust der Steuereinnahmen der Volksrepublik China führen, siehe Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) – Antworten auf Fragen von Journalisten zu diesbezüglichen politischen Belangen, Interview mit dem Staatlichen Zentralsteueramt vom 12. Dezember 2014.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(ii) Die Merkmale einer Steuerumgehungsgestaltung

In § 4 GAAR-Maßnahmen wird nun ausdrücklich bestimmt, welche Merkmale für die Ermittlung einer Steuerumgehungsgestaltung relevant sind. Zum einen kommt es darauf an, ob der Hauptzweck der Gestaltung darin bestand, die jeweiligen Steuervorteile zu erlangen (Nr. 1). Zum anderen sind Steuerumgehungsgestaltungen darauf gerichtet, Steuervorteile auf eine Art und Weise zu erzielen, die zwar der Form nach den steuerrechtlichen Gesetzen und Vorschriften entspricht, aber nicht mit dem eigentlichen wirtschaftlichen Gehalt der Gestaltung vereinbar ist (Nr. 2).

Nach der Auffassung des Staatlichen Zentralsteueramts umfasst die Prüfung eines vernünftigen Geschäftszwecks gemäß § 47 ChKStG, dass die wirtschaftliche Substanz anhand einer umfassenden Prüfung aller Umstände des jeweiligen Falles ermittelt werden muss.[1343] Damit stellt, wie auch schon die Formulierung der Umsetzungsmaßnahmen 2009 vermuten ließ, die Prüfung der Substanz einer Vereinbarung das eigentliche Kernelement der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift des ChKStG und den maßgeblichen Indikator für das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines vernünftigen Geschäftszwecks dar.[1344]

Gleichzeitig stellt das Staatliche Zentralsteueramt nochmals klar, dass eine Vereinbarung nicht als Steuerumgehungsgestaltung betrachtet werden kann, nur weil dadurch Steuervorteile generiert wurden. Wenn die Substanz der Gestaltung eines Unternehmens beispielsweise die Voraussetzungen von Steuererleichterungsregeln erfüllt und daher in den Genuss von Steuererleichterungen kommt, findet die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift keine Anwendung.[1345] Damit bekennt das Staatliche Zentralsteueramt sich ausdrücklich dazu, dass bei Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift dem hinter einer Steuervorschrift stehenden Sinn und Zweck Rechnung getragen werden muss und die Steuerbehörden dazu aufgerufen sind, zu prüfen, ob eine Gestaltung dem *telos* der chinesischen Steuergesetze entspricht oder diesem zuwiderläuft. Das Vorliegen einer

1343 Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) – Antworten auf Fragen von Journalisten zu diesbezüglichen politischen Belangen, Interview mit dem Staatlichen Zentralsteueramt vom 12. Dezember 2014.

1344 Siehe dazu Abschnitt B.IV.2.a.i.(1).(a).(ii).

1345 Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) – Antworten auf Fragen von Journalisten zu diesbezüglichen politischen Belangen, Interview mit dem Staatlichen Zentralsteueramt vom 12. Dezember 2014.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Norm-Zweck-Divergenz im Sinne *Osterloh-Konrads* ist damit Grundlage für die Steuerumgehungsbekämpfung im chinesischen Körperschaftsteuersystem.

Zwar wird nicht deutlich, wie der gesetzgeberische Wille ermittelt werden soll; allerdings sehen die GAAR-Maßnahmen 2014 in §§ 7 ff. bis zur tatsächlichen Steueranpassung durch die zuständige Steuerbehörde ein klareres, nunmehr mehrstufiges Verfahren vor, sodass zumindest mehrere Instanzen die konkrete Anwendung der GAAR überprüfen und die betroffene Gestaltung im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem *telos* der einschlägigen Steuergesetze und -vorschriften untersuchen können.[1346] Beispielsweise muss sowohl bei der Einleitung von Ermittlungen (§§ 8 f.) als auch dem Abschluss des Steueranpassungsverfahrens (§§ 16 f.) das Staatliche Zentralsteueramt eingeschaltet werden, um den Fall zu prüfen und das Vorgehen der lokalen Steuerbehörde zu genehmigen. Außerdem haben Steuerpflichtige das Recht, bei diesem einen Widerspruch einzulegen, §§ 17 f. GAAR-Maßnahmen 2014. Das genaue Verfahren soll nicht Teil dieser Arbeit sein; festzuhalten ist aber, dass das Staatliche Zentralsteueramt entsprechend den Bestrebungen, das Steuersystem rechtsstaatlicher zu gestalten und die Rechte der Steuerpflichtigen zu stärken, ein System im Bereich der Steuerumgehungsbekämpfung geschaffen hat, welches der Willkür einzelner lokaler Steuerbehörden durch ein mehrstufiges Verwaltungsverfahren entgegenwirken kann. Hinzu kommt, dass dem Staatlichen Zentralsteueramt als bedeutendstem Exekutivorgan im Bereich des Steuerrechts auch Gesetzgebungskompetenzen zukommen, sodass insbesondere der hinter einem normativen Dokument stehende Sinn und Zweck von ihm selbst festgelegt wird. Ob eine Gestaltung diesem also widerspricht, kann am besten vom Staatlichen Zentralsteueramt überprüft werden.

(iii) Rechtsfolgen

Gemäß § 5 GAAR-Maßnahmen 2014 soll die steuerliche Anpassung durch die Steuerbehörden auf Grundlage ähnlicher Vereinbarungen mit vernünftigem Geschäftszweck und wirtschaftlicher Substanz sowie dem Prinzip *substance over form* erfolgen. Dabei kann die Transaktion vollständig oder teilweise neu bewertet (Nr. 1) oder die Existenz einer an der Transaktion

1346 Ähnlich *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 586 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

beteiligten Partei für die steuerliche Behandlung verneint oder mehrere Parteien als eine Einheit klassifiziert werden (Nr. 2). Auch können relevante Einkünfte, Abzüge, Steueranreize, Steuergutschriften im Ausland etc. unter den an der Transaktion beteiligten Parteien neu verteilt (Nr. 3) oder andere sinnvolle Anpassungsmethoden eingesetzt werden (Nr. 4). Dass die Berichtigung des steuerlichen Sachverhalts maßgeblich anhand der wirtschaftlichen Substanz einer Gestaltung erfolgt, verdeutlicht noch mal die Wichtigkeit dieses Merkmals im chinesischen System allgemeiner Antimissbrauchsregeln.

(iv) Zwischenergebnis

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. Um die derzeitige Herangehensweise der chinesischen Steuerbehörden in Steuerumgehungsfällen besser zu verstehen, soll daher der Gehalt aller Vorschriften im Folgenden zusammengefasst und die jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen, die für die Ermittlung solcher Fälle relevant sind, schlüssig dargestellt werden:

1. Der Anwendungsbereich der allgemeinen Antimissbrauchsregel im chinesischen Körperschaftsteuerrecht 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).
2. Für das Vorliegen einer Steuerumgehungsgestaltung 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 vorliegen (§ 120 Durchführungsbestimmungen, § 3 GAAR-Maßnahmen 2014). Andererseits darf kein vernünftiger Geschäftszweck bestehen (§ 47 ChKStG, § 2 GAAR-Maßnahmen 2014), was letztlich bedeutet, dass es Hauptzweck der Vereinbarung sein muss, die Zahlung von chinesischen Steuern zu mindern, vermeiden oder aufzuschieben (§ 120 Durchführungsbestimmungen, § 4 Nr. 1 GAAR-Maß-

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nahmen). 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.

3. Liegt ein zu korrigierender Steuerumgehungsfall vor, kann die Steuerumgehungsgestaltung auf Grundlage ähnlicher Transaktionen mit vernünftigem Geschäftszweck und wirtschaftlicher Substanz gemäß § 5 GAAR-Maßnahmen 2014 vollständig oder teilweise neu bewertet (Nr. 1) oder die Existenz einer an der Transaktion beteiligten Partei für die steuerliche Behandlung verneint oder mehrere Parteien als eine Einheit klassifiziert werden (Nr. 2). Auch können relevante Einkünfte, Abzüge, Steueranreize, Steuergutschriften im Ausland etc. unter den an der Transaktion beteiligten Parteien neu verteilt (Nr. 3) oder andere sinnvolle Anpassungsmethoden eingesetzt werden (Nr. 4). Dies steht auch im Einklang mit § 94 Umsetzungsmaßnahmen 2009.

Das Staatliche Zentralsteueramt legte außerdem fünf Fallgruppen fest, die für die Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift des § 47 Unternehmensteuergesetz besonders relevant sind. Nach § 92 Umsetzungsmaßnahmen 2009 wird ein Verfahren zur Prüfung einer Steuerumgehungsgestaltung insbesondere in Fällen eingeleitet, in denen der Missbrauch von Steueranreizen (Nr. 1), DBA (Nr. 2) oder Gesellschaftsformen (Nr. 3) indiziert ist, Steueroasen zur Steuervermeidung genutzt (Nr. 4) oder sonstige Vereinbarungen getroffen wurden, die keinen vernünftigen Geschäftszweck aufweisen (Nr. 5).

Sowohl die Verfasser der § 47 ChKStG und § 120 Durchführungsbestimmungen als auch das Staatliche Zentralsteueramt definieren die Steuerumgehung als eine Norm-Zweck-Divergenz im Sinne *Osterloh-Konrads*, bei der die betroffene Gestaltung bei wortsinngemäßer Anwendung der Steuergesetze einen Steuervorteil erzeugt, der mit dem hinter den Steuergesetzen stehenden *telos* nicht vereinbar ist. Deutlich wird dies insbesondere auch daran, dass ein Steuerumgehungsfall nach chinesischer Auffassung nicht vorliegt, wenn Steuerbegünstigungsvorschriften in Anspruch genommen werden und die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung mit dem hinter diesen Vorschriften stehenden Sinn und Zweck übereinstimmt. Der Wille

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

des Gesetzgebers muss daher bei Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift berücksichtigt werden. Zudem eignen sich alle Kriterien der chinesischen allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift des Körperschaftsteuerrechts, um eine Norm-Zweck-Divergenz zu identifizieren und aufzulösen.

Offen bleibt nach wie vor, ob und wie das konkrete *telos* der betroffenen Steuergesetze ermittelt und geprüft wird. Ob im chinesischen Steuerrecht, ähnlich wie in Hongkong, im Rahmen der Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift pauschal auf die Wirtschaftlichkeit der Steuergestaltungen ohne Bezugnahme auf die konkreten Steuergesetze abgestellt wird, muss die Analyse der Anwendung der chinesischen GAAR des ChKStG in der Praxis zeigen.

(2) Die Funktion der GAAR in der Rechtsanwendung

Im Folgenden sollen die wichtigsten Fälle, die sich inhaltlich mit § 47 ChKStG und den dazugehörigen normativen Dokumenten des Staatlichen Zentralsteueramts befassen, zusammengefasst werden, um schließlich darzulegen, dass auch die praktische Anwendung dafürspricht, dass in China eine GAAR herangezogen wird, wenn eine Norm-Zweck-Divergenz vorliegt und ihre Funktion in der Schaffung von Voraussetzungen für die Überschreitung des Wortsinns der Steuergesetze zugunsten des dahinter stehenden *telos* liegt. Dabei soll gezeigt werden, dass Hauptanwendungsfall der chinesischen GAAR momentan die indirekte Übertragung von Kapitalbeteiligungen an chinesischen Gesellschaften durch zwischengeschaltete ausländische Holdinggesellschaften ist (a). Fallbeispiele sollen die Herangehensweise der chinesischen Behörden und Gerichte veranschaulichen (b). Anschließend ist auf die jüngsten Entwicklungen, insbesondere die Bekanntmachung zu bestimmten Fragen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer auf die indirekte Vermögensübertragung durch nichtansässige Gesellschaften des Staatlichen Zentralsteueramts aus dem Jahr 2015, einzugehen (c), bevor die Erkenntnisse in einem Zwischenergebnis festgehalten werden (d).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(a) Die indirekte Übertragung von Kapitalbeteiligungen an chinesischen Gesellschaften als Hauptanwendungsfall der GAAR

Auch wenn die Voraussetzungen der allgemeinen Antimissbrauchsregel des ChKStG und der konkretisierenden Dokumente abstrakt-genereller Natur sind, wird die Vorschrift in der Praxis bislang nur in einer bestimmten Fallkonstellation relevant, nämlich dann, wenn eine Umgehung des chinesischen Besteuerungsrechts durch indirekte Vermögensübertragungen verhindert werden soll.[1347] Aus der Sicht Chinas ist dies der Fall, wenn ein nicht in China ansässiger Investor den in einer (ausländisch investierten) chinesischen Gesellschaft angesammelten wirtschaftlichen Wert durch den Verkauf von Anteilen der Muttergesellschaft der chinesischen Gesellschaft im Ausland realisiert.[1348] Dies wird auch als „indirekte Übertragung von Vermögenswerten im Ausland" (*offshore indirect transfer*) bezeichnet.[1349] Zum Zwecke der steuerlichen Abschirmung von Gewinnen aus der Veräußerung chinesischer Investitionsvehikel wurden in der Praxis regelmäßig Holdinggesellschaften in Niedrigsteuerjurisdiktionen wie den Britischen Jungferninseln, Cayman Islands, Hongkong, Delaware oder Singapur zwischengeschaltet.[1350] Sollte schließlich eine Investition in China beendet werden, konnte durch die Veräußerung der ausländischen Holdinggesellschaft eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns in China vermieden

1347 Siehe dazu allgemein *Xu* in: Littlewood/Elliffe (Hrsg.), Capital Gains Taxation: A Comparative Analysis of Key Issues (2017), S. 168 ff.; *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 582 ff.; *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 481 ff.; *Meyer*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China (2016), S. 79 ff.; *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43; *Ng*, 41(3) International Tax Journal (2015), 39; *Behnes*, Internationales Steuerrecht (2015), 503; *Wei*, 77 Tax Notes International (2015), 572.

1348 *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 481.

1349 Die Minderung des Steueraufkommens durch die Abschirmung von Veräußerungsgewinnen durch ausländische Zweckgesellschaften wurde zwar nicht im BEPS-Projekt der OECD aufgegriffen, war aber ein Schwerpunkt der Arbeiten des BEPS-Unterausschusses der Vereinten Nationen, da dies insbesondere für Entwicklungs- und Schwellenländer ein Problem darstellt, siehe dazu *Cui* in: Trepelkov/Tonino/Halka (Hrsg.), United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries (2015), S. 107–154.

1350 Siehe *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43, 45.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

werden.[1351] Obwohl die bestehenden Vorschriften des ChKStG die Besteuerung von Gewinnen aus dem Verkauf von Anteilen einer nicht in China ansässigen Gesellschaft, die ihren Wert aus einer Tätigkeit in China bezieht, nicht ausdrücklich vorsehen,[1352] haben sich die chinesischen Steuerbehörden schon früh nach Einführung des ChKStG dazu bekannt, Steuerumgehungsgestaltungen in solchen Fällen entgegenzuwirken.

(i) Der Fall *Chongqing*

Im Fall *Chongqing*, welcher von der lokalen Steuerbehörde des Distrikts Yuzhong der Stadt Chongqing vom 27. November 2008 veröffentlicht wurde,[1353] ging es erstmals nach Einführung des ChKStG im Jahr 2008 um eine grenzüberschreitende Steuerumgehungsgestaltung in Form einer indirekten Anteilsübertragung, die von den chinesischen Steuerbehörden korrigiert wurde. Dabei übertrug eine singapurische Muttergesellschaft 100 % ihrer Anteile an ihrer ebenfalls in Singapur ansässigen Tochtergesellschaft an einen chinesischen Käufer. Die singapurische Gesellschaft, deren Anteile übertragen wurden, hielt ihrerseits 31,6 % der Anteile an einem chinesischen *Joint Venture* in Chongqing und übte sonst keinerlei Geschäftsaktivitäten aus. Zudem wurde die Gesellschaft weniger als 12 Monate vor der Anteilsübertragung gegründet und das Stammkapital betrug lediglich 100 SGD. Die lokale Steuerbehörde stellte nach Einholung einer Stellungnahme des Staatlichen Zentralsteueramts fest, dass der Veräußerungsgewinn der singapurischen Muttergesellschaft effektiv in China generiert worden war, sodass gemäß § 3 III ChKStG Quellensteuer auf die Kapitalgewinne erhoben wurde. § 3 III ChKStG besagt, dass ein nicht in China ansässiges Unternehmen Einkommensteuer auf Einkünfte, welche in China erzielt wurden, zahlen muss.[1354] Die chinesischen Steuerbehörden waren der Ansicht,

1351 *Meyer*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China (2016), S. 79.

1352 Siehe *Xu* in: Littlewood/Elliffe (Hrsg.), Capital Gains Taxation: A Comparative Analysis of Key Issues (2017), S. 168; *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 481.

1353 Der Fall ist öffentlich nicht mehr zugänglich, eine Zusammenfassung findet sich aber bei *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 192 f.; *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 615; *Yang*, 15(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), 176 f.

1354 § 7 III Durchführungsbestimmungen konkretisiert dies, indem u. a. festgelegt wird, dass bei Einkünften aus der Übertragung von Kapitalbeteiligungen der Ort,

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dass die singapurische Gesellschaft, deren Anteile übertragen wurden, aufgrund des niedrigen Stammkapitals und fehlender Geschäftsaktivitäten keine Substanz aufwies und es sich daher um eine Steuerumgehungsgestaltung handelte. Folglich wurde die Existenz der singapurischen Zwischengesellschaft für steuerliche Zwecke verneint und die Transaktion so behandelt, als ob die Anteile an dem chinesischen *Joint Venture* direkt von der singapurischen Gesellschaft auf den chinesischen Käufer übertragen worden wären. Auch gemäß Art. 13(5) des DBA zwischen der Volksrepublik China und Singapur behielt China nach Auffassung der Steuerbehörde das Recht, die Gewinne entsprechend in China zu besteuern. Problematisch an dem Fall ist, dass die von den chinesischen Steuerbehörden veröffentlichten Informationen so lückenhaft sind, dass es nicht möglich ist, eine umfassende rechtliche Analyse durchzuführen.[1355] Es wurde weder angegeben, wann genau die Transaktion tatsächlich stattfand,[1356] noch, auf welche Rechtsgrundlage die chinesischen Steuerbehörden sich stützten, um die eigentliche Quelle des Veräußerungsgewinns zu ermitteln[1357]. In der Literatur konnte daher lediglich spekuliert werden, welche rechtlichen Erwägungen dem Fall letztlich zugrunde lagen.[1358] Einerseits ist denkbar, dass die Steuerbehörden § 47 ChKStG anwandten, um die Zwischenschaltung der singapurischen Gesellschaft außer Acht zu lassen, da diese mit dem einzigen Zweck gegründet worden war, die Beteiligung an dem chinesischen *Joint Venture* zu halten, sodass bei Übertragung der Anteile letztlich die chinesische Besteuerung umgangen werden konnte.[1359] Diese Interpretation impliziert, dass China innerstaatliches Recht anwenden konnte, um grenzüberschreitende Steuerumgehungsfälle zu bekämpfen, und ein solches Vorgehen auch nicht dem einschlägigen DBA zuwiderlief.[1360] Allerdings ist fragwürdig, ob die GAAR überhaupt Anwendung finden konnte, da diese erst am 1. Januar 2008 in Kraft trat und unklar ist, ob der Fall sich vor

an dem das Unternehmen, in welches investiert wird, ansässig ist, als Quelle dieser Einkünfte gilt.

1355 Siehe *Yang*, 15(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), 176, 177; *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 615.

1356 *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 615.

1357 *Yang*, 15(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), 176, 177.

1358 Siehe dazu insbesondere *Yang*, 15(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), 176 ff.; *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 615 ff.

1359 *Yang*, 15(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), 176, 177; *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 616 f.

1360 *Yang*, 15(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), 176, 177; *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 617.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

diesem Zeitpunkt abspielte.[1361] Dementsprechend ist auch nicht eindeutig, welches DBA einschlägig war. Das DBA zwischen der Volksrepublik China und Singapur von 1986 wurde 2007 neu verhandelt. Die Version aus dem Jahr 2007 enthält mit Art. 26 eine Vorschrift, wonach die Vertragsstaaten ausdrücklich befugt sind, in Steuerumgehungsfällen auch nationale Antimissbrauchsinstrumente anzuwenden, während die Version aus dem Jahr 1986 eine solche Regelung noch nicht kannte. Fraglich ist außerdem, ob die jeweiligen Zurechnungsvorschriften für Kapitalgewinne beider Versionen des DBA so ausgelegt werden konnten, dass China auch im Falle indirekter Kapitalbeteiligungen an chinesischen Gesellschaften das Besteuerungsrecht behielt.[1362] Was genau die Steuerbehörden in Chongqing letztlich prüften, wird wohl ein Rätsel bleiben. Festzuhalten ist aber, dass sie sich bei der Bewertung des Sachverhalts schwerpunktmäßig auf die eigentliche Substanz der Gestaltung konzentrierten und die Transaktion deshalb so behandelten, als seien Anteile einer chinesischen Gesellschaft direkt übertragen worden. Mit Veröffentlichung des Falles wurde ein Zeichen dahingehend gesetzt, dass die Erosion der chinesischen Besteuerungsgrundlage durch die indirekte Übertragung von Kapitalbeteiligungen an in China ansässige Unternehmen von den chinesischen Steuerbehörden konsequent verfolgt und bekämpft wird.

(ii) Mitteilung 698

Untermauert wurde diese Entwicklung auch durch die Veröffentlichung der Mitteilung über die Stärkung der Verwaltung bezüglich der Körperschaftsteuer auf Einkünfte aus der Übertragung von Vermögenswerten nichtansässiger Gesellschaften[1363] (im Folgenden „Mitteilung 698“) durch das Staatliche Zentralsteueramt im Jahr 2009.[1364] Gemäß § 5 Mitteilung 698

1361 In *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35, 36 f. wird behauptet, dass die Transaktionen vor 2008 stattfanden und somit das ChKStG und die GAAR im Fall *Chongqing* keine Anwendung fanden.

1362 Siehe vertiefend zu abkommensrechtlichen Fragestellungen in diesem Fall *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 615 ff.

1363 Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts über die Stärkung der Verwaltung bezüglich der Körperschaftsteuer auf Einkünfte aus der Übertragung von Vermögenswerten nichtansässiger Unternehmen, Brief zu nationalen Steuerangelegenheiten [2009] Nr. 698, außer Kraft seit 27. Oktober 2017.

1364 Da der Fall Chongqing dem Staatlichen Zentralsteueramt zur Prüfung vorgelegt wurde, liegt es nahe, dass die Veröffentlichung der Mitteilung 698 maßgeblich von

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mussten nicht in China ansässige Investoren den chinesischen Steuerbehörden innerhalb von 30 Tagen nach Vertragsunterzeichnung Bericht erstatten, wenn Anteile eines chinesischen Unternehmens indirekt über ausländische Holdinggesellschaften übertragen wurden und der Veräußerungsgewinn im Ausland mit einem effektiven Steuersatz von weniger als 12,5 % besteuert wird oder ausländische Einkünfte in der entsprechenden Jurisdiktion steuerfrei gestellt sind. Erfolgte eine indirekte Anteilsübertragung einer in China ansässigen Gesellschaft durch die Veräußerung der ausländischen Holdinggesellschaft und wurde, um die chinesische Steuerlast zu mindern, dabei die Organisationsform der Gesellschaft missbraucht und kein vernünftiger Geschäftszweck[1365] verfolgt, konnte die zuständige Steuerbehörde gemäß § 6 Mitteilung 698 die betroffene Anteilsübertragung, nachdem diese dem Staatlichen Zentralsteueramt zur Prüfung gemeldet wurde, gemäß der wirtschaftlichen Substanz neu charakterisieren und die Existenz einer ausländischen Holdinggesellschaft verneinen.

Auch wenn nicht ausdrücklich auf die Antimissbrauchsregel des ChKStG oder die Umsetzungsmaßnahmen 2009 Bezug genommen wird, so gleicht doch der Prüfungsmaßstab der Mitteilung 698 den Prinzipien der GAAR. Für die Annahme einer Steuerumgehungsgestaltung stellt Mitteilung 698 einerseits auf das Nichtvorliegen eines vernünftigen Geschäftszwecks (in Übereinstimmung mit § 47 ChKStG) und andererseits auf den Missbrauch von Gesellschaftsformen (in Übereinstimmung mit § 92 Nr. 3 Umsetzungsmaßnahmen 2009) ab. Auf der Rechtsfolgenseite wird ähnlich § 93 Umsetzungsmaßnahmen 2009 die Gestaltung gemäß der wirtschaftlichen Substanz umqualifiziert. Es ist allgemein anerkannt, dass die Übertragung von Gesellschaftsanteilen durch ausländische Zweckgesellschaften als der

dieser Entscheidung beeinflusst wurde, siehe *Finnerty/Lai*, 18(5) Asia-Pacific Tax Bulletin (2012), 377, 381.

1365 § 5 Mitteilung 698 besagte auch, dass, wenn ein ausländischer Investor (der die tatsächliche Kontrolle ausübt) indirekt eine Beteiligung an einer in China ansässigen Gesellschaft überträgt und der effektive Steuersatz im Staat (oder in der Region) der ausländischen Holdinggesellschaft, deren Anteile übertragen werden, weniger als 12,5 % beträgt oder wenn keine Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte in China erhoben wird, der zuständigen Steuerbehörde zunächst eine Reihe von Informationen zur Verfügung gestellt werden musste, darunter gemäß Ziffer 5 auch eine Erklärung darüber, dass der ausländische Investor einen vernünftigen Geschäftszweck für die Gründung der zu übertragenden ausländischen Holdinggesellschaft verfolgte.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hauptanwendungsfall der GAAR des ChKStG gilt.[1366] Eine weitere Konkretisierung der verschiedenen Merkmale erfolgte in der Mitteilung 698 aber noch nicht. Es wurde lediglich die indirekte Anteilsübertragung durch ausländische Zweckgesellschaften als Spezialfall für den Anwendungsbereich der chinesischen GAAR des ChKStG geregelt.[1367] Wie Mitteilung 698 in der Praxis umgesetzt wurde, soll anhand ausgewählter Fallbeispiele beleuchtet werden.

(b) Fallbeispiele

(i) Berichte über Verwaltungsentscheidungen

In einem Artikel der *China Taxation News* vom 6. Juni 2010 wurde über einen Fall berichtet, in dem die Steuerbehörde der Provinz Jiangsu Quellensteuer in Höhe von 173 Mio. RMB auf den Kapitalgewinn aus einer indirekten Übertragung von Anteilen an einem chinesischen *Joint Venture* in Jiangdu erhob.[1368] Dies ist der erste öffentlich gemeldete Fall seit der Bekanntgabe der Mitteilung 698 durch das Staatliche Zentralsteueramt, bei dem es um die Außerachtlassung der Existenz einer Zwischengesellschaft geht, der es an Geschäftsaktivitäten und damit ausreichend Substanz mangelte. Aus den veröffentlichten Informationen ging hervor, dass es sich bei beiden Parteien der Anteilsübertragung um US-amerikanische Unternehmen handelte. Die Gesellschaft, deren Anteile übertragen wurden, war in Hongkong ansässig und hielt ihrerseits 49 % der Anteile an einem chinesischen *Joint Venture* in Yangzhou, einer Stadt der Provinz Jiangsu.

1366 Siehe *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 582 ff.; *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 475 ff.; *Meyer*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China (2016), S. 79 ff., *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35, 37.

1367 Ein Überblick über den Inhalt der Mitteilung 698 findet sich auch bei *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 193 f.; *Wong*, 40(5) International Tax Journal (2014), 35, 36 f.; *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35, 37 ff.

1368 Der Fall ist online nicht mehr verfügbar, eine Zusammenfassung findet sich aber bei *Wong*, 40(5) International Tax Journal (2014), 35, 36 f.; *Lampreave*, 67(1) Bulletin for International Taxation (2013), 49, 55 f.; *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35, 41.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Obwohl es sich um eine Veräußerung zwischen zwei nicht ansässigen Unternehmen handelte, welche auch nicht der Anzeigepflicht gemäß § 5 Mitteilung 698 nachkamen, erfuhren die Behörden von der Transaktion und erhoben Quellensteuer auf den bei der Veräußerung erzielten Gewinn. Bei der Bewertung der Anteilsübertragung gemäß § 6 Mitteilung 698 stellte die Steuerbehörde fest, dass die Tochtergesellschaft in Hongkong keine Substanz besaß, da sie außer der Beteiligung an dem *Joint Venture* keine Mitarbeiter, Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten hatte oder sonstige Geschäftstätigkeiten ausübte. Die Steuerbehörden ließen die Existenz der Hongkonger Zweckgesellschaft außer Acht, behandelten den Veräußerungsgewinn des US-amerikanischen Unternehmens als aus China stammend und erhoben entsprechend Quellensteuer. Da auch in diesem Fall kaum weiterführende Details bekannt gemacht wurden, kann die konkrete Anwendung und Auslegung der Merkmale der chinesischen GAAR und der zahlreichen normativen Dokumente des Staatlichen Zentralsteueramts nicht abschließend ermittelt werden. Insbesondere wurde nicht geklärt, wie sich das Merkmal des vernünftigen Geschäftszwecks sowie der Substanztest zueinander verhalten und ob das Vorliegen vernünftiger Geschäftszwecke überhaupt geprüft wird. Auf den Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze wird ebenfalls nicht eingegangen. Es scheint also so, als ob die Ermittlung der wirtschaftlich relevanten Substanz der betroffenen Zwischengesellschaften Dreh- und Angelpunkt der GAAR des ChKStG ist. Zwar existieren zahlreiche Berichte weiterer Fälle der Verwaltung; allerdings bieten diese keinen bedeutsamen Mehrwert in Bezug auf das Vorgehen der chinesischen Steuerbehörden, da ähnlich wie in den Fällen *Chongqing* oder *Jiangsu* nur lückenhafte Informationen bekannt wurden und ebenfalls pauschal auf die fehlende wirtschaftliche Substanz der betroffenen Zwischengesellschaften abgestellt wird.[1369]

(ii) *The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou*

Bis heute wurde die Besteuerung des Veräußerungsgewinns durch Umqualifizierung einer indirekten Übertragung chinesischer Gesellschaftsanteile

1369 Siehe z. B. die Fälle in *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35, 42 f.; *Wei*, 75 Tax Notes International (2014), 823; *Wei*, 75 Tax Notes International (2014), 1092.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nur in einem einzigen Fall von den chinesischen Gerichten überprüft, sodass die Gerichtsurteile der verschiedenen Instsanzen hierzu die einzigen sind, die im Zusammenhang mit der GAAR analysiert werden können.[1370] Der Fall handelte von einer 2003 auf den Cayman Islands gegründeten Investmentgesellschaft namens *The Children's Investment Mastery Fund* (im Folgenden „TCI"), welche im November 2005 26,32 % der Anteile der im Oktober 2005 ebenfalls auf den Cayman Islands gegründeten Gesellschaft *Chinese Future Corporation* (im Folgenden „CFC") erwarb. CFC wiederum hielt 100 % der Anteile der Hongkonger Gesellschaft *Guohui Co Ltd* (im Folgenden „GH"), welche zu 95 % Anteilseignerin der chinesischen Gesellschaft *Hangzhou Guoyi Expressway and Bridge Management Co Ltd* (im Folgenden „HZGY") war. Im Jahr 2011 verkaufte TCI alle Anteile an CFC für 280 Millionen USD zuzüglich einer Zinszahlung von 3,8 Millionen USD für den Aufschub der Zahlung an *Moscan Developments Ltd* (im Folgenden „MDL"), eine Gesellschaft der Britischen Jungferninseln. TCI informierte daraufhin in Übereinstimmung mit der Meldepflicht gemäß § 5 Mitteilung 698 die zuständige Steuerbehörde des Bezirks Xihu in Hangzhou über die indirekte Transaktion von Anteilen einer chinesischen Gesellschaft und stellte diverse Unterlagen zur Verfügung, die belegen sollten, dass keine Steuerumgehungsgestaltung vorlag. Nach Übermittlung der Untersuchungsergebnisse der Steuerbehörde des Bezirks Xihu an das Staatliche Zentralsteueramt, antwortete dieses im Juli 2013, dass die Transaktion entsprechend der wirtschaftlichen Substanz in China besteuert werden sollte und TCI entsprechend als ein nicht in China ansässiges steuerpflichtiges Unternehmen, welches indirekt Anteile des chinesischen Unternehmens HZGY übertragen hatte, Quellensteuer abführen musste. Die Zwischenschaltung der Gesellschaften CFC und GH sollte dabei außer Acht gelassen werden. Die Steuerbehörde des Bezirks Xihu erließ daraufhin am 12. November 2013 einen Steuerbescheid, in welchem TCI dazu aufgefordert wurde, Körperschaftsteuer in Höhe von ca. 105 Mio. RMB zu zahlen. TCI legte am 17. Januar 2014 bei der staatlichen Steuerbehörde der Stadt Hangzhou Beschwerde gegen den Steuerbescheid ein, welche allerdings am 10. April 2014 zurückgewiesen wurde. Am 24. April 2014 erhob TCI schließlich

1370 Eine englischsprachige Besprechung des Falles findet sich bei *Li*, 25(6) Asia-Pacific Tax Bulletin (2019), IBFD Tax Research Platform: Journal Articles & Papers (zuletzt am 30. November 2023 abgerufen); *Yang*, 70(7) Bulletin for International Taxation (2016), 414, 417 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Klage gegen die Steuerbehörde des Distrikts Xihu mit der Forderung, den Steuerbescheid aufzuheben.

In erster Instanz akzeptierte das Mittlere Gericht der Stadt Hangzhou[1371] die Argumente der Beklagten und entschied, dass die *Offshore*-Transaktion von TCI eine indirekte Übertragung von Anteilen eines chinesischen Unternehmens darstellte und der Veräußerungsgewinn in China besteuert werden müsse, da die Zwischenschaltung der Gesellschaften CFC und GH gemäß § 47 ChKStG i. V. m. § 120 Durchführungsbestimmungen i. V. m § 6 Mitteilung 698[1372] keinen vernünftigen Geschäftszweck verfolgte und somit der Hauptzweck der Gestaltung in der Vermeidung der chinesischen Quellensteuer lag.[1373] Die Beklagte hatte sich darauf berufen, dass sowohl CFC als auch GH in Niedrigsteuerjurisdiktionen registriert waren und keine substanziellen Geschäftstätigkeiten wie Produktions-, Vertriebs- oder Managementtätigkeiten ausübten. Während die Funktion von CFC lediglich im Halten der Anteile an GH zu sehen war, bestanden die Einkünfte von GH einzig aus den von HZGY ausgeschütteten Dividenden. Zudem orientierte sich der Wert der Gegenleistung für die Anteilsübertragung in erster Linie an den Vermögenswerten von HZGY, welche sich zum größten Teil aus den im Oktober 2005 erhaltenen Konzessionsrechten für die Ringautobahn der Stadt Hangzhou zusammensetzten. Auf der Webseite der Hongkonger Aktienbörse wurde darüber hinaus seitens der Aktionäre von MDL veröffentlicht, dass die Anteile der chinesischen Gesellschaft HZGY das eigentliche Ziel der Transaktion darstellten.

Die Klägerin war der Auffassung, dass die Steuerbehörde den Sachverhalt nicht korrekt ermittelt hatte, die Beweise unzureichend seien und die anwendbaren Vorschriften unrechtmäßig angewendet wurden. Ob eine Vereinbarung einen vernünftigen Geschäftszweck gemäß § 47 ChKStG verfolge, sei unter Berücksichtigung einer Reihe von Faktoren zu beurteilen. Zum einen wurden GH und CFC 2004, also noch vor Erlass der Mitteilung 698 im Jahr 2009, gegründet. Zu diesem Zeitpunkt konnte man noch

1371 Ursprünglich reichte TCI die Klage beim Unteren Gericht des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou ein; da aber der strittige Steuerbetrag relativ hoch war und die Parteien der Transaktion nicht in China ansässig waren, wurde die Klage an ein übergeordnetes Gericht, das Mittlere Gericht der Stadt Hangzhou, weitergeleitet.

1372 Auf einen Missbrauch der Organisationsform gemäß § 6 Mitteilung 698 wurde in den Gerichtsurteilen nicht eingegangen.

1373 *The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou*, 9. Juli 2015, Mittleres Gericht der Stadt Hangzhou, 2015, *Zhehangxingchuzi* Nr. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nicht vorhersehen, dass eine solche Gesellschaftsstruktur von den chinesischen Steuerbehörden als Steuerumgehungsgestaltung gewertet werden würde. Außerdem war die Klägerin selbst nicht an der Gründung von CFC beteiligt und erwarb erst im Jahr 2005 entsprechende Anteile. CFC war maßgeblich für die Beschaffung von ausländischem Kapital zuständig und übte in diesem Zusammenhang auch substanzielle Geschäftsaktivitäten wie Investitionstätigkeiten, die Ausgabe und Verwaltung von Wertpapieren sowie die Unterhaltung vertraglicher Beziehungen mit ausländischen Geschäftspartnern aus. Zudem verfügte CFC über Personal, Büroräume und sonstige Gerätschaften und erstellte jährliche Auditberichte, sodass die Annahme, sie sei eine reine Zweckgesellschaft und Briefkastenfirma, nicht den Tatsachen entsprach. Es sei in den chinesischen Gesetzen und Vorschriften nirgends geregelt, dass nur Produktions- oder Vertriebstätigkeiten als substanzielle Geschäftsaktivitäten gewertet werden würden. Auch GH verfügte über ausreichend Substanz und war mit Personal, Büroräumen und sonstigen Einrichtungen ausgestattet. Zudem wurde die Beteiligung an HZGY von den chinesischen Behörden selbst genehmigt, wobei festgelegt wurde, dass GH selbst keinen Erwerbsgegenstand darstellen sollte und die Anteile entsprechend nicht übertragen werden durften. Der Wert der Beteiligung der Klägerin messe sich im Übrigen an einer ganzen Reihe von Faktoren und hing nicht nur von den Erträgen der Projektgesellschaft HZGY ab. CFC gab beispielsweise auch Anleihen in Höhe von 225 Mio. USD an der singapurischen Aktienbörse aus und musste dafür Zinsen in Höhe von 27 Mio. USD pro Jahr zahlen. Schließlich sei auch die Offenlegung des eigentlichen Erwerbsgegenstandes eine gängige und angemessene Maßnahme von Aktionären. Es bestehe kein direkter Zusammenhang und keine rechtliche Kausalbeziehung zwischen dem Erwerb von ausländischen Gesellschaftsanteilen und der Vermeidung von Steuern.

Die Beklagte stützte ihre Argumente auf eine Reihe von Beweismitteln, darunter u. a. auch den Übertragungsvertrag, der in Art. 7 festlegte, dass die Klägerin die chinesischen Steuerbehörden gemäß Mitteilung 698 über die Transaktion informieren und eine potenzielle Steuerzahlung von bis zu 18 Mio. USD garantieren musste. Demnach seien die Voraussetzungen der Mitteilung 698 bekannt gewesen, was bei der Transaktion hätte berücksichtigt werden können.

Ohne auf die Argumente der Klägerin einzugehen, da der Großteil der Beweismittel aus formalen Gründen abgelehnt wurde oder ihre Argumente nicht ausreichend stützte, bestätigte das Gericht in der ersten Instanz, dass

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Steuerbehörde ihre Befugnisse rechtmäßig ausgeübt hatte und die Zuständigkeitsprüfung, Tatsachenfeststellung sowie die konkrete Anwendung der Rechtsvorschriften in Übereinstimmung mit den Gesetzen erfolgte. Insbesondere seien die Beweise der Beklagten ausreichend, um die vorgebrachten Argumente zu stützen, weshalb die Klage schließlich abgewiesen wurde. Anzumerken ist, dass sowohl im Verfahren erster Instanz als auch in den Folgeentscheidungen nicht darauf eingegangen wurde, ob Mitteilung 698 überhaupt Rechtswirkung entfaltet und eine geeignete Rechtsgrundlage darstellt.[1374]

TCI legte Berufung beim Oberen Gericht der Provinz Zhejiang ein, welches allerdings sein Urteil am 15. Dezember 2015 erneut zugunsten der Steuerbehörden fällte.[1375]

Die Berufungsklägerin beantragte zwar die Zulassung der in der ersten Instanz abgelehnten Beweismittel und argumentierte entsprechend, dass die Gestaltung vernünftigen Geschäftszwecken folgte. Insbesondere wurde zusätzlich vorgetragen, dass die Vermögenswerte der CFC an diverse Gläubiger verpfändet wurden und rechtlich nicht ohne deren Zustimmung übertragen werden konnten. Würde CFC die Beteiligung an GH und damit HZGY übertragen, müssten zunächst alle Gläubiger vollständig befriedigt werden, was enorme zusätzliche Kosten verursacht hätte und demnach wirtschaftlich nicht sinnvoll sei.

Die Tatsachenfeststellung[1376] sowie Rechtsanwendung des Gerichts der ersten Instanz wurden allerdings letztlich bestätigt und die Argumente der Berufungsklägerin folglich abgelehnt.

Die Berufungsbeklagte brachte während des Verfahrens zusätzlich vor, dass der Fall unmittelbar für die Frage relevant sei, ob die Volksrepublik

1374 Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund verwunderlich, dass die chinesische Politik bestrebt ist, den Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht zu stärken, und informellen normativen Dokumenten der Verwaltung nach herrschender Meinung keine Gesetzeskraft zukommt, siehe dazu Abschnitt B. IV.1.b.i.(2).(a).(ii.) und (iii.) sowie *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 819 (auf Chinesisch).

1375 *The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou*, 15. Dezember 2015, Oberes Gericht der Provinz Zhejiang, 2015, *Zhexingzhongzi* Nr. 441.

1376 Zusätzlich stellte das Berufungsgericht fest, dass MDL bereits 22,68 % der Anteile an CFC von einer weiteren Gesellschaft, der *Widefaith Group Limited* (WF), erworben hatte. Da WF eine hundertprozentige Tochtergesellschaft von MDL war, hatte die Übertragung der Anteile durch TCI zur Folge, dass MDL faktisch 100 % der Anteile an CFC hielt, 49 % durch eine direkte und 51 % durch eine indirekte Beteiligung. Dadurch erhielt MDL letztlich auch 95 % der Anteile an HZGY.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

China die eigene Steuerhoheit schützen dürfe. Durch die Globalisierung der Wirtschaft und die zunehmende Zahl komplexer internationaler Geschäftsmodelle multinationaler Unternehmen würden Gewinne in Steueroasen verlagert und die Steuerbasis anderer Länder ausgehöhlt. Gemäß den Prinzipien des BEPS-Projekts sollten Gewinne deshalb dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Aktivität stattfindet und der Wert letztlich geschaffen wird. Nach Angaben der Berufungsbeklagten zahlte TCI beim Erwerb der Anteile von CFC im Jahr 2005 (ohne die Anleihefinanzierung von CFC) nur rund 50 Mio. USD, erzielte aber durch den indirekten Verkauf der Anteile von HZGY im Jahr 2011 aufgrund der umfangreichen Konzessionsrechte für die Ringautobahn der Stadt Hangzhou erhebliche Gewinne aus der Übertragung der Anteile. Der Ort, an dem die wirtschaftliche Aktivität und Wertschöpfung also tatsächlich stattfand, lag demnach in China, sodass die chinesischen Steuerbehörden in Übereinstimmung mit den allgemeinen Grundsätzen des BEPS-Projekts die Veräußerungsgewinne der Transaktion besteuern dürfen sollten. Das Berufungsgericht äußerte sich allerdings nicht zu diesem Argument.

Am 8. September 2016 lehnte schließlich auch das Oberste Volksgericht den Antrag auf ein Wiederaufnahmeverfahren,[1377] welcher durch TCI nach Erschöpfung des Rechtsweges eingereicht wurde, ab und beendete damit den Rechtsstreit endgültig.[1378] Das Oberste Volksgericht entschied, dass die von TCI vorgelegten Beweise nicht ausreichten, um die geschäftlichen Aktivitäten der Gesellschaften CFC und GH zu belegen. Die Steuerbehörde wiederum hätte ausreichende Beweise für ihre Argumente geliefert, indem insbesondere der Sitz der beteiligten Unternehmen, der konkrete Kaufpreis der Gesellschaftsanteile, die Art und Weise der Anteilsübertragung, der tatsächliche Gegenstand der Anteilsübertragung, die tatsächliche Quelle der Einkünfte der verschiedenen Gesellschaften, die den Kaufpreis beeinflussenden Faktoren sowie die Motive und Zwecke der Parteien der Transaktion nachgewiesen wurden. Unter dem Gesichtspunkt der Objektivität, Relevanz und Rechtmäßigkeit der Beweise im Verwaltungsverfahren

1377 Das Wiederaufnahmeverfahren stellt ein außerordentliches Rechtsmittel des chinesischen Verfahrensrechts dar. Eine Prozesspartei kann dabei ein rechtskräftiges Urteil unter bestimmten Voraussetzungen anfechten. Zuständig ist das Gericht der nächsthöheren Stufe. Siehe vertiefend *Bu*, Einführung in das Recht Chinas (2017), § 25 Rn. 89 ff.

1378 *The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou*, 8. September 2016, Oberstes Volksgericht der Volksrepublik China, 2016, *Zuigaofaxingchen* Nr. 1867.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

waren die von der Steuerbehörde in den früheren Prozessen vorgelegten Beweise aussagekräftiger. Darüber hinaus entspreche die Entscheidung der Steuerbehörde auch den besonderen Anforderungen der Steuerpolitik der Volksrepublik China, indem die Grundsätze der Mitteilung 698 rechtmäßig umgesetzt wurden. Die konkrete Anwendung der Steuergesetze und -vorschriften in diesem Fall soll den chinesischen Steuerbehörden als Wegweiser für ähnliche Fragestellungen in der Zukunft dienen, um den Ruf der chinesischen Regierung bei der Verwaltung des Außenhandels und der Wirtschaft sowie die legitimen Rechte und Interessen ausländischer und chinesischer Unternehmen gleichermaßen zu schützen.

Ein Jahr später listete das Oberste Volksgericht den Fall zudem auf seiner Webseite als eines der zehn typischen Verwaltungsverfahren und hob dabei dessen Bedeutung nochmals hervor.[1379] Die Volksgerichte demonstrierten nach Auffassung des Obersten Volksgerichts in diesem Verfahren die chinesische Steuerhoheit und die vorherrschenden internationalen Besteuerungsregeln und schützten die legitimen Rechte und Interessen Chinas im Bereich des Außenhandels und der wirtschaftlichen Zusammenarbeit. Der Fall habe einen klaren Demonstrations- und Warneffekt und diene der Eindämmung ähnlicher Steuervermeidungsgestaltungen. Außerdem wurde er laut dem Obersten Volksgericht auch von Abgeordneten des NVK und verschiedenen ministeriellen Institutionen zur Kenntnis genommen und bestätigt.

(iii) Bewertung

Insbesondere der Fall TCI gibt Aufschluss über zwei Aspekte der Bekämpfung von Steuerumgehungsfällen im Rahmen der indirekten Übertragung chinesischer Kapitalbeteiligungen. Zum einen kann anhand der Argumentation der beiden Parteien und der Entscheidung der chinesischen Gerichte abgeleitet werden, wie die chinesische GAAR in der Praxis konkret funktioniert, also welche Kriterien für das Vorliegen eines vernünftigen Geschäftszwecks gemäß § 47 ChKStG und § 120 Durchführungsbestimmungen von Bedeutung sind, wie eng das Merkmal in der chinesischen Praxis ausgelegt wird und ob bei der Ermittlung ein objektiver oder subjektiver Maßstab anzulegen ist. Zum anderen kann durch das Vorgehen der chinesischen Richter festgestellt werden, dass auch in China Steuerumgehungsfälle Di-

1379 Siehe https://www.chinacourt.org/article/detail/2017/06/id/2893953.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vergenzphänomene im Sinne *Osterloh-Konrads* darstellen und die GAAR letztlich der Wortsinnüberschreitung dient, auch wenn das konkrete *telos* durch die Gerichte nicht geprüft wird.

Legitime außersteuerliche Gründe können theoretisch dann vorliegen, wenn neben der Gewinnmaximierung beispielsweise eine Verbesserung der Finanzierungskapazität oder *Corporate-Governance*-Struktur angestrebt wird, vorbeugende Maßnahmen im Rahmen des Risikomanagements getroffen werden, ein Rückzug aus bestimmten Investitionen aus strategischen Gründen notwendig ist oder den gesetzlichen Erfordernissen des Anlagestaates Rechnung getragen werden muss.[1380] TCI brachte während des Verfahrens einige Argumente vor, die auf außersteuerliche Zwecke der Gestaltung schließen ließen, darunter die Notwendigkeit der Beschaffung von ausländischen Finanzmitteln sowie die hohen rechtlichen und wirtschaftlichen Hürden einer direkten Übertragung der Anteile an GH bzw. HZGY durch Beschränkungen der chinesischen Behörden oder eine notwendige Befriedigung der Pfandgläubiger von CFC. Die Gerichte bezogen die Argumente der Klägerin allerdings nicht mit in ihre Entscheidung ein, da die entsprechenden Beweismittel abgelehnt wurden. Ob den Argumenten ein höheres Gewicht zugekommen wäre und die Gerichte letztlich anders entschieden hätten, wären die Beweismittel zulässig gewesen, bleibt allerdings fraglich. Das Bekenntnis sowohl des Oberen Gerichts der Provinz Zhejiang als auch des Obersten Volksgerichts zum Schutz der chinesischen Besteuerungshoheit lassen eher vermuten, dass die chinesische Rechtsprechung im Kampf gegen internationale Steuervermeidungsgestaltungen ein Exempel statuieren wollte, um künftige Investoren vor ähnlichen Gestaltungen zu warnen.

Festzuhalten ist, dass es für die chinesischen Gerichte ausreichend ist, vernünftige Geschäftszwecke zu verneinen und damit eine Steuerumgehungsgestaltung anzunehmen, wenn Holdinggesellschaften, die keine substanziellen Geschäftstätigkeiten wie Produktions-, Vertriebs- oder Managementtätigkeiten ausüben, in Niedrigsteuerjurisdiktionen eingesetzt werden und der Wert der Transaktion maßgeblich von den Vermögenswerten der chinesischen Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, abhängt. Das Vorliegen von vernünftigen Geschäftszwecken wird also dann negiert, wenn die Prüfung der Substanz einer Gestaltung ergibt, dass der Veräußerungsgewinn maßgeblich aus in China liegenden Vermögenswerten her-

1380 Siehe auch *Yang*, 70(7) Bulletin for International Taxation (2016), 414, 418 f.; *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 167 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rührt. Die Schwelle für die Bejahung vernünftiger Geschäftszwecke ist mithin relativ hoch.

Darüber hinaus wird in den Urteilen nicht ausdrücklich darauf eingegangen, ob bei der Prüfung des vernünftigen Geschäftszwecks ein objektiver oder ein subjektiver Maßstab anzulegen ist. Es spricht aber viel dafür, dass die einzelnen Gründe für eine Gestaltung objektiv ermittelt werden. Die chinesischen Gerichte werten die vorliegenden Beweise in ihrer Gesamtheit aus, wobei nur vereinzelt auf subjektive Motive der Parteien eingegangen wird. Beispielsweise wurde darauf abgestellt, dass MDL auf der Webseite der Hongkonger Aktienbörse HZGY als eigentlichen Übertragungsgegenstand deklariert hatte oder TCI von der Existenz der Mitteilung 698 Kenntnis hatte, da in Art. 7 des Übertragungsvertrages darauf abgestellt wurde. Auch wenn damit keine positive Steuervermeidungsabsicht ermittelt wurde, spielen subjektive Motive zumindest in der Gesamtschau eine Rolle für die Ermittlung vernünftiger Geschäftszwecke. Die chinesischen Gerichte leiteten diese aber allesamt aus objektiven Tatsachen ab. Die Ermittlung vernünftiger Geschäftszwecke bzw. die Ablehnung des Vorliegens derselben bestimmt sich also letztlich maßgeblich nach objektiven Kriterien.

Bei der Anwendung allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente in Steuerumgehungsfällen geht es nach *Osterloh-Konrad* grundsätzlich um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Rechtsanwender vom Wortsinn der er- oder umgangenen Gesetze mit Blick auf den dahinterstehenden Sinn und Zweck abweichen dürfen.[1381] Die Richter gehen in den jeweiligen chinesischen Gerichtsurteilen zum Fall TCI zwar in keinem Absatz auf den Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze ein. Dennoch kann festgestellt werden, dass auch in der chinesischen Rechtspraxis die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift herangezogen wird, wenn eine Norm-Zweck-Divergenz vorliegt.

Zunächst sind hierzu die Gesetze zu bestimmen, welche durch die Gestaltung umgangen wurden und damit die Grundlage für die Analyse der Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift bilden. Bevor im Rahmen der Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift das Vorliegen vernünftiger Geschäftszwecke geprüft wurde, zitierten die Richter zunächst den Wortlaut der für den Fall relevanten Einzelsteuergesetze, also insbesondere § 3 III ChKStG i. V. m. § 7 III Durchführungsbestimmungen,

1381 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 587.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wonach auch gebietsfremde[1382] Unternehmen nach § 3 III ChKStG mit ihren in China erzielten Einkünften einkommensteuerpflichtig sind und bei Einkünften aus der Übertragung von Kapitalbeteiligungen der Ort, an dem das Unternehmen, in welches investiert wird, ansässig ist, als Quelle dieser Einkünfte gilt. Diese Vorschriften schreiben die steuerpolitische Entscheidung Chinas nieder, dass auch gebietsfremde Unternehmen mit ihren Einkünfte aus der Übertragung von Kapitalbeteiligungen an in China ansässigen Gesellschaften einkommensteuerpflichtig sind und Quellensteuer abführen müssen. Dahinter steht wiederum der Gedanke, Sachverhalte mit Nexus in China auch der chinesischen Besteuerungshoheit zu unterwerfen. Um genau diesem Zweck Rechnung zu tragen, konkretisierte § 6 Mitteilung 698, dass eine Steuerumgehung dann vorliegt, wenn Anteile an einer in China ansässigen Gesellschaft indirekt durch die Übertragung zwischengeschalteter Holdinggesellschaften im Ausland übertragen werden und keine vernünftigen Geschäftszwecke für eine solche Gestaltung vorliegen.[1383] § 6 Mitteilung 698 ist damit nicht nur ein verlängerter Arm der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift des § 47 ChKStG, sondern bestätigt implizit die Zielsetzung der einschlägigen Einzelsteuergesetze, dass China dann ein Besteuerungsrecht zukommt, wenn tatsächlich ein Nexus im Inland gegeben ist.[1384]

Dieser Nexus wird in der Praxis schließlich anhand eines Substanztests ermittelt, sodass eine Norm-Zweck-Divergenz in Form einer Form-Substanz-Divergenz die Grundlage für die Anwendung der chinesischen GAAR

1382 Gebietsfremde Unternehmen sind gemäß § 2 III ChKStG entweder Unternehmen, die nach ausländischem Recht gegründet worden sind, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung außerhalb Chinas liegt und die eine Betriebsstätte oder Einrichtung in China unterhalten oder Unternehmen, die keine Betriebsstätte oder Einrichtung in China haben, aber dafür Einkünfte in China generieren.

1383 Siehe *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 596.

1384 Nach Auffassung der chinesischen Richter fungiert § 6 Mitteilung 698 als eine technische und verfahrensrechtliche Vorschrift des Staatlichen Zentralsteueramts, welche der Umsetzung des chinesischen Körperschaftsteuergesetzes und seiner Durchführungsbestimmungen dient und zur Ermittlung des „vernünftigen Geschäftszwecks" sowie zur Bestimmung „angemessener Berichtigungsmethoden" herangezogen werden soll. Diese Formulierung ist etwas schief, da Mitteilung 698 keine Anleitung für die Prüfung der Voraussetzungen eines vernünftigen Geschäftszwecks darstellt, sondern vielmehr das Nexus-Prinzip und damit den Sinn und Zweck hinter den Einzelsteuergesetzen des Körperschaftsteuergesetzes konkretisiert.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bildet. Denn wenn eine Gestaltung die konkrete Gewinnerzielung einer Gesellschaft aus China auslagert, die Umstände aber dafür sprechen, dass die Gewinnerzielung tatsächlich in China stattfand und somit die chinesische Besteuerung umgangen wurde, liegt ein spezieller Fall der Form-Substanz-Divergenz vor. Dies bedeutet, dass die für die Gestaltung der Form nach einschlägigen Normen ihrem Zweck nach nicht auf sie passen, weil sie eigentlich auf Gestaltungen abzielen, die eine wesentlich andere Substanz aufweisen.[1385] Im Falle einer Umgehung von Steuernormen bedeutet dies, dass bestimmte Steuergesetze (wie § 7 III ChKStG i. V. m. § 120 Durchführungsbestimmungen) die rechtliche Form der Gestaltung zwar dem Wortlaut nach nicht erfassen, der hinter dem Gesetz stehende Sinn und Zweck (die Besteuerungshoheit aufgrund eines Nexus im Inland) aber die Besteuerung der tatsächlichen Substanz nahelegt, sodass das Gesetz schließlich anwendbar sein sollte. Letztlich soll also die wirtschaftliche Realität zur Grundlage der Besteuerung gemacht werden.

Der Substanztest der chinesischen Gerichte ähnelt auch der US-amerikanischen *economic substance doctrine*. Dahinter steht, dass Steuergesetze darauf abzielen, auf das wirtschaftliche „Ist" zuzugreifen.[1386] Eine Gestaltung, die keine signifikanten wirtschaftlichen Auswirkungen zeitigt, weil sie z. B. zirkuläre Elemente aufweist, stellt ein steuerliches *nullum* dar.[1387] Auch bei einer nach einem Gesamtplan ablaufenden Veräußerungskette, in welche das mittlere Glied allein aus steuerlichen Gründen eingeschaltet wurde, liegt es nahe, zu argumentieren, wirtschaftlich relevant sei allein der Übergang des Vermögensgegenstandes vom Erstveräußerer auf den Letzterwerber.[1388] Auch wenn es im Fall TCI um die Verneinung der Existenz von *Offshore*-Gesellschaften ging, und nicht um das Außerachtlassen von vollständig abgeschlossenen Transaktionen, basiert die Herangehensweise letztlich auf denselben Überlegungen. Da laut Auffassung der Verwaltung und Gerichte die zwischengeschalteten Gesellschaften keine wirtschaftliche Substanz aufwiesen und der Wert der übertragenen Anteile auf der wirtschaftlichen Tätigkeit eines in China ansässigen Unternehmens beruht, ist allein die Übertragung chinesischer Gesellschaftsanteile relevant und entsprechend in China zu besteuern.

1385 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
1386 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
1387 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.
1388 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 647.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Auch wenn das konkrete *telos* der betroffenen Einzelsteuergesetze nicht ausdrücklich geprüft wird, kommt die chinesische GAAR letztlich dann zur Anwendung, wenn die chinesischen Steuergesetze eine Gestaltung dem Wortlaut nach nicht erfassen, der hinter den betroffenen Steuergesetzen stehende Sinn und Zweck allerdings dafürspricht, auch diese Gestaltung der chinesischen Besteuerung zu unterwerfen. Dieser Sinn und Zweck ist in diesem Fall eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Substanz oder Realität. Damit ist auch in China die Steuerumgehung ein Divergenzphänomen im Sinne *Osterloh-Konrads*.

(c) Jüngste Entwicklungen

Da die Tatbestände und Kriterien in Mitteilung 698 sehr vage und unbestimmt waren, kam den chinesischen Steuerbehörden, wie dargestellt, bei der Bewertung einer potenziellen Steuerumgehungsgestaltung im Falle einer indirekten Anteilsübertragung ein weitreichender Ermessensspielraum zu. Der starke Fokus der Verwaltung und Gerichte auf die wirtschaftliche Substanz der Zwischengesellschaft führte letztlich dazu, dass anderweitigen außersteuerlichen Gründen kaum Gewicht gegeben wurde. Oft wurden so auch Investoren der chinesischen Besteuerung unterworfen, die nie die Absicht hatten, Steuern zu vermeiden, und an der Gestaltung der Holdingstrukturen beteiligt waren, wie beispielsweise Minderheitsanleger.[1389] Internationale Konzernumstrukturierungen konnten eine Korrektur nach Mitteilung 698 nach sich ziehen, selbst wenn die steuerliche Behandlung chinesischer Investitionen und Geschäfte bei der Entscheidung für die Transaktion überhaupt keine Rolle gespielt hatte.[1390] Bei der Steuerplanung hatten multinationale Unternehmen mit Investitionen in China also entweder die Wahl, von vornherein einzukalkulieren, dass bei der indirekten Übertragung chinesischer Kapitalbeteiligungen entsprechend chinesische Körperschaftsteuer nachzuzahlen war, die wirtschaftliche Substanz der ausländischen Zwischengesellschaften deutlich zu erhöhen oder ihre Investitionstätigkeiten so zu planen, dass keine Übertragung chinesischer Kapitalbeteiligungen stattfand.

1389 *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 596.

1390 *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 596.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Im Jahr 2015 verbesserte das Staatliche Zentralsteueramt schließlich das Konzept der Besteuerung im Fall von indirekten Vermögensübertragungen durch ausländische Zwischengesellschaften und gab die Bekanntmachung zu bestimmten Fragen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer auf die indirekte Vermögensübertragung durch nichtansässige Gesellschaften[1391] (im Folgenden „Bekanntmachung 7") heraus, welche Mitteilung 698 ersetzte.[1392]

Umgeht eine nicht in China ansässige Gesellschaft die chinesische Körperschaftsteuerpflicht, indem eine Vereinbarung getroffen wird, die keinen vernünftigen Geschäftszweck hat und indirekt Anteile einer in China ansässigen Gesellschaft und andere Vermögenswerte überträgt, wird eine solche indirekte Übertragung gemäß § 1 I Bekanntmachung 7 und in Übereinstimmung mit § 47 ChKStG als direkte Übertragung von Anteilen einer in China ansässigen Gesellschaft und anderen Vermögenswerten umqualifiziert. Bekanntmachung 7 stellt nun also ausdrücklich klar, dass in diesen Fällen die allgemeine Antimissbrauchsregel des chinesischen Körperschaftsteuerrechts Anwendung findet. § 1 II Bekanntmachung 7 erweitert den Anwendungsbereich der GAAR gegenüber Mitteilung 698 sogar, da nun nicht mehr nur die indirekte Übertragung von Anteilen einer in China ansässigen Gesellschaft, sondern auch die indirekte Übertragung anderer Vermögenswerte, wie einer Betriebsstätte zurechenbare Wirtschaftsgüter oder Immobilien in China als Steuerumgehungsgestaltung gewertet werden können (dies wird als sog. in China steuerverhaftetes Vermögen bezeichnet)[1393].

1391 Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zu bestimmten Fragen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer auf die indirekte Vermögensübertragung durch nichtansässige Gesellschaften [2015] Nr. 7. § 8 II Bekanntmachung 7 wurde durch die Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zu Fragen im Zusammenhang mit dem Quellensteuerabzug für nichtansässige Unternehmen [2017] Nr. 37 außer Kraft gesetzt.

1392 Eine Zusammenfassung der wichtigsten Neuerungen findet sich auch in *Xu*, 91(4) Tax Notes International (2018), 345; *Xu* in: Littlewood/Elliffe (Hrsg.), Capital Gains Taxation: A Comparative Analysis of Key Issues (2017), S. 191 ff.; *Wei*, 77 Tax Notes International (2015), 572; *Behnes*, Internationales Steuerrecht (2015), 503; *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43; *Ng*, 41(3) International Tax Journal (2015), 39; *Wong*, 40(5) International Tax Journal (2014), 35.

1393 So übersetzt in *Meyer*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China (2016), S. 80. In *Behnes*, Internationales Steuerrecht (2015), 503, 505 ist die Rede von „steuerpflichtigem chinesischen Vermögen".

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Sodann werden vier Fallgruppen mit verschiedenen Kriterien aufgelistet, die jeweils festlegen, wann eine indirekte Übertragung von den chinesischen Steuerbehörden als direkte Übertragung gewertet werden soll und wann nicht.[1394]

Die erste Gruppe wird in § 3 Bekanntmachung 7 geregelt und bezieht sich auf Fälle, die noch tiefergehend untersucht werden müssen. Dabei wird eine indirekte Übertragung als direkte Übertragung angesehen, wenn kein vernünftiger Geschäftszweck vorliegt, was anhand von sieben Bewertungsfaktoren geprüft werden soll. Die Beurteilung vernünftiger Geschäftszwecke erfolgt dabei anhand einer ganzheitlichen Würdigung des Sachverhalts und unter besonderer Berücksichtigung aller nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse relevanten Einzeltatbestände.[1395] Der Steuerbehörde kommt demnach ein gewisser Ermessensspielraum bei der Bewertung der Gestaltung zu. Die ersten beiden Bewertungsfaktoren beziehen sich auf die Herkunft der Einkünfte der ausländischen Holdinggesellschaft, die übertragen wird. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, ob sich der Wert der Anteile der ausländischen Holdinggesellschaft direkt oder indirekt hauptsächlich aus dem in China steuerverhafteten Vermögen ableitet (Nr. 1) oder ob die Vermögenswerte der Holdinggesellschaft direkt oder indirekt hauptsächlich auf Investitionen in China zurückzuführen sind und ihr Einkommen direkt oder indirekt hauptsächlich aus China stammt (Nr. 2). Es soll mithin wieder untersucht werden, ob ein Nexus im Inland vorliegt oder nicht.

§ 3 Nr. 3 Bekanntmachung 7 bezieht sich auf die Substanz der ausländischen Gesellschaft, da untersucht werden soll, welche Funktionen die Holdinggesellschaft und ihre Tochtergesellschaften mit direktem oder indirektem in China steuerverhafteten Vermögen erfüllen und wie das Risiko verteilt ist.

Die restlichen Bewertungsfaktoren stellen den Zweck der Gestaltung in den Fokus. Es soll geprüft werden, wie lange die Gesellschafter, das Geschäftsmodell und die Organisationsstruktur der Holdinggesellschaft schon existieren (Nr. 4), welche Höhe die Steuerbelastung des Veräußerungsgewinns im Ausland hat (Nr. 5), ob die indirekte und direkte Übertragung in China steuerverhafteten Vermögens (aus wirtschaftlicher Sicht) Alter-

1394 Siehe dazu auch *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43, 45 f.; *Ng*, 41(3) International Tax Journal (2015), 39, 41 ff.

1395 *Meyer*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China (2016), S. 80.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nativen darstellen (Nr. 6), ob ein DBA auf die betroffene Vereinbarung anwendbar ist (Nr. 7) und schließlich, ob sonstige relevante Faktoren vorliegen (Nr. 8), um so letztlich die steuerlichen und außersteuerlichen Gründe ausfindig zu machen und gegeneinander abzuwägen.

Während § 6 Mitteilung 698 noch sehr vage auf das Fehlen vernünftiger Geschäftszwecke abgestellt hat und in der Praxis ein sehr großzügiger Substanztest zugunsten der chinesischen Besteuerungshoheit durchgeführt wurde, listet § 3 Bekanntmachung 7 detaillierte Bewertungsfaktoren auf, die sich in verschiedene Gruppen und Argumentationsmuster einordnen lassen. Der Substanztest sowie die Ermittlung außersteuerlicher Gründe stehen dabei nach wie vor im Zentrum der Prüfung der chinesischen Steuerbehörden, allerdings kann diese nun konkreter anhand vorgegebener Kriterien erfolgen und bietet damit mehr Rechtssicherheit.

Die zweite Gruppe, welche in § 4 Bekanntmachung 7 geregelt ist, soll Fälle umschreiben, in denen das Fehlen eines vernünftigen Geschäftszwecks zwingend anzunehmen ist. Dabei müssen die folgenden Merkmale kumulativ erfüllt sein: Mehr als 75 % des Wertes der Anteile der ausländischen Holdinggesellschaft lassen sich direkt oder indirekt auf in China steuerverhaftetes Vermögen zurückführen (Nr. 1). Zu jeglichem Zeitpunkt im Jahr vor der indirekten Vermögenswertübertragung bestanden mehr als 90 % des Vermögenswerts (außer Bargeld) der ausländischen Holdinggesellschaft direkt oder indirekt aus Investitionen in China oder mindestens 90 % des Einkommens der Holdinggesellschaft wurden direkt oder indirekt in China erzielt (Nr. 2). Die Gesellschaftsform der Holdinggesellschaften und deren Tochtergesellschaften, die direkt oder indirekt in China steuerverhaftetes Vermögen halten, ist zwar formal gesetzeskonform; allerdings sind die ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken eingeschränkt, sodass keine wirtschaftliche Substanz vorliegt (Nr. 3). Die im Ausland erhobenen Steuern auf die indirekte Übertragung sind geringer als die Steuern, die in China im Falle einer direkten Vermögensübertragung angefallen wären (Nr. 4).

Sodann bestimmt das Staatliche Zentralsteueramt in § 5 Bekanntmachung 7 die Gruppe der Fälle, in denen die GAAR von vornherein nicht zur Anwendung kommen soll. Der sachliche Anwendungsbereich der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift ist danach nicht eröffnet, wenn einerseits Anteile an einem börsennotierten Unternehmen gekauft und dann auf dem öffentlichen Wertpapiermarkt verkauft und dabei indirekt Einkünfte aus in China verhaftetem Vermögen erzielt werden (Nr. 1) und andererseits der

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Veräußerungsgewinn einer fiktiven direkten Vermögenswertübertragung in China abkommensrechtlich freigestellt wäre (§ 5 Nr. 2 Bekanntmachung 7).

§ 6 Bekanntmachung 7 legt schließlich für die letzte Fallgruppe fest, dass bei kumulativem Vorliegen der drei folgenden Kriterien von einem vernünftigen Geschäftszweck ausgegangen wird (sog. *safe-harbour*-Regel). Erstens müssen die involvierten Parteien gesellschaftsrechtlich miteinander verbunden sein (Nr. 1): Entweder muss der Veräußerer direkt oder indirekt mehr als 80 % der Anteile des Erwerbers oder der Erwerber mindestens 80 % der Anteile des Veräußerers halten. Auch können die Anteile des Erwerbers und Veräußerers direkt oder indirekt zu mehr als 80 % von derselben Gesellschaft gehalten werden. Besteht der Vermögenswert der ausländischen Holdinggesellschaft zu mehr als 50 % aus unbeweglichem Vermögen in China, muss die Beteiligungsquote jeweils 100 % betragen. Die Höhe der chinesischen Körperschaftsteuer auf den Gewinn aus einer zukünftigen indirekten Vermögenswertübertragung darf nicht niedriger sein als die Körperschaftsteuer auf den Gewinn einer gleichen oder ähnlichen Vermögenswertübertragung, die ohne die zu prüfende Vermögenswertübertragung stattgefunden hätte (Nr. 2). Die Gegenleistung für den Erhalt der Anteile an der Holdinggesellschaft muss ausschließlich in Gesellschaftsanteilen an der erwerbenden Gesellschaft oder einer mit dieser verbundenen Gesellschaft bestehen, d. h. es muss ein sog. *share-for-share exchange* stattfinden (Nr. 3). Diese *safe harbour*-Regel ermöglicht erleichterte konzerninterne Umstrukturierungen wie *Downstream*-, *Upstream*- und *Sidestreamübertragungen*.[1396]

Da die Kriterien für das Vorliegen eines vernünftigen Geschäftszwecks detaillierter gefasst wurden, ist allgemein eine deutliche Verbesserung gegenüber Mitteilung 698 eingetreten.[1397] Allerdings bleiben auch nach Einführung der Bekanntmachung 7 einige Punkte unklar. Beispielsweise bestehen im Zusammenhang mit § 3 Bekanntmachung 7 noch große Interpretationsspielräume in Bezug auf die Ermittlung der Schwellenwerte für Eigenkapital, Aktivvermögen oder Einkünfte und insbesondere, wann insoweit von einem „Überwiegen" zugunsten oder zulasten des Steuerzahlers auszugehen ist.[1398] Es ist außerdem nicht klar, ob sich der Begriff des Vermögenswerts in den verschiedenen Vorschriften der Bekanntmachung 7 auf den

1396 *Meyer*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China (2016), S. 82; *Behnes*, Internationales Steuerrecht (2015), 503, 508.

1397 So auch z. B. *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43, 47; *Ng*, 41(3) International Tax Journal (2015), 39, 52.

1398 *Behnes*, Internationales Steuerrecht (2015), 503, 507.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Markt- oder Buchwert bezieht und welcher Zeitpunkt für die Bestimmung der Vermögenswerte maßgeblich ist.[1399] Auch ist klärungsbedürftig, ob die Steuerbehörden angehalten sind, sich in Bezug auf die wirtschaftliche Substanz nur auf die Faktoren Leistungsfähigkeit und Risikotragung (§ 3 Nr. 3 Bekanntmachung 7) zu beschränken, und wie genau ermittelt werden soll, ob die indirekte Übertragung in China steuerverhafteten Vermögens (aus wirtschaftlicher Sicht) eine Alternative zur direkten Übertragung darstellt (§ 3 Nr. 6 Bekanntmachung 7).[1400] Zudem regelt Bekanntmachung 7 nicht, wie die Gewinnermittlung in Fällen einer indirekten Übertragung zu erfolgen hat, inwieweit gegebenenfalls eine Aufstockung des Buchwertes der Beteiligung an der chinesischen Gesellschaft möglich ist oder wie eine Allokation des Kaufpreises auf die Anteile an einer chinesischen Gesellschaft (oder des Immobilienvermögens) erfolgen soll, wenn noch andere in China oder im Ausland ansässige Gesellschaften veräußert werden.[1401]

Leider sind bislang keine öffentlichen Fälle bekannt, in denen Bekanntmachung 7 angewandt wurde, sodass keine Aussage darüber gemacht werden kann, ob sich in der praktischen Anwendung der chinesischen GAAR auch tatsächlich etwas geändert hat und nunmehr außersteuerlichen Gründen mehr Beachtung geschenkt wird. Der Substanztest bleibt nach wie vor wichtigster Bestandteil der chinesischen Steuerumgehungsbekämpfung.

(d) Zwischenergebnis

Die Analyse der Verwaltungsdokumente und praktischen Anwendungsfälle hat gezeigt, dass die chinesische GAAR in China 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, gemäß der wirtschaftlichen Substanz neu charakterisieren und die Existenz einer ausländischen Holdinggesellschaft verneinen. Dahinter stand der Gedanke, die wirtschaftliche Realität zur Grundlage der chinesischen Besteuerung zu machen und ausländische

1399 *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43, 47.
1400 *Wei*, 8 Taxation Research (2018), 66, 69 (auf Chinesisch).
1401 *Behnes*, Internationales Steuerrecht (2015), 503, 509.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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, wonach es auch bei Vorliegen außersteuerlicher Gründe kaum möglich war, nicht in den Anwendungsbereich der GAAR zu fallen. Dieser strenge Substanztest wurde zwar durch die detaillierten Kriterien der Bekanntmachung 7 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.

(3) Bewertung der Literatur

Bei den meisten englischsprachigen Aufsätzen handelt es sich um eine Aufbereitung der chinesischen Rechtslage für die internationale Rechtswissenschaft, sodass die verschiedenen Vorschriften und normativen Dokumente, welche die GAAR des ChKStG konkretisieren, oft nur schematisch dargestellt werden, ohne dass tiefergehend auf dogmatische oder rechtspolitische Fragestellungen eingegangen wird.[1402] Meist handelt es sich um einen

1402 Siehe z. B. *Xu*, Tax Notes International (2018), 345; *Xu* in: Littlewood/Elliffe (Hrsg.), Capital Gains Taxation: A Comparative Analysis of Key Issues (2017), S. 191 ff.; *Wei*, 77 Tax Notes International (2015), 572; *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43; *Ng*, 41(3) International Tax Journal (2015), 39; *Wong*, 40(5) International Tax Journal (2014), 35; *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35; *Finnerty/Lai*, 18(5) Asia-Pacific Tax Bulletin (2012), 377. Ausführlichere Untersuchungen finden sich aber beispielsweise bei *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 582 ff; *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 475 ff.; *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 179 ff.; *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686; *Zhang*, 68(1), Bulletin for International Taxation (2014), 35.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Beitrag zur Rechtslage in China im Rahmen einer rechtsvergleichenden Arbeit[1403] oder Anwälte bzw. Steuerberater geben Hinweise für die Praxis[1404].

Manche chinesischsprachigen Aufsätze wiederum fassen vor allem in den einleitenden Abschnitten oft allgemeine, jurisdiktionsübergreifende Problemstellungen zu allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften zusammen, welche bereits auf internationaler Ebene vielfach diskutiert werden.[1405] In manchen Aufsätzen wird beispielsweise darauf verwiesen, dass eine allgemeine Antimissbrauchsvorschrift ein effektives Mittel für Steuerbehörden darstellt, neuen Formen der Steuerumgehung entgegenzuwirken, die noch nicht von den bestehenden Steuergesetzen umfasst sind und wodurch auch die exzessive Verwendung von speziellen Antimissbrauchsvorschriften verhindert wird.[1406] Dabei wird auch das unvermeidliche Problem erkannt, dass die oft unbestimmten Rechtsbegriffe, mit denen allgemeine Antimissbrauchsvorschriften operieren, zu einem weiten Ermessensspielraum der Verwaltung und damit zu erheblicher Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen und starken Grundrechtseingriffen führen können.[1407] In vielen Aufsätzen wird zudem ein Rechtsvergleich durchgeführt und auf die

1403 Siehe z. B. *Li* in: Ault/Arnold/Cooper (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (2019), S. 71 f.; *Xu* in: Littlewood/Elliffe (Hrsg.), Capital Gains Taxation: A Comparative Analysis of Key Issues (2017), S. 190 ff.; *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 179 ff.; *Yang*, 70(7) Bulletin for International Taxation (2016), 414; *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686; *Holmes* in: Brown (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance (2012), S. 111 ff.; *Prebble*, 15(1) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), 22, 28 ff. Beiträge zur allgemeinen Antimissbrauchsregel im Rahmen umfassender Darstellungen des chinesischen Steuerrechts finden sich außerdem bei *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 582 ff.; *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 475 ff.

1404 Siehe z. B. *Xu*, Tax Notes International (2018), 345; *Wei*, 77 Tax Notes International (2015), 572; *Cheung/Jiang*, 41(3) International Tax Journal (2015), 43; *Ng*, 41(3) International Tax Journal (2015), 39; *Wong*, 40(5) International Tax Journal (2014), 35; *Cheung*, 38(1) International Tax Journal (2012), 35; *Finnerty/Lai*, 18(5) Asia-Pacific Tax Bulletin (2012), 377.

1405 Siehe z. B. *Xiong/Wang*, 4 International Taxation (2013), 6, 7 (auf Chinesisch).

1406 Siehe z. B. *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 163 (auf Chinesisch); *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 66 (auf Chinesisch).

1407 Siehe z. B. *Tang*, 6 Law Science (2022), 143, 144 ff. (auf Chinesisch); *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 163 (auf Chinesisch); *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechtspraxis anderer Jurisdiktionen verwiesen, um Denkanstöße für die Wissenschaft und Praxis zu setzen.[1408]

Auch wenn die chinesische Literatur einen geringen Einfluss auf die chinesische Rechtspraxis und Steuerpolitik hat, geben die bedeutendsten Kommentare sowie die Kritik chinesischer Autoren Aufschluss darüber, wie die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift verstanden wird (bzw. werden sollte) und ob die Steuerumgehung letztlich auch in der chinesischen Rechtswissenschaft ein Divergenzphänomen nach dem Modell *Osterloh-Konrads* darstellt.

Hervorzuheben ist hier die Ansicht insbesondere eines Autors, *Zongtao Wang*[1409] (im Folgenden „*Wang*"), welcher die GAAR ebenso wie *Osterloh-Konrad* als Methodennorm einordnet, die die Kriterien für die Überschreitung des Wortsinns festlegt und damit den Rahmen für die Bekämpfung von Steuerumgehungsstrategien abstecken soll.[1410] *Wang* geht davon aus, dass es sich bei allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften um Normen mit deklaratorischem Charakter handelt und nimmt dabei ausdrücklich Bezug auf die deutsche Literatur zur sog. Innentheorie.[1411]

Nach der Innentheorie[1412] lässt sich das Umgehungsproblem durch Auslegung und Analogie vollständig lösen, d. h. die Bekämpfung von Steuerumgehung ist der Steuerrechtsordnung inhärent. Die methodengerechte Anwendung der Gesetze orientiert sich an deren Zielen, am wirtschaftlichen Gehalt einer Gestaltung und am Maßstab der Besteuerungsgleichheit, sodass der Steuerpflichtige mit Versuchen, das Steuergesetz zu umgehen,

1408 Oft werden die ausländischen Entwicklungen allerdings nur dargestellt, ohne dass ein konkreter Bezug zum chinesischen Recht hergestellt wird, siehe z. B. *Li/Hu*, 2 International Taxation (2021), 12 (auf Chinesisch); *Huang*, 1 Jiaotong University Law Review (2015), 128 (auf Chinesisch); *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 164 f. (auf Chinesisch); *Xu/Shan*, 2 Taxation Research (2008), 54, 55 (auf Chinesisch).

1409 *Dr. Wang* forscht und lehrt am *Center for International Tax Law & Comparative Taxation* der Xiamen Universität. Die Autorin konnte in einigen persönlichen Gesprächen und E-Mail-Korrespondenzen wertvolle Einblicke in den Forschungsstand zur chinesischen GAAR erhalten.

1410 Siehe *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64 (auf Chinesisch). Dies steht derjenigen Ansicht gegenüber, nach der es sich bei der GAAR um eine steuerrechtliche Ermächtigungsnorm handelt, die den Steuerbehörden einen weiten Ermessensspielraum bei der Bekämpfung von Steuerumgehungsgestaltungen einräumt, so z. B. *Xu/Shan*, 2 Taxation Research (2008), 54 (auf Chinesisch).

1411 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 65 (auf Chinesisch).

1412 Eine Zusammenfassung des Meinungsstreits findet sich auch in *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 75 f. m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nur scheitern könne.[1413] Die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift des § 42 AO habe demnach deklaratorischen Charakter und diene im Wesentlichen der Klarstellung bzw. soll die Rechtsanwender dazu auffordern, bei der Auslegung der Steuergesetze nicht zu sehr am Wortlaut zu haften.[1414] Im Gegensatz dazu betonen Vertreter der Außentheorie die methodischen und verfassungsrechtlichen Grenzen der Rechtsanwendung und -fortbildung im Steuerrecht.[1415] § 42 AO sei demnach ein eigenständiger Steuertatbestand, dessen Funktion darin bestehe, bei Steuerumgehungsgestaltungen unter bestimmten Voraussetzungen eine durch Anwendung der Einzelsteuergesetze nicht mögliche Korrektur „von außen" zu bewirken.[1416]

Wang begründet seine Auffassung damit, dass in vielen Jurisdiktionen eine gesetzliche GAAR nicht existiert und die Bekämpfung von Steuerumgehungsgestaltungen insbesondere in *Common-Law*-Jurisdiktionen anhand von Richterrecht und Rechtsprechungsdoktrinen erfolgte.[1417] Zudem seien allgemeine Antimissbrauchsvorschriften in Ländern, in denen eine solche in das geschriebene Recht aufgenommen wurde, äußerst selten zur Anwendung gekommen, und auch selbst dann durch die Rechtsprechung konkretisiert worden, sodass die GAAR allein keine Ermächtigungsgrundlage für die Verwaltung und Rechtsprechung zur Bekämpfung von Steuerumgehungsgestaltungen darstellen könne.[1418] Eine allgemeine Antimissbrauchsregel habe lediglich die Funktion, den Rechtsanwendern einen operativen Bezugsrahmen für die Bekämpfung der Steuerumgehung zu bieten.[1419] Da in China die Funktion der Justiz angesichts der Komplexität und des technischen Charakters von Steuerfällen, der unzureichenden Fachkompetenz der Richter und der begrenzten Möglichkeit für gerichtliche Überprüfungen sehr eingeschränkt und auch die Gesetzgebung oft unausgereift und wenig detailliert ist, liegt die Bekämpfung der Steuerumgehung zum größ-

1413 So bereits *Hachenburg*, Steuer und Wirtschaft (1928), 987, 993 f.
1414 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 75; siehe dazu auch *Danzer*, Die Steuerumgehung (1981), S. 105; *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972), S. 90; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), S. 222.
1415 Siehe z. B. *Schön*, 33 Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Tagungsband) (2010), 29, 59; *Hüttemann*, Deutsches Steuerrecht (2015), 1146, 1148; *Bopp*, in: FS Spitaler (1958), S. 132, 143.
1416 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 75 f.
1417 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 65 (auf Chinesisch).
1418 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 65 f. (auf Chinesisch).
1419 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 66 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten Teil bei der Verwaltung.[1420] Vor diesem Hintergrund ist es nach *Wang* aber dennoch notwendig, eine GAAR gesetzlich festzuschreiben, um so auch den Ermessensspielraum der Steuerbehörden zu verringern.[1421] Die deklaratorische Bedeutung der GAAR bestehe darin, den Staat einerseits darauf hinzuweisen, Steuerumgehungsgestaltungen zu bekämpfen, und andererseits die Erwartungs- und Vertrauensinteressen der Steuerzahler zu schützen, indem klargestellt wird, dass das Grundrecht auf legitime Steuerplanung in Missbrauchsfällen verwehrt werden kann.[1422] Durch die Aufnahme konstitutiver Kriterien und der Präzisierung der Modalitäten für die Anwendung der GAAR wird den Rechtsanwendern ein Leitfaden an die Hand gegeben, der dazu beiträgt, den Ermessensspielraum bei der Bekämpfung der Steuerumgehung zu verringern und die Rechte der Steuerpflichtigen zu schützen.[1423] Die GAAR stelle also keine spezifische Regel, sondern eher einen Grundsatz dar, der es ermöglicht, Steuergesetze über den Wortsinn hinaus anzuwenden und so Steuerumgehungsgestaltungen zu korrigieren.[1424]

Die Überlegungen *Wangs* gleichen weitestgehend auch der Ansicht *Osterloh-Konrads*, denn auch sie positioniert sich im Meinungsstreit zwischen Innen- und Außentheorie letztlich nicht, da beide Ansätze in gewisser Hinsicht recht hätten.[1425] Eine uneingeschränkte Analogiebildung zur Verwirklichung des Sinn und Zwecks der Steuergesetze würde an den rechtsstaatlichen Vorgaben des deutschen Grundgesetzes scheitern, weshalb eine Überschreitung der Wortsinngrenze an zusätzliche Kriterien geknüpft werden müsse (außentheoretische Sicht).[1426] Der innentheoretischen Sicht sei insofern beizupflichten, als eine Norm wie § 42 AO nicht erforderlich ist, um das Steuerrecht für Formen verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässiger Rechtsfortbildung zu öffnen.[1427] Aus diesen Erkenntnissen leitet *Osterloh-Konrad* schließlich die Funktion des § 42 AO für ihre Studie ab. Als Methodennorm regelt die GAAR einen bestimmten Vorgang der Rechtsfortbildung und hat als solche zunächst Appellcharakter.[1428] Dabei

1420 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 67 (auf Chinesisch).
1421 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 67 (auf Chinesisch).
1422 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 66 (auf Chinesisch).
1423 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 66 (auf Chinesisch).
1424 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 67 (auf Chinesisch).
1425 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 713.
1426 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 713.
1427 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 713.
1428 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 713.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

werden die Rechtsanwender dazu aufgefordert, im Steuerumgehungsfällen diejenigen Spielräume zur steuerverschärfenden Rechtsfortbildung zu nutzen, die durch die Verfassung geschaffen wurden.[1429] Die GAAR gibt letztlich das gedankliche Modell vor, dem der Rechtsanwendungsprozess zur Überschreitung der Wortsinngrenze folgen soll.[1430] Die Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung können durch eine GAAR aber auch enger gezogen werden als es die Verfassung verlangt, sodass Kriterien wie beispielsweise dem Fehlen außersteuerlicher Gründe konstitutive Bedeutung zukommt, da dieses nicht von Verfassungs wegen vorgesehen ist.[1431] Der Gesetzgeber kann also mithilfe einer GAAR den Prozess der Wortsinnüberschreitung lenken, zusätzliche Voraussetzungen, die nicht von der Verfassung vorgesehen sind, schaffen und die Gewichtung der verschiedenen Prinzipien wie Rechtssicherheit, Besteuerungsgleichheit und Kompetenzordnung festlegen.[1432] Nach *Osterloh-Konrad* hat § 42 AO somit eine einschränkende und konkretisierende, nicht jedoch eine ermächtigende Funktion.[1433]

Wang äußert schließlich auch einige Verbesserungsvorschläge in Bezug auf die Handhabung allgemeiner Antimissbrauchsvorschriften im chinesischen Steuerrecht. Da die chinesische GAAR lediglich im ChKStG (und nunmehr auch im ChEStG) festgeschrieben wurde, ist ihre Funktion erheblich geschwächt, da sie nicht auf Steuerumgehungen Anwendung findet, die andere Steuerarten betreffen.[1434] Zunächst sollte die GAAR also in das Gesetz über die Verwaltung von Steuererhebungen aufgenommen werden, sodass auf eine steuerartenübergreifende Vorschrift zurückgegriffen werden kann und die häufigen Überarbeitungen der einzelnen Steuergesetze und Verwaltungsdokumente keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit der GAAR mehr haben.[1435] Allgemein sei es wichtig, die zahlreichen Bestimmungen

1429 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 713.
1430 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 713.
1431 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 714.
1432 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 714.
1433 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 714.
1434 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 67 (auf Chinesisch).
1435 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 67 (auf Chinesisch); so auch später in *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 815 (auf Chinesisch); *Qian*, 5 Taxation Research (2017), 97, 100 (auf Chinesisch). Eine andere Auffassung wird in *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 158 (auf Chinesisch) vertreten. *Ouyang* ist der Auffassung, dass eine GAAR eine Regel zur Bekämpfung von Steuerumgehungen darstellt und daher im materiellen Recht anzusiedeln ist, und nicht in einem Verfahrensgesetz wie dem Gesetz über die Verwaltung von Steuererhebungen geregelt

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der verschiedenen normativen (und teils nicht rechtswirksamen) Dokumente des Staatlichen Zentralsteueramts auf die Ebene eines formellen Gesetzes zu heben, um so einen systematisch vollkommenen Rechtsrahmen für die Bekämpfung der Steuerumgehung zu bilden.[1436] Außerdem sei es notwendig, die GAAR detaillierter auszugestalten, sodass die Rechtsanwender, insbesondere die Steuerbehörden, mit klaren Rechtsvorschriften operieren können. Nach *Wang* muss eine wirksame GAAR folgende Elemente erhalten: Die wichtigsten Begriffe sollten zunächst definiert werden, bevor schließlich diejenigen Kriterien festgelegt werden, die für die Ermittlung einer Steuerumgehungsgestaltung geprüft werden sollen. Im Anschluss sind die Rechtsfolgen, also die steuerlichen Konsequenzen sowie gegebenenfalls Ausnahmetatbestände zu regeln. Auch ist es nötig, die einschlägigen Rechtsbehelfe und Sanktionen sowie die Anforderungen an die Vorlage und Offenlegung von Dokumenten zu bestimmen.[1437]

Wang ist zudem einer der ersten chinesischen Rechtswissenschaftler, der einen stärkeren verfassungsrechtlichen Bezug in der chinesischen Steuerrechtswissenschaft fordert.[1438] Beispielsweise merkt er an, dass durch die Anwendung einer GAAR in das Eigentumsrecht (Art. 13 der chinesischen Verfassung) der Bürger eingegriffen wird, sodass ihre Einführung und Ausgestaltung vom Gesetzgeber, also dem NVK, beschlossen und dabei auch die Frage nach ihrer allgemeinen Verfassungsmäßigkeit gestellt werden sollte.[1439] Dem Recht auf Eigentum wohnt allerdings eine gewisse soziale Verantwortung inne, denn die Erzielung von persönlichem Einkommen ist nur

werden sollte. Sobald alle Steuergesetze zu formellen Gesetzen erhoben wurde, besteht aber die Möglichkeit, ein allgemeines Steuergesetzbuch zu erlassen und darin eine allgemein gültige GAAR aufzunehmen. Im Interesse der Systemintegrität sei es aber zum jetzigen Zeitpunkt besser, Fragen der Steuerumgehung in jedem Steuergesetz separat zu regeln.

1436 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 68 (auf Chinesisch); so auch später in *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 814 f. (auf Chinesisch); siehe auch *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686, 694 (auf Chinesisch); *Zhang*, 68(1), Bulletin for International Taxation (2014), 35, 36.

1437 *Wang*, 8 Taxation Research (2014), 64, 68 (auf Chinesisch); so auch später in *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 815 (auf Chinesisch). So auch schon *Liu/Song*, 3 Taxation School of Yangzhou University Journal (2010), 43, 44 (auf Chinesisch); *Xiong/Evans*, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), 686, 694.

1438 Siehe *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805 (auf Chinesisch). *Wang* nimmt hierbei wieder starken Bezug zu den Lehren des deutschen Verfassungsrechts.

1439 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 806 ff. (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

in einem funktionsfähigen Staat möglich, der letztlich von der Gesellschaft als Ganzer geschaffen wurde und nur mit ausreichender Finanzierung eine freie Wirtschaftsordnung sichern kann.[1440] Auch Aspekte wie die Wahrung des Gleichheitsgebots (Art. 33 der chinesischen Verfassung), welches eine gerechte Verteilung der Steuerlast nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip fordert, seien bei der Anwendung der GAAR zu berücksichtigen.[1441] Bei der Bekämpfung der Steuervermeidung müssten also die Rechte und Interessen der Steuerzahler mit der Besteuerungshoheit des Staates und den Interessen der Staatskasse durch die Abwägung und anhand der normativen Logik der Verfassung in Einklang gebracht werden.[1442] Auch sei eine Verhältnismäßigkeitsprüfung nach deutschem Vorbild[1443] bei der Anwendung abstrakter Grundsätze und Normen heranzuziehen, um sicherzustellen, dass der Einzelfall im Einklang mit den Zielen des Steuerrechts steht und nicht gegen die Werte und den Geist der Verfassung verstoße.[1444] Gleichzeitig erkennt *Wang* aber auch an, dass in China traditionell der nationale und politische Charakter der Besteuerung betont und diese vor allem als eine Verpflichtung des Volkes gegenüber dem Staat verstanden wird.[1445] Die marxistische Lehre konstruiert die Rechtfertigung der Besteuerung auf der Grundlage der Verteilungstheorie mit dem Staat als verteilendem Hauptorgan, und dem Volk als Objekt der Verteilung und Subjekt der Verpflichtung, sodass das Steuerrecht sehr einseitig bestimmt ist.[1446] Auch kritisiert *Wang*, dass sich die Gerichte im Fall TCI einseitig im Sinne der Wahrung der Besteuerungshoheit des Staates entschieden haben, was weit vom Geiste der Verfassung und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entfernt sei.[1447] In einem modernen Steuerstaat sollte das chinesische Steuerrecht mehr Wert

1440 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 807 f. (auf Chinesisch).
1441 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 809 f. (auf Chinesisch); so auch *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 153, 155 (auf Chinesisch).
1442 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 810 (auf Chinesisch).
1443 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 813 f. (auf Chinesisch).
1444 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 817 (auf Chinesisch).
1445 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 811 (auf Chinesisch); ähnlich auch *Ouyang*, 36(1) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2018), 150, 151 (auf Chinesisch). Art. 56 der chinesischen Verfassung besagt, dass Bürger der Volksrepublik China verpflichtet sind, Steuern gemäß den Steuergesetzen abzuführen.
1446 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 811 (auf Chinesisch).
1447 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 818 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auf die Rechte der Steuerzahler legen.[1448] Die Erlangung von Staatseinnahmen sollte bei der Auslegung des Zwecks der Einzelsteuergesetze nicht das Hauptziel sein.[1449] Ob die Ausführungen und Vorschläge *Wangs* tatsächlich mit chinesischem Recht vereinbar sind, soll nicht Gegenstand dieser Arbeit sein, da dies eine Frage ist, die letztlich nur chinesische Rechtswissenschaftler und Rechtspraktiker beantworten können. Anzumerken ist, dass das Verfassungsrecht in China bisher kaum eine Rolle in der praktischen Anwendung des chinesischen Rechts (insbesondere des Steuerrechts) gespielt hat[1450] und es höchst fraglich ist, ob die chinesische Führung künftig einen spürbaren Fokus auf verfassungsrechtliche Fragestellungen und den Schutz von Individualrechten legen wird. Auch wenn *Wang* keine konkrete Entscheidung darüber trifft, wie den verschiedenen verfassungsrechtlichen Prinzipien Rechnung getragen werden kann und die Ausführungen somit momentan höchst theoretischer Natur ohne praktische Bedeutung sind, ist die Verknüpfung des Verfassungsrechts mit steuerrechtlichen Fragestellungen zumindest ein Zeichen dafür, dass auch in China ein gesteigertes Bewusstsein für den größeren Rahmen, in dem sich eine Steuerrechtsordnung und damit auch die Bekämpfung von Steuerumgehungen bewegt, entsteht.

Festzuhalten ist, dass durch die Arbeit *Wangs* die Auffassung Eingang in die chinesische Literatur gefunden hat, dass eine allgemeine Antimissbrauchsregel kein spezielles Steuergesetz, sondern eher einen Grundsatz darstellt, der es ermöglicht, Steuergesetze über den Wortsinn hinaus anzuwenden und so Steuerumgehungsgestaltungen zu korrigieren. Durch die stärkere Bezugnahme auf verfassungsrechtliche Aspekte soll zudem dem über den Steuergesetzen stehenden Sinn und Zweck mehr Gewicht gegeben werden, sodass zumindest nach *Wang* das Divergenzphänomen im Zentrum der Steuerumgehungsbekämpfung steht. Die Norm-Zweck-Divergenz, also der Gegensatz zwischen wortsinngetreuer Gesetzesanwendung und dem hinter dem Einzelsteuergesetz stehenden Sinn und Zweck, bildet zwar auch nach *Osterloh-Konrad* den Kern des Steuerumgehungsproblems, zeichnet aber nicht die konkrete Grenzlinie zwischen legitimer Steuerplanung und illegitimer Steuerumgehung vor.[1451] Sie benennt nur eine notwendige, nicht aber automatisch auch eine hinreichende Bedingung für

1448 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 811 (auf Chinesisch).
1449 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 810 (auf Chinesisch).
1450 Siehe dazu Abschnitt B.IV.1.b.ii.
1451 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 602.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Identifikation einer Steuerumgehungsgestaltung.[1452] Welche Schwelle chinesische Wissenschaftler für die Überschreitung der Wortsinngrenze vorschlagen, d. h., insbesondere wie die Kriterien der chinesischen GAAR für die Ermittlung einer Steuerumgehungsgestaltung zueinander stehen und ausgelegt werden, soll daher im Folgenden untersucht werden.

Einerseits wird vorgeschlagen, dass sowohl das Kriterium des Fehlens angemessener Geschäftszwecke geprüft als auch ein Substanztest durchgeführt werden müsste, um eine Steuerumgehung zu ermitteln.[1453] Die mit der GAAR verbundene Rechtsunsicherheit wird teilweise damit begründet, dass unklar ist, ob entweder das Fehlen vernünftiger Geschäftszwecke oder das Abstellen auf die Substanz einer Gestaltung das Hauptmerkmal der chinesischen GAAR ist.[1454] Rein rechtlich gesehen, müsste das Fehlen vernünftiger Geschäftszwecke das entscheidende Merkmal für die Bestimmung einer Steuerumgehungsgestaltung sein, da dieses letztlich in § 47 ChKStG und damit in einem formellen Gesetz des NVK festgelegt wurde.[1455] Demnach müsste die wirtschaftliche Substanz bzw. das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche lediglich in den normativen Dokumenten des Staatlichen Zentralsteueramts geregelt wird, der Prüfung des angemessenen Geschäftszwecks untergeordnet sein.[1456] In gewisser Weise seien die beiden Kriterien aber miteinander verbunden, da vernünftige Geschäftszwecke, also subjektive Motive und Absichten, in der Praxis meist nur anhand objektiver Kriterien wie der Substanz einer Gestaltung ermittelt werden könnten, sodass der Substanztest also notwendige Voraussetzung für die Ermittlung der Geschäftszwecke einer Gestaltung sei.[1457] Andersherum könnten Transaktionen mit einer Form-Substanz-Divergenz dennoch legitime Geschäftszwecke verfolgen, sodass das Abstellen auf wirtschaftliche Tatsachen allein nicht ausreichend für die Ermittlung einer Steuerumgehungsvereinbarung sei.[1458] Da beide Kriterien nicht austauschbar und von großer Bedeutung für die Ermittlung einer Steuerumgehung seien, sollte daher auch der Substanztest in § 47 ChKStG aufgenommen werden, sodass

1452 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 602.
1453 Siehe *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162 (auf Chinesisch).
1454 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 164 (auf Chinesisch).
1455 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 164 (auf Chinesisch).
1456 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 164 (auf Chinesisch).
1457 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 165 (auf Chinesisch); ähnlich *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 153, 154 (auf Chinesisch).
1458 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 165 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

keine Konflikte in Bezug auf die Normenhierarchie mehr bestehen.[1459] Die Elemente zur Bestimmung einer Steuerumgehungsgestaltung sollten so festgelegt werden, dass ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Schutz der öffentlichen Einnahmen und den Rechten der Steuerpflichtigen besteht.[1460] Steuerpflichtige wären stärker benachteiligt, wenn nur eines der beiden Merkmale für das Vorliegen einer Steuerumgehungsgestaltung ausreichen würde,[1461] sodass schließlich beide Kriterien kumulativ erfüllt sein sollten; d. h., sowohl die wirtschaftliche Substanz als auch die Geschäftszwecke müssten dafür sprechen, dass eine Steuerumgehungsgestaltung vorliegt[1462].

Manch andere Autoren legen größeren Wert darauf, wie sich die beiden Merkmale zueinander verhalten. Da subjektive Missbrauchsabsichten nur schwer zu beweisen seien, eigne sich das Merkmal des Fehlens angemessener Geschäftszwecke nicht zur Definition von Steuervermeidung, sodass es vielmehr als Ausschlusskriterium dienen sollte.[1463] Der objektive Substanztest sollte daher das Hauptkriterium für die Ermittlung einer Steuervermeidungsvereinbarung darstellen.[1464] Mit anderen Worten: Solange ein Steuerpflichtiger unkonventionelle Handlungen vornimmt, die nicht der wirtschaftlichen Substanz der betroffenen Transaktion entsprechen, kann die Finanzverwaltung eine subjektive Missbrauchsabsicht unterstellen.[1465] Wenn er aber nachweisen kann, dass angemessene Geschäftszwecke vorliegen, ist er von einer Korrektur durch die Steuerbehörden befreit.[1466]

1459 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 165 (auf Chinesisch); ähnlich auch *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 815 (auf Chinesisch).

1460 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 165, 166 f. (auf Chinesisch).

1461 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 165, 166 f. (auf Chinesisch). *Tang* weist auch darauf hin, dass es für die Verwaltung aufgrund des weiteren Anwendungsbereiches der GAAR von Nachteil wäre, wenn mehr wirtschaftliche Transaktionen auf das Vorliegen von Steuerumgehungsmerkmalen geprüft werden müssten, da so auch ein höherer Verwaltungsaufwand und damit erhebliche Kosten einhergehen würden,

1462 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 167 (auf Chinesisch).

1463 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 817 (auf Chinesisch); *Xiong/Wang*, 4 International Taxation (2013), 6, 8 (auf Chinesisch).

1464 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 817 (auf Chinesisch); *Xiong/Wang*, 4 International Taxation (2013), 6, 8 (auf Chinesisch). Ähnlich auch *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 155 (auf Chinesisch), der die Einführung des Kriteriums der wirtschaftlichen Substanz auch für die GAAR des ChKStG fordert.

1465 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 817 (auf Chinesisch); *Xiong/Wang*, 4 International Taxation (2013), 6, 8 (auf Chinesisch).

1466 *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 817 (auf Chinesisch); *Xiong/Wang*, 4 International Taxation (2013), 6, 8 (auf Chinesisch). So auch

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Anstatt das Fehlen angemessener Geschäftszwecke zum Synonym für Steuervermeidung zu machen, wird auch vorgeschlagen, den Rechtsmissbrauch, wie er beispielsweise in der deutschen oder französischen Rechtsordnung verstanden wird, zum übergeordneten Begriff der Steuerumgehung zu machen, sodass der Missbrauch der zivil- und handelsrechtlichen Gestaltungsfreiheit zur Umgehung des Steuerrechts und zur Erlangung unzulässiger Steuervorteile im Zentrum der Bekämpfung von Steuerumgehungen stehen sollte.[1467] § 92 Umsetzungsmaßnahmen 2009 würde ohnehin schon auf den Rechtsmissbrauch abstellen, sodass dies nur stärker in die Praxis mit einbezogen werden müsse.[1468] Darüber hinaus sei die Steuervermeidung anhand des Verhaltenselements, des subjektiven Elements, des Wirkungselements und der Ermittlung des Rechtszwecks zu bestimmen.[1469] Das Verhaltenselement erfordere das Vorliegen einer unkonventionellen Transaktionsvereinbarung, also die Künstlichkeit einer Gestaltung.[1470] Das subjektive Element stelle auf die Erlangung des Steuervorteils als Hauptzweck der Vereinbarung ab und das Wirkungselement auf die Erlangung des Steuervorteils selbst, dessen Gewährung schließlich dem Zweck des Steuergesetzes und dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zuwiderläuft.[1471] Als negatives subjektives Element können auch in diesem Schema angemessene Geschäftszwecke vom Steuerpflichtigen angeführt werden, sodass die Steuerbehörden die steuerliche Wirkung einer Transaktion nicht allein aufgrund des Fehlens eines vernünftigen Geschäftszwecks verweigern.[1472]

Ouyang, 36(1) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2018), 150, 154, 156 (auf Chinesisch).

1467 *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 78 (auf Chinesisch); ähnlich auch *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 156 (auf Chinesisch), der die Steuerumgehung als Missbrauch der Gestaltungsfreiheit zum Zwecke der Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils sieht, bei dem der formelle Tatbestand zwar erfüllt ist, aber gegen den Zweck des Gesetzes im Sinne der materiellen Steuergerechtigkeit verstoßen wird.

1468 *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 78 (auf Chinesisch).

1469 *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 78 (auf Chinesisch).

1470 *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 78 (auf Chinesisch); ähnlich auch *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 156 (auf Chinesisch), nach dem eine Transaktion dann künstlich ist, wenn sie im Vergleich zu normalen Handlungen unter normalen Umständen als anormal eingestuft werden kann.

1471 *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 78 (auf Chinesisch).

1472 *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 78 (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zudem werden auch Ausführungen zum Inhalt der einzelnen Kriterien gemacht.[1473] Ob ein angemessener Geschäftszweck vorliegt, hänge einerseits davon ab, ob der steuerliche Zweck der Gestaltung mit dem gesetzgeberischen Willen hinter den einschlägigen Steuergesetzen übereinstimmt, also das tatsächliche Verhalten des Steuerpflichtigen letztlich vom Gesetzgeber gefördert werden sollte.[1474] Andererseits müsse der steuerliche Zweck der Vereinbarung auf eine gutgläubige, gewinnorientierte wirtschaftliche Tätigkeit ausgerichtet sein.[1475] Dabei müsste anhand der Merkmale des jeweiligen Wirtschaftszweigs, der jeweiligen Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen Umfelds beurteilt werden, ob die Motive der Transaktion einem nützlichen wirtschaftlichen Zweck dienen.[1476] Je näher die Transaktion an den Geschäftspraktiken des Steuerpflichtigen und seinen laufenden Geschäften sei, desto eher kann ein angemessener Geschäftszweck vorliegen.[1477] Als subjektiver Zustand sollte der Geschäftszweck objektiv auf der Grundlage äußerer Tatsachen bewertet werden, z. B., ob die Transaktion das Potenzial hat, gewinnbringend zu sein, ob tatsächlich eine Investition der vorhandenen Mittel getätigt wurde, ob die verschiedenen Schritte der Transaktion tatsächlich stattfanden, ob die an der Transaktion beteiligten Personen voneinander unabhängig sind und sowohl vor als auch nach der Transaktion rechtmäßigen geschäftlichen Tätigkeiten nachgehen etc.[1478] Im Rahmen der Angemessenheit sei zu prüfen, ob die Transaktion von anderen Unternehmern oder wirtschaftlich vernünftigen Kaufleuten in einer ähnlichen Situation und unter den gleichen Umständen als nachteilig für die künftige Entwicklung des Unternehmens angesehen wird und eindeutig nicht mit der Erzielung einer künftigen Wertsteigerung des Unternehmensvermögens oder der Möglichkeit der Erlangung von wirtschaftlichen Vorteilen verbunden ist.[1479] Gemäß dem Substanztest soll eine Transaktion als wirtschaftlich substanziell bewertet werden, wenn der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Lage vor und nach derselben auf irgendeine Weise

1473 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 167 ff. (auf Chinesisch).
1474 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 168 (auf Chinesisch).
1475 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 168 (auf Chinesisch).
1476 *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 79 (auf Chinesisch); *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 167 (auf Chinesisch).
1477 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 167 (auf Chinesisch).
1478 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 167 (auf Chinesisch).
1479 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 168 f. (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wesentlich verändert.[1480] Wenn beispielsweise durch den Abschluss einer Investitionstätigkeit der Steuerpflichtige in keine andere wirtschaftliche Lage versetzt wird, als wenn er die Finanzierungsmittel bei einer Bank belassen würde, habe eine Transaktion keine wirtschaftliche Substanz.[1481]

Unabhängig davon, welche dieser Ausführungen am besten mit chinesischem Recht vereinbar ist und ob jemals eine Umsetzung in die Praxis stattfindet, ist allen Ansätzen eines gemeinsam: Es geht stets darum, eine Norm-Zweck-Divergenz zu identifizieren, egal, ob dafür der Begriff des Rechtsmissbrauchs verwendet oder auf eine Form-Substanz-Divergenz bzw. die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung Bezug genommen wird. Zudem wird versucht, die Schwelle zur Wortsinnüberschreitung festzulegen, wobei Kriterien wie die Künstlichkeit bzw. kaufmännische Üblichkeit, subjektive Missbrauchsabsichten und der Grad der Norm-Zweck-Divergenz, also wie eklatant der Widerspruch zwischen dem Ergebnis der Gestaltung und dem Sinn und Zweck des Gesetzes ist,[1482] angeführt werden. Insbesondere Kriterien, die nichts mit der Teleologie des Einzelsteuergesetzes zu tun haben, zielen darauf ab, die Risiken aus einer nicht vollständigen Deckung von Wortsinn und Zweck einer Norm zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem zu verteilen und sollen so für einen ausgewogenen Umgang des Rechts mit der Steuerumgehung sorgen.[1483] Denn je komplizierter, gekünstelter oder umständlicher eine Gestaltung ist, desto weniger kann von den Gesetzesverfassern erwartet werden, dass sie diese bei der Formulierung des Gesetzestextes vorhersehen und berücksichtigen.[1484] Nutzt der Steuerpflichtige eine planwidrige Regelungslücke im Gesetz bewusst aus, liegen also subjektive Missbrauchsabsichten vor, so kann ihm die Aberkennung des steuerlichen Vorteils eher zugemutet werden, als wenn hinter der entsprechenden Gestaltung keine derartige Absicht steht.[1485] Auch chinesi-

1480 *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 155 (auf Chinesisch); *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 171 (auf Chinesisch).

1481 *Tang*, 34(5) Modern Law Science (2012), 162, 171 (auf Chinesisch).

1482 Darauf wird beispielsweise abgestellt, wenn davon die Rede ist, dass keine wirtschaftliche Substanz vorliegt, da sich an der wirtschaftlichen Position des Steuerpflichtigen kaum etwas oder sogar nichts ändert. Dann liegt die Norm-Zweck-Divergenz besonders klar auf der Hand, siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 650.

1483 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651.

1484 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 651.

1485 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 653.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schen Wissenschaftlern geht es also darum, den Ausgleich zwischen den Interessen der Steuerzahler und des Staates zu erreichen.

Die Schwelle für eine Abweichung vom Wortsinn einer Norm heraufzusetzen, bedeutet im Übrigen auch, die Übergriffe der rechtsanwendenden Institutionen in den Verantwortungsbereich der rechtsetzenden Gewalt zu verhindern.[1486] In einigen Fällen wird von chinesischen Autoren sogar ausdrücklich gefordert, die Gesetzgebungsbefugnisse der Exekutive zugunsten der Bewahrung der Gesetzgebungsgewalt der Legislative zu schwächen und die Entwicklung der Regelsetzungsbefugnis der Judikative zu stärken.[1487] Anzumerken ist in diesem Zusammenhang ferner, dass einige Aufsätze im Zusammenhang mit der Bekämpfung von Steuerumgehung auch die Verbesserung des chinesischen Verfahrens- und Beweisrechts behandeln.[1488] Auch nach *Osterloh-Konrad* lässt sich die Schwelle für die Ausübung einer etwaigen Befugnis zur Regeldurchbrechung mit Blick auf den Sinn und Zweck eines Steuergesetzes nicht nur durch die Festlegung zusätzlicher materiell-rechtlicher Erfordernisse erhöhen, sondern auch durch die Einführung besonderer verfahrensrechtlicher Anforderungen.[1489] Auf verfahrens- und beweisrechtliche Fragestellungen soll im Rahmen dieser Arbeit aber nicht weiter eingegangen werden.

Festzuhalten ist, dass es auch in der chinesischen Rechtswissenschaft um die Frage der Grenzziehung zwischen legitimer Steuerplanung und illegitimer Steuerumgehung unter Heranziehung international gebräuchlicher Begriffe und Kriterien geht.

Auffällig ist, dass ähnlich wie in Hongkong kaum Bezug auf den direkten Sinn und Zweck der Einzelsteuergesetze genommen wird. Vielmehr spielen Rechtfertigungen auf höheren Ebenen, wie die Steuergerechtigkeit, das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das Gleichheitsgebot, eine Rolle.[1490] Dies

1486 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 618.

1487 So *Ouyang*, 36(1) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2018), 150, 156 (auf Chinesisch).

1488 So z. B. *Tang/Xiao*, 4 Contemporary Law Review (2018), 99 (auf Chinesisch); *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 156 ff. (auf Chinesisch); *Ouyang*, 36(1) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2018), 150, 154 ff. (auf Chinesisch); *Qian*, 5 Taxation Research (2017), 97, 99 ff. (auf Chinesisch).

1489 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 602.

1490 So z. B. *Ouyang*, 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (2020), 150, 153, 155 (auf Chinesisch); *He*, 5 Tax and Economic Research (2019), 72, 78 (auf Chinesisch); *Wang*, 30(3) Peking University Law Journal (2018), 805, 809 f. (auf Chinesisch).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ist einerseits damit zu begründen, dass chinesische Steuergesetze ohnehin sehr kurzgehalten sind, sodass der direkte Sinn und Zweck oft evident ist[1491] und daher auf die Prinzipien höherer Stufen abgestellt wird. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die chinesische Rechtswissenschaft im Allgemeinen, insbesondere aber die Steuerrechtswissenschaft, im Vergleich zur „westlichen" Rechtswissenschaft noch relativ jung und weniger ausgereift ist. Die Steuerrechtsordnung ist noch im Begriff, sich zu entwickeln, und muss sich stets der Dynamik der rasanten wirtschaftlichen Entwicklung Chinas und internationalen Bestrebungen anpassen, sodass grundlegende Prinzipien und verfassungsrechtliche Diskussionen, insbesondere im Hinblick auf das Ziel, die Steuerrechtsordnung künftig rechtsstaatlicher zu gestalten, eine weitaus größere Rolle bei theoretischen Überlegungen spielen. Letztlich bleiben die theoretischen Diskussionen in der Praxis allerdings bislang unbeachtet, sodass nach wie vor die Verwaltung, allen voran das Staatliche Zentralsteueramt, maßgeblich für den Umgang mit Steuerumgehungsgestaltungen verantwortlich ist.

ii. Exkurs: Die Nutzungsberechtigung im Recht der DBA

Im internationalen Steuerrecht wird der Begriff der „Nutzungsberechtigung" (*beneficial ownership*) eingesetzt, um zu ermitteln, welche an einer grenzüberschreitenden Transaktion beteiligten Parteien Anspruch auf bestimmte Steuerabkommensvorteile haben. Besonders relevant ist die Nutzungsberechtigung bei der Zurechnung von Einkünften aus Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren. Klauseln wie z. B. Art. 10 II, 11 II und 12 II des chinesisch-deutschen DBA regeln, dass ein nicht in China ansässiger Steuerpflichtiger in den Genuss einer abkommensrechtlichen Begünstigung für aus China stammende Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren gelangen kann, wenn es sich bei dem Empfänger der Erträge um einen Nutzungsberechtigten handelt.[1492] Während das innerstaatliche Recht Chinas das Konzept der Nutzungsberechtigung selbst nicht kennt,[1493] wurde die

1491 Beispielsweise geht es bei der Besteuerung des Veräußerungsgewinns durch die Übertragung chinesischer Kapitalbeteiligungen eindeutig darum, Sachverhalte mit Nexus in China auch der chinesischen Besteuerungshoheit zu unterwerfen.

1492 Der Begriff des Nutzungsberechtigten ist mittlerweile in allen neu verhandelten chinesischen DBA enthalten.

1493 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 99.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chinesische Auffassung zur Nutzungsberechtigung im Recht der DBA in den vergangenen Jahren durch eine Reihe von normativen Dokumenten des Staatlichen Zentralsteueramts konkretisiert.[1494] Zwar sollen das internationale Steuerrecht und Fragen des Abkommensrechts nicht Gegenstand dieser Arbeit sein; da die chinesische Definition der Nutzungsberechtigung aber lange als eine Mischung aus dem kontroll-basierten Verständnis des Konzepts der Nutzungsberechtigung und der GAAR-basierten *Anti-Treaty-Shopping*-Regel des § 92 Nr. 2 Umsetzungsmaßnahmen 2009 galt,[1495] wird im Folgenden kurz auf die Entwicklung der chinesischen Vorschriften zu diesem Thema eingegangen, um schließlich Erkenntnisse für den Umgang chinesischer Behörden mit der nationalen GAAR zu gewinnen. Dabei ist auf die Bedeutung des Substanztests für die Nutzungsberechtigung (1) einzugehen, bevor auch Fallbeispiele dargestellt (2) sowie die Abgrenzung zu allgemeinen Antimissbrauchsinstrumenten (3) näher beleuchtet werden.

(1) Die Bedeutung des Substanztests

§ 1 I der Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Verständnis und zur Identifizierung des „Nutzungsberechtigten" in DBA aus dem Jahr 2009 (im Folgenden „Mitteilung 601")[1496] definierte den Nutzungsberech-

1494 Siehe dazu die Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Verständnis und zur Identifizierung des „Nutzungsberechtigten" in DBA, Brief zu nationalen Steuerangelegenheiten [2009] Nr. 601, außer Kraft seit 1. April 2018; Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Identifizierung von „Nutzungsberechtigten" in DBA [2012] Nr. 30, außer Kraft seit 1. April 2018; Stellungnahme des Staatlichen Zentralsteueramts zur Behandlung von Fällen der Steuerbehörden der Provinz Hubei und anderer Provinzen und Städte in Bezug auf die Nutzungsberechtigung in der Dividenden-Klausel des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Volksrepublik China und der Sonderverwaltungszone Hongkong, Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten [2013] Nr. 165; Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Auslegung der Bekanntmachung zur Feststellung der Nutzungsberechtigung im Falle von *entrusted investments* [2014] Nr. 24; Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zu Fragen der „Nutzungsberechtigung" im Recht der DBA [2018] Nr. 9.

1495 *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 593, 753; ähnlich *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 99.

1496 Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Verständnis und zur Identifizierung des „Nutzungsberechtigten" in DBA, Brief zu nationalen Steuerangelegenheiten [2009] Nr. 601, außer Kraft seit 1. April 2018.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tigten als eine Partei, die die Eigentumsrechte an den Einkünften bzw. den zugrunde liegenden Vermögenswerten besitzt und kontrolliert sowie allgemein substanzielle Geschäftstätigkeiten ausübt. Vertreter oder Durchlaufgesellschaften (sog. *conduit companies*) konnten nicht als Nutzungsberechtigte gesehen werden. Bei der Ermittlung des Nutzungsberechtigten war es außerdem gemäß § 2 Mitteilung 601 wichtig, nicht nur auf technische Aspekte oder innerstaatliches Recht abzustellen; vielmehr sollte der Begriff anhand einer ganzheitlichen Würdigung aller sachverhaltsrelevanten Umstände unter Berücksichtigung der Zwecksetzung der DBA, also der Vermeidung von Doppelbesteuerung und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -vermeidung, sowie unter Heranziehung des Grundsatzes *substance over form* ausgelegt werden. § 2 legte außerdem sieben Prüfungspunkte fest, die gegen eine Nutzungsberechtigung sprachen, darunter die Verpflichtung des Empfängers der Einkünfte, diese innerhalb eines bestimmten Zeitraums an in Drittstaaten ansässige Parteien weiterzuleiten (Nr. 1), das Fehlen eines substanziellen Geschäftsbetriebs auf Seiten des Empfängers der Einkünfte (Nr. 2), eine mit der Höhe der Einkünfte unvereinbare Zahl an Personal und Vermögenswerten (Nr. 3), eine eingeschränkte Verfügungsgewalt über die Einkünfte sowie eine kaum vorhandene Risikoübernahme (Nr. 4), eine extrem niedrige Steuerbelastung im anderen Vertragsstaat (Nr. 5) sowie die Weiterleitung der durch Darlehens- oder Lizenzverträge erzielten Zins- oder Lizenzeinkünfte an dritte Personen durch gleichartige Verträge (Nr. 6 und 7).[1497] Die chinesische Definition entsprach in weiten Teilen dem Wortlaut des (damals aktuellen) Kommentars zum OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen aus dem Jahr 2003[1498] mit dem einzigen Unterschied, dass der Substanztest (konkretisiert durch die sieben Prüfungskriterien) in China als positives Merkmal für das Vorliegen einer Nutzungsberechtigung aufgenommen wurde.[1499] Dies spricht dafür, dass sich der Begriff der Nutzungsberechtigung in China zunächst einem allgemeinen Antimissbrauchs-

1497 Siehe hierzu auch *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 167 ff.; *Meindl-Ringler*, Beneficial Ownership in International Tax Law (2016), S. 262 ff.; *Meyer*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China (2016), S. 101 f.

1498 *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, Commentary on Article 10 Concerning the Taxation of Dividends* Rn. 12*, Commentary on Article 11 Concerning the Taxation of Interest* Rn. 8*, Commentary on Article 12 Concerning the Taxation of Royalties* Rn. 4.

1499 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

instrument stark annäherte,[1500] was zu diesem Zeitpunkt allerdings auch in zahlreichen anderen Jurisdiktionen beobachtet werden konnte.[1501] Hervorzuheben ist auch, dass die Steuerbehörden teilweise im Rahmen des Substanztests der GAAR Bezug auf die Kriterien der Mitteilung 601 nahmen, was nochmals unterstreicht, dass beide Konzepte zunächst gleichzulaufen schienen und kaum ein Unterschied in der Anwendung bestand.[1502]

Die Nutzungsberechtigung für Abkommenszwecke sorgte allgemein auf internationaler Ebene für zahlreiche Kontroversen, da der Begriff in den verschiedenen Rechtssystemen andere Bedeutungen hatte, beispielsweise, weil das Konzept von Eigentum in Rechtsordnungen des *Common Law* oder *Civil Law* grundlegend unterschiedlich aufgefasst wird.[1503] Diskutiert wurde, ob die Nutzungsberechtigung ein weit gefasstes Antimissbrauchsinstrument zur Bekämpfung von *Treaty Shopping* darstellt oder nur auf spezielle Situationen abzielt, in denen Abkommensvorteile versagt werden sollen.[1504] Ebenso unklar war in diesem Zusammenhang lange Zeit, ob die Nutzungsberechtigung mithilfe einer eher wirtschaftlichen oder strengen rechtlichen Betrachtungsweise ermittelt werden sollte.[1505] Die rechtliche Betrachtungsweise stellt dabei vor allem auf rechtliche Kriterien ab, welche die Intensität der Eigentümerstellung in Bezug auf die fraglichen Einkünfte erfassen, wie beispielsweise die Kontroll- und Verfügungsgewalt oder das übernommene Risiko.[1506]

1500 Siehe *Li*, International Taxation in China: A Contextualized Analysis (2016), S. 171; *Meindl-Ringler*, Beneficial Ownership in International Tax Law (2016), S. 265; *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100.

1501 Siehe dazu vertiefend *González-Barreda*, Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties (2020), S. 67 ff.

1502 Siehe *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 585 Fn. 1024.

1503 *Sharkey*, 65(12) Bulletin for International Taxation (2011), 655, 658; *Du Toit*, 64(10) Bulletin for International Taxation (2010), 500 f.

1504 *Sharkey*, 65(12) Bulletin for International Taxation (2011), 655, 658.

1505 *Sharkey*, 65(12) Bulletin for International Taxation (2011), 655, 658. Siehe vertiefend zu den internationalen Entwicklungen des Begriffs der Nutzungsberechtigung *Tischbirek/Ismer* in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen (2021), Art. 10–12 Rn. 11 ff.; *Hernández González-Barreda*, Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties (2020); *Meindl-Ringler*, Beneficial Ownership in International Tax Law (2016); *Du Toit*, 64(10) Bulletin for International Taxation (2010), 500, 501.

1506 *Tischbirek/Ismer* in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen (2021), Art. 10–12 Rn. 18 m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die chinesischen Steuerbehörden konzentrierten sich bei der Feststellung der Nutzungsberechtigung in der Regel primär oder sogar ausschließlich auf die Ermittlung der wirtschaftlichen Substanz eines Steuerpflichtigen, ohne die konkreten Rechte an den Einkünften zu untersuchen.[1507] Nur wenn die wirtschaftliche Substanz erfolgreich nachgewiesen werden konnte, wurde eine Nutzungsberechtigung des Steuerpflichtigen angenommen.[1508] Das Vorgehen der chinesischen Steuerbehörden schien dabei auf folgender Logik zu basieren: Wenn der Steuerpflichtige das Recht hat, die Zurechnung der Einkünfte zu kontrollieren, sollte sich dies auch rechtlich, wirtschaftlich und tatsächlich manifestieren und den geschäftlichen Anforderungen und der Organisationsstruktur des Unternehmens entsprechen.[1509] In Situationen, in denen eine nichtansässige Gesellschaft nur ein oder zwei Mitarbeiter hat oder über wenige oder keine Vermögenswerte verfügt, wäre eine solche Manifestation der Nutzungsberechtigung allerdings nur schwer zu belegen.[1510] Zudem wenden chinesische Steuerbehörden auf lokaler Ebene die Vorschriften des Staatlichen Zentralsteueramts in den meisten Fällen auf eine sehr technische Art und Weise an, um Unklarheiten zu vermeiden.[1511] Da die Rechte an Einkünften oft schwer greifbar und die konkreten Rechtsverhältnisse nicht immer leicht zu erkennen sind, wurden substanzielle Geschäftsaktivitäten, die objektiv klarer ermittelt werden können, zum bevorzugten Maßstab der Steuerbehörden.[1512] Dies bestätigt sich auch in den (wenigen) veröffentlichten Fällen zur Nutzungsberechtigung.

(2) Fallbeispiele für die Versagung der Nutzungsberechtigung

Im Juni 2009 schüttete ein in Chongqing gegründetes *Joint Venture* (im Folgenden „BAC") Dividenden an eine mauritische Gesellschaft aus, die fast 25 % der Anteile an BAC hielt.[1513] Die mauritische Gesellschaft berief sich auf die Anwendung der einschlägigen Vorschriften des DBA zwischen

1507 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100.
1508 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100.
1509 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100.
1510 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100.
1511 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100; *Sharkey*, 65(12) Bulletin for International Taxation (2011), 655, 657.
1512 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 100.
1513 Der Fall ist öffentlich nicht mehr zugänglich, eine Zusammenfassung findet sich aber bei *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 101.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

China und Mauritius aus dem Jahr 1994, wonach Dividenden, die eine mauritische Gesellschaft aus China bezieht, einem Quellensteuersatz von maximal 5 % unterliegen. Die Nutzungsberechtigung der mauritischen Gesellschaft wurde allerdings von der Steuerbehörde in Chongqing aufgrund der Gesamtumstände infrage gestellt. In den Jahren 2007 und 2009 hatte die mauritische Gesellschaft mehrere Ausschüttungen an ihre US-amerikanische Muttergesellschaft vorgenommen, die insgesamt 90 % der Dividenden ausmachten, die die mauritische Gesellschaft von BAC erhielt. Das Halten von Anteilen machte die Hauptgeschäftstätigkeit der mauritischen Gesellschaft aus und die Einkünfte setzten sich lediglich aus Dividenden, Zinsen und anderen passiven Einkünften zusammen. In Mauritius war die Steuerbelastung der mauritischen Gesellschaft zudem gleich null, da die von nichtansässigen Gesellschaften erhaltenen Dividenden aus dem Ausland steuerfrei waren. Nach Verhandlungen mit den Behörden gab das mauritische Unternehmen schließlich nach und zahlte die chinesische Quellensteuer in Höhe von 10 % auf einen Betrag von mehr als 7,9 Mio. USD.

In einer weiteren Entscheidung ging es um eine pharmazeutische Gesellschaft (X) mit Sitz in Mudan (Provinz Shandong).[1514] Mehr als 78 % der Anteile von X wurden von einer Gesellschaft in Hongkong (Y) und fast 22 % von einem Gesellschafter in Peking gehalten. Im August 2009 übertrug Y für ca. 5 Mio. USD 26 % der Anteile an X an eine andere Gesellschaft aus Hongkong (Z). Im April 2010 beschloss die Geschäftsführung der Gesellschaft X, Gewinne auszuschütten, woraufhin Z die Anwendung des DBA zwischen der Volksrepublik China und Hongkong aus dem Jahre 2006 beantragte. Danach sollte der Quellensteuersatz auf Dividenden 5 % nicht überschreiten. Die Steuerbehörde in Mudan bestritt die Nutzungsberechtigung von Z aufgrund folgender Umstände: Z wurde am 3. August 2009 von Y gegründet. Kurz nach der Registrierung erhielt Z die übertragenen Anteile an X und verhandelte zudem einen *Joint-Venture*-Vertrag mit X. Weniger als fünf Monate später erhielt Z eine Ausschüttung in Höhe von fast 90 % der ursprünglichen Investition in X. Für die Steuerbehörde in Mudan bedeutete dies, dass Z weder das Betriebsrisiko trug, noch an der Geschäftsführung der Gesellschaft X beteiligt war und die Vereinbarung über die Gewinnausschüttung, die im Voraus festgelegt gewesen zu sein schien, kein betriebliches Motiv hatte. Der Fall wurde der Steuerbehörde

1514 Der Fall ist öffentlich nicht mehr zugänglich, eine Zusammenfassung findet sich aber bei *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 102.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Provinz Shandong gemeldet, woraufhin ein Informationsaustauschverfahren eingeleitet wurde. Dabei wurde bestätigt, dass Z nur ein oder zwei Mitarbeiter in Hongkong beschäftigte und keine substanziellen geschäftlichen Aktivitäten ausgeübt wurden. Aus diesen Informationen schloss die Steuerbehörde in Mudan, dass Z keine Nutzungsberechtigung in Bezug auf die Dividenden hatte und daher keine abkommensrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen konnte.

Nach den vorliegenden Informationen prüfen die chinesischen Steuerbehörden im Rahmen der Ermittlung der Nutzungsberechtigung in keinem der Fälle, ob die Gesellschaft, die die Dividenden erhalten hat, rechtlich bzw. vertraglich verpflichtet war, die Einkünfte an die Muttergesellschaft weiterzuleiten, oder allgemein mit der Verfügungsgewalt über die Einkünfte ausgestattet war.[1515] Der Schwerpunkt der Prüfung lag stets auf der Substanz der Gesellschaft, die die Dividenden erhalten hatte. Diese Herangehensweise bestätigte sich auch in fünf weiteren Fällen zur Nutzungsberechtigung, welche die staatliche Steuerbehörde der Provinz Guangdong auf Anfrage der lokalen Steuerbehörde der Stadt Guangzhou zu behandeln hatte.[1516] Dabei wurde stets festgestellt, dass die betroffene nichtansässige Gesellschaft nur in der jeweiligen Jurisdiktion registriert wurde, um die gesetzlich vorgeschriebene Organisationsform zu erfüllen, und dabei keine wesentliche Geschäftsaktivität wie Produktion, Vertrieb oder Management ausübte. Außerdem waren Größe und Personalausstattung nicht mit der Höhe der jeweiligen Einkünfte vereinbar, sodass die Nutzungsberechtigung letztlich in allen Fällen aufgrund mangelnder wirtschaftlicher Substanz verneint wurde. Ähnlich argumentierte auch das Staatliche Zentralsteueramt auf An-

1515 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 102.

1516 Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *Xiuhui Co Ltd*, Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong [2014] Nr. 15; Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *Opportunities (Mauritius) II Limited*, Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong [2014] Nr. 152; Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *GS Investment Partners (Mauritius) V Limited*, Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong [2014] Nr. 153; Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *RT-Mart Holdings Co Ltd*, Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong [2014] Nr. 160; Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *Yinli Development Co Ltd*, Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong [2015] Nr. 547.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

frage der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Qinghai mit dem zusätzlichen Argument, dass die betroffene Gesellschaft keinerlei Risiken trage und auf Barbados so gut wie keiner Besteuerung ausgesetzt sei.[1517] Lediglich in einem Fall der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Anhui, welche eine Anfrage der lokalen Steuerbehörde der Stadt Huaibei beantwortete, wurde kurz darauf eingegangen, dass die betroffene nichtansässige Gesellschaft keine Kontroll- oder Verfügungsrechte über die Einkünfte besaß.[1518] Dies wurde damit begründet, dass die jeweiligen Direktoren nach den Reisepässen zu urteilen nicht nach China gereist waren, um die Investitionsprojekte zu inspizieren oder an den entsprechenden *Joint-Venture*-Verhandlungen teilzunehmen. Zudem war keiner der Unterzeichner der Investitionsverträge Angestellter oder Mitglied der Geschäftsführung der nichtansässigen Gesellschaft. Ausschlaggebend für die Verneinung der Nutzungsberechtigung waren aber auch in diesem Fall die fehlende wirtschaftliche Substanz aufgrund geringer Geschäftstätigkeiten und mangelnder Risikoübernahme sowie die niedrige Steuerlast im Vertragsstaat Barbados.

Ein weiterer Fall, der oft im Zusammenhang mit der Versagung von abkommensrechtlichen Begünstigungen erwähnt wird, spielte sich im Jahr 2008 in Xinjiang ab.[1519] Nachdem eine US-amerikanische Unternehmensgruppe 2006 eine Gesellschaft in Barbados mit drei in den USA ansässigen Geschäftsführern gründete, erwarb diese Gesellschaft ca. 33 % der Anteile an einem chinesischen *Joint Venture* aus dem Bereich der Öl- und Gasförderung in der autonomen Region Xinjiang, welches sein Stammkapital entsprechend dem Kaufpreis erhöhte. Danach verkaufte die Gesellschaft in Barbados die Anteile des *Joint Venture* zu einem höheren Preis an den ursprünglichen chinesischen Anteilseigner zurück, was schließlich zu einem Gewinn der Gesellschaft in Barbados führte. Im Jahr 2008 stellten die chinesischen Steuerbehörden fest, dass die Vereinbarung mit dem alleinigen Ziel durchgeführt wurde, die chinesische Besteuerung zu vermeiden, und versagten der Gesellschaft daher die abkommensrechtliche Begünstigung

1517 Antwort des Staatlichen Zentralsteueramts zur abkommensrechtlichen Begünstigung der ausländischen Investoren von *Qinghai Dachaidan Mining Co Ltd*, Allgemeine Steuermitteilung [2014] Nr. 70.

1518 Antwort zur Bestimmung der Nutzungsberechtigung von *GSCP Bouquet Holdings SRL*, Brief zu Steuerangelegenheiten der Provinz Anhui [2012] Nr. 264.

1519 Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Bescheid der staatlichen Steuerverwaltung der Uigurischen Autonomen Region Xinjiang über den korrekten Umgang mit Fällen des Missbrauchs von DBA, Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten [2008] Nr. 1076.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

in Bezug auf Kapitalgewinne, welche in Art. 13 des DBA zwischen der Volksrepublik China und Barbados aus dem Jahr 2000 vorgesehen war, sodass schließlich Quellensteuer auf die Gewinne gezahlt werden musste. Der Gewinn der Gesellschaft basierte auf einer im Voraus festgelegten Abfolge von Schritten und außerdem gab es keine Hinweise darauf, dass die Gesellschaft in Barbados Geschäftstätigkeiten unterhielt und damit als dort ansässig gesehen werden konnte. Auch handelte es sich bei dem *Joint-Venture*-Vertrag mit der chinesischen Gesellschaft zwar formal um eine Investition in ein chinesisches Unternehmen; es konnte allerdings nicht festgestellt werden, ob außer der Gewinnerzielung durch die Veräußerung der Anteile noch andere wirtschaftliche Gründe für das *Joint Venture* vorlagen. Die Gesellschaft in Barbados wurde also als reine Zweckgesellschaft gewertet.

Der Fall *Xinjiang* gab, ähnlich wie der Fall *Chongqing*[1520], einige Rätsel in Bezug auf das Vorgehen der chinesischen Steuerbehörden auf, da die Rechtsgrundlage bzw. die rechtliche Begründung für die Versagung der abkommensrechtlichen Begünstigung bis heute unklar ist. Das DBA zwischen China und Barbados enthielt zu diesem Zeitpunkt weder eine allgemeine Antimissbrauchsregel,[1521] noch wurde in der Zurechnungsklausel für Kapitalgewinne eine Nutzungsberechtigung vorausgesetzt, sodass entweder die Nutzungsberechtigung in die jeweilige Vorschrift hineingelesen wurde oder die nationale allgemeine Antimissbrauchsvorschrift des ChKStG Anwendung fand.[1522] Anzumerken ist allerdings, dass zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung im Jahr 2006 das ChKStG und somit auch die nationale GAAR noch nicht existierten, da diese erst 2007 eingeführt wurden und schließlich 2008 in Kraft traten. Ebenso wenig konnten die Steuerbehörden auf die Vorschriften der normativen Dokumente des Staatlichen Zentralsteueramts zurückgreifen, da die Umsetzungsmaßnahmen 2009 sowie Mitteilung 601 erst im Jahr 2009 veröffentlicht wurden. Im Fall *Xinjiang* wurde also scheinbar ohne das Vorliegen einer konkreten Rechtsgrundlage, Ver-

1520 Siehe dazu Abschnitt B.IV.2.a.i.(2).(a).(i).

1521 Ein Überblick über das Vorliegen von Antimissbrauchsregeln in chinesischen DBA (Stand 2012) findet sich bei *Li*, 66(9) Bulletin for International Taxation (2012), 452, Anhang (Tabelle 6).

1522 Siehe *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 593. In *Qiu*, 60 Tax Notes International (2010), 593, 617 ff. wird ferner untersucht, inwiefern die chinesischen Steuerbehörden die Tatbestandsvoraussetzungen der einschlägigen Zurechnungsvorschrift des DBA ausgelegt haben könnten, um die Ansässigkeit der Gesellschaft in Barbados zu verneinen.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

fahrensregeln oder bestimmter Anwendungskriterien ein Substanztest zur Versagung abkommensrechtlicher Begünstigungen durchgeführt.[1523] Grund dafür war vor allem der Rückgang von Steuereinnahmen, der u. a. auf die gängige Praxis der Gründung von Zweckgesellschaften in Niedrigsteuerländern zurückzuführen war, weshalb alle staatlichen Steuerbehörden der Provinzen angewiesen wurden, Transaktionen, die den Verkauf von Anteilen an in China ansässigen Unternehmen beinhalteten, auf ihren Geschäftszweck oder die Beteiligung von Gesellschaften in Niedrigsteuergebieten hin zu überprüfen.[1524] Dass der Geschäftszweck bzw. die wirtschaftliche Substanz die Grundlage für die Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift sowie die Bestimmung der Nutzungsberechtigung wurde, zeichnete sich also schon kurz nach der Überarbeitung des chinesischen Körperschaftsteuerrechts ab.

(3) Abgrenzung zu allgemeinen Antimissbrauchsinstrumenten

Im Kommentar zum OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen aus dem Jahr 2014 wurde schließlich impliziert, dass die Nutzungsberechtigung kein allgemeines Antimissbrauchsinstrument darstellt,[1525] da das Konzept nur auf einen spe-

1523 So auch *Cao/Li* in: Lang et al. (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (2016), S. 200 f.

1524 *Lampreave*, 67(1) Bulletin for International Taxation (2013), 49, 55.

1525 Dem überarbeiteten Kommentar aus dem Jahr 2014 gingen zwei Diskussionsentwürfe aus den Jahren 2011 und 2012 voraus. Bereits im Diskussionsentwurf der OECD aus dem Jahr 2011, *Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention*, aufrufbar unter: https://web-archive.oecd.org/2012-06-14/93710-48413407.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023), wurde in *Commentary on Article 10* Rn. 12.5, *Commentary on Article 11* Rn. 10.3 und *Commentary on Article 12* Rn. 4.4 vorgeschlagen, dass das Konzept der Nutzungsberechtigung auf bestimmte Formen der Steuervermeidung, wie z. B. die Zwischenschaltung von reinen Zweckgesellschaften, abzielt und sonstigen Fällen von *Treaty Shopping* auf eine andere Weise entgegengewirkt werden soll, beispielsweise durch abkommensrechtliche spezielle Antimissbrauchsinstrumente, allgemeine Antimissbrauchsinstrumente oder auch Ansätze, die eine Prüfung der wirtschaftlichen Substanz beinhalten. Siehe vertiefend zu der Überarbeitung des OECD-Kommentars und den Diskussionsentwürfen *Hernández González-Barreda*, Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties (2020), S. 247 ff.; *Meindl-Ringler*, Beneficial Ownership in International Tax Law (2016), S. 61 ff.; *Vallada* in: Lang/Pistone et al. (Hrsg.), The OECD Model Convention and its Update 2014 (2014), S. 25 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ziellen Fall der Steuervermeidung abzielen würde und somit die Anwendbarkeit von anderen Antimissbrauchsinstrumenten nicht ausgeschlossen sei.[1526] Die Nutzungsberechtigung und sonstige Antimissbrauchsinstrumente sind also nach Auffassung der OECD nebeneinander anwendbar.[1527] Spätestens nach Veröffentlichung des BEPS-Projekts und mit Etablierung zahlreicher weiterer Antimissbrauchsinstrumente wie dem *Principle Purpose Test* oder der *Limitation on Benefits*-Regel hat die Nutzungsberechtigung als Antimissbrauchsinstrument an Bedeutung verloren, sodass sich der eng gefasste Anwendungsbereich, wie im Kommentar aus 2014 angedeutet, auf internationaler Ebene (wahrscheinlich) festigen wird.[1528]

Entsprechend diesen Entwicklungen überarbeitete auch das Staatliche Zentralsteueramt die Definition des Nutzungsberechtigten. In § 1 der Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Identifizierung von „Nutzungsberechtigten" in DBA aus dem Jahr 2012 wurde beispielsweise u. a. konkretisiert, dass der Status des Nutzungsberechtigten auch dann versagt werden kann, wenn keine Steuervermeidungsmotive vorliegen, was auf eine Trennung der beiden Konzepte schließen ließ.[1529] Mit Veröffentlichung der Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Erlass von Verwaltungsmaßnahmen für nichtansässige Steuerzahler, die einen Anspruch auf abkommensrechtliche Begünstigungen haben[1530] und der dazugehörigen Formulare im Jahr 2015 stellte das Staatliche Zentralsteueramt schließlich auch ausdrücklich klar, dass die Nutzungsberechtigung sich lediglich auf das Eigentum an den Einkünften oder die Verfügungsgewalt über die Einkünfte, Rechte oder Vermögenswerte, aus denen

1526 *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, Commentary on Article 10 Concerning the Taxation of Dividends* Rn. 12.6, *Commentary on Article 11 Concerning the Taxation of Interest* Rn. 10.4, *Commentary on Article 12 Concerning the Taxation of Royalties* Rn. 4.4.

1527 Was der OECD-Kommentar allerdings nicht behandelt, ist das Verhältnis der Konzepte zueinander und welche Lösung im Falle eines Konflikts zu wählen ist, siehe *Hernández González-Barreda*, Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties (2020), S. 259 f.

1528 Siehe vertiefend *Hernández González-Barreda*, Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties (2020), S. 260 ff.; *Elliffe*, 11(1) World Tax Journal (2019), 47; *Chand*, 46(2) Intertax (2018), 115; *Meindl-Ringler*, Beneficial Ownership in International Tax Law (2016), S. 379 ff.

1529 *Qiu*, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), 98, 102.

1530 Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Erlass von Verwaltungsmaßnahmen für nichtansässige Steuerzahler, die einen Anspruch auf abkommensrechtliche Begünstigungen haben [2015] Nr. 60, außer Kraft seit 14. Oktober 2019.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Einkünfte herrühren, bezieht[1531] und unabhängig davon Ermittlungen zu Steuervermeidungsfällen unter Anwendung der abkommensrechtlichen oder nationalen GAAR eingeleitet werden können (§ 22).[1532] Auch die aktuelle Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zu Fragen der „Nutzungsberechtigung" im Recht der DBA aus dem Jahr 2018, welche die entsprechenden Dokumente aus den Jahren 2009 und 2012 ersetzte, definierte in § 1 die Nutzungsberechtigung als Eigentum an Einkünften oder Verfügungsgewalt über Einkünfte oder Rechte und Vermögenswerte, aus denen die Einkünfte herrühren. Gemäß § 10 können außerdem der *Principle Purpose Test* des Abkommensrechts sowie die innerstaatliche GAAR zur Anwendung kommen, auch wenn die Nutzungsberechtigung des Antragstellers der Begünstigung vorliegt. Die GAAR spielt somit auch im chinesischen Steuerrecht keine Rolle mehr für die Definition und Ermittlung der Nutzungsberechtigung, vielmehr soll sie unabhängig davon der allgemeinen Bekämpfung von Steuervermeidungsfällen dienen. Anzumerken ist aber, dass § 2 Nr. 2 der Bekanntmachung aus dem Jahr 2018 immer noch den Substanztest als ein Kriterium für die Feststellung der Nutzungsberechtigung aufzählt, sodass dieser weiterhin eine wichtige Rolle bei der Bekämpfung von Steuerumgehungsfällen unter Anwendung begünstigender Vorschriften in DBA spielen wird.

iii. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, dass die chinesische GAAR des Körperschaftsteuerrechts durch die Konkretisierung in den zahlreichen normativen Dokumenten des Staatlichen Zentralsteueramts zunächst etwas diffus wirkt, da verschiedene Kriterien wie das Fehlen angemessener Geschäftszwecke, das Vorliegen von Missbrauchssituationen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise sowie der Substanztest angeführt werden und das

1531 Siehe das Formular für die Meldung des Antrags auf abkommensrechtliche Begünstigungen durch nichtansässige Steuerzahler (Formular A zur Körperschaftsteuer) unter Punkt IV.15, aufrufbar unter: http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n1465977/n1466022/c1949446/content.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

1532 Die Bekanntmachung aus dem Jahr 2015 wurde mittlerweile durch die Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Erlass von Verwaltungsmaßnahmen für nichtansässige Steuerzahler, die einen Anspruch auf abkommensrechtliche Begünstigungen haben [2019] Nr. 35 ersetzt. § 21 gleicht aber dem Wortlaut des § 22 der Bekanntmachung aus 2015.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Verhältnis der unterschiedlichen Regelungen und Dokumente zueinander nicht ganz klar ist. Aufgrund der sehr lückenhaften Veröffentlichung von praktischen Anwendungsfällen sowie der geringen Bedeutung der chinesischen Rechtsprechung und Rechtswissenschaft ist es außerdem schwierig, die genaue Definition und Bedeutung der einzelnen Kriterien in der Rechtsanwendung zu ermitteln. In der Theorie eignen sich alle Kriterien dazu, eine Norm-Zweck-Divergenz nach *Osterloh-Konrad* zu ermitteln und die Schwelle für die Überschreitung des Wortsinns festzulegen. Auch die Untersuchung verschiedener Ansätze chinesischer Rechtswissenschaftler ergab, dass es im Rahmen der Steuerumgehungsbekämpfung anhand von allgemeinen Antimissbrauchsregeln stets darum geht, eine Norm-Zweck-Divergenz zu identifizieren, egal, ob dafür der Begriff des Rechtsmissbrauchs verwendet oder auf eine Form-Substanz-Divergenz bzw. die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung Bezug genommen wird. Zudem wird versucht, die Schwelle zur Wortsinnüberschreitung festzulegen, wobei Kriterien wie die Künstlichkeit bzw. kaufmännische Üblichkeit, subjektive Missbrauchsabsichten und der Grad der Norm-Zweck-Divergenz, also wie eklatant der Widerspruch zwischen dem Ergebnis der Gestaltung und dem Sinn und Zweck des Gesetzes ist, angeführt werden.

Die Analyse der Verwaltungsdokumente und praktischen Anwendungsfälle hat schließlich gezeigt, dass die chinesische GAAR bisher nur bei indirekten Übertragungen chinesischer Kapitalbeteiligungen (und nunmehr auch anderer Vermögenswerte) durch die Veräußerung ausländischer Zwischengesellschaften Anwendung fand. Aber auch in diesem speziellen Fall handelt es sich um die Auflösung einer Norm-Zweck-Divergenz, auch wenn dies von den chinesischen Rechtsanwendern so nicht bezeichnet wird und keine ausdrückliche Prüfung des Sinn und Zwecks der Steuergesetze stattfindet. Nach den „umgangenen" chinesischen Einzelsteuergesetzen des § 3 III ChKStG i. V. m. § 7 III Durchführungsbestimmungen sind auch gebietsfremde Unternehmen, die Einkünfte aus der Übertragung von Kapitalbeteiligungen an in China ansässigen Gesellschaften erzielen, einkommensteuerpflichtig und müssen Quellensteuer abführen. Dadurch sollen die wirtschaftliche Realität zur Grundlage der chinesischen Besteuerung gemacht und Sachverhalte mit Nexus in China der chinesischen Besteuerungshoheit unterworfen werden. Der erforderliche Nexus wird im Rahmen der Korrektur von Steuerumgehungsgestaltungen, die eine indirekte Übertragung von chinesischen Kapitalbeteiligungen beinhalten, schließlich anhand eines Substanztests ermittelt, sodass eine Norm-Zweck-Divergenz in Gestalt einer Form-Substanz-Divergenz die Grundlage für die

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Anwendung der chinesischen GAAR bildet. Denn wenn eine Gestaltung die konkrete Gewinnerzielung einer Gesellschaft aus China auslagert, die Umstände aber dafürsprechen, dass die Gewinnerzielung tatsächlich dort stattfand und somit die chinesische Besteuerung umgangen wurde, liegt ein spezieller Fall der Form-Substanz-Divergenz vor. Der strenge Substanztest, den die chinesischen Behörden und Gerichte bisher durchführten, um die Zwischenschaltung der veräußerten ausländischen Holdinggesellschaft zu beurteilen, führte dazu, dass die GAAR auch bei Vorliegen außersteuerlicher Gründe (wie beispielsweise verwaltungs- oder gesellschaftsrechtliche Investitionshindernisse) stets anwendbar war. Zwar wurde durch die Einführung detaillierterer Kriterien im Jahr 2015 der Substanztest erweitert und der Ermessensspielraum der lokalen Steuerbehörden eingeschränkt; 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 durch die Anwendung der allgemeinen Antimissbrauchsregel zu stehen. Dass die wirtschaftliche Substanz ein Kernmerkmal der chinesischen Steuerumgehungsbekämpfung ist, zeigt auch der Umgang chinesischer Behörden mit Steuerumgehungsfällen im Bereich des Abkommensrechts, da auch bei der Ermittlung der Nutzungsberechtigung die wirtschaftliche Substanz der betroffenen ausländischen Gesellschaften bis heute ein wichtiges Entscheidungskriterium bildet.

b. Abschließende Analyse

Da das chinesische Steuerrecht zum größten Teil ein Rechtstransplantat darstellt,[1533] verwundert es nicht, dass die allgemeine Bekämpfung der Steuerumgehung in China aufgrund der Heranziehung international gängiger Begriffe und Konzepte, wie z. B. *substance over form*, im Vergleich zu anderen Jurisdiktionen auf den ersten Blick keine herausragenden Unterschiede aufzuweisen scheint. *Osterloh-Konrads* Ergebnisse basieren allerdings auf der Analyse allgemeiner Antimissbrauchsvorschriften westlicher Rechtssysteme, sodass abschließend zu untersuchen ist, inwieweit die chi-

1533 Siehe dazu Abschnitt B.IV.1.a.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nesische GAAR trotz der Besonderheiten des chinesischen Rechtssystems anhand ihrer Erkenntnisse analysiert werden kann.

Hierbei ist zunächst festzustellen, dass zentrale Fragestellungen im Zusammenhang mit der Einführung und Anwendung einer allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift, die sich in westlichen Rechtssystemen aufgrund sich gegenüberstehender rechtsstaatlicher Grundprinzipien ergeben, in China kaum eine Rolle spielen. Dies hat Auswirkungen auf die Fragen nach der Sinnhaftigkeit einer GAAR sowie auf die Bewertung der einzelnen Kriterien allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente.

In westlichen Rechtsordnungen besteht beispielsweise ein Spannungsverhältnis zwischen den rechtsstaatlichen Anforderungen an das Steuerrecht, insbesondere der Entscheidungsprärogative des Parlaments einerseits und der effektiven Bekämpfung der Steuerumgehung andererseits.[1534] In den von *Osterloh-Konrad* untersuchten Rechtsordnungen ist es zwar stets der Gesetzgeber, der letztlich die Grenze zwischen legitimer Steuerplanung und illegitimem Gestaltungsmissbrauch festlegen sollte; die Konkretisierung der unbestimmten Rechtsbegriffe, die in allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften notwendigerweise verwendet werden, sowie die Festlegung des Anwendungsbereiches dieser Vorschriften erfolgen aber maßgeblich durch die Gerichte.[1535] Daher stellt sich oft die Frage, ob die Aufnahme einer GAAR in ein Rechtssystem überhaupt notwendig oder sogar verfassungsrechtlich bedenklich ist.

Nach *Osterloh-Konrad* ist die Aufnahme einer allgemeinen Antimissbrauchsbestimmung in ein nationales Steuersystem aber trotz dieses Spannungsverhältnisses grundsätzlich sinnvoll.[1536] Vor dem Hintergrund der Entscheidungsprärogative des Parlaments ließe sich zwar argumentieren, dass Gesetzgeber zur Umgehungsbekämpfung vorzugsweise auf spezielle Antimissbrauchsbestimmungen zurückgreifen sollten.[1537] Allerdings drohe ein Steuersystem sich dann zu einem Grad an Komplexität hin zu entwickeln, der so nicht mehr effektiv zu bewältigen wäre.[1538] Zudem könne man so keine neuartigen Steuersparmodelle erfassen, da nur bereits bekannte Gestaltungen durch spezielle Antimissbrauchsvorschriften abgedeckt wür-

1534 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 539.
1535 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 532, 685 f.
1536 Siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 685 ff.
1537 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 686.
1538 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 686.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den.[1539] Aus *Osterloh-Konrads* Rechtsvergleich ergibt sich schließlich auch, dass der Verzicht auf eine GAAR auf Dauer nicht den Effekt hätte, die Entscheidungsprärogative des Parlaments bezüglich der legitimen Grenzziehung zwischen Gestaltungsmissbrauch und legitimer Steuerplanung abzusichern.[1540] Vielmehr würden Gerichte Mittel und Wege suchen, zumindest besonders aggressiven Umgehungsgestaltungen entgegenzuwirken, auch wenn der Gesetzgeber hierfür keine Rechtsgrundlage geschaffen hat.[1541] Die Gerichte würden geradezu zu solch aktivistischem Verhalten aufgefordert, da es bei der Bekämpfung von Steuerumgehungsgestaltungen darum geht, dem hinter dem er- oder umgangenen Gesetz stehenden Willen des Gesetzgebers Rechnung zu tragen.[1542] Auf lange Sicht könnte also die Planungssicherheit des Steuerpflichtigen durch den bewussten Verzicht auf eine GAAR nicht zwingend verbessert werden.[1543]

Aber auch eine Überantwortung der Missbrauchsbekämpfung an die Judikatur – aufgrund der begrenzten Gestaltungsmacht des Gesetzgebers bei der Schaffung einer allgemeinen Antimissbrauchsbestimmung sowie der größeren Unparteilichkeit von Gerichten – ist nicht zweckmäßig, da ein solches System sich als deutlich unberechenbarer erweisen würde.[1544] Zwar wird auch durch die Einführung einer GAAR nicht viel mehr Rechtssicherheit geboten; der Gesetzgeber kann aber durch eine solche Norm zumindest den gedanklichen Ansatz vorgeben, dem die Missbrauchsbekämpfung zu folgen hat und konkrete Maßstäbe für die Entscheidungen der Rechtsanwender bestimmen.[1545] Nach *Osterloh-Konrad* spricht also vieles dafür, eine allgemeine Antimissbrauchsregel in die Steuerrechtsordnung aufzunehmen, um das Feld nicht vollständig der Rechtsprechung zu überlassen.[1546] In ausgewählten Bereichen können zudem spezielle Antimissbrauchsvorschriften eingesetzt werden, um ein höheres Maß an Rechtssicherheit zu gewährleisten.[1547]

Blickt man nun aber auf das Steuerrechtssystem Chinas, lässt sich schnell feststellen, dass es das Spannungsverhältnis zwischen der Entscheidungs-

1539 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 686.
1540 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 686.
1541 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 686.
1542 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 687.
1543 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 687.
1544 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 687 f.
1545 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 688.
1546 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 690.
1547 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 690.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

prärogative des Parlaments und der Effektivität der Missbrauchsbekämpfung durch die Rechtsanwender so nicht gibt. Der größte Unterschied zu westlichen Demokratien besteht in der Staatsorganisation Chinas, denn dem chinesischen Staatsaufbau liegt keine echte Gewaltenteilung, sondern eine Gewalteneinheit zugrunde.[1548] Es handelt sich lediglich um eine Funktions- bzw. Aufgabenteilung zwischen den verschiedenen Institutionen. Insbesondere Gerichte spielen kaum eine Rolle und haben nur sehr begrenzte Möglichkeiten, Verwaltungshandeln zu korrigieren.[1549] Zudem sind nicht nur der NVK und der Ständige Ausschuss für die Gesetzgebung in China verantwortlich, auch dem Staatsrat sowie seinen Abteilungen kommen weitreichende Gesetzgebungsbefugnisse zu.[1550] Zwar stehen die Gesetze des NVK sowie des Ständigen Ausschusses gemäß dem GGG über den Verwaltungsregeln und normativen Dokumenten der Verwaltungsorgane; allerdings sind diese formellen Gesetze sehr vage gehalten, sodass die Ausarbeitung der Details letztlich zum größten Teil durch die Exekutive erfolgt. Das chinesische Steuersystem wird bis heute hauptsächlich vom Staatsrat und den untergeordneten Behörden, insbesondere dem Staatlichen Zentralsteueramt, gestaltet und verwaltet. Detaillierte Steuervorschriften werden von der Verwaltung in Form von Verwaltungsrechtsnormen des Staatsrates, ministeriellen Regeln oder auch informellen Vorschriften des Staatlichen Zentralsteueramts oder des Finanzministeriums herausgegeben, welche diese darüber hinaus auch selbst interpretieren. Die Gerichte wenden zum Teil auch informelle Vorschriften der Verwaltung an, die nach herrschender Meinung kein Gesetzesrecht darstellen.[1551] Auch lokale Steuerbehörden folgen den Anweisungen des Staatlichen Zentralsteueramts meist strikt. Verfassungsrechtliche Prinzipien haben ebenfalls keinen Eingang in die Anwendung und Bewertung steuerrechtlicher Gesetze gefunden.[1552] Ein echtes Kompetenzproblem kann somit in China nicht entstehen, weshalb die Frage, ob eine GAAR im chinesischen Rechtssystem sinnvoll ist, nicht im verfassungsrechtlichen bzw. staatsorganisatorischen Kontext zu beantworten ist. Die Ergebnisse *Osterloh-Konrads* haben in diesem Bereich mithin keinen allzu bedeutenden Mehrwert. Ähnlich verhält es sich auch bei der konkreten Bewertung allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente. Durch die

1548 Siehe Abschnitt B.IV.1.b.i.
1549 Siehe Abschnitt B.IV.1.b.i.(3).
1550 Siehe Abschnitt B.IV.1.b.i.(2).
1551 Siehe Abschnitt B.IV.1.b.i.(2).(a).(ii).
1552 Siehe Abschnitt B.IV.1.b.ii. sowie B.IV.2.a.i.(3).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Identifizierung der Steuerumgehung als Norm-Zweck-Divergenz, die Einordnung von GAAR als Methodennormen sowie die Allozierung der verschiedenen Kriterien allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente in das Zwei-Stufen-Modell wurde ein Rahmen geschaffen, innerhalb dessen methodologische und auch verfassungsrechtliche Unklarheiten im Zusammenhang mit der Steuerumgehungsbekämpfung besser verstanden und gelöst werden können. Dass die Vorteile von *Osterloh-Konrads* Modell auch bei der Bewertung der Voraussetzungen der chinesischen GAAR weniger relevante Tragweite haben, wird besonders deutlich, wenn man sich noch mal die Kritik *Osterloh-Konrads* an pauschalen Argumentationsmustern, denen die Vorstellung zugrunde liegt, Steuergesetze zielten generell auf irgendeine Form des wirtschaftlichen Ist ab, vor Augen führt. Hierzu ist zunächst noch einmal festzuhalten, dass auch das Hauptmerkmal der chinesischen GAAR ein Substanztest ist, mithilfe dessen chinesische Steuerbehörden zwischengeschaltete ausländische Holdinggesellschaften bewerten, um Steuerumgehungsgestaltungen zu identifizieren. Durch Bezugnahme auf die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung wird meist eine Überschreitung des Wortsinns der Norm mit Blick auf ihren Sinn und Zweck ermöglicht, welcher darin besteht, die wirtschaftliche Realität zu erfassen.[1553] Wenn die rechtlichen Strukturen dem wirtschaftlich Gewollten nicht entsprechen, liegt ein Indiz für eine Norm-Zweck-Divergenz vor.[1554] Dies kann bei der Übertragung in China steuerverhafteten Vermögens durch die Zwischenschaltung einer nahezu substanzlosen Gesellschaft durchaus angenommen werden, da es in den meisten Fällen um die Übertragung der chinesischen Vermögenswerte gehen wird. Der Gesetzgeber wird derartige Konstruktionen in den meisten Fällen genauso behandeln wollen wie den im Gesetz geregelten direkten Weg, weil eine wirtschaftliche Äquivalenz vorliegt.[1555]

Problematisch wird diese Argumentation nach der Auffassung *Osterloh-Konrads* allerdings dort, wo dem Steuergesetz ohne Bezugnahme auf die konkreten normativen Grundlagen pauschal unterstellt wird, es ziele ausschließlich auf wirtschaftliche Vorgänge ab.[1556] Zum einen könne in Ansehung des wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttums niemand das „wirtschaftliche Ist" exakt bestimmen, sodass der Begriff des „Wirtschaftlichen"

1553 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 672.
1554 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 672 f.
1555 Siehe *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.
1556 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

für sich genommen kaum subsumtionsfähig sei.[1557] Wirtschaftliche und rechtliche Veränderungen seien außerdem untrennbar miteinander verwoben.[1558] Auch ein ideales Steuergesetz könne nicht an die (wie auch immer zu definierende) „reine" ökonomische Realität anknüpfen, da in einem Wirtschaftssystem, das sich innerhalb einer Rechtsordnung organisiert, die wirtschaftliche Realität meist auch rechtlich verfasste Realität sei.[1559] Die Argumentation mit der wirtschaftlichen Substanz oder vergleichbaren Begriffen führe 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 die Zwecke des Einzelsteuergesetzes in den Blick genommen werden.[1560] Ein Rückgriff auf die wirtschaftliche Substanz ohne Bezugnahme auf die konkreten normativen Vorgaben und Zwecke berge also die Gefahr einer nicht an das Gesetz rückgebundenen, meist einseitig profiskalischen Rechtsprechung.[1561] Der Gesetzgeber habe daher auf greifbarere Konzepte zurückzugreifen, d. h., wie wirtschaftliche Substanz in einem Steuersystem definiert wird, müsse positiv entschieden werden und fällt in die Kompetenz der Legislative.[1562] *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 zu bestimmen ist, nur anhand der einschlägigen Einzelsteuergesetze und deren *telos* zu beantworten ist.[1563]

Diese Argumentation führt in China allerdings zum größten Teil ins Leere. Die 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. In China gelten zudem nicht nur die formellen Gesetze als Gesetzesrecht, sondern auch die Verwaltungsregeln und normativen Dokumente des Staatsrates bzw. des Staatlichen Zentralsteueramts. Was also als wirtschaftliche Substanz gesehen wird, kann durchaus ohne verfassungsrechtliche Bedenken durch eine Maßnahme des

1557 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 673 f.
1558 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 680.
1559 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 680.
1560 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 677.
1561 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 676.
1562 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 675.
1563 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 678.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Staatlichen Zentralsteueramts konkretisiert werden; dies ist beispielsweise jüngst durch die Bekanntmachung 7 aus dem Jahre 2015 erfolgt, 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 chinesischen Besteuerung machen und Sachverhalte mit Nexus in China der chinesischen Besteuerungshoheit unterwerfen, wird also gewissermaßen durch den Substanztest in Bekanntmachung 7 konkretisiert.

Nur weil verfassungsrechtliche Elemente eine weniger große Rolle spielen, heißt dies aber nicht, dass *Osterloh-Konrads* Erkenntnisse in einem Rechtssystem wie dem chinesischen irrelevant sind. Das chinesische Rechtssystem stellt vielmehr ganz eigene Regeln auf und versucht, teils unter Heranziehung „westlichen" Gedankenguts und teils durch die Neuformulierung eigener Grundsätze, ein in sich kohärentes System entsprechend den Bedürfnissen des chinesischen Volks zu schaffen. Rechtssicherheit oder dem Schutz der Steuerpflichtigen kommt auch im chinesischen Steuersystem ein immer größerer Stellenwert zu.[1564] Beispielsweise könnte es auch aus chinesischer Sicht durchaus Sinn machen, Merkmale wie die Umgehungsabsicht in die allgemeine Antimissbrauchsregel aufzunehmen, da es hierbei hauptsächlich um eine überzeugende Risikoverteilung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus geht. Der Steuerpflichtige hat ein berechtigtes Interesse daran, sich auf das Recht verlassen zu können, was allerdings dann Einschränkungen erfahren darf, wenn gezielt Lücken im geltenden Recht ausgenutzt werden.[1565] Auch wenn durch die Ausgestaltung des chinesischen Steuerrechts die Gefahr einseitig pro-fiskalischer Entscheidungen durch die Verwaltung besteht, kann eine GAAR allgemein auch im chinesischen Rechtssystem einen gewissen Rahmen vorzeichnen, innerhalb dessen sich die Bekämpfung von Steuerumgehungsgestaltungen zu bewegen hat. So kann zumindest bis zu einem gewissen Grad vermieden werden, dass eine Vielzahl willkürlicher spezieller Antimissbrauchsvorschriften entsteht, die sich am Ende sogar widersprechen. Die lokalen Steuerbehörden als wichtigste Rechtsanwender des chinesischen Steuersystems bekommen vorgegeben, nach welchen Maßstäben Steuerumgehungs-

1564 Siehe z. B. die Ansichten des Staatlichen Zentralsteueramts zur Stärkung der Rechte und Interessen von Steuerzahlern, Allgemeine Steuermitteilung [2013] Nr. 15.

1565 Siehe dazu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung (2019), S. 653 f.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gestaltungen bekämpft werden sollen. Gerade vor dem Hintergrund der überwiegend einflusslosen Judikatur sorgt dies letztlich für mehr Rechtssicherheit. Neben der Möglichkeit eines zusätzlichen effektiven Mittels für die Missbrauchsbekämpfung machen auch diese praktischen Gründe eine GAAR in China durchaus sinnvoll.

Außerdem ist zu beachten, dass die chinesische Politik zunehmend danach strebt, das Steuerrechtssystem „rechtsstaatlicher" zu gestalten, und die weitreichenden Gesetzesbefugnisse der Verwaltung künftig wieder einzuschränken.[1566] Da das Staatliche Zentralsteueramt auch vermehrt Inhalte zur Entwicklung der Steuerpolitik und neue steuerrechtliche Bekanntmachungen veröffentlicht, kann in Zukunft die Gesamtstruktur des chinesischen Steuersystems und damit auch der hinter den Einzelsteuergesetzen stehende Sinn und Zweck besser nachvollzogen werden.[1567] So kann eine stärkere Rückbindung an diesen im Rahmen der Missbrauchsbekämpfung erfolgen. Teilweise wird in der Literatur auch versucht, in der Diskussion über die allgemeine Antimissbrauchsvorschrift einen verfassungsrechtlichen Bezug herzustellen, wobei auch hier abzuwarten ist, ob dies in der Praxis an Relevanz gewinnen wird.

Problematisch ist allerdings nach wie vor, dass aufgrund des strengen Substanztests die Entscheidungen der Verwaltung (und auch der Gerichte wie im Fall TCI)[1568] meist zulasten der Steuerzahler ausfallen und trotz Vorliegens nichtsteuerlicher Gründe, wie beispielsweise gesellschaftsrechtlicher Hindernisse für eine wirtschaftliche Tätigkeit in China, meist davon ausgegangen wird, dass bei einer indirekten Übertragung in China verhafteten Vermögens eine Steuerumgehungsgestaltung vorliegt. Die Sachlage ist bis heute sehr intransparent, da man nicht einsehen kann, ob auch Fälle zugunsten der Steuerzahler entschieden wurden. Da die chinesische GAAR aber nur im Falle grenzüberschreitender Sachverhalte anwendbar ist, besteht der Verdacht, dass vor allem Aktivitäten ausländischer Investoren ins Visier genommen und der chinesischen Besteuerung unterworfen werden sollen.

Wie sich die Handhabung der chinesischen GAAR in Zukunft gestalten wird, hängt maßgeblich davon ab, in welche Richtung sich das chinesische Steuerrechtssystem entwickeln wird. Aufgrund der Dynamik des noch

1566 Siehe Abschnitt B.IV.1.b.i.(2).(a).(iii) sowie B.IV.1.b.i.(3).(b).

1567 Siehe *Turley/Chamberlain/Petriccione* in: Ho/Jiang (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play? (2017), S. 587.

1568 Siehe Abschnitt B.IV.2.a.i.(2).(b).(ii).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jungen Rechtssystems und des weiterhin rasanten Wirtschaftswachstums Chinas kann es noch dauern, bis das chinesische Steuersystem auf stabilen Grundlagen steht. Gleichzeitig werden auch die allgemeinen Antimissbrauchsregeln Chinas, die sich rein formal größtenteils an internationalen Standards anlehnen, ihre eigenen Entwicklungen durchmachen.

3. Gesamtergebnis

Herausgearbeitet wurde, dass es sich in den Anwendungsfällen der chinesischen GAAR des chinesischen Körperschaftsteuerrechts um die Auflösung einer Norm-Zweck-Divergenz handelt, sodass auch in China die GAAR als eine Methodennorm fungiert, 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. Dies liegt letztlich daran, dass auch in China regelbasiert im Sinne des *Schauerschen* Modells entschieden wird. In den letzten Jahrzehnten wurde ein komplexes Rechtssystem aufgebaut, welches obsolet wäre, würde die Verwaltung eine absolute Willkürherrschaft ausüben und in jedem Entscheidungsprozess erneut alle Umstände des Einzelfalles prüfen. Aufgrund fehlender rechtsstaatlicher Grundprinzipien haben die Vorteile des Modells *Osterloh-Konrads* in China aber keine ebenso große Wirkung wie in westlichen Rechtssystemen. Wenngleich aufgrund der institutionellen Besonderheiten die Tendenz zu profiskalischen Entscheidungen besteht und auch der Schutz der Steuerzahler keinen so großen Stellenwert besitzt wie in westlichen Rechtssystemen, sind auch in China Bestrebungen zu erkennen, das Steuersystem „rechtsstaatlicher" zu gestalten, sodass das Modell *Osterloh-Konrads* durchaus an Relevanz für die chinesische Antimissbrauchsbekämpfung gewinnen kann.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuerdokumenten der Verwaltung das komplexeste Steuerrechtssystem dar.

Auch im Bereich der Steuerumgehungsbekämpfung 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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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[1] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuerumgehungsgestaltung 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 Steuerumgehungsgestaltung 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,

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Trotz der zunächst sehr unterschiedlich wirkenden Herangehensweisen gibt es mit Blick auf die Steuerumgehungsbekämpfung 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 Steuerumgehungsgestaltung. Diese eignet sich nach *Osterloh-Konrad* als Indiz für ein Divergenzphänomen, wenn steuerlich motivierte Gestaltungen bei wortsinngemäßer Anwendung der Einzelsteuergesetze erhebliche steuerliche Effekte zur Folge haben, denen keine oder kaum wirtschaftliche Effekte entsprechen.[2] Der Gesetzgeber wird in aller Regel nur solche Vorgänge be- oder entlasten wollen, bei denen sich wirtschaftlich gesehen tatsächlich etwas ändert.[3] 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.[4] 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.[5] Zum einen kann wirtschaftswissenschaftlich niemand das „wirtschaftliche Ist" exakt bestimmen, sodass der Begriff des „Wirtschaftlichen" für sich genommen kaum subsumtionsfähig sei.[6] 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,[7] 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,[8] was durchaus die Gefahr einseitig profiskalischer Entscheidungen birgt[9].

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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.[10]

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 Steuerumgehungsbekämpfung 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.[11] 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.[12] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuerumgehungsbekämpfung 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 Steuerumgehungsproblem 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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuerumgehungsbekämpfung 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 Steuerumgehungsbekämpfung 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-

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Steuerumgehungsvereinbarung abzuwenden. Da die Norm-Zweck-Divergenz zwingende Voraussetzung für die Anwendung einer allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift ist, macht es denklogisch 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

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Zweckrichtungen 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 Zweckrichtung 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.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

D. Fazit

Die einzelnen Vorschriften eines Steuersystems sind Produkt der historischen Erfahrungen einer Rechtsordnung. Dies gilt insbesondere für die Gesetzgebung im Rahmen der Steuerumgehungsbekämpfung, die oft ein sensibler Gradmesser für das Verhältnis zwischen den Rechten der Steuerzahler und den finanziellen Bedürfnissen des Staates ist. *Osterloh-Konrad* hat in ihrer Arbeit durch einen umfassenden Rechtsvergleich und die Heranziehung rechtstheoretischer Methoden den gemeinsamen Nenner im Kampf gegen Steuerumgehungsstrategien herausgearbeitet und ein rechtsordnungsübergreifendes Modell entwickelt, das die verschiedenen Kriterien allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente kategorisiert und den Umgang mit den spezifischen Anforderungen des jeweiligen Rechtssystems klarer gestalten kann. Das Modell *Osterloh-Konrads* kann, wie in dieser Arbeit gezeigt, auch auf allgemeine Antimissbrauchsvorschriften in ostasiatischen Jurisdiktionen angewendet werden, was seine universelle Anwendbarkeit verdeutlicht. Im Hinblick auf die immer größer werdenden Bestrebungen der internationalen Gemeinschaft, grenzüberschreitenden Steuerumgehungsgestaltungen wirksam zu begegnen, eignet sich *Osterloh-Konrads* Modell also gut, um Konvergenz im Bereich der allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften auf internationaler Ebene zu schaffen.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass es sich durchaus auch für die deutsche Rechtswissenschaft lohnen kann, einen Blick auf asiatische Systeme zu werfen. Trotz aller Unterschiede kann eine rechtsvergleichende Arbeit mit asiatischen Rechtsordnungen einen wissenschaftlichen Mehrwert liefern, wenn beispielsweise festgestellt wird, dass die heimischen Vorschriften sich im Vergleich bewähren oder neue im Ausland entwickelte Ansätze in das eigene Rechtssystem übernommen werden können. Insbesondere vor dem Hintergrund des rasanten Wirtschaftswachstums der Volksrepublik China, des hohen Investitionsaufkommens westlicher Unternehmen in Asien und des allgemeinen Globalisierungstrends, gerade auch im internationalen Steuerrecht, ist es ratsam, die Entwicklungen asiatischer Rechtssysteme genau zu beobachten und zu analysieren. Denn nur durch ein tiefes Verständnis der verschiedenen politischen und rechtlichen Systeme

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kann schließlich eine effektive internationale Zusammenarbeit im Rahmen der internationalen Steuerumgehungsbekämpfung gewährleistet werden.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Quellenverzeichnis

I. Aufsätze, Monographien und Kommentare

Aaronson, Graham: GAAR Study – A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system, 2011.

Ahl, Björn: Die Justizauslegung durch das Oberste Volksgericht der VR China – Eine Analyse der neuen Bestimmungen des Jahres 2007, 14(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2007), 251.

Ahl, Björn: Justizreformen in China, Nomos, Baden-Baden, 2015.

Ahl, Björn: Normative oder semantische Verfassung? Der Diskurs in der Volksrepublik China um die Vereinbarkeit des Sachenrechtsgesetzes mit der Verfassung, 41(4) Verfassung und Recht in Übersee (2008), S. 477–509.

Ahl, Björn: Zur Revision des Gesetzgebungsgesetzes der Volksrepublik China, 22(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), S. 241–251.

Alford, William P.: On the Limits of "Grand Theory" in Comparative Law, 61(3) Washington Law Review (1986), S. 945–956.

Avery Jones, John F.: McNiven v Westmoreland: the Humpty Dumpty school of judicial anti avoidance, Private Client Business 2001, S. 381–384.

Aw, Irving: Revisiting the General Anti-Avoidance Rule in Singapore, Singapore Journal of Legal Studies (2009), S. 545–566.

Barr, Michael D.: Singapore – A Modern History, Tauris Academic Studies, London/New York, 2019.

Bartlett, R.T.: The Constitutionality of the Ramsay Principle, British Tax Review 1985, S. 338–361.

Behnes, Raimund: Mittelbare Übertragung steuerpflichtigen Vermögens in China: Steuerliche Implikationen für ausländische Akquisitionen und Restrukturierungen, Internationales Steuerrecht (2015), S. 503–511.

Behrends, Okko: Die *fraus legis*: Zum Gegensatz von Wortlaut und Sinngeltung in der römischen Gesetzesinterpretation, O. Schwartz, Göttingen, 1982.

Blasek, Katrin: Rule of Law in China – A Comparative Approach, Springer, Berlin/Heidelberg, 2015.

Bokhary, Kemal: Recollections, Sweet & Maxwell, Hongkong, 2013.

Bopp, Gerhard: Scheingeschäfte, missbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: Thoma, Gerhard (Hrsg.), Gegenwartsfragen des Steuerrechts – Festschrift für Armin Spitaler, Otto Schmidt, Köln, 1958, S. 132–150 (zit. *Bopp*, in: FS Spitaler).

Bretten, G.R./Stockton, Fay: The Ramsay doctrine: an interim review, British Tax Review (1987), S. 280–291.

Bu, Yuanshi: Einführung in das Recht Chinas, 2. Aufl., C.H. Beck, München, 2017.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bu, Yuanshi: Normenkollisionen und Normenkontrolle in China, RIW (2015), S. 781–806.

Cao, Bristar Mingxing/Li, Na: China, in: Lang, Michael/Owens, Jeffrey/Pistone, Pasquale/Rust, Alexander/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, IBFD Publications, Amsterdam, 2016, S. 179–204.

Cao, Deborah: On the universality of "rights": Absence and presence of "rights" in the Chinese language, 14(2) Intercultural Pragmatics (2017), S. 277–292.

Cao, Fuli: Corporate Income Tax Law and Practice in the People's Republic of China, Oxford University Press, Oxford, 2011.

Cassidy, Julie: "To GAAR or Not to GAAR-That Is the Question": Canadian and Australian Attempts to Combat Tax Avoidance, 36(2) Ottawa Law Review (2005), S. 259–314.

Chan, Cora: Legalizing Politics: An Evaluation of Hong Kong's Recent Attempt at Democratization, 16(2) Election Law Journal (2017), S. 296–305.

Chan, Johannes M M: Human Rights, the Rule of Law and Democracy: Recent Experience of Hong Kong and China, University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2015/039 (2015).

Chan, Samuel: Pre-requisites for General Anti-Avoidance Provisions of Section 61A—Lessons from the Court of Final Appeal Decision in the Ngai Lik Case, 13(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2009), S. 20–32.

Chan, Samuel/Lee, John: Observations on a Recent Court of Appeal Decision on the General Anti-Avoidance Provisions of Section 61A, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), S. 20–26.

Chan, Sek Keong: Judicial Review – From Angst to Empathy, 22 Singapore Academy of Law Journal (2010), S. 469–489.

Chan, Sek Keong: The Courts and the 'Rule of Law' in Singapore, Singapore Journal of Legal Studies (2012), S. 209–231.

Chand, Vikam: The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules, 46(2) Intertax (2018), S. 115–123.

Chen, Albert H.Y.: "One Country, Two Systems" from a Legal Perspective, in: Yeung, Yue-man (Hrsg.), The First Decade: The Hong Kong SAR in Retrospective and Introspective Perspectives, The Chinese University Press, Hongkong 2007, S. 161–188.

Chen, Albert H.Y.: The Constitutional Controversy of Spring 2004, 34(2) Hong Kong Law Journal (2004), S. 215–226.

Chen, Albert H.Y.: The Law and Politics of Constitutional Reform and Democratization in Hong Kong, University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2014/035 (2014), aufrufbar unter: https://ssrn.com/abstract=2503313 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Chen, Albert H.Y.: The Law and Politics of the Struggle for Universal Suffrage in Hong Kong, 2013–15, 3(1) Asian Journal of Law and Society (2016), S. 189–207.

Chen, Albert H.Y.: The NPCSC's Interpretation in Spring 2005, 35(2) Hong Kong Law Journal (2005), S. 255–264.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Chen, Albert H.Y.: The Theory, Constitution and Practice of Autonomy: The Case of Hong Kong (2009), aufrufbar unter: https://ssrn.com/abstract=1366579 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Chen, Albert H.Y./Lo, P.Y.: Hong Kong's Judiciary Under 'One Country, Two Systems', University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2017/022 (2017), aufrufbar unter: https://ssrn.com/abstract=3027564 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Chen, Jianfu: Modernisation, Westernisation, and Globalisation: Legal Transplant in China, in: Oliveira, Jorge Costa/Cardinal, Paulo (Hrsg.), One Country, Two Systems, Three Legal Orders – Perspectives of Evolution. Essays on Macau's Autonomy after the Resumption of Sovereignty by China, Springer, Berlin/Heidelberg, 2009, S. 91–114.

Chen, Liping (陈丽平): Rechtsausschuss des Ständigen Ausschusses des NVK: In Zukunft werden keine neuen Verwaltugsrechtsnormen erlassen (全国人大常委会法工委：今后将不会再出台新税收条例), Rechtssystem Tageszeitung (法制日报) vom 26. März 2015, aufrufbar unter: https://www.chinacourt.org/article/detail/2015/03/id/1574006.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Chen, Zhida: Substantive Legitimate Expectation in Singapore Administrative Law: Chiu Teng @ Kallang Pte Ltd v Singapore Land Authority, 26 Singapore Academy of Law Journal (2014), S. 237–248.

Cheng, Edgar: China's Horse in a Global Race – Positioning the Hong Kong Securities Market, in: Hong Kong Securities and Futures Commission, Securities Regulation in Hong Kong, Securities and Futures Commission, Hongkong, 2002, S. 371–386.

Cheng, Kris: 45 Civil Groups Decry Hong Kong's 'Deteriorating Rule of Law and Human Rights Environment' in UN Submission, Hong Kong Free Press vom 10. April 2018, aufrufbar unter: https://hongkongfp.com/2018/04/10/45-civil-groups-decry-hong-kongs-deteriorating-rule-law-human-rights-environment-un-submission/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Cheung, Daniel K.C.: An Update on General Anti-Tax Avoidance Rules in China, 38(1) International Tax Journal (2012), S. 35–43.

Cheung, Daniel K.C./Jiang, Zhaodong: China's GAAR and New Rules on Non-Tax Residents' Indirect Transfers of Assets, 41(3) International Tax Journal (2015), S. 43–52.

Chin-Sabado, Jasmine/Fang, Fang/Sim, Tay Ang: Tax Administration and Compliance, in: Koh, Darren/Hin, Poh Eng/Yan, Tang Siau (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax, 3. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2020, S. 987–1034.

Chng, Kenny: Symposium on Contemporary Issues in Public Law: The Theoretical Foundations of Judicial Review in Singapore, Singapore Journal of Legal Studies (2019), S. 294–315.

Chow, Daniel C.K.: The Legal System of the People'S Republic of China in a Nutshell, West Academic, St. Paul, 2015.

Chow, Wilson WS: Hong Kong, in: van Brederode, Robert F./Krever, Richard (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law, 2. Aufl., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2017, S. 239–262.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Cooray, Anton: Constitutional Law in Hong Kong, 3. Aufl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019.

Cui, Wei: Foreign Administrative Law and International Taxation: A Case Study of Treaty Implementation in China, 64(1) Administrative Law Review (2012), S. 191–234.

Cui, Wei: Taxation of non-residents' capital gains, in: Trepelkov, Alexander/Tonino, Harry/Halka, Dominika (Hrsg.), United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, United Nations, New York, 2015, S. 107–154.

Cui, Wei: What is the 'Law' in Chinese Tax Administration?, 19(1) Asia Pacific Law Review (2011), S. 73–92.

Cui, Wei: When Do Chinese National Ministries Make Law? (2019), aufrufbar unter: https://ssrn.com/abstract=3469312 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Danon, R.J.: Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention – Comment on the April 2011 Discussion Draft, 65(8) Bulletin for International Taxation (2011), S. 437–442.

Danzer, Jürgen: Die Steuerumgehung, Deubner, Köln, 1981.

Davis, Michael C.: The Basic Law, Universal Suffrage and the Rule of Law in Hong Kong, 38(2) Hastings International & Comparative Law Review (2015), S. 275–297.

Department of Justice (Hong Kong): The Judge Over Your Shoulder (2022), aufrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1105680/The_Judge_Over_Your_Shoulder_JOYS_6th_edition_2022.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Ding, Xiaodong: Law According to the Chinese Communist Party: Constitutionalism and Socialist Rule of Law, 43(3) Modern China (2017), S. 322–352.

Donald, David C.: A Financial Centre for Two Empires – Hong Kong's Corporate, Securities and Tax Laws in its Transition from Britain to China, Cambridge University Press, Cambridge, 2014.

Dong, Hao (董皞): Diskussion der Überprüfung und Anwendung von Verwaltungsrechtsbestimmungen in der Verwaltungsrechtsprechung (论行政审判对行政规范的审查与适用), 5 China Legal Science (中国法学) (2000) S. 35–45.

Du Troit, C.: The evolution of the term 'beneficial ownership' in relation to international taxation over the past 45 years, 64(10) Bulletin for International Taxation (2010), S. 500–509.

Easson, A.J./Li, Jinyan: The Evolution of the Tax System in the People's Republic of China, 23(2) Stanford Journal of International Law (1987), S. 399–448.

Eberl-Borges, Christina: Einführung in das chinesische Recht, Nomos, Baden-Baden, 2018.

Eichelgrun, G.: Income-Tax in British Colonies, 58(229) The Economic Journal (1948), S. 128–132.

Elliffe, Craig: The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All?, 11(1) World Tax Journal (2019), S. 47–76.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Elliffe, Craig/Smith, Andrew: New Zealand, in: Lang, Michael/Owens, Jeffrey/Pistone, Pasquale/Rust, Alexander/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, IBFD Publications, Amsterdam, 2016, S. 457–472.

Eine neue Ära der chinesischen Anti-Steuervermeidung, *China Tax News* vom 10. Februar 2009, aufrufbar unter: http://www.nbzy.com/article.aspx?&article_id=0000015018&article_dm=66601 (Originalquelle nicht mehr vorhanden) (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Finnerty, Chris J./Lai, Becky: Strengthening Cross-Border Tax Enforcement and the Evolving General Anti-Avoidance Rule, 18(5) Asia-Pacific Tax Bulletin (2012), S. 377–384.

Flaherty, Martin S.: Hong Kong Fifteen Years after the Handover: One Country, Which Direction?, 51(2) Columbia Journal of Transnational Law (2013), S. 275–286.

Freedman, Judith: Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle, British Tax Review 2004, S. 332–357.

Freedman, Judith: GAAR: challenging assumptions, Tax Journal (27 September 2010), S. 12–14.

Freedman, Judith: Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament, 123 Law Quarterly Review (2007), S. 53–90.

Fung, Hung-Gay/Johnson, Julius H./Xu, Yanda: Winners and Losers: Foreign Firms in China's Emerging Market, 37(3) The Chinese Economy (2004), S. 5–16.

Gammie, Malcolm: The judicial approach to avoidance: some reflections on BMBF and SPI, in: Avery Jones, John F./Harris, Peter/Oliver, David (Hrsg.), Comparative Perspectives on Revenue Law – Essays in Honour of John Tiley, Cambridge University Press, Cambridge/New York, 2008, S. 25–39 (zit. Gammie, in: FS Tiley).

Gammie, Malcolm: The Implications of Furniss v Dawson, 6(3) Fiscal Studies (1985), S. 51–65.

Gammie, Malcolm: Tracing the Boundaries of Sham and Ramsay, in: Simpson, Edwin/Stewart, Miranda (Hrsg.), Sham Transactions, Oxford University Press, Oxford, 2013, S. 211–227.

Gandhi, Nand Singh: The Limits of the Comptroller's Discretion under the Income Tax Act, in: Yoong, Pok Soy/Seng, Ng Keat/Timms, Steven M. (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II, 2. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2013, S. 855–890.

Gassner, Wolfgang: Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wirtschaftsverlag Orac, Wien, 1972.

Ghai, Yash: Hong Kong's New Constitutional Order: The Resumption of Chinese Sovereignty and the Basic Law, 2. Aufl., Hong Kong University Press, Hongkong, 1999.

Ghai, Yash: Litigating the Basic Law: Jurisdiction, Interpretation and Procedure, in: Chan, Johannes M.M./Fu, H.L./Ghai, Yash, Hong Kong's Constitutional Debate: Conflict over Interpretation, Hong Kong University Press, Hongkong, 2000, S. 3–52.

Ghai, Yash: The Legal Foundations of Hong Kong's Autonomy: Building on Sand, 29(1) Asia Pacific Journal of Public Administration (2007), S. 3–28.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Goldberg, David: O Brave New World That Hath Such Decisions In It: And Herein of the Separation of Powers, British Tax Review 1982, S. 13–22.

Griffiths, Shelley/Palmer, Jessica: Sham, Tax Avoidance, and a GAAR – A New Zealand Perspective, in: Simpson, Edwin/Stewart, Miranda (Hrsg.), Sham Transactions, Oxford University Press, Oxford, 2013, S. 228–242.

Gu, Angran (顾昂然): Erklärende Hinweise zum Entwurf des Gesetzgebungsgesetzes der Volksrepublik China (关于《中华人民共和国立法法（草案）》的说明) vom 9. März 2000, aufrufbar unter: http://www.npc.gov.cn/zgrdw/npc/lfzt/2014/2000-12/16/content_1875255.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Hachenburg, Max: Die Bedeutung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs für die Auslegung von Gesetzen und Rechtsgeschäften, Steuer und Wirtschaft (1928), S. 987–996.

Halkyard, Andrew: Treating Taxpayers Right: Taxpayers' Rights with Special Reference to Hong Kong, 9(2) Asia Pacific Law Review (2001), S. 133–150.

Halkyard, Andrew: "Not a Weapon of Mass Destruction": Can the Ramsay Approach Apply to the Inland Revenue Ordinance In Hong Kong?, 9(3) Asia-Pacific Journal of Taxation (2005), S. 56–72.

Halkyard, Andrew: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Hong Kong, in: Evans, Chris/Freedman, Judith/Krever, Richard (Hrsg.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law, IBFD Publications, Amsterdam, 2011, S. 201–222.

Halkyard, Andrew/Phua, Stephen: Common Law Heritage and Statutory Diversion––Taxation of Income in Singapore and Hong Kong, Singapore Journal of Legal Studies (2007), S. 1–24.

Halkyard, Andrew/VanderWolk, Jefferson P.: Tax Avoidance Doctrine in Hong Kong with Australasian Characteristics, 2 British Tax Review (2009), S. 180–186.

Halkyard, Andrew/VanderWolk, Jefferson P./Chow, Wilson WS: Hong Kong Tax Law: Cases and Materials Hongkong, 7. Aufl., Lexis Nexis, Hongkong 2021.

Harding, Andrew J.: The Common Law in Singapore and Malaysia, Butterworths, Singapur, 1985.

Hargreaves, Stuart: From the Fragrant Harbour to Occupy Central: Hong Kong's Democratic Development & 'Rule of Law' Discourse, 9(3) Journal of Parliamentary & Political Law (2015), S. 519–567.

Hariton, David P.: The Frame Game: How Defining the Transaction Decides the Case, 31(2) Virginia Tax Review (2011), S. 221–270.

Hariton, David P.: When and How Should the Economic Substance Doctrine Be Applied, 60(1) Tax Law Review (2006–2007), S. 29–56.

He, Mingjie et al.: Volksgerichtsorganisationsgesetz der Volksrepublik China, 26(3) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2019), S. 285–296.

He, Xin: The Party's Leadership as a Living Constitution in China, 42(1) Hong Kong Law Journal (2012), S. 73–94.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

He, Yan (贺燕): Überlegungen zum Ansatz der „vernünftigen Geschäftszwecke" in der chinesischen Antimissbrauchsbekämpfung im Steuerrecht (我国《合理商业目的》反避税进路的反思), 5 Tax and Economic Research (税收经济研究) (2019), S. 72–79.

He, Zhipeng (何志鹏)/*Shang, Jie* (尚杰): Studie zu soft law in China: Errungenschaften und Probleme (中国软法研究：成就与问题), 12 Hebei Law Science (河北法学) (2014), S. 2–11.

Heasman, R.B.: Income tax: A Report to Their Excellencies the Governors of the Malayan Union and Singapore, with Recommendations, Including a Draft Bill and Proposals for Administration and Staffing, Malayan Union Government Press, Kuala Lumpur, 1947.

Heeder, Oliver: *Fraus legis*: Eine rechtsvergleichende Untersuchung über den Vorbehalt der Gesetzesumgehung in Deutschland, Österreich, der Schweiz, Frankreich und Belgien unter besonderer Berücksichtigung des internationalen Privatrechts, P. Lang/Europäischer Verlag der Wissenschaften, Bern, 1998.

Heilmann, Sebastian (Hrsg.): Das politische System der Volksrepublik China, 3. Aufl., VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden, 2016.

Hensel, Albert: Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung", in: Krüger, Paul u.a (Hrsg.), Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, Duncker & Humblot, München/Leipzig, 1923, S. 217–288.

Hernández González-Barreda, Pablo Andrés: Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties, Hart, Oxford/New York, 2020.

Heuser, Robert: Grundriss der Geschichte und Modernisierung des chinesischen Rechts, Nomos, Baden-Baden, 2013.

Holmes, Kevin: China, in: Brown, Karen B. (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Springer Dordrecht, Heidelberg/London/New York, 2012, S. 105–122.

How, Koh Soo (Hrsg.): Goods and Services Tax – Law & Practice, 2. Aufl., Lexis Nexis, Singapur, 2015.

Huang, Jinrong (黄金荣): Die rechtliche Definition des Begriffs „normatives Instrument" und seine Auswirkungen (《规范性文件》的法律界定及其效力), 7 Law Science (法学) (2014), S. 10–20.

Huang, Shizhou (黄士洲): Eine vergleichende Studie der allgemeinen Gesetzgebung und Praxis zur Bekämpfung von Steuervermeidung – mit Schwerpunktsetzung auf den einschlägigen Bestimmungen und Beispielen aus dem Steuerrecht Taiwans, Japans und Deutschlands (般反避税立法实践的比较研究——以中国台湾地区、日本与德国税法相关规定与实例为主线), 1 Jiaotong University Law Review (交大法学) (2015), S. 128–141.

Huang, Songyou (黄松有): Die Justiziabilität der Verfassung und ihre Bedeutung (宪法司法化及其意义), Wochenzeitschrift Zeitalter des Rechtssystems der Volksgerichtszeitung (人民法院报法制时代周刊), 13. August 2001.

Hui, Xie: Ist die chinesische Tradition eine Quelle zur Gestaltung moderner Herrschaft des Rechts?, in: Heuser, Robert, Grundriss der Geschichte und Modernisierung des chinesischen Rechts, Nomos, Baden-Baden, 2013, Anhang, S. 266–285.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hüttemann, Rainer: Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, Deutsches Steuerrecht (2015), S. 1146–1152.

Ip, Eric C.: Mapping Parliamentary Law and Practice in Hong Kong, 3(1) The Chinese Journal of Comparative Law (2015), S. 97–118.

Ip, Eric C.: Prototype Constitutional Supervision in China: The Lessons of the Hong Kong Basic Law Committee, 10(2) Asian Journal of Comparative Law (2015), S. 323–342.

Ji, Weidong (季卫东): Die wahre Bedeutung der Rechtsauslegung (Teil II) – Erkundung des dritten Weges der praktischen Jurisprudenz (法律解释的真谛(下)——探索实用法学的第三道路),1 Peking University Law Journal (中外法学) (1999), S. 1–12.

Jiang, Mingan (姜明安): Der Aufstieg und die Herrschaft des soft law (软法的兴起与软法之治), 2 China Legal Science (中国法学) (2006), S. 25–26.

Jiang, Na: China and International Human Rights: Harsh Punishments in the Context of the International Covenant on Civil and Political Rights, Springer, Berlin/New York, 2016.

Jones, William C.: Trying to Understand the Current Chinese Legal System, in: Hsu, Stephen C. (Hrsg.), Understanding China's Legal System: Essays in Honor of Jerome A. Cohen, New York University Press, New York, 2003, S. 1–45.

Kaye, Tracy A.: United States, in: Brown, Karen B. (Hrsg.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Springer Dordrecht, Heidelberg/London/New York, 2012, S. 335–380.

Kirchhof, Paul: Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung, 33 DStJG (2010), S. 9–28.

Klötzel, Thomas R.: Zur Anwendung englischen Rechts in Singapur, RIW (1995), S. 202–204.

Koh, Darren: Framework of interpretation in tax, in: Yoong, Pok Soy/Seng, Ng Keat/Timms, Steven M. (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I, 2. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2013, S. 1–42.

Koh, Darren: Framework of interpretation and analysis of law, in: Koh, Darren/Hin, Poh Eng/Yan, Tang Siau (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax, 3. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2020, S. 11–80.

Kong, Dangyang (孔丹阳): Vergleiche und Lehren aus den Antimissbrauchsregeln für die persönliche Einkommensteuer (个人所得税反避税规则的比较与借鉴), 6 International Taxation (国际税收) (2019), S. 5–7.

Kong, Xiaohong: Legal Interpretation in China, 6(2) Connecticut Journal of International Law (1991), S. 491–506.

Krever, Richard/Mellor, Peter: Australia, in: Lang, Michael/Owens, Jeffrey/Pistone, Pasquale/Rust, Alexander/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, IBFD Publications, Amsterdam, 2016, S. 45–64.

Kuan, Liu Hern: Objection and Appeals, in: Yoong, Pok Soy/Seng, Ng Keat/Timms, Steven M. (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II, 2. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2013, S. 1245–1274.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Lampreave, Patricia: Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions, 67(1) Bulletin for International Taxation (2013), S. 49–60.

Langer, Lorenz: The elusive aim of universal suffrage: Constitutional developments in Hong Kong, 5(3) International Journal of Constitutional Law (2007), S. 419–452.

Lau, Alesha Macpherson/Olesnicky, Michael: Hong Kong Taxation Law & Practice, 2018-2019 Edition, The Chinese University of Hong Kong Press, Hongkong, 2019.

Leung, Yew Kwong: Stamp Duty in Singapore, Butterworths, Singapur, 1999.

Leung, Yew Kwong/See, Wei Hwa: Property Tax in Singapore, 3. Aufl., Lexis Nexis, Singapur, 2015.

Li, Andrew S.Y./Leung, Hester Wai-San: The Doctrine of Substantive Legitimate Expectation: the Significance of Ng Siu Tung and Others v Director of Immigration 32(3) Hong Kong Law Journal (2002), S. 471–490.

Li, Ji: Dare You Sue the Tax Collector? An Empirical Study of Administrative Lawsuits Against Tax Agencies in China, 23(1) Pacific Rim Law & Policy Journal (2014), S. 57–112.

Li, Jin: Teaching taxation law in China, 62(5) Bulletin for International Taxation (2008), S. 183–190.

Li, Jinyan (李金艳)*/Hu, Shanghua* (胡尚华): Konvergenz und Unterschiede bei den allgemeinen Regeln zur Bekämpfung von Steuervermeidung: am Beispiel von Kanada, Australien und Neuseeland (一般反避税规则的趋同与差异：基于加拿大、澳大利亚和新西兰), 2 International Taxation (国际税收) (2021), S. 12–21.

Li, Jinyan: 3(4) Comparative Research in Law and Political Ecnonomy (2007), CLPE Research Paper 27/2007, aufrufbar unter: https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1243&context=clpe (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Li, Jinyan: China and BEPS: From Norm-Taker to Norm-Shaker, 69(6/7) Bulletin for International Taxation (2015), S. 355–370.

Li, Jinyan: China, in: Ault, Hugh J./Arnold, Brian J./Cooper, Graeme (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, 4. Aufl., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, S. 61–73.

Li, Jinyan: International Taxation in China: A Contextualized Analysis, IBFD, Amsterdam, 2016.

Li, Jinyan: Tax Implications of Doing Business in China, 43(1) Canadian Tax Journal (1995), S. 75–119.

Li, Jinyan: Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAAR, 11(2) Theoretical Inquiries in Law (2010), S. 655–685.

Li, Jinyan: Taxation in the People's Republic of China, N.Y. Praeger, New York, 1991.

Li, Jinyan: Taxation of Foreign Investment in the People's Republic of China, 12(1) Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review (1989), S. 35–49.

Li, Jinyan: The Great Fiscal Wall of China: Tax Treaties and Their Role in Defining and Defending China's Tax Base, 66(9) Bulletin for International Taxation (2012), S. 452–479.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Li, Na: The TCI Case – A Milestone Case for China Taxing Offshore Indirect Shares Transfer, 25(6) Asia-Pacific Tax Bulletin (2019), IBFD Tax Research Platform: Journal Articles & Papers (zuletzt am 30. November 2023 abgerufen).

Liang, Tan Wee: Tax Avoidance and Section 33 of the Income Tax Act, 31(1) Malaya Law Review (1989), S. 78–111.

Lin, Feng: Constitutional Law in China, Sweet & Maxwell Asia, Hongkong, 2000.

Littlewood, Michael: How Simple Can Tax Law Be? The Instructive Case of Hong Kong, 1(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2005), S. 259–292.

Littlewood, Michael: Taxation Without Representation: The History of Hong Kong's Troubingly Successful Tax System, Hong Kong University Press, Hongkong, 2010.

Liu, Jianwen (刘剑文) */Ding, Yi* (丁一): Ein neuer Blick auf die Rechtsprechung zu Steuervermeidung (避税之法理新探), 8 Foreign Taxation Journal (涉外税务) (2003), S. 8–12.

Liu, Jianwen (刘剑文), Wie die Gesetzgebungsbefugnisse im Steuerrecht an den Nationalen Volkskongress zurückgegeben werden können (税收立法权如何回归全国人大), Economic Information Daily (经济参考报) vom 27. März 2013, aufrufbar unter: http://jjckb.xinhuanet.com/opinion/2013-03/27/content_435885.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Liu, Kairui (刘开锐)*/Song, Xingyi* (宋兴义): Der gesetzliche Rahmen der allgemeinen Antimissbrauchsregel in China (中国一般反避税立法框架研究), 3 Taxation School of Yangzhou University Journal (扬州大学税务学院学报) (2010), S. 43–47.

Lo, Stefan H.C./Cheng, Kevin Kwok-Yin/Chui, Wing Hong: The Hong Kong Legal System, 2. Aufl., Cambridge University Press, Cambrigde, 2020.

Loke, Kit Choy: Singapore Income Tax Act: The Enigma of Section 33, 14(2) Malaya Law Review (1972), S. 209–215.

Loon, Ong Ken/Li, Charles: Tax Planning and Avoidance, in: Koh, Darren/Hin, Poh Eng/Yan, Tang Siau (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax, 3. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2020, S. 1035–1071.

Lord Oliver of Aylmerton (Rt Hon.): A Judicial View of Modern Legislation, 14(1) Statute Law Review (1993), S. 1–11.

Loutzenhiser, Glen: Tiley's Revenue Law, 8. Aufl., Hart, Oxford/Portland, Oregon, 2016.

Luo, Haocai (罗豪才)*/Bi, Honghai* (毕洪海): Lenkung durch Soft Law (通过软法的治理), 1 Jurists Review (法学家) (2006), S. 1–11.

Ma, Evelyn: Singapore, in: Gaebler, Ralph F./Shea, Alison A. (Hrsg.), Sources of State Practice and International Law, 2. Aufl., Brill-Nijhoff, Leiden/Boston, 2014, S. 452–467.

Mansfield, Graham: The "New Approach" to tax avoidance: first circular, then linear, now narrower, British Tax Review 1989, S. 5–19.

Mason, Anthony: The Rule of Law in the Shadow of the Giant: The Hong Kong Experience, 33(4) Sydney Law Review (2011), S. 623–644.

McLaren, John: The Distinction Between Tax Avoidance and Tax Evasion Has Become Blurred in Australia: Why Has It Happened?, 3(2) Journal of the Australasian Tax Teachers Association (2008), S. 141–163.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Meindl-Ringler, Angelika: Beneficial Ownership in International Tax Law, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016.

Meyer, David R.: Hong Kong as a Global Metropolis, Cambridge University Press, Cambridge, 2000.

Meyer, Philipp: Besteuerung und steuerliche Gestaltung deutscher Direktinvestitionen in China, Springer Gabler, Wiesbaden, 2017.

Millett, Peter: Artificial Tax Avoidance: The English and American Approach, British Tax Review 1986, S. 327–339.

Millett, Peter: Ramsay Comes to Hong Kong, 31(1) Hong Kong Law Journal (2001), S. 20–34.

Morse, Susan C./Deutsch, Robert: Tax Anti-Avoidance Law in Australia and the United States, 49(2) The International Lawyer (2015), S. 111–148.

Mühlmann, Klaus: Geschichte des modernen China – Von der *Qing*-Dynastie bis zur Gegenwart, C.H. Beck, München, 2021.

Neuberger, David: "The Third and Fourth Estates: Judges, Journalists and Open Justice", Rede vom 26. August 2014 vor dem *Hong Kong Foreign Correspondents' Club*, aufrufbar unter: https://www.supremecourt.uk/docs/speech-140826.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Ng, Christina Y.M.: New Tax Rules on Offshore Indirect Transfer – Boon or Bane for Foreign Investors in China?, 41(3) International Tax Journal (2015), S. 39–52.

Ng, Kwai Hang/Jacobson, Brynna: How Global is the Common Law? A Comparative Study of Asian Common Law Systems – Hong Kong, Malaysia, and Singapore, 12(2) Asian Journal of Comparative Law (2017), S. 209–232.

Ng, Kwai Hang/Jacobson, Brynna: How Global is the Common Law? A Comparative Study of Asian Common Law Systems – Hong Kong, Malaysia, and Singapore, 12(2) Asian Journal of Comparative Law (2017), S. 209– 232.

Norton-Kyshe, J.W.: A Judicial History of the Straits Settlements 1786-1890, 11(1) Malaya Law Review (1969), S. 38–155, 157–180.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, OECD Publishing, Paris, 2003.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris, 2014.

Ooi, Vincent: Singapore – The Anti-Avoidance Response to Professionals Incorporating Companies in Singapore, 26(2) Asia-Pacific Tax Bulletin (2020), S. 1–9.

Ooi, Vincent: Tax avoidance by professionals: Where are we with Wee Teng Yau?, Singapore Journal of Legal Studies (2021), S. 1–11.

Osterloh-Konrad, Christine: Die Steuerumgehung, 218 Archiv für die civilistische Praxis (2018), S. 665–668.

Osterloh-Konrad, Christine: Die Steuerumgehung, Mohr Siebeck, Tübingen, 2019.

Ouyang, Tianjian (欧阳天健): Neugestaltung der allgemeinen Vorschriften zur Bekämpfung der Steuervermeidung im Rahmen des Rechtsvergleichs (比较法视阈下的一般反避税规则再造), 36(1) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (法律科学（西北政法大学学报）) (2018), S. 150–158.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ouyang, Tianjin (欧阳天健), Studie zu den allgemeinen Antimissbrauchsregeln für die Einkommensteuer (个人所得税一般反避税规则研究), 38(5) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (法律科学（西北政法大学学报）) (2020), S. 150–158.

Peerenboom, Randall (Hrsg.): Judicial Independence in China: Lessons for Global Rule of Law Promotion, Cambridge University Press, New York, 2010.

Pils, Eva: Human Rights in China – A Social Practice in the Shadows of Authoritarianism, John Wiley & Sons, New York, 2017.

Pomp, Richard D./Surrey, Stanley S.: The Tax Structure of the People's Republic of China, 20(1) Virginia Journal of International Law (1979), S. 1–24.

Prebble, Zoe M.: Approaches to Tax Avoidance Prevention in Seven Asian Jurisdictions – A Comparison, 15(1) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), S. 22–39.

PriceWaterhouseCoopers, Treaty residents having clearer rules for claiming benefits under double tax treaties (September 2009), Ausgabe 20 *China Tax/Business News Flash* (mittlerweile nicht mehr online verfügbar).

Qian, Junwen (钱俊文), Die Hinzufügung von steuerlichen Antimissbrauchsregeln (反避税条款的增设), 5 Taxation Research (财税法治) (2017), S. 97–100.

Qiu, *Dongmei*: China, in: van Brederode, Robert F./Krever, Richard (Hrsg.), Legal Interpretation of Tax Law, 2. Aufl., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2017, S. 77–106.

Qiu, *Dongmei*: China's Capital Gains Taxation of Nonresidents and the Legitimate Use of Tax Treaties, 60 Tax Notes International (2010), S. 593–621.

Qiu, *Dongmei*: Interpretation of Tax Law in China: Moving Towards the Rule of Law?, 44(2) Hong Kong Law Journal (2014), S. 1–31.

Qiu, *Dongmei*: The Concept of 'Beneficial Ownership' in China's Tax Treaties – The Current State of Play, 67(2) Bulletin for International Taxation (2013), S. 98–104.

Ren, Xin: Tradition of the Law and Law of the Tradition: Law, State, and Social Control in China, Greenwood, Westport, 1997.

Report of the Inter-Departmental Committee on Income Tax in the Colonies Not Possessing Responsible Government, HMSO, London, 1922.

Report of the Joint Committee appointed by the Governors of the Malayan Union and Singapore to consider Mr. Heasman's recommendations for the institution of an Income Tax and to report whether, if the policy of Income Tax were adopted, the principles of the legislation, a draft of which is annexed to Mr. Heasman's Report, would, in their opinion, be suitable for the purpose, Malayan Union Government Press, Kuala Lumpur, 1947.

Respondek, Andreas: Rezeption und Anwendbarkeit des englischen Rechts in Singapur, RIW (1995), S. 28–30.

Richardson, Ivor L.M.: Appellate Court Responsibilities and Tax Avoidance, 2 Australian Tax Forum (1985), S. 3–20.

Rust, Walter L.: Die Rezeption englischen Wirtschaftsrechts in Singapur und Malaysia unter besonderer Berücksichtigung von Sect. 5 Civil Law Act: ein Beitrag zur Rezeptionsgeschichte des Common Law, Centaurus, Freiburg, 1989.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Sahm, Reiner: Von der Aufruhrsteuer bis zum Zehnten, 3. Aufl., Springer, Wiesbaden, 2022.

Schauer, Frederick: Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life, Clarendon Press, Oxford, 1991.

Schön, Wolfgang: Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, 33 Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Tagungsband) (2010), S. 29–63.

Schütze, Rolf A./Hirth, René-Alexander: Einführung in das Recht Singapurs, C.H. Beck, München, 2007.

Seow, Zhixiang: Rationalising the Procedure for Judicial Review in Singapore, Singapore Journal of Legal Studies (2011), S. 533–552.

Shanmugam, K.: The Rule of Law in Singapore, Singapore Journal of Legal Studies (2012), S. 357–365.

Sharkey, Nolan Cormac: China's Tax Treaties and Beneficial Ownership: Innovative Control of Treaty Shopping or Inferior Law-Making Damaging to International Law?, 65(12) Bulletin for International Taxation (2011), S. 655–661.

Shen, Fujun (沈福俊): Rechtliche Regelung des Verhältnisses zwischen den Gerichten und den Verwaltungsorganen aus der Sicht der Verwaltungsgerichtsbarkeit – Der Wandel des Verwaltungsgerichtsbarkeitssystems als Ausgangspunkt der Analyse (行政诉讼视角下法院与行政机关关系的法律规制——以行政诉讼管辖制度的变革为分析起点), 4 Law Science (法学) (2010), S. 49–60.

Shen, Kui (沈岿): Administrative Selbstregulierung und die Rechtsstaatlichkeit der Verwaltung: eine Voruntersuchung (行政自我规制与行政法治：一个初步考察), 3 Administrative Law Review (行政法学研究) (2011), S. 12–17.

Shen, Kui: Administrative "Self-Regulation" and the Rule of Administrative Law in China, 13(1) University of Pennsylvania Asian Law Review (2018), S. 72–106.

Shi, Yaobin (耀斌史) *et al.*: Auslegung und Anleitung zur Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes der Volksrepublik China (《中华人民共和国企业所得税法》释义及适用指南), Chinesischer Rechtsverlag (法律出版社), Peking, 2007.

Shi, Yaobin (耀斌史) *et al.*: Auslegung und Anleitung zur Anwendung der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国企业所得税法实施条例释义及适用指南), Chinesischer Finanz- und Wirtschaftsverlag (中国财政经济出版社), Peking, 2007.

Simpson, Edwin/Stewart, Miranda: Introduction: 'Sham Transactions', in: Simpson, Edwin/Stewart, Miranda (Hrsg.), Sham Transactions, Oxford University Press, Oxford, 2013, S. 1–28.

Smith, Adam: The Wealth of Nations Book 5: Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776.

Snyder, Francis: Three Worlds of Chinese Soft Law, in: Eliantonio, Mariolina et al. (Hrsg.), EU Soft Law in the Member States – Theoretical Findings and Empirical Evidence, Hart/Bloomsbury, Oxford/New York/Dublin, 2021, S. 263–281.

Sprick, Daniel: Rechtsstaatsentwicklung durch Gesetzgebung? – Das neue Verwaltungsprozessgesetz der Volksrepublik China, 22(4) Zeitschrift für Chinesisches Recht (2015), S. 349–371.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Stewart, Miranda: The Judicial Doctrine in Australia, in: Simpson, Edwin/Stewart, Miranda (Hrsg.), Sham Transactions, Oxford University Press, Oxford, 2013, S. 51–67.

Sun, Pinghua: Human Rights Protection System in China, Springer, Berlin, 2016.

Svensson, Marina: Debating Human Rights in China – A Conceptual and Political History, Rowman and Littlefield, Lanham, 2002.

Tan, Ge: Tax Treaties' Interpretation and Application under the Challenges of the Digital Economy – Issues Raised by PanAmSat v Beijing State Tax Bureau, 16(1) Revenue Law Journal (2006), S. 99–108.

Tan, Kevin Y.L.: Administrative and Constitutional Law, 1 Singapore Academy of Law Journal (1989), S. 1–28.

Tan, Kevin Y.L.: Essays in Singapore Legal Histroy, Marshall Cavendish, Singapur, 2005.

Tan, Kevin Y.L.: The Constitution of Singapore: A Contextual Analysis, Hart, Oxford, 2015.

Tang, Jieyin (汤洁茵): Neufassung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift unter dem Gesichtspunkt der Rechtsstaatlichkeit (法治视野下一般反避税规则的续造), 6 Law Science (法学) (2022), S. 143–157.

Tang, Jieyin (汤洁茵): Prüfung und Bestimmung der anwendbaren Kriterien der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift des Körperschaftsteuergesetzes (《企业所得税法》一般反避税条款 适用要件的审思与确立), 34(5) Modern Law Science (现代法学) (2012), S. 162–171.

Tang, Jieyin (汤洁茵)/*Xiao, Mingyu* (肖明禹): Steuerliche Genehmigungen im Rahmen von Ermittlungsverfahren zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung: Herausforderungen und Überlegungen – eine Untersuchung mit Schwerpunkt auf der Körperschaftsteuer (反避税调查程序中的税收核定：质疑与反思——以企业所得税为核心的探讨), 4 Contemporary Law Review (当代法学) (2018), S. 99–109.

Tay, Charles Kuan Seng: Substantive Legitimate Expectations – The Singapore Reception, 26 Singapore Academy of Law Journal (2014), S. 609–648.

Tay, Hong Beng/Leung, Yew Kwong/See, Wei Hwa: Real Estate and Taxation in Singapore, World Scientific, Singapur, 2021.

Teng, Xiangzhi (滕祥志): Erneute Prüfung des PanAmSat-Steuerfalls (泛美卫星公司涉税案再回顾), 9 Finance and Tax Law Review (财税法论丛) (2002), S. 441–459.

The Five Cases of HKSAR Basic Law Interpretations by the PRC NPCSC in 1999, 2004, 2005, 2011 and 2016, 50(1) Chinese Law & Government (2018), S. 10–18.

The Royal Commission on the Taxation of Profits and Income 1955: Reports, HMSO, London, 1953-1955.

Thio, Li-ann: Rule of Law within a Nonliberal 'Communitarian' Democracy: The Singapore Experience, in: Peerenboom, Randall (Hrsg.), Asian Discourses of Rule of Law: Theories and Implementation of Rule of Law in Twelve Asian Countries, France and the US, Routledge Curzon, London/New York, 2004, S. 183–224.

Thio, Li-ann/Tan, Kevin Y.L.: Evolution of a Revolution – Forty Years of The Singapore Constitution, Routledge Cavendish, Abingdon/New York, 2009.

Tiley, John: First thoughts on Westmoreland, British Tax Review 2001, S. 153–158.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Tretola, John: Comparing the New Zealand and Australian GAAR, 25(1) Revenue Law Journal (2017), Article 3.

Tsang, Anita/Wong, Marcellus: How Powerful are the General Anti-Avoidance Provisions in Hong Kong? An analysis of the *Tai Hing*, *HIT*, and other recent court cases, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), S. 40–45.

Tsang, Steve Yui-Sang: Government and Politics, Hong Kong University Press, Hongkong, 1995.

Turley, Conrad/Chamberlain, David/Petriccione, Mario in: Ho, Khoonming/Jiang, Yuesheng (Hrsg.), A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play?, IBFD, Amsterdam, 2017.

Turnbull, C.M.: A History of Modern Singapore: 1819-2005, Singapore University Press, Singapur, 2010.

Vallada, Felipe: Beneficial Ownership under Articles 10, 11 and 12 of the 2014 OECD Model Convention in: Lang, Michael/Pistone, Pasquale et al. (Hrsg.), The OECD Model Convention and its Update 2014, IBFD, Amsterdam, 2015, S. 25–50.

VanderWolk, Jefferson P.: Revenue Raising Trumps Jurisprudence in Hong Kong, 58(8) Tax Notes International 8 (2010), S. 624–626.

VanderWolk, Jefferson P.: Source, Transfer Pricing and Anti-Avoidance: The Position After *Ngai Lik* and *Datatronic*, 63 Bulletin for International Taxation (2009), S. 609–615.

VanderWolk, Jefferson P.: The Stain of *Spotless Services* Spreads to Hong Kong: The *Tai Hing Cotton Mill* Case, 12(1) Asia-Pacific Journal of Taxation (2008), S. 20–29.

Vanistendael, Frans: Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law, 16(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2010), S. 209–216.

Vella, John: Sham, Tax Avoidance, and 'A Realistic View of Facts' in the UK, in: Simpson, Edwin/Stewart, Miranda (Hrsg.), Sham Transactions, Oxford University Press, Oxford, 2013, S. 259–269.

Vogel, Klaus/Lehner, Moris: Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar (2021), 7. Aufl., C.H. Beck, München, 2021, Art. 10–12.

Vogelsang, Kai: Geschichte Chinas, 2. Aufl., Reclam, Stuttgart, 2012.

Vogenauer, Stefan: Die Auslegung von Gesetzen in England und auf dem Kontinent. Eine vergleichende Untersuchung der Rechtsprechung und ihrer historischen Grundlagen., Bd. II, Mohr Siebeck, Tübingen, 2001.

Walkden, R.M.: The Loss of the House of Lords as a Judicial Tribunal, British Tax Review 1984, S. 201–203.

Walley, John/Zhou, Weimin: Technology Upgrading and China's Growth Strategy to 2020, Centre for International Governance and Innovation (2007), aufrufbar unter: https://ssrn.com/abstract=982232 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Wang, Chenguang/Zhu, Guobin: A Tale of Two Legal Systems: The Interaction of Common Law and Civil Law in Hong Kong, 51(4) Revue internationale de droit comparé (1999), S. 917–944.

Wang, Yuhong (王裕康): Steuerersparnis, -vermeidung und -hinterziehung (节税、避税和逃税), Taxation Research (税务研究) (1992), S. 60–62.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wang, Zongtao (王宗涛): Die chinesische allgemeine Antimissbrauchsvorschrift: Die Natur des Gesetzes und seine legislative Konstruktion (我国一般反避税条款：法律性质及其立法建构) 8 Taxation Research (税务研究) (2014), S. 64–68.

Wang, Zongtao (王宗涛): Die Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift im Steuerrecht – Überprüfung und Verbesserung (税法一般反避税条款的合宪性审查及改进), 30(3) Peking University Law Journal (中外法学) (2018), S. 805–820.

Weber-Grellet, Heinrich: Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Schmidt, Köln, 2001.

Wei, Jinji (Glen): China P.R.C. – Finance Minister Outlines Tax Reform Plan, 75 Tax Notes International (2014), S. 1092–1093.

Wei, Jinji (Glen): China P.R.C. – SAT Addresses Nonresidents' Capital Gains From Indirect Transfers, 77 Tax Notes International (2015), S. 572–576.

Wei, Jun (魏俊): Die besondere Steueranpassung einer kontrollierten ausländischen Gesellschaft (*Controlled Foreign Corporation*) in der Provinz Shandong als Beispiel für die Antimissbrauchsregeln bezüglich kontrollierter ausländischer Unternehmen in China (疏议我国受控外国企业反避税规则——以山东省某受控外国公司（CFC）特别纳税调整案为例), 8 Taxation Research (税务研究) (2018), S. 66–69.

Wei, Shengqiang (魏胜强): Geradlinige Argumentation, verbesserte Rhetorik und gezielte Förderung – Überlegungen zur Verbesserung des Niveaus der chinesischen Gerichtsentscheidungen (当面说理、强化修辞与重点推进——关于提高我国判决书制作水平的思考), 5 Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (法律科学（西北政法大学学报）) (2012), S. 48–60.

Wei, Shengqiang (魏胜强): Wir brauchen ein einheitliches Gesetz für die Gesetzesauslegung (我国需要制定统一的法律解释法), 1 Law Science (法学) (2007), S. 32–41.

Weng, Lihua (翁礼华): Eine kulturelle Perspektive auf das chinesische Finanz- und Steuerwesen (纵横捭阖中国财税文化透视), Chinesischer Finanz- und Wirtschaftsverlag (中国财政经济出版社), Peking, 2011.

Wesley-Smith, Peter: Literal or Liberal? The Notorious Section 19, 12 Hong Kong Law Journal (1982), S. 203–209.

Wesley-Smith, Peter: Maintenance of the Bill of Rights, 27 Hong Kong Law Journal (1997), S. 15–16.

Williams, David William/Morse, Geoffrey/Eden, Sandra et al.: Davies: Principles of Tax Law, 8. Aufl., Sweet & Maxwell, London, 2016.

Wong, Denise H.: Streamlining Procedures for Judicial Review: Legislative Amendments to the Singapore Rules of Court to Enhance Access to Justice, 35(1) Statute Law Review (2014), S. 1–18.

Wong, Pauline W.Y.: Guidance on China's General Anti-Avoidance Rules Released for Public Comments, 40(5) International Tax Journal (2014), S. 35–38.

Woon, Walter: The Singapore Legal System, Longman Singapore, Singapur, 1989.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wu, Peng (吴鹏): Probleme und Neustrukturierung der Theorie von den Rechtsquellendes chinesischen Verwaltungsrechts (中国行政法法源理论的问题及其重构), 4 Political Science and Law (政治与法律) (2006), S. 69–74.

Wu, Peng (吴鹏): Untersuchung der „Konsultation" von Verwaltungsvorschriften (行政规 《章参》照研究), 4 Journal of Capital Normal University (Social Science Edition) (首都师范大学学报（社会科学版）) (2003), S. 36–41.

Xiong, Wei (熊伟)/*Wang, Zongtao* (王宗涛): Allgemeine Antimissbrauchsregeln zur Bekämpfung von Steuervermeidung (一般反避税立法思辨), 4 International Taxation (国际税收) (2013), S. 6–10.

Xiong, Wei/Evans, Chris: Towards an Improved Design of the Chinese General Anti-Avoidance Rule: A Comparative Analysis, 68(12) Bulletin for International Taxation (2014), S. 686–696.

Xu, Mengzhou (徐孟洲)/ *Shan, Ye* (叶姗): Untersuchung der Rechtsprechung zu den besonderen Steueranpassungsvorschriften (特别纳税调整规则法理基础之探究), 2 Taxation Research (税务研究) (2008), S. 54–56.

Xu, Yan: China, in: Littlewood, Michael/Elliffe, Craig (Hrsg.), Capital Gains Taxation: A Comparative Analysis of Key Issues, Edward Elgar, Cheltenham/Northampton, 2017, S. 168–195.

Xu, Yan: China's General Antiavoidance Rule and Its Commitment to the Exchange of Information, 91(4) Tax Notes International (2018), S. 345–358.

Xue, Haotian: Tax Avoidance in Family Related Transactions and China's Anti Avoidance Measures for Purpose of Individual Income Tax, 10(II) Studi Tributari Europei (2020), S. 21–40.

Yan, Tang Siau: Receipts, in: Yoong, Pok Soy/Seng, Ng Keat/Timms, Steven M. (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I, 2. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2013, S. 265–356.

Yan, Tang Siau: Tax Avoidance, in: Yoong, Pok Soy/Seng, Ng Keat/Timms, Steven M. (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. II, 2. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2013, S. 1155–1202.

Yang, Dengfeng (杨登峰): Was bedeutet eine Rückwirkung des Rechts? (杨登峰、何为法的溯及既往？), 19(5) Peking University Law Journal (中外法学) (2007), S. 552–563.

Yang, Houlu: New Developments in the General Anti-Abuse Rules and the Impact on International Tax Planning, 15(3) Asia-Pacific Tax Bulletin (2009), S. 176–182.

Yang, Yating: China (People's Rep.)/Hong Kong: A Comparative Study of the General Anti-Avoidance Rules of Mainland China and Hong Kong – Legislation, Interpretation and Application, 70(7) Bulletin for International Taxation (2016), S. 414–422.

Yeen, Jonathan Muk Chen: Singapore – Too Confident: Section 33 of the Income Tax Act and Its (Mis)trust in Judicial Precedent, 16(4) Derivatives & Financial Instruments (2014), S. 208–215.

Ying, Songnian (应松年), Anmerkungen und Kommentare zu den revidierten Artikeln des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China (中华人民共和国行政诉讼法修改条纹释义于点评), Volksgerichtsverlag (人民法院出版社), Peking, 2015.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Yip, Patrick/Chan, Finsen: Antiavoidance: The Hunt for the Alternative Is on in Hong Kong, 53 Tax Notes International (2009), S. 73–79.

Yoong, Pok Soy: Ethics in taxation, in: Yoong, Pok Soy/Seng, Ng Keat/Timms, Steven M. (Hrsg.), The Law and Practice of Singapore Income Tax Vol. I, 2. Aufl., Lexis Nexis, Singapur/Malaysia/Hongkong/Indien, 2013, S. 119–212.

Young, Simon N.M.: Realising Universal Suffrage in Hong Kong After the Standing Committee's Decision, 44(3) Hong Kong Law Journal (2014), S. 689–708.

Young, Simon N.M.: Restricting Basic Law Rights in Hong Kong, 34(1) Hong Kong Law Journal (2004), S. 109–132.

Young, Simon N.M.: Rethinking the Process of Political Reform in Hong Kong, 45(2) Hong Kong Law Journal (2015), S. 381–388.

Yu, Ting-Fai: The Imprisonment of Occupy Student Leaders – Public Reactions and Debates over Hong Kong'S Judicial Independence, 4 China Perspectives (2017) S. 59–62.

Yuan, Mingsheng (袁明圣): Die Legitimationskrise der Gesetzgebung durch die Steuerverwaltung und ihre Lösung (我国税收行政立法权的合法性危机及其出路), 1 Studies in Business and Law (法商研究) (2010), S. 30–36.

Zhai, Xiaobo (翟小波): Die Rechtfertigung des Konzepts des soft law basierend auf dem Hintergrund der öffentlichen Lenkung (《软法》及其概念之证成——以公共治理为背景), 25(2) Science of Law (Northwestern University of Political Science and Law Journal) (法律科学（西北政法大学学报）) (2007), S. 3–10.

Zhang, Dianqing (张靛卿)/*Liu, Jingyu* (刘景玉): Eine Analyse der Gesetzesanwendung in Steuerverwaltungsstreitigkeiten mit Auslandsbezug – Die rechtlichen Fragestellungen im Rechtsstreit *PanAmSat International Systems, Inc* gegen die Zweite Abteilung der Auslandsdienststelle des Staatlichen Steuerbüros Peking zur Quellensteuer (涉外税收行政纠纷法律适用研究——泛美卫星国际系统有限责任公司诉北京市国家税务局对外分局第二税务所代扣代缴预提所得税决定案法律问题研究), 7 The Forefront of Justice: The Latest Cases and Materials of Beijing Courts (审判前沿：新类型案件审判实务) (2005), S. 60–71.

Zhang, Mo: The Socialist Legal System with Chinese Characteristics: China's Discourse for the Rule of Law and a Bitter Experience, 24(1) Temple International & Comparative Law Journal (2010), S. 1–64.

Zhang, Qianfan: A constitution without constitutionalism? The paths of constitutional development in China, 8(4) International Journal of Constitutional Law (2010), S. 950–976.

Zhang, Qianfan: The Constitution of China: A Contextual Analysis, Hart, Oxford/Portland, 2012.

Zhang, Zeping: What Is Needed To Perfect the Chinese GAAR?, 68(1) Bulletin for International Taxation (2014), S. 35–40.

Zhao, Yanrong: The Way to Understand the Nature and Extent of Judicial Independence in China, 6(1) Asian Journal of Law and Society (2019), S. 131–157.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zhou, Wangsheng (周旺生): Diskussion des Gesetzgebungsgesetzes und seines historischen Kontextes – über ein methodologisches Problem der Untersuchung des Gesetzgebungsgesetzes (论立法法与其历史环境——关于立法法研究的一个方法论问题), 5 Legal Forum (法学论坛) (2001), S. 5–16.

Zhou, Yongkun (周永坤): Der Konflikt zwischen der momentanen Auffassung zur Rechtsauslegung und dem Rechtsstaatsprinzip (我国现行法律解释与法治观念的冲突), 28(4) Modern Law Science (现代法学) (2006), S. 3–9.

Zhu, Han: Beijing's 'Rule of Law' Strategy for Governing Hong Kong: Legalization without Democratization, University of Hong Kong Faculty of Law Research Paper No. 2019/025 (2019), aufrufbar unter: https://ssrn.com/abstract=3362068 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Zhu, Yansheng: Do China's Revisions to Circular 2 Localize BEPS Actions?, 80 Tax Notes International (2015), S. 519–521.

II. Gerichtsurteile und Verwaltungsentscheidungen

1. Hongkong

A Solicitor v Law Society of Hongkong [2008] 2 HKLRD 576.

Asia Television Ltd v CIR (1987) 2 HKTC 198.

Board of Review, Case No. D 10/02 (2002) 17 IRBRD 426.

Board of Review, Case No. D 11/22 (2022-23) 37 IRBRD (offizielle Seitenzahl der Druckausgabe noch nicht bekannt).

Board of Review, Case No. D 110/98 (1998) 13 IRBRD 553.

Board of Review, Case No. D 14/12 (2012-13) 27 IRBRD 369.

Board of Review, Case No. D 14/14 (2014-15) 29 IRBRD 659.

Board of Review, Case No. D 15/18 (2019-20) 34 IRBRD 447.

Board of Review, Case No. D 17/14 (2015-16) 30 IRBRD 58.

Board of Review, Case No. D 18/22 (2021-22) 36 IRBRD 699.

Board of Review, Case No. D 21/10 (2010-11) 25 IRBRD 410.

Board of Review, Case No. D 21/12 (2012-13) 27 IRBRD 551.

Board of Review, Case No. D 21/18 (2019-20) 34 IRBRD 556.

Board of Review, Case No. D 22/10 (2010-11) 25 IRBRD 496.

Board of Review, Case No. D 22/12 (2012-13) 27 IRBRD 586.

Board of Review, Case No. D 25/15 (2016-17) 31 IRBRD 270.

Board of Review, Case No. D 3/20 (2020-21) 35 IRBRD 794.

Board of Review, Case No. D 30/10 (2010-11) 25 IRBRD 615.

Board of Review, Case No. D 32/13 (2014-15) 29 IRBRD 38.

Board of Review, Case No. D 34/10 (2010-11) 25 IRBRD 673.

Board of Review, Case No. D 34/12 (2012) 27 IRBRD 737.

Board of Review, Case No. D 34/13 (2014-15) 29 IRBRD 123.

Board of Review, Case No. D 36/10 (2010-11) 25 IRBRD 715.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Board of Review, Case No. D 39/00 (2000) 15 IRBRD 369.
Board of Review, Case No. D 4/14 (2014-15) 29 IRBRD 489.
Board of Review, Case No. D 44/92 (1992), 7 IRBRD 324.
Board of Review, Case No. D 44/97 (1997) 12 IRBRD 292.
Board of Review, Case No. D 48/09 (2009-10) 24 IRBRD 897.
Board of Review, Case No. D 52/86 (1986), 2 IRBRD 314.
Board of Review, Case No. D 67/95 (1995) 11 IRBRD 44.
Board of Review, Case No. D 69/98 (1998) 13 IRBRD 412.
Board of Review, Case No. D 7/19 (2020-21) 35 IRBRD 137.
Board of Review, Case No. D 85/02 (2002) 17 IRBRD 1017.
Board of Review, Case No. D 9/22 (2022-23) 37 IRBRD (offizielle Seitenzahl der Druckausgabe noch nicht bekannt).
Board of Review, Case No. D 94/04 (2004), 20 IRBRD 47.
Board of Review, Case No. D 94/99 (1999) 14 IRBRD 603.
Cheung Wah Keung v CIR (2002) 5 HKTC 698.
CIR v Challenge Corporation Ltd [1987] 1 AC 155.
CIR v Chan Tin-chu (1966) 1 HKTC 284.
CIR v Datatronic Ltd [2009] 4 HKLRD 675.
CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936.
CIR v Emerson Radio Corp (1992) 2 HKCFAR 501.
CIR v Hang Seng Bank Ltd [1991] AC 306 (PC).
CIR v HIT Finance Ltd et al. [2006] 1 HKRC § 90 – 185, CACV 14, 15/2005.
CIR v HIT Finance Ltd et al. [2007] HKCFA 81.
CIR v Lee Lai-ping [1993] HKPLR 141.
CIR v Orion Carribean Ltd (in voluntary liquidation) (1997) 4 HKTC 432 (PC).
CIR v Rico Internationale Ltd [1965] HKTC 229.
CIR v Secan Ltd [2000] 3 HKLRD 627.
CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd (2004) HCIA 8/2004.
CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd (2005) CACV 343/2005.
CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd [2006] 2 HKLRD 325, HCIA 8/2004.
CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Ltd [2007] 2 HKLRD 380, CACV 343/2005.
Commissioner of Rating & Valuation v Agrila Ltd [2001] 2 HKLRD 36.
CSR v Arrowtown Assets Ltd [2004] 1 HKLRD 77.
Director of Lands v Yin Shuen Enterprises Ltd (2003) 6 HKCFAR 1.
Foo Ying v Commissioner of Estate Duty [1989] 2 HKLR 376.
Good Mark Industrial Limited v CIR [2015] 2 HKLRD 16.
Harvest Sheen Ltd v Collector of Stamp Revenue (1997) 4 HKTC 750.
HKSAR v Cheung Kwun Yin (2009) 12 HKCFAR 568.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

HKSAR v Ma Wai Kwan David [1997] 2 HKC 315
HKSAR v Ng Kung Siu (1999) 2 HKCFAR 442.
Ho Kwok Tai v CSD (2016) CACV 52/2016.
Hong Kong Clays & Kaolin Co Ltd v Director of Lands [1999] 1 HKLRD 527.
Kum Hing Land Investment Co Ltd v CIR (1967) 1 HKTC 301.
Kwong Mile Services Ltd v CIR [2004] 3 HKLRD 168 (CFA).
Lau Kong Yung & Another v Director of Immigration [1999] 3 HKLRD 778; (1999) 2 HKCFAR 300.
Lee Yee Shing Jacky v CIR [2008] 3 HKLRD 51.
Lee Yee Shing Jacky v Inland Revenue Board of Review [2012] 2 HKLRD 981.
Lee Yee Sing v Board of Review and CIR [2012] 2 HKLRD 981.
Mok Charles Peter v Tam Wai Ho & Another (2010) 13 HKCFAR 762.
Moulin Global Eyecare Trading Ltd (in liquidation) v CIR [2012] 2 HKLRD 911.
Ng Siu Thung v Director of Immigration (2002) 5 HKCFAR 1.
Ngai Lik Electronics Co Ltd v CIR [2009] 5 HKLRD 334.
PCCW-HK Telephone Ltd v Telecommunications Authority [2005] 3 HKLRD 235.
Poon Chau Nam v Yim Siu Cheng [2007] 1 HKLRD 951.
Shiu Wing Ltd v Commissioner of Estate Duty [2000] 3 HKC 13.
Shui On Credit Co Ltd v CIR [2010] 1 HKLRD 237.
So Kong Tai, Stanley v CIR [2004] 2 HKLRD 416.
Weson Investment Ltd v CIR [2007] 2 HKLRD 567.
Yick Fung Estates Ltd v CIR [2000] 1 HKLRD 381.

2. Singapur

ABB v Comptroller of Income Tax [2010] 2 SLR 837.
ACC v Comptroller of Income Tax [2009] SGHC 211 und [2010] SGCA 216.
Asia Development Pte Ltd v Attorney General [2020] SGCA 22.
ATG v The Comptroller of Income Tax [2011 SGITBR 2.
AXY and others v Comptroller of Income Tax [2017] SGHC 42 und [2018] SGCA 23.
CEC v Comptroller of Income Tax [1971-1973] SLR 466.
CEC v Comptroller of Income Tax [1971-1973] SLR(R) 76.
Chiu Teng @ Kallang Pte Ltd v Singapore Land Authority [2014] 1 SLR 1047.
Chng Suan Tze v Minister of Home Affairs [1988] 2 SLR(R) 525.
Comptroller of Income Tax v A Co Ltd [1965-1966] SLR(R) 322.
Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal [2012] SGHC 249.
Comptroller of Income Tax v AQQ and another appeal [2014] SGCA 15.
Comptroller of Income Tax v GE Pacific Pte Ltd [1994] 2 SLR(R) 948.
GBF v Comptroller of Income Tax [2016] SGITBR 1.
GCL v Comptroller of Income Tax [2020] SGITBR 1.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

HLB v Comptroller on Income Tax [1974-1976] SLR(R) 135.

JD Ltd v Comptroller of Income Tax [2006] 1 SLR(R) 484.

Lai Ling Wan (alias Lai Lily) v Commissioner of Stamp Duties [2011] SGHC 186.

Ling Uk Choon and another v Public Accountants Board [2004] 3 SLR(R) 517.

Mount Elizabeth (Pte) Ltd v Comptroller of Income Tax [1985-1985] SLR(R) 950.

Ong Cheng Neo v Yeap Chea & Ors (1872) 1 Ky 326.

Public Prosecutor v Low Kok Heng [2007] 4 SLR(R) 183.

Re Raffles Town Club Pte Ltd [2008] 2 SLR(R) 1101.

Re XY & Co [1965-1967] SLR(R) 451.

SGB Starkstrom Pte Ltd v Commissioner of Labour [2016] 3 SLR 598.

Spandeck Engineering (s) Pte Ltd v Defence Science & Technology Agency [2007] 4 SLR(R) 100.

Tan Boon Yong v Comptroller of Income Tax [1993] 2 SLR 48.

UDL Marine (Singapore) Pte Ltd v Jurong Town Corp [2011] 3 SLR(R) 94.

UOL Development (Novena) Pte Ltd v Commissioner of Stamp Duties [2007] SGHC 173.

Wee Teng Yau v Comptroller of Income Tax and another appeal [2020] SGHC 236.

ZF v Comptroller of Income Tax [2011] 1 SLR 1044.

3. Volksrepublik China

CIMFRA (China) Ltd gegen die Staatliche Steuerbehörde Shaanxi Pucheng, 24. Oktober 2013, Unteres Gericht des Kreises Pucheng der Provinz Shaanxi, 2003, *Puxingchuzi* Nr. 00007 (1. Instanz).

PanAmSat International Systems, Inc gegen die Zweite Abteilung der Auslandsdienststelle des Staatlichen Steuerbüros Peking, 20. Dezember 2001, Erstes Mittleres Gericht Peking, 2001, *Yizhongxingchuzi* Nr. 168 (1. Instanz).

PanAmSat International Systems, Inc gegen die Zweite Abteilung der Auslandsdienststelle des Staatlichen Steuerbüros Peking, 20. Dezember 2002, Oberes Gericht Peking, 2002, *Gaoxingzhongzi* Nr. 24.

Qi Yuling gegen Chen Xiaoqi et al. wegen Verletzung des durch die Verfassung geschützten Grundrechts der Bürger auf Bildung mittels einer Verletzung des Namensrechts, 23. August 2001, Oberes Gericht der Provinz Shandong, Amtsblatt des Obersten Volksgerichts der VR China (2001) Nr. 5, 158.

Shenzhen Jinmanke Electric Ltd gegen die Staatliche Steuerbehörde Shenzhen wegen der Verhängung einer Geldbuße sowie Steuerrückerstattung, 21. November 1997, Mittleres Gericht der Stadt Shenzhen der Provinz Guangdong, 1997, *Xingchuzi* Nr. 003.

The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou, 15. Dezember 2015, Oberes Gericht der Provinz Zhejiang, 2015, *Zhexingzhongzi* Nr. 441.

The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou, 9. Juli 2015, Mittleres Gericht der Stadt Hangzhou, 2015, *Zhehangxingchuzi* Nr. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

The Children's Investment Master Fund gegen die Staatliche Steuerbehörde des Bezirks Xihu der Stadt Hangzhou, 8. September 2016, Oberstes Volksgericht der Volksrepublik China, 2016, *Zuigaofaxingchen* Nr. 1867.

4. Vereinigtes Königreich

Barclays Mercantile Business Finance Limited v Mawson [2004] UKHL 51.

Cape Brandy Syndicate v Inland Revenue Commissioners [1921] 1 KB 64.

Coltness Iron Co v Black (1881) 6 App Cas 315 (House of Lords).

Council of Civil Service Unions v Minister [1985] AC 374.

Craven v White [1989] AC 398.

D'Avigdor v IRC [1953] AC 347.

Furniss v Dawson [1984] AC 474.

Heydon's Case (1584) 3 Co Rep 7a.

IRC v Burmah Oil [1982] SC (HL) 114.

IRC v Duke of Westminster [1938] AC 1.

IRC v McGuckian [1997] BTC 346, 353 f.

IRC v Willoughby [1997] STC 995.

MacNiven v Westmoreland Investments Ltd [2001] UKHL 6.

Partington v Attorney General (1869) LR 4 HL 100.

Pepper v Hart [1992] 3 WLR 1032.

R (on the application of Davies and another) (Appellants) v The Commissioneres for Her Majesty's Revenue and Customs (Respondent) [2011] 1 WLR 2625.

R v Her Majesty's Commissioners of Inland Revenue (Respondents) ex parte Wilkinson (FC) [2005] 1 WLR 1718.

R v IRC, ex parte MFK Underwriting Agencies Ltd (1990) 62 TC 607.

River Wear Commissioners v Adamson [1877] 2 AC 743.

Snook v London and West Riding Investments [1967] QB 786.

Stone v Hitch [2001] STC 214.

UBS AG v Commissioners [2016] 1 WLR 1005.

Vestey v Inland Revenue Commissioners (No 1 and 2) [1979] Ch 177.

WT Ramsay Ltd v IRC [1982] STC 174.

5. Australien

Commissioner of Taxation v Hart (2004) 78 ALVR 875.

Cridland v FCT (1977) 140 CLR 330.

FCT v Consolidated Press Holdings Ltd (2001) 179 ALR 625.

FCT v Gulland (1985) 160 CLR 55.

FCT v Peabody (1994) 24 ATR 344.

FCT v Spotless Services Ltd (1996) 186 CLR 404, 416.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Jaques v FCT (1923-24) 34 CLR 328.
Lauri Joseph Newton v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia [1958] 1 AC 450.
Mullens v FCT [1976] 135 CLR 290.
Oakey Abattoir Pty Ltd v FCT [1984] 55 ALR 291.
Regina v Williams (1858) 3 Ky 16.
Slutzkin v FCT (1977) 140 CLR 314.
WP Keighery Proprietary Limited v FCT (1957) 100 CLR 66.
WP Keighery Pty Ltd v FCT [1956-1957] 100 CLR 66.

6. Neuseeland

Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2009] 2 NZLR 289.
Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited [1986] 2 NZLR 513.
Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Limited [1987] 1 AC 155.
Erris Promotions Ltd v Commissioner of Inland Revenue (2003) 21 NZTC 18, 330.
Owen Thomas Mangin v The Commissioner Inland Revenue [1971] 1 AC 739.
Peterson v Commissioner of Inland Revenue [2006] 3 NZLR 433.

7. Weitere Commonwealth-Staaten

Comproller of Income Tax v AB Estates Ltd [1967] 1 MLJ 89 (Malaysia).
Hulett & Sons Ltd v Resident Magistrate, Lower Tugela [1912] AD 760 (Südafrika).
Palm Oil Research and Development Board Malaysia v Premium Vegetable Oils Sdn Bhd [2005] 3 MLJ 97 (Malaysia).
Seramco Ltd Superannuation Fund Trustees v ITC [1977] AC 287 (Jamaika).
Stubart Investments Ltd v The Queen [1984] 84 DTC 6305 (Kanada).

8. USA

Alternative Carbon Resources v United States, 2018 WL 1440567.
Compania General De Tobacos De Filipinas v Collector of Internal (1927) 275 US 87.
Forseth v Commissioner, 85 TC 127, 165 (1985).
Sacks v Commissioner, 69 F. 3d 982, 991 (9th Cir. 1995).
Sochin v Commissioner, 843 F. 2d 351, 354 f. (9th Cir. 1987).

9. Europa

EuGH v. 12.6.2014, Rs. C-39/13, *SCA Group Holding und andere.*
EuGH v. 12.9.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes.*

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

III. Gesetze, Verwaltungsvorschriften und andere Verwaltungsdokumente

1. Hongkong

Application of English Law Ordinance, LHK Cap. 88.

Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15, Inland Revenue Department, Hongkong, 2006 (zitiert als *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 15* (2006)).

Estate Duty Ordinance, LHK Cap. 111.

Hong Kong Bill of Rights Ordinance, LHK Cap. 383.

Inland Revenue (Amendment) Ordinance 1986 (7 of 1986).

Inland Revenue Ordinance, LHK Cap. 112.

Interpretation and General Clauses Ordinance, LHK Cap. 1.

Legislation Council Brief, Inland Revenue Amendment Bill (1986), FIN CR 3/2306/84 V.

Letters Patent, Proclamation No. 3 of 1917, außer Kraft seit 1. Juli 1997.

Report of the Bills Committee on Inland Revenue (Amendment (No. 3) Bill 2015, LC Paper No. CB(1)75/15-16, aufrufbar unter: https://www.legco.gov.hk/yr14-15/english/bc/bc09/reports/bc0920151104cb1-75-e.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Stamp Duty Ordinance, LHK Cap. 117.

The Basic Law of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, abgedruckt in (1990) 29 ILM 1519.

War Revenue Ordinance, Ordinance No. 13 of 1940.

2. Singapur

Application of English Law Act 1993, Ch. 7A, No. 35 of 1993.

Betting and Sweepstake Duties Act 1950, Ch. 22, Ordinance 40 of 1950.

Casino Control Act 2006, Ch. 33A, No. 10 of 2006.

Civil Law (Amendment No. 2) Act 1979, No. 25 of 1979.

Civil Law Act, Ch. 43, Ordinance 8 of 1909.

Constitution (Amendment) Act 1969, No. 19 of 1969.

Constitution of Singapore (Amendment) Act 1965, No. 8 of 1965.

Estate Duty (Abolition) Act 2008, No. 13 of 2008.

Estate Duty Act 1929, Ch. 96, No. 110 of 1929.

Goods and Services Tax Act, Ch. 117A, No. 31 of 1993.

Income Tax (Board of Review) (Appeals Procedure) Regulations, Ch 134, Rg 1 (Teil des *Income Tax Act 1947*).

Income Tax Act 1947, Ch. 134, Ordinance 39 of 1947.

Inland Revenue Authority of Singapore Act 1992, Ch. 138A, No. 25 of 1992.

Interpretation Act 1965, Ch. 1, No. 10 of 1965.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

IRAS Annual Report FY2022/23, S. 5, aufrufbar unter: https://www.iras.gov.sg/irashome/Annual-Reports/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

IRAS e-Tax Guide on Income Tax: Deduction for Expenses Incurred Before First Dollar of Income is Earned (2022), aufrufbar unter: https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/etaxguides_iit_concession-for-enterprise-development_2014-09-03.pdf?sfvrsn=f5a6caab_19 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

IRAS e-Tax Guide on Income Tax: The General Anti-avoidance Provision and its Application (2023), aufrufbar unter: https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/etaxguides_cit_the-general-anti-avoidance-provision-and-its-application.pdf?sfvrsn=a765781c_12 (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Malaysia Agreement Exchange of Letters, Singapore Legislative Assembly, Misc. 5 of 1963.

Private Lotteries Tax Act 2011, Ch. 250, No. 7 of 2011.

Property Tax Act 1960, Ch. 254, Ordinance 72 of 1960.

Republic of Singapore Independence Act (R.S.I.A.), No. 9 of 1965.

Rules of Court, Ch. 322, Sec. 80, R 5 (die *Rules of Court* sind Teil des *Supreme Court of Judicature Act 1969*, Ch. 322, No. 24 of 1969).

Singapore Parliamentary Debates (1988), Official Report (Hansard), Vol. 50., Parliament No. 6, Session No. 2, Sitting No. 5, 13. Januar 1988.

Singapore Parliamentary Debates (1993), Official Report (Hansard), Vol. 61, Parliament No. 8, Session No. 1, Sitting No. 7, 12. Oktober 1993.

Singapore Parliamentary Debates (2020), Official Report (Hansard), Vol. 94., Parliament No. 14, Session No. 1, Sitting No. 12, 3. November 2020.

Stamp Duties Act 1929, Ch. 312, Ordinance 16 of 1929.

Strait Settlements Ordinance 1941, No. 3 of 1941.

Straits Settlements War Tax Ordinance, No. 8 of 1917.

The Judicial Committee (Repeal) Act 1994, No. 2 of 1994.

The Sabah, Sarawak and Singapore (State Constitutions) Order in Council 1963, Statutory Instruments 1963, No. 1493, H.M. Stationery Office, Malaysia, 1963.

The Supreme Court of Judicature Act 1969, No. 24 of 1969.

3. Volksrepublik China

Anleitung des Staatlichen Zentralsteueramtes zur umfassenden Förderung des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Steuerrechts (国家税务总局关于全面推进依法治税的指导意见), Allgemeine Steuerangelegenheit (税总发) [2015] Nr. 32.

Anleitung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Regulierung des Ermessensspielraums der Steuerbehörden (国家税务总局关于规范税务行政裁量权工作的指导意见), Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税发) [2012] Nr. 65.

Ansichten des Finanzministeriums zur Implementierung des Gesetzgebungsgesetzes der Volksrepublik China (财政部贯彻实施《中华人民共和国立法法》的意见), Mitteilung des Finanzministeriums (财办发) [2000] Nr. 68.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ansichten des Staatlichen Zentralsteueramts zur Stärkung der Rechte und Interessen von Steuerzahlern (国家税务总局关于加强纳税人权益保护工作的若干意见), Allgemeine Steuermitteilung (税总发) [2013] Nr. 15.

Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *Xiuhui Co Ltd* (广东省国家税务局关于秀惠有限公司享受税收协定待遇有关问题的批复), Brief zu Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong (粤国税函) [2014] Nr. 15.

Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *Opportunities (Mauritius) II Limited* (广东省国家税务局关于 Opportunities (Mauritius) II Limited 享受税收协定待遇问题的批复), Brief zu Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong (粤国税函) [2014] Nr. 152.

Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *GS Investment Partners (Mauritius) V Limited* (广东省国家税务局关于 GS Investment Partners (Mauritius) V Limited 享受税收协定待遇问题的批复), Brief zu Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong (粤国税函) [2014] Nr. 153.

Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *RT-Mart Holdings Co Ltd* (广东省国家税务局关于大润发控股有限公司享受税收协定待遇问题的批复), Brief zu Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong (粤国税函) [2014] Nr. 160.

Antwort der staatlichen Steuerbehörde der Provinz Guangdong zur abkommensrechtlichen Begünstigung von *Yinli Development Co Ltd* (广东省国家税务局关于银利发展有限公司申请享受税收协定待遇问题的批复), Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten der Provinz Guangdong (粤国税函) [2015] Nr. 547.

Antwort des Generalbüros des Staatsrates zur Auslegung von § 5 der Vorläufigen Regelungen über die Steuer zur städtischen Erhaltung und Bebauung der Volksrepublik China (国务院办公厅对《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》第五条的解释的复函), Brief des Generalbüros des Staatsrates (国办函) [2004] Nr. 23.

Antwort des Obersten Volksgerichts in Bezug auf die Zulässigkeit einer Klage der Steuerbehörden auf Säumniszuschläge wegen verspäteter Zahlung von Steuern, die von insolventen Unternehmen geschuldet werden (最高人民法院关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复), Auslegung (法释) [2012] Nr. 9.

Antwort des Staatlichen Zentralsteueramts in Sachen Besteuerung der Einnahmen von *PanAmSat International Systems, Inc* durch Vermietung von Satellitenkommunikationsleitungen an CCTV (国家税务总局关于泛美卫星公司从中央电视台取得卫星通讯线路租金征收所得税问题的批复), Brief zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税函) [1999] Nr. 566.

Antwort des Staatlichen Zentralsteueramts zur abkommensrechtlichen Begünstigung der ausländischen Investoren von *Qinghai Dachaidan Mining Co Ltd* (国家税务总局关于青海大柴旦矿业有限公司的外国投资者享受税收协定优惠税率的批复), Allgemeine Steuermitteilung (税总发) [2014] Nr. 70.

Antwort des Staatlichen Zentralsteueramts zur Priorität von Steuerforderungen einschließlich Säumniszuschlägen (国家税务总局关于税收优先权包括滞纳金问题的批复), Brief des Staatlichen Zentralsteueramts (国税函) [2008] Nr. 1084.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Antwort zur Bestimmung der Nutzungsberechtigung von *GSCP Bouquet Holdings SRL* (关于 GSCP Bouquet Holdings SRL 受益所有人身份的批复), Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten der Provinz Anhui (皖国税函) [2012] Nr. 264.

Auslegung (法释) des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China (最高人民法院关于适用《中华人民共和国行政诉讼法》的解释) [2018] Nr. 1.

Auslegung (法释) des Obersten Volksgerichts zur Anwendung des Verwaltungsverfahrensgesetzes der Volksrepublik China (最高人民法院关于执行《中华人民共和国行政诉讼法》若干问题的解释) [2000] Nr. 8.

Auslegung der Bekanntmachung zur Feststellung der Nutzungsberechtigung im Falle von *entrusted investments* (关于委托投资情况下判定受益所有人公告的解读), Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts (国家税务总局公告) [2014] Nr. 24.

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zu bestimmten Fragen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer auf die indirekte Vermögensübertragung durch nichtansässige Gesellschaften (国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告) [2015] Nr. 7 (teilweise außer Kraft).

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zu Fragen der „Nutzungsberechtigung" im Recht der DBA (国家税务总局关于税收协定中《受益所有人》有关问题的公告) [2018] Nr. 9.

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zu Fragen im Zusammenhang mit dem Quellensteuerabzug für nichtansässige Unternehmen (国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告) [2017] Nr. 37.

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Erlass von Verwaltungsmaßnahmen für nichtansässige Steuerzahler, die einen Anspruch auf abkommensrechtliche Begünstigungen haben (国家税务总局关于发布《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》的公告) [2019] Nr. 35.

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Erlass von Verwaltungsmaßnahmen für nichtansässige Steuerzahler, die einen Anspruch auf abkommensrechtliche Begünstigungen haben (国家税务总局关于发布《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》的公告) [2015] Nr. 60, außer Kraft seit 14. Oktober 2019.

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Identifizierung von „Nutzungsberechtigten" in Doppelbesteuerungsabkommen (国家税务总局关于认定税收协定中《受益所有人》的公告) [2012] Nr. 30, außer Kraft seit 1. April 2018.

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Überarbeitung einiger normativer Dokumente im Steuerrecht (国家税务总局关于修改部分税收规范性文件的公告) [2018] Nr. 31 (teilweise außer Kraft).

Bekanntmachung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Veröffentlichung der Ungültigerklärung von Volltexten oder einzelnen Bestimmungen sowie des Katalogs der ungültigen und aufgehobenen normativen Steuerdokumente (国家税务总局关于公布全文失效废止和部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告) [2018] Nr. 33.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Beschluss des NVK über die Einrichtung und Vervollkommnung des Rechtssystems und des Umsetzungsmechanismus für den Schutz der nationalen Sicherheit in der Sonderverwaltungsregion Hongkong (全国人民代表大会关于建立健全香港特别行政区维护国家安全的法律制度和执行机制的决定), verabschiedet auf der 3. Sitzung des 13. NVK vom 28. Mai 2020.

Beschluss des NVK zur Ermächtigung des Staatsrates in den Bereichen der Reform des Wirtschaftssystems und der Öffnung nach außen zum Erlass provisorischer Bestimmungen oder Vorschriften (全国人民代表大会关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定), verabschiedet auf der 3. Sitzung des 6. NVK vom 10. April 1985.

Beschluss des Obersten Volksgerichts über die Aufhebung der bis Ende 2007 erlassenen relevanten Justizauslegungen (7. Gruppe) (最高人民法院关于废止 2007 年底以前发布的有关司法解释（第七批）的决定) vom 18. Dezember 2007, Rechtsauslegung (法释) [2008] Nr. 15.

Beschluss des Staatsrates zur umfassenden Förderung der rechtskonformen Verwaltung (国务院关于全面推进依法行政的决定), Nationale Mitteilung (国发) [1999] Nr. 23.

Beschluss des Ständigen Ausschusses des NVK über die Behandlung der bisher in Hongkong geltenden Gesetze gemäß Art. 160 des *Basic Law* der Sonderverwaltungszone Hongkong der Volksrepublik China (全国人民代表大会常务委员会关于根据《中华人民共和国香港特别行政区基本法》第一百六十条处理香港原有法律的决定), verabschiedet auf der 24. Sitzung des Ständigen Ausschusses des 8. NVK vom 23. Februar 1997, abgedruckt als *Instrument 15* des *Basic Law* Hongkongs.

Beschluss des Ständigen Ausschusses des NVK zur Stärkung der Arbeit an der Rechtsauslegung (全国人民代表大会常务委员会关于加强法律解释工作的决议), verabschiedet auf der 19. Sitzung des Ständigen Ausschusses des 5. NVK vom 10. Juni 1981.

Beschluss des Ständigen Ausschusses des NVK über die Ermächtigung des Staatsrats zur Reform des Steuersystems für Industrie und Handel und zum Erlass von Entwürfen für Steuerregelungen zur probeweisen Umsetzung vom 18. September 1984 (关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案实行的决定), außer Kraft seit 27. Juni 2009.

Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz für natürliche Personen der Volksrepublik China (中华人民共和国个人所得税法实施条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1994] Nr. 142, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2018] Nr. 707.

Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国企业所得税法实施条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [2007] Nr. 512, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2019] Nr. 714.

Einkommensteuergesetz der Volksrepublik China für ausländisch investierte und ausländische Unternehmen (中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法), verabschiedet am 9. April 1991, außer Kraft seit 1. Januar 2008.

Einkommensteuergesetz der Volksrepublik China für ausländische Unternehmen (中华人民共和国外国企业所得税法), verabschiedet am 13. Dezember 1981, außer Kraft seit 1. Juli 1991.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Einkommensteuergesetz der Volksrepublik China für chinesisch-ausländische *Equity Joint Ventures* (中华人民共和国中外合资经营企业所得税法), verabschiedet am 10. September 1980, außer Kraft seit 1. Juli 1991.

Einkommensteuergesetz für natürliche Personen der Volksrepublik China (中华人民共和国个人所得税法), verabschiedet am 10. September 1980, zuletzt geändert am 31. August 2018.

Fahrzeug- und Schiffsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国车船税法), verabschiedet am 25. Februar 2011, in Kraft seit 1. Januar 2012, zuletzt geändert am 23. April 2019.

Fahrzeugerwerbsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国车辆购置税法), verabschiedet am 29. Dezember 2018, in Kraft seit 1. Juli 2019.

Gesetz über die Steuer zur städtischen Erhaltung und Bebauung der Volksrepublik China (中华人民共和国城市维护建设税法), verabschiedet am 11. August 2020, in Kraft seit 1. September 2021.

Gesetz über die Verwaltung der Steuererhebung der Volksrepublik China (中华人民共和国税收征收管理法), verabschiedet am 4. September 1992, in Kraft seit 1. Januar 1993, zuletzt geändert am 24. April 2015.

Gesetzgebungsgesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国立法法), verabschiedet am 15. März 2000, in Kraft seit 1. Juli 2000, zuletzt geändert am 13. März 2023.

Grunderwerbsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国契税法), verabschiedet am 11. August 2020, in Kraft seit 1. September 2021.

Hinweis des Staatsrates zur Umsetzung des Gesetzgebungsgesetz der Volksrepublik China (国务院关于贯彻实施《中华人民共和国立法法》的通知), Nationale Mitteilung (国发) [2000] Nr. 11.

Interpretation zu den Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht (《税收规范性文件制定管理办法》条款释义) vom 9. Januar 2012, aufrufbar unter: https://www.shui5.cn/article/76/52669.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Körperschaftsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国企业所得税法), verabschiedet am 16. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2008, zuletzt geändert am 29. Dezember 2018.

Landnutzungsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国耕地占用税法), verabschiedet am 29. Dezember 2018, in Kraft seit 1. September 2019.

Maßnahmen für den Umgang mit offiziellen Dokumenten der nationalen Steuerbehörden (全国税务机关公文处理办法), Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税发) [2012] Nr. 92.

Maßnahmen zur Erhebung einer Ausgleichsteuer für staatliche Unternehmen (国营企业调节税征收办法), erlassen durch den Staatsrat am 18. September 1984, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) (一般反避税管理办法（试行）), Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts (国家税务总局令) [2014] Nr. 32.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates zur Stärkung des Erlasses, der Verwaltung sowie der Überwachung normativer Dokumente im Verwaltungsrecht (国务院办公厅关于加强行政规范性文件制定和监督管理工作的通知), Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates (国办发) [2018] Nr. 37.

Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates Zuständigkeitsfragen und Verfahren für die Auslegung von Verwaltungsrechtsnormen (国务院办公厅关于行政法规解释权限和程序问题的通知), Mitteilung des Generalbüros des Staatsrates (国办发) [1999] Nr. 43.

Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts über den Erlass der „Umsetzungsmaßnahmen zu besonderen Steueranpassungen (zur probeweisen Anwendung)" (国家税务总局关于印发《特别纳税调整实施办法（试行）》的通知), Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税发) [2009] Nr. 2 (teilweise außer Kraft).

Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts über die Stärkung der Verwaltung bezüglich der Körperschaftsteuer auf Einkünfte aus der Übertragung von Vermögenswerten nichtansässiger Unternehmen (国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知), Brief zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税函) [2009] Nr. 698, außer Kraft seit 27. Oktober 2017.

Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Bescheid der staatlichen Steuerverwaltung der Uigurischen Autonomen Region Xinjiang über den korrekten Umgang mit Fällen des Missbrauchs von DBA (国家税务总局关于印发新疆维吾尔自治区国家税务局正确处理滥用税收协定案例的通知), Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten (税总函) [2008] Nr. 1076.

Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zum Verständnis und zur Identifizierung des „Nutzungsberechtigten" in DBA (国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中《受益所有人》的通知), Brief zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税函) [2009] Nr. 601, außer Kraft seit 1. April 2018.

Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Besteuerung von Einnahmen durch Vermietung von Satellitenkommunikationsleitungen durch ausländische Unternehmen (国家税务总局关于外国企业出租卫星通讯线路所取得的收入征税问题的通知[全文废止), Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税发) [1998] Nr. 201, aufgehoben am 13. Dezember 2010.

Mitteilung des Staatlichen Zentralsteueramts zur Durchführung der Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht (关于贯彻落实《税收规范性文件制定管理办法》的通知), Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税发) [2010] Nr. 55.

Protokoll des Symposiums über die Anwendung von Gesetzen und Vorschriften im Verwaltungsverfahren des Obersten Volksgerichts (最高人民法院关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要), Gesetz (法) [2004] Nr. 96.

Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer staatlicher Unternehmen (Entwurf) (中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）), erlassen durch den Staatsrat am 18. September 1984, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

Ressourcensteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国资源税法), verabschiedet am 26. August 2019, in Kraft seit 1. Januar 2020.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schiffsfrachtsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国船舶吨税法), verabschiedet am 27. Dezember 2017, in Kraft seit 1. Juli 2018, zuletzt geändert am 26. Oktober 2018.

Stellungnahme des Staatlichen Zentralsteueramts zur Behandlung von Fällen der Steuerbehörden der Provinz Hubei und anderen Provinzen und Städten in Bezug auf die Nutzungsberechtigung in der Dividenden-Klausel des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Volksrepublik China und der Sonderverwaltungszone Hongkong (国家税务总局关于湖北等省市国家税务局执行内地与香港税收安排股息条款涉及受益所有人案例的处理意见), Brief zu allgemeinen Steuerangelegenheiten (税总函) [2013] Nr. 165.

Steuerbeschwerdeverfahrensregeln (税务行政复议规则), Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts (国家税务总局令) [2010] Nr. 21, zuletzt geändert durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2018] Nr. 44.

Tabaksteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国烟叶税法), verabschiedet am 27. Dezember 2017, in Kraft seit 1. Juli 2018.

Umsetzungsmaßnahmen in Bezug auf die Formulierung von Vorschriften und Regeln der Steuerverwaltungen (税务部门规章制定实施办法), Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts (国家税务总局令) [2002] Nr. 1, zuletzt geändert am 23. Januar 2019.

Umweltschutzsteuergesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国环境保护税法), verabschiedet am 25. Dezember 2016, in Kraft seit 1. Januar 2018, zuletzt geändert am 26. Oktober 2018.

Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht (税收规范性文件制定管理办法), Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts (国家税务总局令) [2010] Nr. 20, aufgehoben und neu erlassen durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2017] Nr. 41, zuletzt geändert durch Anordnung des Staatlichen Zentralsteueramts [2019] Nr. 50.

Verwaltungsmaßnahmen für die Formulierung von normativen Dokumenten im Steuerrecht (zur versuchsweisen Implementierung) (税收规范性文件制定管理办法（试行）), Mitteilung zu nationalen Steuerangelegenheiten (国税发) [2005] Nr. 201, außer Kraft seit 1. Juli 2010.

Verwaltungsverfahrensgesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国行政诉讼法), verabschiedet am 4. April 1989, in Kraft seit 1. Oktober 1990, zuletzt revidiert am 27. Juni 2017.

Volksgerichtsorganisationsgesetz der Volksrepublik China (中华人民共和国人民法院组织法), verabschiedet am 1. Juli 1979, in Kraft seit 1. Januar 1980, zuletzt revidiert am 26. Oktober 2018.

Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Ausgleichsteuer von Privatpersonen (中华人民共和国个人收入调节税暂行条例), erlassen durch den Staatsrat am 25. September 1986, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer für städtische und ländliche individuelle Industrie- und Gewerbehaushalte (中华人民共和国城乡个体工商业户所得税暂行条例), erlassen durch den Staatsrat am 7. Januar 1986, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer von Kollektivunternehmen (中华人民共和国集体企业所得税暂行条例), erlassen durch den Staatsrat am 11. April 1985, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Einkommensteuer von privaten Unternehmen (中华人民共和国私营企业所得税暂行条例), erlassen durch den Staatsrat am 25. Juni 1988, außer Kraft seit 1. Januar 1994.

Vorläufige Regelungen der Volksrepublik China zur Körperschaftsteuer (中华人民共和国企业所得税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1993] Nr. 137, außer Kraft seit 1. Januar 2008.

Vorläufige Regelungen zu Einfuhr- und Ausfuhrtarifbestimmungen der Volksrepublik China (中华人民共和国进出口关税条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [2003] Nr. 392, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2017] Nr. 676.

Vorläufige Regelungen zur Baulandsteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1988] Nr. 17, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2019] Nr. 703.

Vorläufige Regelungen zur Grunderwerbsteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国契税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1997] Nr. 224, außer Kraft seit 1. September 2021.

Vorläufige Regelungen zur Grundsteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国房产税暂行条例), zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates (国务院令) [2011] Nr. 588.

Vorläufige Regelungen zur Grundstücksumsatzsteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国土地增值税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1993] Nr. 138, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2011] Nr. 588.

Vorläufige Regelungen zur Ressourcensteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国资源税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1993] Nr. 139, außer Kraft seit 1. Januar 2020.

Vorläufige Regelungen zur Stempelsteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国印花税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1988] Nr. 11, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2011] Nr. 588.

Vorläufige Regelungen zur Umsatzsteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国增值税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1993] Nr. 134, revidiert durch Verordnung des Staatsrates [2008] Nr. 538, zuletzt geändert durch Verordnung des Staatsrates [2017] Nr. 691.

Vorläufige Regelungen zur Verbrauchsteuer der Volksrepublik China (中华人民共和国消费税暂行条例), Verordnung des Staatsrates (国务院令) [1993] Nr. 135, umfassend revidiert durch Verordnung des Staatsrates [2008] Nr. 539.

4. Vereinigtes Königreich und weitere Commonwealth-Staaten

Civil Law Ordinance, IV of 1878 (*Straits Settlements*).

Income Tax Act 1803, 43 Geo. III. Ch. 122 (1803).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Letters patent, establishing the Court of Judicature at Prince of Wales' Island, Singapore, and Malacca, in the East-Indies, 27 November 1827, in the seventh year of the reign of George IV: Anno Domini, one thousand, eight hundred and twenty-six, Mission Press, Malakka, 1827.

Malaysia Act 1963, 11 & 12 Eliz. II, Ch. 35 (1963).

State of Singapore Act 1958, 6 & 7 Eliz. II, Ch. 59 (1958).

Straits Settlements (Repeal) Act, 9 & 10 Geo. VI, Ch. 37 (1946).

5. Australien

Income Tax Assessment Act 1936, No. 37 of 1936.

Income Tax Laws Amendment Bill (No. 2) 1981.

The House of Representatives of the Parliament of the Commonwealth of Australia, Explanatory Memorandum to the Income Tax Laws Amendment Bill (No. 2) 1981.

6. Neuseeland

Income Tax Act 1976, No. 65 of 1976.

Income Tax Act 2007, No. 97 of 2007.

7. International

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung zwischen der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika und der Volksrepublik China vom 30. April 1984, in Kraft seit 1. Januar 1987.

Agreement between the United Kingdom, the Federation of Malaya, North Borneo, Sarawak and Singapore Concerning the Establishment of the Federation of Malaysia, 9 July 1963, U.K. Cmnd. 2094.

Constitution and Malaysia (Singapore Amendment) Act, No. 53 of 1965 (Malaysia).

Independence of Singapore Agreement vom 9. August 1965, Gazette Notification No. 1824.

Joint Declaration of the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the People's Republic of China on the Question of Hong Kong, 12 June 1985, UNTS 1399, No. 23391.

UN General Assembly, International Covenant on Civil and Political Rights, 16 December 1966, UNTS 999, No. 14668.

IV. Verschiedenes

13. Fünfjahresplan für die nationale wirtschaftliche und soziale Entwicklung der Volksrepublik China, aufrufbar unter: https://en.ndrc.gov.cn/policies/202105/P020210527785800103339.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

2023 Index of Economic Freedom der *World Heritage Foundation* im Bereich der wirtschaftlichen Freiheit, aufrufbar unter: https://www.heritage.org/index/ranking (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bericht der *Hong Kong Universal Periodic Review Coalition* „Joint Civil Society Submission from the Hong Kong UPR Coalition" (2018), welcher dem UN-Menschenrechtsrat für das Allgemeine Periodische Überprüfungsverfahren 2018 vorgelegt wurde, aufrufbar unter: https://www.legco.gov.hk/yr17-18/chinese/panels/ca/papers/ca20180430cb2-1266-3-ec.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

China Tax News, http://www.ctaxnews.net.cn (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Chinas Bemühungen und Errungenschaften in Bezug auf die Förderung der Rechtsstaatlichkeit, *White Paper* des Informationsbüros des Staatsrates vom 28. Februar 2008, aufrufbar unter: aufrufbar unter: http://www.china.org.cn/government/whitepaper/node_7041733.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention, aufrufbar unter: https://web-archive.oecd.org/2012-06-14/93710-48413407.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

E-Legislation Hong Kong, https://www.elegislation.gov.hk/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Entscheidung des Zentralkomitees der Kommunistischen Partei Chinas zu wichtigen Angelegenheiten in Bezug auf eine nachhaltige Entwicklung der Reformen vom 12. November 2013, Abschnitt VIII, Nr. 27 (中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定), aufrufbar unter: http://www.gov.cn/jrzg/2013-11/15/content_2528179.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Formular für die Meldung des Antrags auf abkommensrechtliche Begünstigungen durch nichtansässige Steuerzahler (Formular A zur Körperschaftsteuer) (非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表（企业所得税 A 表）), aufrufbar unter: http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n1465977/n1466022/c1949446/content.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Freedom House (2023), aufrufbar unter: https://freedomhouse.org/countries/freedom-world/scores (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).*Law Reform Commission of Hong Kong Report*, Extrinsic Materials as an Aid to Statutory Interpretation (1997), aufrufbar unter: https://www.hkreform.gov.hk/en/docs/rstatutory-e.pdf (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Maßnahmen zur Handhabung der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift (zur probeweisen Umsetzung) – Anworten auf Fragen von Journalisten zu diesbezüglichen politischen Belangen (《一般反避税管理办法（试行）》有关政策问题答记者问), Interview mit dem Staatlichen Zentralsteueramt vom 12. Dezember 2014, aufrufbar unter: http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1395143/content.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

NPC Observer, Tracking China's Progress Towards Law-Based Taxation, aufrufbar unter: https://npcobserver.com/2018/08/14/tracking-chinas-progress-towards-law-based-taxation/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Pressekonferenz des chinesischen Außenministeriums vom 27. August 2019, aufrufbar unter: https://www.fmprc.gov.cn/wjdt_674879/fyrbt_674889/201908/t20190827_7815138.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Pressekonferenz des chinesischen Außenministeriums vom 29. November 2019, aufrufbar unter: https://www.fmprc.gov.cn/fyrbt_673021/jzhsl_673025/201911/t20191129_5418320.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

The World Justice Project (2022), aufrufbar unter: https://worldjusticeproject.org/rule-of-law-index/global/2022/ (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Trade and Industry Department (The Government of the Hong Kong Special Administrative Region), Hong Kong and Mainland China: Some Important Facts, aufrufbar unter: https://www.tid.gov.hk/english/aboutus/publications/factsheet/china.html (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Übersicht über die DBA Hongkongs, aufrufbar unter: https://www.ird.gov.hk/eng/tax/dta_inc.htm (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

Zehn typische Verwaltungsverfahren vor dem Obersten Volksgerichtshof 2017 (最高人民法院行政审判十大典型案例), https://www.chinacourt.org/article/detail/2017/06/id/2893953.shtml (zuletzt aufgerufen am 30. November 2023).

https://doi.org/10.5771/9783748917632, am 06.09.2024, 23:09:30
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb