

**Melanie Kühn, Die Bekämpfung der Steuerumgehung durch allgemeine Antimissbrauchsvorschriften in Hongkong, Singapur und der Volksrepublik China – Auf dem Weg zur Konvergenz auf internationaler Ebene?, in: Feld/Reimer/Waldhoff (Hrsg.), Steuerwissenschaftliche Schriften 86, 1. Auflage, Baden-Baden 2024**

Shuning Shou \*

## I. Einführung

Die Dissertation von Melanie Kühn, die im Sommersemester 2023 von der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München angenommen wurde, befasst sich mit dem hochaktuellen und komplexen Thema der Bekämpfung der Steuerumgehung durch allgemeine Antimissbrauchsvorschriften (general anti-avoidance rules, „GAAR“) in den ostasiatischen Jurisdiktionen Hongkong, Singapur und der VR China.

Die Arbeit, die Kühn während ihrer Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen verfasste, bietet nicht nur eine tiefgehende Analyse der rechtlichen Rahmenbedingungen und der praktischen Anwendung von GAAR in diesen drei unterschiedlichen Rechtssystemen. Sie legt zudem den Fokus auf die Untersuchung, ob diese ostasiatischen Jurisdiktionen ähnliche Divergenzprobleme im Steuerrecht aufweisen wie andere Länder, und darauf, ob das von Christine Osterloh-Konrad entwickelte Zwei-Stufen-Modell zur Identifizierung und Kategorisierung von Gestaltungsmissbrauch universell anwendbar ist.

## II. Historischer Kontext und Problemauf-riss

Kühn beginnt ihre Arbeit mit einer historischen Einordnung der Steuerumgehung und betont die aktuelle Relevanz des Themas angesichts der globalen Finanzkrise und der zunehmenden Komplexität internationaler Steuerumgehungsstrategien. Sie stellt klar, dass Steuerumgehung nicht mit Steuerhinterziehung gleichzusetzen ist, sondern sich im Graubereich zwischen legitimer Steuerplanung und illegitimem Gestaltungsmissbrauch bewegt. Steuerumgehung wird als ein Phänomen beschrieben, bei dem die wortsinnmäßige Anwendung einer Norm nicht mit deren Sinn und Zweck übereinstimmt, was beim Rechtsanwender ein „Störgefühl“ auslöst (S. 23).

\* Dr. LL.M., Steuerberaterin, Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH WPG, München.

## III. Methodologischer Ansatz nach Osterloh-Konrad

Kühn stützt sich auf die rechtstheoretischen und rechtsvergleichenden Ansätze Osterloh-Konrads, die Steuerumgehung als Divergenzphänomen identifiziert, bei dem das Ergebnis der wort-sinngetreuen Anwendung einer Norm nicht mit deren (nicht aus dem Wortlaut erkennbaren) Sinn und Zweck übereinstimmt.

Das Zwei-Stufen-Modell Osterloh-Konrads kategorisiert die Kriterien zur Identifikation von Gestaltungsmissbrauch und zur Festlegung der Schwelle für die Wortsinnüberschreitung (S. 24). Kühn wendet diesen Ansatz auf die drei untersuchten ostasiatischen Jurisdiktionen an und prüft, ob die jeweiligen nationalen GAAR dort ebenfalls die Aufgabe erfüllen, eine Durchbrechung der Wortsinnngrenze im Divergenzfall zu ermöglichen.

## IV. Länderanalysen

In dem Hauptteil der Arbeit werden die rechtlichen Rahmenbedingungen und die praktische Anwendung von GAAR in Hongkong, Singapur und der VR China detailliert analysiert. Dabei sind tiefgehende Einblicke in die spezifischen Herausforderungen und Lösungsansätze zur Bekämpfung der Steuerumgehung in den drei Jurisdiktionen gegeben.

### 1. Hongkong

Hongkong, geprägt von dem *common law*-Erbe, verfügt über ein eigenständiges Steuersystem trotz der Zugehörigkeit zur VR China, das auf niedrigen Steuersätzen und dem Konzept der Neutralität basiert. Die allgemeinen Antimissbrauchsvorschriften (GAAR) in Hongkong, insbesondere sec. 61 und 61A Inland Revenue Ordinance (Hongkong), zielen darauf ab, Steuerumgehung durch die Identifizierung von Transaktionen ohne wirtschaftliche Realität bzw. Substanz zu bekämpfen. Die Anwendung der GAAR durch die Gerichte zeigt, dass Steuerumgehung als Divergenzphänomen behandelt wird, wobei der wirtschaftlichen Substanz einer Gestaltung eine zentrale Rolle bei der Bewertung von Steuerumgehungsmodellen zukommt.

Kühn schlägt vor, dass in Hongkong durch die Heranziehung des Modells Osterloh-Konrads eine Methode eingeführt werden könnte, die konkret auf die Ermittlung einer Norm-Zweck-Divergenz abstellt (S. 136, S. 362).

## 2. Singapur

Auch Singapur weist ein *common law*-Erbe auf und verfügt über ein eigenständiges Steuersystem, das komplexe Steuerregelungen und nationale kommerzielle Anreize nutzt, um Investitionen aktiv zu fördern. Die GAAR in Singapur (sec. 33 Income Tax Act (Singapur)) wurde im Jahr 1988 eingeführt und erlaubt dem *Comptroller of Income Tax* (Verwaltungsbehörde zuständig für Ertragsteuer), Vereinbarungen zu ignorieren oder anzupassen, wenn deren Hauptzweck die Steuervermeidung bzw. -reduzierung ist. Die Anwendung der GAAR zeigt, dass die wirtschaftliche Substanz und der Zweck der Vereinbarung zentrale Kriterien sind. Der neuseeländische *scheme and purpose approach* wird angewendet und die wirtschaftliche Substanz bzw. die subjektiven Motive des Steuerzahlers werden geprüft, um sicherzustellen, dass der erlangte Steuervorteil dem Sinn und Zweck des Gesetzes entspricht (S. 219).

Kühn zeigt, dass die Grundlage für die Anwendung von Osterloh-Konrad-Modells durch den *scheme and purpose approach* bereits gelegt ist. Aktuell wird dieser jedoch „als letzter Prüfungspunkt der allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift“ herangezogen. Nach Kühns Ansicht wäre es schlüssiger, die Vereinbarkeit mit dem Zweck der Einzelsteuergesetze vor der Prüfung der Schwelle zur Wortsinndurchbrechung zu bewerten (S. 363).

## 3. VR China

Das chinesische Steuersystem ist durch eine Vielzahl von Verwaltungsdokumenten und einer starken Rolle der Verwaltung, insbesondere des Staatlichen Zentralsteueramtes, geprägt. Die Gewaltenteilung ist eher eine Funktionsteilung mit weitreichenden Befugnissen für den Staatsrat und eingeschränkter Rolle der Gerichte. Die GAAR im chinesischen Körperschaftsteuergesetz bzw. ihre Konkretisierung in den Umsetzungsmaßnahmen 2009 zielen darauf ab, Vereinbarungen ohne vernünftigen Geschäftszweck zu identifizieren. Die Anwendung der GAAR zeigt, dass die wirtschaftliche Substanz und der Geschäftszweck zentrale Kriterien sind. Die Verwaltung spielt eine entscheidende Rolle bei der Auslegung und Anwendung der GAAR und führt einen strengen Substanztest durch, um die wirtschaftliche Realität der Gestaltung zu prüfen

(S. 351). Als einen Bereich, in dem die GAAR in China hauptsächlich umgesetzt wird, hat Kühn die indirekte Übertragung von Kapitalbeteiligungen genannt (S. 292ff.).

Auch für China sieht Kühn trotz der fehlenden rechtsstaatlichen Grundprinzipien die Relevanz des Modells Osterloh-Konrads für die chinesische Antimissbrauchsbekämpfung im Rahmen Chinas Bestrebungen zu einem rechtsstaatlichen Steuersystem (S. 351).

## V. Bewertung und Fazit

Kühn fasst zusammen, dass trotz der unterschiedlichen Steuersysteme „ein gemeinsamer Nenner“ in der Steuerumgebungsbekämpfung vorliegt: Alle drei Jurisdiktionen stellen auf die wirtschaftliche Realität bzw. Substanz der fraglichen Steuerumgebungsgestaltung ab (S. 358). Die wirtschaftliche Substanz einer Gestaltung ist ein zentrales Kriterium, um festzustellen, ob eine Steuerumgehung vorliegt. Dies dient als Indiz für ein Divergenzphänomen, wenn steuerlich motivierte Gestaltungen erhebliche steuerliche Effekte zur Folge haben, denen keine oder kaum wirtschaftliche Effekte entsprechen.

Die Methode Osterloh-Konrads, die Steuerumgehung als Divergenzphänomen zu identifizieren und ein Zwei-Stufen-Modell zur Kategorisierung von Gestaltungsmissbrauch zu entwickeln, erweist sich als universell anwendbar.

Es könnte die Steuerumgebungsbekämpfung auf internationaler Ebene verbessern, indem es die verschiedenen nationalen GAAR einer einheitlichen Prüfung unterzieht. Das Modell bietet eine klare methodologische Grundlage, um die Vereinbarkeit von Steuergestaltungen mit dem Sinn und Zweck der Steuergesetze zu prüfen und gegebenenfalls einzugreifen.

## VI. Schlussanmerkung

Kühns Arbeit „Die Bekämpfung der Steuerumgehung durch allgemeine Antimissbrauchsvorschriften in Hongkong, Singapur und der Volksrepublik China – Auf dem Weg zur Konvergenz auf internationaler Ebene?“ bietet eine tiefgehende und fundierte Analyse der Steuerumgebungsbekämpfung in drei wichtigen ostasiatischen Jurisdiktionen und ergänzt damit die bisherige Literatur entscheidend, da es bisher kein vergleichbares Werk mit derart umfangreichen Untersuchungen zu dem Thema gab.

Die Arbeit verdeutlicht, dass alle drei Steuersysteme großen Wert auf die wirtschaftliche Realität und Substanz von Transaktionen legen, um Steuerumgehung effektiv zu bekämpfen, und

die GAAR in diesen Jurisdiktionen ähnliche methodologische Ansätze verfolgen. Sie zeigt, dass das Modell Osterloh-Konrads eine geeignete, universell anwendbare Grundlage bietet, um die Steuerumgebungsbekämpfung auf internationaler Ebene konvergenter zu gestalten und die verschiedenen nationalen GAAR zu analysieren bzw. weiterzuentwickeln. Die Arbeit ist ein wertvoller Beitrag zur rechtsvergleichenden Steuerrechtsforschung und bietet zahlreiche Anknüpfungspunkte für weitergehende Untersuchungen und Reformvorschläge im Bereich der Bekämpfung der Steuerumgehung.