

Herausgeber:

Prof. Dr. Franz Wassermeyer,

Prof. Dr. Detlev Jüngen Pflitz,

Dr. Wilfried Dann,

Prof. Dr. Gerhard Lantle,

Prof. Dr. Jörg Manfred Nassner,

ISER

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 21 · Seiten 717–752

11. Jahrgang · 7. November 2002

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht,

International Fiscal Association

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Leohard Jesse,

Rechtsanwalt, Steuerberater

Dr. Julia Förster, Rechtsanwältin

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

Mitbegründer: Dr. Hans Fricke. Ständige Mitarbeiter: Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felker, Steuerberater, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Fricke, CPA, KPMG, Frankfurt a. M.; Hans Galatazi, Freshfields, Amsterdam; Bruno Gangemi, Avvocato, Rom – Mailand; Dr. Pierre-Olivier Gehrig, KPMG, Zürich; Albrecht Hager, KPMG Wiedert, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Richter am FG Thüringen, Gotha; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, eidg. Steuerverwaltung, Bern; Dr. Helmut Krabbe, MinRat, Bonn; Dr. Eduard Lohbi, Doctore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Prof. Dr. Helmut Lankola, MinRat, Wien; Prof. Dr. Jürgen Lütke, Rechtsanwalt, Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Hamburg; Prof. em. Leif Maitén, Stockholm; Rosemarie Partner, LL.M., Rechtsanwältin, Oppenhoff & Rädler, Köln; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; Bart Rubbens, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Bernd Runge, MinRat a. D., Bornheim; Prof. DDr. Hans Georg Ruppel, Graz; Prof. Dr. Christian Schmidt, Steuerberater, Rödl & Partner, Georg-Simon-Olm-FH Nürnberg; Dr. Peter Uhartsh, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Partners, Prag; Ulrich Wölfl, LL.M., MinRat, Berlin

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Prof. Dr. Michael Lang, Wien *

CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen

Das finnische oberste Verwaltungsgericht und der französische Conseil d'Etat hatten in den letzten Monaten darüber zu entscheiden, ob CFC-Regelungen mit dem OECD-Musterabkommen (MA) nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vereinbar sind. Die beiden Höchstgerichte kamen dabei zu unterschiedlichen Ergebnissen. Die in den Begründungen verwendeten Argumente werden auch die Diskussionen in anderen Staaten beeinflussen. Daher möchte ich die von den beiden Höchstgerichten verwendeten Argumente in der Folge näher analysieren und kritisch würdigen.

1. Die beiden höchstgerichtlichen Entscheidungen

Das finnische oberste Verwaltungsgericht hatte am 20. 3. 2002 darüber zu entscheiden, ob die finnische CFC-Regelung auch dann angewendet werden kann, wenn die 100%-ige Tochtergesellschaft der finnischen Gesellschaft in Belgien ansässig ist und dort der begünstigten Besteuerung für „Coordination Centers“ unterliegt oder ob dies dem aus 1976 stammenden DBA zwischen Finnland und Belgien widerspricht, das weitgehend dem OECD-MA nachgebildet ist¹. Das finnische Höchstgericht hielt die Anwendung der finnischen CFC-Regelung mit dem DBA vereinbar. Das Urteil stützte sich dabei in erster Linie auf Ziel und Zweck des Abkommens sowie auf die im OECD-Kommentar enthaltenen Ausführungen.

Zu einem anderen Ergebnis kam der französische Conseil d'Etat in seinem Urteil vom 28. 6. 2002, das die Schneider SA betraf². Die dem Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Vorschrift des aus 1966 stammenden und 1969 modifizierten DBA Frankreich-Schweiz verhinderte die Anwendung der französischen CFC-Regelung des Art. 209 B CGI auf eine schweizerische Tochtergesellschaft der in Frankreich ansässigen Schneider SA. Der Methodenantrag des DBA Frankreich-Schweiz gebiete

die Befreiung von Einkünften, die nach Art. 7 Abs. 1 des DBA in der Schweiz besteuert werden können, da die schweizerische Tochtergesellschaft den Ort der Geschäftslage in der Schweiz hat und über keine Betriebsstätte in Frankreich verfügt. Das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung lasse kein anderes Verständnis der Abkommenregelungen zu.

2. Die Akzeptanz von CFC-Regelungen in der OECD

In beiden Verfahren wurde unter anderem auch damit argumentiert, dass CFC-Regelungen in der OECD weit verbreitet sind: Der Commissaire du Gouvernement wies darauf hin, dass Art. 209 B CGI vergleichbare Regelungen in den meisten entwickelten Staaten und in der großen Mehrheit der EU-Staaten bestehen³. Für das finnische Höchstgericht war von Bedeutung, dass in der großen Mehrheit der OECD-Staaten CFC-Regelungen als mit dem DBA vereinbar angesehen werden⁴.

*) *Uini-/Prof. Dr. Michael Lang* ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) sowie wissenschaftlicher Leiter des postgradualen LL.M.-Studiiums Internationales Steuerrecht der WU Wien. – Herrn MMag. Hans-Jürgen Aigner, Frau Mag. Katharina Haslinger und Herrn Mag. Markus Stigauer danke ich herzlich für die Diskussion dieses Manuskripts und für Anregungen. Frau Mag. Haslinger auch für die Unterstützung bei der Literatursichtung und bei der Faktenkorrektur.

1) B.entscheide A. Oyi, Abp. 20. 3. 2002, KHO:2002:26, ITLR 2002, 1009 ff.

2) B.entscheide *Société Schneider Electric*, 28. 6. 2002, Conseil d'Etat Nr.232 276, ITLR 2002, 1077 ff. Vgl. weiterführend H.-J. Aigner, SWI 2002, 407 ff.; *Domsaint*, TNI 2002, Vol 27, 1063 f.; *Mfinu-Albona*, TNI 2002, Vol 27, 143 ff.; *oF*, TNS 2002, 382 f.

3) ITLR 2002, 1111. Vgl. auch *Sandler*, Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation, 2. Aufl. (1998) 23 ff.; *Schin*, DB 2001, 940; *Kaufmann*, SWI 2001, 17; *Arnold/Dibart*, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXVib (2001) 185 f.; *Lang*, ISIR 2002, 217; *Stigauer*, SWI 2002, 421. 4) ITLR 2002, 1070. Vgl. anstatt vieler *Sandler*, Tax Treaties 23 ff.

AUFsätze

Dieses Argument überzeugt aber in E. nicht: Zum einen ist die Frage der Vereinbarkeit von CFC-Regelungen mit dem Abkommensrecht in vielen Staaten noch keineswegs abschließend geklärt. Höchstgerichtliche Entscheidungen fehlen vielfach dazu. Die im OECD-R-Report aus 1987 und auch im OECD-Kommentar aus 1992 erwähnten Mehrheitsmeinungen sind die Auffassungen der Verwaltungen der Staaten⁵. Diese Auffassungen müssen keineswegs den Stand der Fachdiskussion und der Judikatur widerspiegeln⁶. Der bloße Befund, dass CFC-Regelungen in vielen Staaten existieren, ist noch weniger dazu geeignet, um generell die Vereinbarkeit dieser Regelungen mit dem Abkommensrecht zu erweisen. So wie die Rechtsprechung des EuGH immer wieder zeigt, dass bestimmte gemeinschaftsrechtliche Regelungen in vielen oder sogar allen Mitgliedstaaten unzureichend umgesetzt sind⁷, können auch nationale Regelungen, die – wie die CFC-Regelungen – in vielen Staaten in ähnlicher Weise existieren, dennoch mit den jeweiligen DBA in Widerspruch stehen.

Selbst dann, wenn einer der beiden oder beide Vertragsstaaten schon zum Zeitpunkt des Abkommensschlusses CFC-Regelungen kannten, wäre dies alleine kein Grund, diese Regelungen von vornherein als abkommenskonform zu betrachten. Die Annahme, dass die Vertragsstaaten derartige Regelungen stillschweigend hingenommen haben⁸, ist nämlich nicht gerechtfertigt: Auch bei anderen Steuerabständen wird nicht davon ausgegangen, dass sie durch ein DBA unberührt bleiben sollen. Vielmehr entfallen DBA ihre die innerstaatlichen Besteuerungstatbestände beschränkenden Wirkungen⁹. Daher kann ohne gegenläufige Anhaltspunkte nicht vermutet werden, dass DBA gerade auf ihnen entgegenstehende CFC-Regelungen, die ebenfalls zu den originär innerstaatlich begründeten Besteuerungstatbeständen gehören, keine Auswirkungen haben sollen.

3. Die Ausführungen des OECD-Kommentars

Das finnische Höchstgericht bezieht sich auch in besonderer Weise auf jene aus 1992 stammenden Ausführungen des OECD-Kommentars, die zum Ausdruck bringen, dass im OECD-Steuerauschluss die Mehrheitsmeinung dahin geht, dass kein Staat daran gehindert ist, innerstaatliche Anti-Missbrauchsregelungen trotz Existenz eines DBA anzuwenden¹⁰. Der Umstand, dass diese Ausführungen erst 1992 in den Kommentar aufgenommen wurden und das finnisch-belgische DBA aus 1976 stammt und im Jahr 1991 modifiziert wurde, hindert das finnische Höchstgericht nicht daran, die spätere aus 1992 stammende Fassung des Kommentars als relevant zu erachten. Das Gericht geht sogar ausdrücklich davon aus, dass auch später Ergänzungen des Kommentars als Interpretationshilfe Bedeutung haben: Sie seien besonders relevant, soweit neue Situationen und neue Phänomene betroffen sind¹¹.

Höchstgerichte anderer Staaten haben es hingegen als problematisch erachtet, spätere Fassungen des OECD-Kommentars zur Interpretation von bereits früher abgeschlossenen DBA heranzuziehen¹². Der OECD-Steuerauschluss besitzt nämlich keine Kompetenz zur authentischen Interpretation von DBA¹³. Die in der Wiener Vertragsrechtskonvention verankerten Auslegungsvorgeln enthalten keinen Anhaltspunkt, dass dies zulässig sein könnte. Auch Art. 31 Abs. 3 WVK kann – worauf unter anderem *Mässonmeyer* hingewiesen hat¹⁴ – nicht so verstanden werden, dass auch jüngere Fassungen des OECD-Kommentars als spätere Übereinkommen oder spätere übereinstimmende Praxis anerkannt werden¹⁵. Schließlich wäre es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht zu vereinbaren, wenn es die Finanzverwaltungen in der Hand hätten, ein im Regelfall vom Gesetzgeber genehmigtes DBA zu ändern oder zu ergänzen¹⁶.

Dazu kommt, dass die Ausführungen in der aus 1992 stammenden Fassung des OECD-Kommentars wenig hilfreich sind, da sie bloß die Mehrheitsauffassung und die entgegen gesetzte Minderheitsauffassung beschreiben, ohne erkennen zu lassen, dass die Verfasser des OECD-MA von einer der beiden Auffassungen ausgegangen sind¹⁷. Darüber hinaus sprechen die in Betracht kommenden Passagen des OECD-Kommentars allgemein von Maßnahmen gegen den Abkommensmissbrauch. Ob CFC-Regelungen aber ausschließlich oder überwiegend als Missbrauchsvermeidungsvorschriften zu verstehen sind, ist umstritten¹⁸. Ihr Anwendungsbereich geht jedenfalls weit über jenen von „klassischen“ Missbrauchsvermeidungsvorschriften hinaus¹⁹.

Zusätzlich führt das finnische Höchstgericht auch den aus 1987 stammenden OECD-R-Report²⁰ an, der ebenfalls bereits die Auffassung der Vereinbarkeit von CFC-Regelungen mit dem Abkommensrecht zum Ausdruck bringt²¹. Auf dem OECD-Bericht basiert dann die aus 1992 stammende Version des OECD-Kommentars. Nicht völlig ausgeschlossen ist die Annahme, dass die Abkommensverhandler im Jahre 1991, als sie das DBA ergänzten, bereits die Auffassung des OECD-R-Reports implizit zugrunde gelegt haben. Allerdings ist auch zu bedenken, dass im Jahre 1991 das finnisch-belgische DBA nur in hier nicht relevanten Teilen geändert wurde und die Stammfassung nach wie vor aus 1976 stammt²². Weiters ist fraglich, ob man ohne Weiteres davon ausgehen kann, dass die Abkommensverhandler nicht nur alle zum Zeitpunkt der Abkommensverhandlungen oder des Abkommensschlusses im OECD-Kommentar vertretenen Auf-

5) OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies, in: OECD, International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies (1987), 67 ff; vgl. weiters OECD-Kommentar zu Art. 1 Rz. 23.

6) Vgl. z. B. die Nachweise der Kritik bei *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 63 ff.

7) Vgl. die Nachweise bei *Lang*, ISfR 2002, 218.

8) Vgl. dazu *Mössner*, in: Brezang u. a., Außensteuerrecht Vor §§ 7–14 ASG Rz. 36, der die widerspruchslöse Hinnahme von CFC-Regelungen durch die Vertragspartner als entscheidungserheblich erachtet.

9) Vgl. ausführlich *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungskommentar, 2. Aufl. (2002) Rz. 46 ff.

10) ITR 2002, 1070. Kommentar des OECD-Steuerauschlusses zum OECD-MA, Art. 1 Rz. 22 ff. (Eingefügt am 23. Juli 1992); vgl. auch *Arnold/Diborn*, in: CDFI, Volume LXXXVb (2001) 239.

11) ITR 2002, 1065.
12) Vgl. *Lang*, ISfR 2001, 538 ff; *Mitchelson*, in: *Lang* (Hrsg.) Tax Treaty Interpretation (2001) 72.

13) Dazu z. B. *Logel*, in: FS Thomas Oppermann (2001) S. 481 ff.; *Gatmann*, in: *Lang* (Hrsg.) Interpretation 114 ff; *Höfbauer*, in: *Lang* (Hrsg.) Interpretation 27 ff; *Mitchelson*, in: *Lang* (Hrsg.) Interpretation 72; *Bizzioli*, in: *Lang* (Hrsg.) Interpretation 218 ff; *Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 24 ff; *Helminon*, in: *Lang* (Hrsg.) Interpretation 83; *Stiehler*, in: *Lang* (Hrsg.) Interpretation 236; *Avery Jones*, in: *Lang* (Hrsg.) Interpretation 365; die fernzertrend *Avery Jones*, BIFD 2002, 102 ff.

14) *Mässonmeyer*, Diskussionsbeiträge, in: Mössner/Blumenwitz u. a., Doppelbesteuerungskommentar und nationales Recht (1995) 85 f.

15) Ausführlich *Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 25 ff.

16) Vgl. *Batjoff*, in: Mayer (Hrsg.) Staatsrecht in Theorie und Praxis: Festschrift Robert Walter (1991) 33; *Thaler*, in: Mayer (Hrsg.) Staatsrecht in Theorie und Praxis 693 f.

17) Näher *Gassner/Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 65.

18) *Sandler*, Tax Treaties, 4 ff; *Schon*, DB 2001, 945; *Mater-Frischmuth*, StdB 2001, 810; *Lang*, ISfR 2002, 219.

19) Am Beispiel der französischen CFC-Regelung *Stefaner*, SWI 2002, 420; zum deutschen Außensteuerrecht vgl. auch *Tekamp*, StW 1972, 109; *Mentk*, DStZ/A 1972, 75; *Schon*, DB 2001, 945 ff; *Mentk*, ASfG, in: Blümlich, Ertragsteuerliche Nebengesetze, Vorh. §§ 7–14 Rz. 17.

20) OECD (Hrsg.) International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies (1987).

21) ITR 2002, 1066 f. =

22) Die Änderungen betreffen Art. 16, 18, 24, 29 und die Quellensteuerätze in Art. 10.

AUFsätze

fassungen implizit zugrunde gelegt haben, sondern auch jene Fassungen, die in allen verfügbaren OECD-R-Reports vertreten wurden.²⁵ Dass auch ein OECD-R-Report zum historischen Auslegungsmaterial gehören kann, ist jedenfalls keineswegs so naheliegend wie die Heranziehung des zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegenden OECD-Kommentars.

Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass die Vertragsparteien im Jahr 1991 implizit den aus 1987 stammenden OECD-R-Report zugrunde gelegt haben, bedeutet dies nicht mehr, als dass dieser Report im Rahmen der historischen Materialien zu berücksichtigen ist. Keineswegs kann der OECD-R-Report die gleiche Bedeutung wie die Abkommensvorschriften haben.²⁴ Die historischen Materialien, zu denen der OECD-R-Report dieser Annahme zufolge dann gehören würde²⁵, können nur insoweit berücksichtigt werden, als die dort geäußerten Intentionen in den Abkommensvorschriften auch tatsächlich zum Ausdruck kommen. An der Interpretation der Abkommensvorschriften selbst führt daher kein Weg vorbei.

4. Die Zurechnung der Einkünfte aus dem Blickwinkel des Abkommensrechts

Der Conseil d'Etat geht davon aus, dass die Einkünfte, die nach den französischen CFC-R-Regelungen in Frankreich bei der französischen Muttergesellschaft besteuert werden, Einkünfte eines schweizerischen Unternehmens sind, das über keine Betriebsstätte in Frankreich verfügt und die daher nach der Art. 7 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnorm ausschließlich in der Schweiz besteuert werden dürfen.²⁶ Offenbar geht das französische Höchstgericht davon aus, dass es sich für abkommensrechtliche Zwecke um schweizerische Einkünfte handelt. Dieser Beurteilung liegt daher entweder die Vorstellung zugrunde, dass die DBA eine eigene Zurechnungsentscheidung treffen oder aber der Zurechnungswirkung eines der beiden Vertragsstaaten mit verbindlicher Wirkung auch für die Abkommensanwendung im anderen Vertragsstaat folgen.

Wenn man die Frage der Existenz einer eigenständigen abkommensrechtlichen Zurechnungsentscheidung untersuchen möchte, ist es sinnvoll, sich zunächst der Einkünfteerzielung und der Zurechnung von Einkünften im originär innerstaatlichen Recht zu widmen. Der in den DBA verwendete Begriff der Einkünfte knüpft nämlich an das originär innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten an.²⁷ Einkünfte im Sinne der DBA sind nichts Tatsächliches. Vielmehr liegen Einkünfte vor, wenn die Steuerrechtsordnung einen Lebenssachverhalt tatbestandlich erfasst und ihn im Rahmen der Steuern vom Einkommen einer bestimmten steuerlichen Rechtsfolge unterzieht. Es ist – im Rahmen der jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorgaben – Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, was er als Einkünfte erfassen möchte. In manchen Fällen führt die Veräußerung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften, in anderen Fällen kommt es zu einem Gewinnsweis ohne Umsatzakt,²⁸ weil etwa die bloße Wertberhöhung des Wirtschaftsgutes, der Wegzug des Steuerpflichtigen²⁹ oder aber – wie dies im Deutschland früher der Fall war – der Nutzungswert der selbst genutzten Wohnung einkunftsauflösend wirkt. Auch die Höhe der Einkünfte ist nichts Tatsächliches, sondern bedarf der gesetzgeberischen Anordnung. Wenn ein Dienstnehmer vom Dienstgeber Sachleistungen erhält und diese Sachleistungen Steuerpflicht auslösen, macht es einen großen Unterschied, ob diese Sachleistungen mit dem Anschaffungskosten, mit dem Teilwert, mit dem gemeinen Wert, mit dem Mittelwert des Verbrauchsortes oder unter Anwendung irgend eines anderen Wertmaßstabes erfasst werden. Ebenso beeinflusst die positiv-rechtlich angeordnete Technik der Einkünfteermittlung die Höhe der Einkünfte.

In gleicher Weise ist auch die *Zurechnung* der Einkünfte keine Tatfrage.³⁰ Vielmehr entscheidet darüber die Rechtsordnung. Der Steuergesetzgeber hat es – unter Berücksichtigung der jeweils relevanten verfassungsrechtlichen Vorgaben – in der Hand, der zivilrechtlichen Zurechnung zu folgen oder aber eigenständig Zurechnungskriterien zu normieren.³¹ Ihm obliegt sogar die Entscheidung, wer überhaupt als Steuerrechtssubjekt – und damit als Zurechnungssubjekt von Einkünften – in Betracht kommt. In manchen Fällen werden neben den natürlichen Personen auch andere Träger von Rechten und Pflichten für Zwecke des Steuerrechts in Bezug genommen. Die Rechtsfähigkeit juristischer Personen ist ausschließlich Ergebnis positiv-rechtlicher Entscheidungen. Dass diese Entscheidungen von Rechtsordnung zu Rechtsordnung völlig unterschiedlich ausfallen können, zeigen die zahlreichen Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, die daraus resultieren, dass eine Steuerrechtsordnung bestimmte Arten von Personengesellschaften als Steuerrechtssubjekt behandelt und in der Folge einer Personengesellschaft Einkünfte zurechnet, während nach anderen Rechtsordnungen die Besteuerung bei den Gesellschaftern ansetzt.³²

Die DBA gewähren die in ihnen verbürgten Vorteile allen Personen, die in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der Begriff der Person ist denkbar weit und erfasst jedes Gebilde, das nur in irgendeiner Form Träger von Rechten und Pflichten ist.³³ Ansässig ist gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, wer in einem der beiden Vertragsstaaten „steuerpflichtig“ ist, und zwar auf Grund von Kriterien, die eine Nahebeziehung des Rechtsträgers zum Vertragsstaat zum Ausdruck bringen.³⁴ Die DBA treffen daher keine eigenständige Zurechnungsentscheidung.³⁵ Sie lassen vielmehr jene Rechtsträger in den Genuss der Abkommensvorteile kommen, die ansässige Personen sind, was eben unter anderem auch voraussetzt, dass sie in zumindest einem der beiden Staaten Träger steuerlicher Rechte und Pflichten sind. Dies entspricht auch teleologischen Überlegungen: Aufgabe der DBA ist es, bestehende Steuerpflichten zu beschränken. Folglich

23) Zu dieser Problematik *Pérez*, in: Labodny-Karner/Schuch/Toth/Utz/Vetter (Hrsg.) Die neuen Verrechnungspretsrichtlinien der OECD (1996) 20 ff.

24) Gleiches gilt in abgeschwächter Form auch für den OECD-MK. Vgl. *Lang*, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 16.

25) Vgl. *Vetter*, in: Labodny-Karner/Schuch/Toth/Utz/Vetter (Hrsg.) Verrechnungspretsrichtlinien 28 f.

26) TLR 2002, 1108. Vgl. *Mitar-Mloma*, TNI 2002, Vol 27, 143 ff.; weiters auch *H.-J. Aigler*, SWI 2002, 407 ff.

27) *Schmidt*, Vorläufe im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 51; *Hassmeyer*, StW 1990, 405.

28) Vgl. weiterführend *Soll*, in: Ruppé (Hrsg.) Gewinnrealisierung im Steuerrecht (1981) 207 ff.; vgl. weiters *Baldridi*, FR 1972, 248; „Wenn Einkünfte sowohl positiv als auch negativ sein können (§ 2 Abs. 2 EStG)“, warum können sie dann nicht auch realisiert oder unrealisiert sein?“

29) Ausführlich *Toth*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 1 ff.

30) Vgl. aber auch *Hassmeyer*, RW 1983, 354; vgl. weiters *Hassmeyer*, in: Jakobs u. a. (Hrsg.) FS für Werner Flume, Band II (1978) 324, der überzogen darlegt: „Die Frage der Zurechnung eines Besteuerungsgegenstandes gegenüber einer bestimmten Person stellt sich jedoch genau genommen für jede Besteuerungsnorm, die eine Leistungspflicht begründet. Demnach wird die Zurechnung in der überwiegenden Zahl der Fälle nicht als Problem empfunden, weil sie in der Regel an das Zivilrecht anknüpft und insoweit kein spezifisch steuerliches Problem darstellt.“

31) Grundlegend *Ruppé*, in: Tipke (Hrsg.) Übertragung von Einkunftsquellen, 2. Aufl. (1979) 10 ff.

32) Vgl. ausführlich OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999) Rz. 19, Rz. 58 ff.; weiters *Lang/Wimpfänger*, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Personengesellschaften 85 ff.

33) K. *Uggel*, DBA-Kommentar, 3. Aufl. (1996) Art. 3 Rz. 11 ff.; *Hassmeyer* in Debatin/Wassermeyer MA Art. 3 Rz. 11 ff.

34) Näher K. *Uggel*, DBA Art. 4 Rz. 23 ff.; *Hassmeyer* in Debatin/Wassermeyer MA Art. 4 Rz. 1 ff.; *Lang*, Einführung Rz. 208 ff.

35) Vgl. *Hassmeyer*, StW 1990, 406; *Ranghri*, in: Buttle u. a. (Hrsg.) Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS für Heinrich Besse (1997) 408 f.

AUFsätze

müssen die Regelungen der DBA bei jenen Rechtsträgern ansetzen, die nach dem originär innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten zum Zurechnungsobjekt der Einkünfte geworden sind.³⁶

Die DBA knüpfen somit an die originär innerstaatlich erfolgte Zurechnungsentscheidung an und sehen für die Zurechnungsobjekte der Vertragsstaaten Rechtsfolgen vor, wenn diese Rechtsträger die für die Ansässigkeit erforderliche Naheziehung zu einem der beiden Vertragsstaaten aufweisen. Werden Einkünfte nach dem originär innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten unterschiedlichen Rechtsträgern zugerechnet, treffen die DBA daher auch nicht die Entscheidung, welche Zurechnung für abkommensrechtliche Zwecke „richtig“ ist, sondern akzeptieren die unterschiedlichen Zurechnungsentscheidungen in beiden Vertragsstaaten und knüpfen daran an: Für beide Rechtsträger ist gesondert zu prüfen, ob sie als „ansässige Personen“ im Sinne des Abkommens gelten. Das Ergebnis der Beurteilung des einen Rechtsträgers hat keine Auswirkung auf die Beurteilung des anderen Rechtsträgers. Daher ist es auch durchaus möglich, dass im Falle abweichender Zurechnungsentscheidungen beide Rechtsträger als in verschiedenen Staaten „ansässige Personen“ gelten können.³⁷

Daher sind auch im Falle von CFC-Regelungen die im Staat der CFC-Regelung ansässigen Gesellschafter gesondert von dem im anderen Staat ansässigen Gesellschaft zu beurteilen. Wenn nach dem maßgebenden Verteilungsnormen jeweils der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat, kann dies auch dazu führen, dass beide Ansässigkeitsstaaten besteuern können und es daher bei der Doppelbesteuerung bleibt. Streng genommen liegt auch gar keine doppelte Besteuerung *ein- und derselben* Einkünfte vor, da die Einkünfte eben nichts Tatsächliches sind, sondern jede Rechtsordnung den für sie maßgebenden Besteuerungsgegenstand eigenständig umschreiben kann. Daher ist im Falle der CFC-Regelungen auch der Begriff der „Unqualifizierung“ oder der „Zurechnungsänderung“ missverständlich, da diese Begriffe voraussetzen scheinen, dass es eine – unabhängig von der jeweiligen Rechtsordnung zurefindende – Zurechnung der Einkünfte gibt, von der dann die CFC-Regelungen abweichen. Die Zurechnung der Einkünfte ist aber ebenfalls nichts Tatsächliches oder außerrechtlich Vorgegebenes, sondern erfolgt durch die Entscheidung des jeweiligen Gesetzgebers. Genauso wie es hinzunehmen ist, wenn ein Vertragsstaat die Personengesellschaft besteuert und der andere Staat die Gesellschafter und keine der beiden Zurechnungsentscheidungen „falsch“ ist, ist es auch zu akzeptieren, wenn ein Staat die Gesellschaft besteuert und der andere Staat im Wege von CFC-Regelungen die Gesellschafter. Wenn ein Gesetzgeber im Falle von CFC-Regelungen von einem sonst seinen Zurechnungsentscheidungen zugrundeliegenden Konzept abgeht, kann dies allenfalls verfassungsrechtlich problematisch sein, wenn für die Abweichung die Rechtfertigung fehlt.³⁸ Abkommensrechtlich ist der Umstand, dass es sich um eine Ausnahme handelt, aber ohne Bedeutung, da eben jene ansässigen Personen Abkommenschutz erhalten, denen innerstaatlich Einkünfte zugerechnet werden, auch wenn die Zurechnungsentscheidung selbst aus rechtspolitischer oder verfassungsrechtlicher Sicht fragwürdig wäre.³⁹

Daher macht es auch keinen Unterschied, wenn CFC-Regelungen mitunter so formuliert sind, dass sie *die von der ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte* den inländischen Gesellschaftern zurechnen.⁴⁰ Sie scheinen somit einseitig zwar die Zurechnung bei der ausländischen Gesellschaft voraussetzen, andererseits diese Zurechnung in der Folge wieder zu ändern. Für abkommensrechtliche Zwecke kommt es aber nur auf das Ergebnis der Zurechnung an. Ob der Gesetzgeber die beim inländischen Gesellschafter erfassten Einkünfte ohne ausdrückliche Bezugnahme auf die ausländische Gesellschaft beschreibt oder aber von

bei der ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünften spricht, die dann beim inländischen Gesellschafter als fiktiver Beteiligungsträger oder als Sondereinkünfte erfasst werden, ist lediglich eine Frage der Gesetzes Technik und daher für die abkommensrechtliche Beurteilung irrelevant.⁴¹

Die in den Verteilungsnormen vorgesehenen Rechtsfolgen kommen daher für die nach dem DBA ansässigen Personen insoweit zum Tragen, als ihnen nach dem originär innerstaatlichen Recht Einkünfte zugerechnet werden. Gelegentlich wurde zur Diskussion gestellt, ob dies für Art. 7 OECD-MA anders ist. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA spricht nämlich von „Gewinnen eines Unternehmens eines Vertragsstaates“ und scheint dadurch den Eindruck zu erwecken, bei der Zuordnung von Unternehmensgewinnen nicht danach zu unterscheiden, welchem Steuerobjekt die Einkünfte nach originär innerstaatlichem Recht zugeordnet werden.⁴² Allerdings bestimmt sich gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens nach der Ansässigkeit jener Person, die das Unternehmen betreibt. Damit ist aber wieder das Zurechnungsobjekt nach dem originär innerstaatlichen Steuerrecht angesprochen.⁴³ Derjenige, dem die Einkünfte originär innerstaatlich zugerechnet werden, soll auch in den Genuss der Abkommensvorteile kommen.⁴⁴ Für Art. 7 OECD-MA gilt daher m. E. nichts anderes als für andere Verteilungsnormen. Es wäre auch kaum einzusehen, dass die Schatzwirkungen der einzelnen Verteilungsnormen in manchen Fällen nur den Einkünftebezieher treffen und in anderen Fällen davon losgelöst objektiviert wären, zumal für eine derartige Differenzierung weder ein in den Materialien erkennbares Motiv vorhanden wäre, noch sonst ein einschüchter Grund vorliegt.

5. Die für CFC-Regelungen relevanten Verteilungsnormen

Mit der Frage, welche Verteilungsnorm für CFC-Regelungen anwendbar ist, hat sich insbesondere der Conseil d'Etat und schon zuvor der Commissaire du Gouvernement auseinandergesetzt: Der Conseil d'Etat geht davon aus, dass die Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Vorschrift des DBA Frankreich-Schweiz anwendbar ist.⁴⁵ Der Commissaire du Gouvernement hat hingegen in seinem Schlussantrag zunächst die Anwendung der Dividenden-Regelung des Art. 10 OECD-MA erwogen und

36) Näher *Debatin*, DB 1972, 1941 ff.; *Wassermeyer*, StuW 1990, 407; *Lang*, Einführung Rz. 46 f und Rz. 182 ff.

37) Vgl. auch schon *Widmann*, in: K. Vogel (Hrsg.) Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (1985) 253 ff.

38) *H. Vogel*, BB 1971, 1189; *derselbe*, DB 1972, 1406; *Ranguth*, in: Budde u. a. (Hrsg.) Handelsbilanzen und Steuerbilanzen 426; *Wassermeyer*, in: Fflick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 6. Aufl. (1999) § 7 Anm. 71.

39) Zum Ausnahmecharakter von CFC-Regelungen vgl. auch *Kredl*, BB 1971, 56.

40) Vgl. *Mössner*, in: Brezang u. a., Außensteuerrecht Vor. §§ 7–14-ASbG Rz. 29 f.

41) A. A. aber *Wassermeyer*, RfW 1983, 354; *derselbe*, in: Haarmann (Hrsg.) Grenzen der Gestaltung im internationalen Steuerrecht (1994) 69; *derselbe*, in: Fflick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht § 7 Anm. 7 f.; *Henkel*, in: Mössner u. a. (Hrsg.) Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. (1998) E 482 ff.

42) Vgl. *Wassermeyer*, in: Fflick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht § 7 Anm. 7 e, der diese Auffassung auch für die Artikel 6 und 14 OECD-MA vertritt.

43) So offenbar auch *Hening*, DStR 1972, 329.

44) K. Vogel (DBA Art. 3 Rz. 34 f) versteht unter Betreiben des Unternehmens die Ausübung der „tatsächlichen Bestimmungsmacht“, wendet Art. 7 OECD-MA aber dennoch entweder auf die Personengesellschaft oder auf den Gesellschafter an, je nachdem, ob die Personengesellschaft ein Steuerobjekt ist oder transparent behandelt wird (vgl. auch K. Vogel, DBA Art. 7 Rz. 29).

45) ITLR 2002, 1108; Vgl. *Albani-Albana*, TN 2002, Vol. 27, 143 ff. A. A. *H.-J. Aigner*, SWI 2002, 407 ff.

AUFSÄTZE

dann für die Anwendung des Art. 21 OECD-MA plädiert und dementsprechend auch vorgeschlagen, der Conseil d'Etat sollte es als abkommenskonform sehen, wenn Frankreich das Besteuerungsrecht hat⁴⁶.

Die Frage der Abkommensberechtigung ist m. E. für die schweizerische Gesellschaft und den französischen Gesellschafter getrennt zu untersuchen. Für die nach schweizerischem Steuerrecht der schweizerischen Tochtergesellschaft zugerechneten Einkünfte ist zweifellos die Schweiz der Ansässigkeitsstaat. Die Anwendung des Art. 7 ist aus diesem Blickwinkel naheliegend. Da die schweizerische Tochtergesellschaft als schweizerische Steuersubjekt in der Schweiz ansässig ist und über keine französische Betriebsstätte verfügt, hat die Schweiz das Besteuerungsrecht für die Einkünfte⁴⁷.

Wendet man auch auf die französische Muttergesellschaft Art. 7 OECD-MA an, bedeutet dies, dass Frankreich als Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft das Besteuerungsrecht für die dem französischen CFC-Regime unterliegenden Einkünfte hat⁴⁸. Im Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA verliert der Ansässigkeitsstaat nur insoweit sein Besteuerungsrecht, als die Einkünfte einer im anderen Staat belegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind und für diese Einkünfte die Befreiungsmethode vereinbart ist. Gegen die Annahme einer Betriebsstätte in der Schweiz scheint im vorliegenden Fall die dem OECD-MA nachgebildete Vorschrift des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA zu sprechen, wonach die bloße Existenz einer Tochtergesellschaft in der Schweiz nicht als Betriebsstätte gilt⁴⁹. Andererseits soll aber Art. 5 Abs. 7 OECD-MA bloß klarstellende Bedeutung haben⁵⁰ und lediglich unterstreichen, dass von einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte nur gesprochen werden kann, wenn die in Art. 5 Abs. 1 bis 6 OECD-MA enthaltenen Voraussetzungen gegeben sind⁵¹. Geht man davon aus, dass die Betriebsstateneigenschaft losgelöst von der Person des Zurechnungssubjekts der Einkünfte zu beurteilen ist⁵², könnte dies Frankreich im Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA und der Befreiungsmethode an der Besteuerung hindern.

Diese Frage kann jedoch offen bleiben. Zweitlich ist nämlich, ob die den französischen CFC-Regelungen unterliegenden Einkünfte tatsächlich Art. 7 unterliegen oder aber der Dividendenregelung des Art. 10 des DBA unterfallen⁵³. Als in der Schweiz ansässige Person gilt die schweizerische Tochtergesellschaft als „Gesellschaft“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. b und zwar für Zwecke des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA für beide Vertragsstaaten⁵⁴. „Gesellschaft“ ist jedes von einer natürlichen Person verschiedene Steuersubjekt⁵⁵. Es handelt sich zwar um keine Ausschüttungen der schweizerischen Tochtergesellschaft, jedoch auch um Einkünfte, die „aus Gesellschaftsanteilen“ stammen. Der Umstand, dass die Verfasser des OECD-MA ursprünglich möglicherweise die Besteuerung nichtausgeschütteter Gewinne einer ausländischen Kapitalgesellschaft nicht bedacht hatten⁵⁶, ändert nichts daran, dass die Existenz eines Gesellschaftsanteils kausal ist. Die nach Art. 10 Abs. 3 letzter Satzteil verlangte steuerliche Gleichstellung mit Einkünften aus Aktien im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft liegt ebenfalls vor, da keine Abzugsfähigkeit von der Bemessungsgrundlage der ausländischen Gesellschaft besteht⁵⁷. Daher spricht m. E. viel dafür, Art. 10 des DBA anzuwenden⁵⁸.

Der Umstand, dass Art. 10 von „gezählten“ Dividenden spricht, ändert m. E. nichts daran⁵⁹. Der Begriff des „Zahlens“ ist in dem Zusammenhang weit zu verstehen⁶⁰. Nach herrschender Auffassung können auch verdeckte Gewinnausschüttungen unter Art. 10 fallen, obwohl mit ihnen keineswegs zwangsläufig ein Zahlungsvorgang verbunden ist⁶¹. Dies spricht dafür, auch andere Einkünfte, denen kein Zahlungsfluss zugrunde liegt, Art. 10 des Abkommens zu unterwerfen⁶². Auch die Rechtsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft und die Zurechnung von Einkünften zu ihr

sind Ergebnis einer positiv-rechtlichen Entscheidung und nicht eine vom Gesetzgeber vorgefundene Tatsache, sodass kein Grund besteht, Art. 10 nur auf faktische Zahlungsvorgänge anzuwenden. Schließlich greift Art. 10 OECD-MA überhaupt nur dann, wenn eine „Gesellschaft“ vorliegt. Auch Art. 10 berechtigt den Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte – also in diesem Fall Frankreich – zur Besteuerung. In der bilateralen Abkommenspraxis mancher Staaten kann die Anwendung des Art. 10 OECD-MA auf derartige Einkünfte lediglich dann zu einem anderen Ergebnis führen, wenn für Dividenden bei einem bestimmten Betreuungsverhältnis eine Steuerfreiheit vereinbart ist⁶³.

Der Commissaire du Gouvernement hat sich für die Anwendung des Art. 21 auf Einkünfte aus CFC ausgesprochen⁶⁴. Am Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates würde dies nichts ändern. Fraglich ist aber, ob die Anwendung des Art. 21 begründet ist. Handelt es sich nämlich um Dividenden nach Art. 10, dann geht diese Vorschrift vor. Ist der Dividendenartikel des OECD-MA aber nicht anwendbar, wird bei Kapitalgesellschaften wohl im Regelfall davon auszugehen sein, dass subsidiär Unternehmensgewinne vorliegen. Dies würde dann für die Anwendung des Art. 7 sprechen. An Art. 21 wäre dann – wenn man Art. 10 nicht für anwendbar erachtet – nur im Falle von Gesellschaftern zu denken, die die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft außerhalb ihres Unternehmens halten oder aber, wenn man die CFC-Einkünfte nicht als Unternehmensgewinne betrachtet.

Die Auffassung des Conseil d'Etat, dass auf die dem CFC-Regime unterliegenden Einkünfte Art. 7 anwendbar ist und dass Art. 7 Frankreich an der Besteuerung hindern würde, ist somit nicht überzeugend. Gleiches gilt auch für die Auffassung des finnischen Höchstgerichts, das auch die Anwendung des Art. 7 prüft und grundsätzlich davon ausgeht, dass Finnland nach Art. 7 kein Besteuerungsrecht hat und diese Konsequenz nur unter Berücksichtigung auf Ziel und Zweck des Abkommens verhängt sieht. Meinen Erachtens zeigt die Analyse der in Betracht kommenden Abkommensvorschriften, dass die besten Argumente für die Anwendung des Art. 10 OECD-MA sprechen, wonach die Staaten, die das CFC-Regime anwenden, als Ansässigkeitsstaaten auch das Besteuerungsrecht haben. Aber auch die Anwendung des Art. 21 OECD-MA würde m. E. nichts an diesem Ergebnis ändern.

46) ITLR 2002, 1123 f.

47) Vgl. Lang, Einführung, Rz. 274 ff.

48) A. A. Schmidt/Böschle/Mentli, ISfR 2002, 630.

49) Kommentar des OECD-Steuerausschusses, zum OECD-MA 1992, Art. 5 Rz. 40.

50) Vgl. *in*: Gasser/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 139 f.

51) Vgl. *Meink*, DStZ/A 1972, 67; *Hassmayer* in *Debatin/Wassermeyer* MA Art. 5 Rz. 258; K. *Logel*, DBA Art. 5 Rz. 192; *Tögl*, *in*: Gasser/Lang/Lechner (Hrsg.) Betriebsstätte 140.

52) Vgl. *Hassmayer* in *Debatin/Wassermeyer* MA Art. 5 Rz. 27; so offenbar auch schon *Hennig*, DStR 1972, 329.

53) Vgl. *H.-J. Aigner*, SWI 2002, 411 ff.; *H.-J. Aigner*, IWB 2002 (in Druck).

54) Vgl. mit weiteren Nachweisen *Lang*, Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht (1991) 112 ff.

55) *Lang*, Hybride Finanzierungen 114.

56) *Klinge*, RIW 1975, 531.

57) Zu diesem Kriterium vgl. *Lang*, Hybride Finanzierungen 132.

58) Ausführlich *Lang*, Hybride Finanzierungen 132; zustimmend *H.-J. Aigner/Zehner*, *in*: Gasser/Lang/Lechner (Hrsg.) Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 130 ff.; vgl. bereits *Mersch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. ASStG (1986) 141.

59) A. A. *Klinge*, AWD 1972, 415; *Göiger*, DStR 1973, 534.

60) Näher K. *Logel*, DBA Art. 10 Rz. 22.

61) Ausführlich *H.-J. Aigner*, ISfR 2002 (in Druck).

62) So schon *Debatin*, DB 1972, 1984; *Mersch*, Hinzurechnungsbesteuerung 142; *Möser*, *in*: Brezina u. a., Außensteuerrecht Vor §§ 7–14 ASStG Rz. 34; vgl. *H.-J. Aigner*, SWI 2002, 411 ff.; *H.-J. Aigner*, IWB 2002 (in Druck).

63) Näher K. *Logel*, DBA Art. 10 Rz. 11.

64) ITLR 2002, 1123 f.

AUFsätze

6. Widerspruch zum Verbot der extraterritorialen Besteuerung des Art. 10 Abs. 5 OECD-MA?

Im Verfahren vor dem finnischen obersten Verwaltungsgericht ist auch die Frage angesprochen worden, ob eine CFC-Regelung gegen das Verbot der extraterritorialen Besteuerung des Art. 10 Abs. 5 OECD-MA verstößt⁶⁵. „Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so darf der andere Staat weder die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden besteuern. . . . noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nichtausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nichtausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus im anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen.“ Auch *K. Vogel* erwägt die Anwendung dieser Vorschrift auf CFC-Regelungen⁶⁶. „Da hierdurch nichtausgeschüttete Gewinne einer nichtansässigen Gesellschaft der inländischen Besteuerung unterworfen werden, liegt der Einwand nahe, diese Art der Besteuerung kollidiere mit Art. 10 Abs. 5 MA.“

Letztlich verwirft aber auch *K. Vogel* dieses Ergebnis⁶⁷. Die Gründe dafür finden sich bereits im OECD-Report „Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies“ aus 1987⁶⁸ und wurden in Rz. 37 des OECD-Kommentars zu Art. 10 OECD-MA übernommen: „It might be argued that where the taxpayer's country of residence, pursuant to its counteracting measures, seeks to tax profits which have not been distributed (its acting contrary to the provisions of paragraph 5 of Article 10. However, it should be noted that the paragraph is confined to taxation at source and, thus, has no bearing on the taxation at residence under a counteracting legislation. In addition, the paragraph concerns only the taxation of the company and not that of the shareholder.“

7. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung als Ziel und Zweck des DBA

Der Conseil d'Etat hat das Verbot der Anwendung der CFC-Regelungen in Frankreich auch darauf gestützt, dass das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung es verlangt, die Abkommensvorschriften so zu verstehen, wie er es getan hat⁶⁹. Der Conseil d'Etat ist daher offenbar davon ausgegangen, dass das DBA auch dann die Doppelbesteuerung vermeidet, wenn die Einkünfte bei unterschiedlichen Personen besteuert werden⁷⁰.

Dem steht aber entgegen, dass – worauf der Commissaire du Gouvernement *ME* zutreffend hingewiesen hat⁷¹ – Fälle sogenannter wirtschaftlicher Doppelbesteuerung im Regelfall nicht vom Anwendungsbereich der DBA erfasst sind⁷². DBA vermeiden eben die Doppelbesteuerung zwischen zwei Staaten nicht generell, sondern nur in ihrem Anwendungsbereich⁷³. Wenn Einkünfte bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen besteuert werden, muss diese Konsequenz – obgleich sie auch rechtspolitisch unbefriedigend ist – eben hingenommen werden. Dies zeigt auch das Beispiel der Personengesellschaften: Wenn Personengesellschaften in einem Staat als Steuersubjekt qualifiziert werden, im anderen Staat hingegen die Einkünfte bei den Gesellschaftern erfasst werden, kann eben auch im Wege der bloßen Auslegung nicht immer erreicht werden, dass die doppelte Besteuerung vermieden wird⁷⁴.

8. Die Umgehung des Abkommens durch die Vertragsstaaten

Fraglich ist, ob die Einführung einer CFC-Regelung eine Umgehung der Abkommensvorschriften durch den jeweiligen Ver-

tragsstaat bedeutet: Wenn sich ein Vertragsstaat abkommensrechtlich verpflichtet, bestimmte im anderen Staat erzielte Einkünfte nicht zu besteuern, könnte er sich dieser Verpflichtung entziehen, indem er diese Einkünfte einem bei ihm ansässigen Steuerpflichtigen zurechnet und auf diese Weise als Ansässigkeitsstaat dieses Steuerpflichtigen das Besteuerungsrecht behält⁷⁵. Die Einführung einer CFC-Regelung könnte aus diesem Blickwinkel als Abkommensmissbrauch durch einen Vertragsstaat gesehen werden⁷⁶.

Die im nationalen Recht getätigte Missbrauchsdiskussion zeigt, dass das Abstellen auf die Intention des jeweiligen Rechtsanwenders immer problematisch ist⁷⁷. Genauso wie sich praktisch kaum nachweisen lässt, ob ein Steuerpflichtiger eine bestimmte Gestaltung nur deshalb gewählt hat, um seine Steuerlast zu minimieren, lässt sich auch kaum nachweisen, dass ein Vertragsstaat eine bestimmte innerstaatliche Rechtsvorschrift nur deshalb so geschaffen hat, um sich seiner Abkommenspflichten zu entledigen. Schließlich gibt es eine Fülle von Konstellationen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, die ihre Ursache in den unterschiedlichen Besteuerungskonzepten der Vertragsstaaten haben. Auch für CFC-Regelungen wird nicht generell gesagt werden können, dass sie deshalb eingeführt wurden, weil sich der Vertragsstaat seiner abkommensrechtlichen Verpflichtungen entledigen wollte⁷⁸.

Da auch kein normativer Anhaltspunkt besteht, nach dem die Vertragsstaaten im Bereich der DBA eine ungeschriebene völkerrechtliche Missbrauchsregelung auf sich anwenden lassen müssten⁷⁹, sollte der Fall der vermeintlichen Umgehung einer Abkommensvorschrift durch einen Vertragsstaat genauso gelöst werden, wie dies in E. im Falle der vermeintlichen Umgehung einer Steuervorschrift durch einen Steuerpflichtigen der Fall sein sollte, nämlich durch Interpretation der vermeintlich umgangenen Vorschriften⁸⁰. Die Interpretation der Vorschriften zeigt aber, dass die

65) ITfLR 2002, 1048.

66) K. Vogel, DBA Art. 10 Rz. 260.

67) Vgl. auch *Debatin*, DStZ/A 1971, 399; *derselbe*, DB 1972, 1984; *Klinge*, AWD 1972, 416; *derselbe*, RIW 1975, 531; *Wassermeyer*, in: *Flick/L*

Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht § 7 Anm. 7 c; *Mössner*, in: *Briezing u. a.*, Außensteuerrecht Vor § 87–14 ASfG Rz. 35; *Widmann*, in: *K. Vogel* (Hrsg.) Grundfragen des internationalen Steuerrechts, 257; *H.-J. Aiginger/Zehner*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 130; a. A. *Wöhrl*, in: *Wöhrl/Schelle/Gross*, ASfG, Vorbenmerkungen zu den §§ 7–14, 108/1 ff.; *Bellstedt*, FR 1972, 248; *Flick*, BB 1971, 250; *H. Vogel*, BB 1971, 1189; *derselbe*, DB 1972, 1406; *Kretke*, DB 1971, 1228.

68) OECD (Hrsg.) Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies, in: OECD (Hrsg.) International Tax Avoidance and Evasion (1987) 72.

69) ITfLR 2002, 1108.

70) Ähnlich auch schon *Leisner*, RIW 1993, 1016, der davon ausgeht, die Hinzurechnungsbesteuerung sei abkommenswidrig, da die DBA sonst „gegen ihren Primärzweck ausgelegt“ würden.

71) ITfLR 2002, 1117.

72) *Lang*, SWI 2000, 533; *H.-J. Aiginger*, IWB 2002 (in Druck).

73) Ausführlich *Lang*, ISfR 2002, 609 ff. Vgl. schon *Lang*, Einführung, Rz. 185.

74) Zu diesen Fragen *Lang*, Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000) 29; *Lang*, SWI 2000, 60 ff.; *Lang*, ISfR 2000, 129 ff. 75) Vgl. die Argumentation bei *Debatin*, CDFI XLIXb 12 f. (später allerdings *Debatin*, DStZ/A 1971, 98 ff.); *Flick*, BB 1971, 250; *H. Vogel*, BB 1971, 1189.

76) Vgl. die Beiträge von *Kao*, *Wassermeyer* und *Lang* in: IFA (Hrsg.) Abuse Application of International Tax Agreements (2001) 21 ff. vgl. weiters *Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht § 7 Anm. 7; weiters *Klinge*, RIW 1975, 531; *Leisner*, RIW 1993, 1016.

77) Vgl. *Gassner*, WBI 1987, 6.

78) Näher *Shon*, DB 2001, 944 f.

79) Zur Existenz einer derartigen Regelung *K. Vogel*, StuW 1985, 376; dagegen *Gassner/Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 57 f. Ausführlich zu dieser Problematik *Bakker*, in: *Becker u. a.* (Hrsg.) DBA-Komm., Teil 1 Abschn. 5 Rz. 41 ff.

80) *Gassner/Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 60.

AUFSATZE

DBA eben eine Reihe von Fällen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung nicht verhindern⁸¹ und es gleichgültig ist, ob man Art. 10 oder 21 für anwendbar erachtet, da all diese Verteilungsnormen dem Ansässigkeitsrat des Unternehmens, das die CFC-Regelung auf sich anwenden muss, das Besteuerungsrecht lassen. Genauso wie der Steuerpflichtige außerhalb des Anwendungsbereichs der Bestenungsvorschriften seine Verhältnisse so einrichten kann, dass er eine bestimmte Steuerpflicht nicht auslöst, kann auch der Vertragsstaat im Rahmen der ihm vom Abkommen gezogenen Grenzen sein innerstaatliches Recht so gestalten, dass ihm das Abkommen nicht an der Besteuerung hindert⁸².

9. Ausblick

Die Frage der Vereinbarkeit von CFC-Regelungen mit DBA ist höchst interessant. Die beiden vorliegenden Urteile werden die Diskussion erheblich bereichern. Kritik ist m. E. an beiden Urteilen zu üben: Der Conseil d'Etat ist zum Ergebnis gelangt, dass das DBA Frankreich-Schweiz Frankreich an der Anwendung der CFC-Regelungen hindert, obwohl m. E. die besseren Argumente für das gegenteilige Ergebnis sprechen, zu dem – in Hinblick auf das DBA zwischen Finnland und Belgien – das finnische oberste Verwaltungsgericht gelangt ist. Am finnischen Urteil überzeugt das Ergebnis allerdings mehr als die Begründung, da sich das Gericht weniger darum bemüht hat, die maßgebenden

Abkommensvorschriften zu ermitteln, sondern Ausführungen in jüngeren Fassungen des OECD-Kommentars herangezogen hat, deren normative Relevanz m. E. zweifelhaft ist.

In jedem Fall werden die beiden vorliegenden Urteile der Diskussion um die Vereinbarkeit der CFC-Regelungen mit dem Abkommenrecht neuen Auftrieb geben. „Gefähr“ droht den CFC-Regelungen allerdings stärker aus einer anderen Ecke: Die Vereinbarkeit derartiger Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht ist nämlich viel fraglicher als die Vereinbarkeit mit dem Abkommenrecht⁸³. Daher ist zu bedauern, dass das finnische oberste Verwaltungsgericht nicht die Gelegenheit genutzt hat, die Frage der Vereinbarkeit der CFC-Regelungen mit den Grundfreiheiten dem EuGH vorzulegen.

81) Vgl. *H.-J. Aigner*, IWB 2002 (in Druck).

82) Vgl. auch *Lang*, in: IFA (Hrsg.) *Abusive Application of International Tax Agreements* (2000) 24.

83) Zur Diskussion vgl. *Arnold/Dibow*, CDFI, Volume LXXXVIIb 243 ff. *Clayson*, *Intertax* 1998, 326; *Dautzenberg*, *Unternehmensbesteuerung im EU-Binnenmarkt*, Band I (1997), 355 ff.; *Dibow*, *Droit Fiscal* 1998, 1475; *dieselbe*, *French CFCs face EU challenges*, ITR July/August 1999, 45; *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, Institut für Finanzen (1999) 130 ff.; *dieselbe*, ISfR 1999, 609 ff.; *Kämpfer*, FR 2001, 665 ff.; *Lang*, ISfR 2002, 217 ff.; *Maszyńska/Tiampel*, in: *Gasner/Lang/Lechner* (Hrsg.) *Entwurf 283 ff. Rondano*, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* 2001, Abschn. 433 ff.; *Sandler*, *Tax Treaties* 188 ff.; *Schön*, DB 2001, 940 ff.; *Stefaner*, SWI 2002, 418 ff.; *Wassermeyer*, ISfR 2000, 194; *dieselbe*, EuZW 2000, 513; *dieselbe*, ISfR 2001, 113 ff.