

Michael Lang*)

Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*

ABUSE OF LAW AND COMMUNITY LAW - IN THE LIGHT OF HALIFAX AND CADBURY SCHWEPPEES

The Austrian Supreme Administrative Court had to decide on several cases concerning Irish IFSC companies distributing dividends to their Austrian parents. The Court considered such situations as abuse and applied Section 22 of the Austrian Federal Tax Code. In the meantime, the ECJ decided the *Halifax* case and Advocate General Léger delivered his opinion on the *Cadbury Schweppes* case. Both the ECJ and the Advocate General took the opportunity to develop further Community law on abuse and the concept of "wholly artificial arrangements". Michael Lang analyzes this opinion and this judgment and explains what impact they have on case law of the Austrian Administrative Supreme Court.

I. Die Irland-Fälle

Der VwGH hatte in den vergangenen Monaten mehrere Fälle zu entscheiden, in denen es um Auslandsgesellschaften ging, die in Niedrigsteuerrändern angesiedelt waren, passive Einkünfte bezogen und Dividenden an ihre österreichischen Muttergesellschaften ausschütteten.¹⁾ Die Finanzverwaltung hatte diese Ausschüttungen nicht nach den Regelungen über internationale Schachtelbeteiligungen als steuerbefreit erachtet, sondern ihnen – unter anderem – unter Berufung auf § 22 BAO die Steuerfreiheit versagt. Der VwGH hat die Bescheide der Behörden im Ergebnis durchwegs bestätigt. Die vor einigen Jahren begonnene Rechtsprechung des VwGH hätte erwarten lassen, dass er diese Fälle lösen würde, indem er auf die Grundsätze der Einkünftezurechnung zurückgreift.²⁾ Die Fachdiskussionen, die auch im Rahmen des Österreichischen Juristentages unter maßgeblicher Beteiligung von Wolfgang Gassner stattgefunden hatten³⁾, haben zur Aufbereitung der normativen Grundlagen beigetragen, sodass optimale Voraussetzungen zur Weiterentwicklung dieser Grundsätze durch den VwGH bestehen.⁴⁾ Überraschenderweise hat sich der VwGH aber stattdessen – wie in der „Steinzeit“ seiner Missbrauchsjudikatur – des § 22 BAO als eigenständigen Tatbestands bedient⁵⁾, und zwar auch in jenen Konstellationen, in denen sich sogar die belangte Behörde bemüht hatte, ihr Ergebnis – zumindest alternativ – über die Grundsätze der Einkünftezurechnung zu begründen.⁶⁾

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL. M-Studiums International Tax Law. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser im Rahmen der 2. Wolfgang Gassner-Gedächtnisvorlesung am 15. 5. 2006 an der Wirtschaftsuniversität Wien gehalten hat. – Herrn Christoph Ledinek danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats, Herrn Dr. Markus Stefaner und den anderen wissenschaftlichen Mitarbeiter/innen des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU auch für eine anregende Diskussion.

¹⁾ VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074; 22. 9. 2005, 2001/14/0188; 10. 8. 2005, 2001/13/0018; 19. 1. 2005, 2000/13/0176; vgl. auch VwGH 29. 3. 2006, 2005/14/0018.

²⁾ Vgl. z. B. VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185; vgl. dazu Lang, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (216 ff.).

³⁾ Gassner, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, 15. ÖJT Band III/2 (2004) 67 (93 ff.).

⁴⁾ Vgl. das Gutachten von Tanzer und die Referate von Fischer, Gassner, Loukota und Zorn zum Thema „Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht“, 15. ÖJT Band III/1 und 2 (2004); weiters Lechner, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in: Tanzer (Hrsg.) Die BAO im 21. Jahrhundert (2005) 51 (51 ff.).

⁵⁾ Vgl. dazu Tanzer, Rechtsmissbrauch und Scheingeschäft – Zur Abgrenzung der §§ 22 und 23 (1) BAO, in: Tanzer (Hrsg.) Die BAO im 21. Jahrhundert (2005) 39 (48).

⁶⁾ Vgl. z. B. VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074.

Einer der vom VwGH entschiedenen Fälle betraf eine Beteiligung an einer irischen IFSC-Gesellschaft, die nach dem Beitritt Österreichs zum EWR und zur EU – und somit im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts – an ihre österreichische Muttergesellschaft ausgeschüttet hatte.⁷⁾ Der VwGH hatte somit Gelegenheit, die von ihm unter Berufung auf § 22 BAO angewendeten Missbrauchsvorschriften in Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten zu überprüfen und – falls ihm in Hinblick auf die Auslegung des Gemeinschaftsrechts Zweifel gekommen wären – allenfalls auch den EuGH zu befassen. Dem Vorbringen der Beschwerdeführer, wonach die auf § 22 BAO gestützte Auffassung des VwGH zu einem gemeinschaftsrechtswidrigen Ergebnis führe, hielt der VwGH entgegen, dass „nach Rechtsprechung des EuGH die nationalen Gerichte im Einzelfall dem missbräuchlichen oder betrügerischen Verhalten des Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien Rechnung tragen können, um ihm gegebenenfalls die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren, wobei aber bei der Beurteilung eines solchen Verhaltens die Ziele der fraglichen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zu beachten sind (vgl. z. B. das Urteil des EuGH vom 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, Rn. 42). Der Anwendung des § 22 BAO ist damit im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen (der Beschwerdefall betrifft u. a. Streitzeiträume nach dem Beitritt Österreichs zum EWR bzw. zur EU) nicht der Boden entzogen (vgl. z. B. *Tumpel*, Steuerumgehung im DBA-Recht und EG-Grundfreiheiten, in *Lang/Jirousek* (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota, Wien 2005, S. 589). Eine in der Beschwerde angeregte Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH hatte angesichts dessen nicht zu erfolgen.“

Dem EuGH liegt allerdings derzeit ein britisches Vorabentscheidungsersuchen vor, in dem es um die Anwendung der britischen CFC-Regelungen auf Beteiligungen an irischen IFSC-Gesellschaften geht⁸⁾: Die in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* maßgebenden britischen Regelungen sind zwar von ihren Voraussetzungen her keineswegs zur Gänze mit § 22 BAO vergleichbar. Sie sehen allerdings als Rechtsfolge die Zurechnung der von der irischen Gesellschaft bezogenen Einkünfte an die britische Muttergesellschaft vor. Zum selben Ergebnis gelangte der VwGH in Hinblick auf österreichische Muttergesellschaften über § 22 BAO. GA *Léger* hat kürzlich seine Schlussanträge vorgelegt, sodass zumindest aus dem Blickwinkel dieser Schlussanträge nunmehr die Möglichkeit besteht, die Übereinstimmung der vom österreichischen VwGH zu § 22 BAO vertretenen Auffassung mit dem Gemeinschaftsrecht zu erproben.

II. Halifax

Zuvor soll allerdings noch das EuGH-Urteil *Halifax* beleuchtet werden.⁹⁾ Es betrifft zwar nicht die Grundfreiheiten, sondern die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie, also „bloß“ das Sekundärrecht. Dieses Urteil hat aber über die Umsatzsteuer hinaus Beachtung gefunden. GA *Léger* hat die dort geäußerten Überlegungen für die Anwendung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts als maßgebend erachtet.¹⁰⁾ Dies lässt ebenfalls darauf schließen, dass der EuGH bewusst Grundsatzfragen ansprechen wollte, die noch weit reichende Bedeutung bekommen könnten.

Der EuGH schlug zunächst die Pflöcke ein, aus denen sich Schranken für die Anwendung von Maßnahmen der Mitgliedsstaaten zur „Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen“ ergeben. An erster Stelle nannte er das Gebot der Rechtssicherheit¹¹⁾: „Wie der Gerichtshof [...] vielfach entschieden hat, müssen Rechtsakte der Gemeinschaft auch bestimmt sein, und ihre Anwendung

⁷⁾ VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018.

⁸⁾ Schlussanträge GA *Léger*, 02. 5. 2006, C-196/04.

⁹⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax*.

¹⁰⁾ Schlussanträge GA *Léger*, 02. 5. 2006, C-196/04, Rn. 118.

¹¹⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, Rn. 72 mit Verweis auf EuGH 22.11.2001, Rs. C-301/97, *Niederlande/Rat*, Rn. 43.

muss für die Betroffenen vorhersehbar sein [...]. Dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen [...].“

In weiterer Folge nannte er die Freiheit des Steuerpflichtigen, eine für ihn vorteilhafte Gestaltung zu wählen.¹²⁾ „Ferner ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass für einen Unternehmer die Wahl zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem, beruhen kann [...]. Wenn der Steuerpflichtige die Wahl zwischen zwei Umsätzen hat, schreibt ihm die Sechste Richtlinie nicht vor, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht. Der Steuerpflichtige hat vielmehr [...] das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.“

Dies führte den EuGH dann dazu, die Voraussetzungen für einen Missbrauch festzulegen¹³⁾: „In Anbetracht dessen erfordert auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. [...] Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Denn [...] das Missbrauchsverbot [ist] nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.“

Kontrastiert man diese Voraussetzungen mit den Anwendungsvoraussetzungen des § 22 BAO, wie sie in Österreich diskutiert werden¹⁴⁾, fällt auf, dass die vom EuGH gewählte Formulierung sowohl „innentheoretische“ als auch „außentheoretische“ Assoziationen weckt: Der EuGH geht vom Spannungsverhältnis zwischen „formaler Anwendung“ der Rechtsvorschriften und „dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel“ aus.¹⁵⁾ Der Hinweis auf das Ziel der Regelung unterstreicht die Notwendigkeit einer teleologischen Interpretation. Der EuGH stützt sich auf Ziel und Zweck der Regelung und betont damit die Notwendigkeit der Abkehr von einer bloß „formalen Anwendung“ der Rechtsvorschriften. Ließe er es damit bewenden, würde er sich ausschließlich auf innentheoretischem Boden bewegen. Verblüffenderweise macht der EuGH die Berücksichtigung des „mit der Bestimmung verfolgten Ziels“ davon abhängig, dass der Steuerpflichtige einen Steuervorteil erzielt. Der Steuervorteil wird auf diese Weise zur tatbestandlichen Voraussetzung der teleologischen Interpretation. Hat der Steuerpflichtige keinen Steuervorteil erzielt, kann es offenbar bei der „formalen Anwendung“ der Bestimmungen bleiben, eine teleologische Interpretation ist dann nicht notwendig. Sonst würde die Heranziehung des Steuervorteils keinen Sinn machen. Offenbar erfordern nach Auffassung des EuGH das Gebot der Rechtssicherheit und die Gestaltungsfreiheit eine „formale Anwendung“ der Vorschriften.¹⁶⁾ Die Notwendigkeit der Berücksichtigung des Ziels der Bestimmung stellt sich außerdem nur dann, wenn „im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt“ wird. Dies erinnert an die von der Außentheorie her bekannte tatbestandliche Voraussetzung der ausschließlichen oder überwiegenden Steuer-

¹²⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, Rn. 73.

¹³⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, Rn. 74.

¹⁴⁾ Zum Stand der Diskussion zwischen Innen- und Außentheorie vgl. *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (173 ff.); vgl. weiters *Fischer*, Zum Streit zwischen „Außentheorie“ und „Innentheorie“, FR 2005, 585 (586 f.).

¹⁵⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, Rn. 86.

¹⁶⁾ Vgl. auch die Schlussanträge GA *Poiares Maduro* 7. 4. 2005, C-255/02, Rn. 83 ff.

ersparnisabsicht. Dieses subjektiv anmutende Kriterium muss aber „aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte“ ersichtlich sein¹⁷⁾, was darauf schließen lässt, dass der EuGH die Latte hoch legt.

Nach der von Wolfgang *Gassner* begründeten und im österreichischen Schrifttum vorherrschenden Auffassung soll die Umgebungsbekämpfung im Wege der Interpretation der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Vorschrift erfolgen.¹⁸⁾ Die in Österreich von der Finanzverwaltung vorgezogene Außentheorie versteht § 22 BAO hingegen als eigenen Steuertatbestand, der ganz bestimmte objektiv und subjektiv geprägte Anwendungsvoraussetzungen hat. Dies ist zwar methodisch fragwürdig und verfassungsrechtlich in mehrfacher Hinsicht problematisch¹⁹⁾, aber immerhin konsistent. Am allerwenigsten überzeugt jedoch eine Vermengung von innen- und außentheoretischen Gesichtspunkten. Wer Rechtssicherheit und teleologische Interpretation gegeneinander ausspielt, setzt offenbar voraus, dass die Beschränkung auf die nackte Wortlautinterpretation dem Rechtsanwender festen Halt geben würde. Gerade dies ist aber nicht der Fall: Zutreffend hat *Ruppe* darauf hingewiesen, dass der „mögliche Wortsinn in vielen Fällen eine Scheingrenze [ist], weil über den Sinn einer Norm oder eines Begriffes unbegrenzt viele Meinungen mit Wahrheitsanspruch denkbar sind.“²⁰⁾ *Potacs* hat dargelegt, dass es „einen ‚klaren Wortsinn‘, der weitere Auslegungsschritte von vorneherein entbehrlich machen würde, kaum geben kann.“²¹⁾ Die in *Halifax* zum Ausdruck kommende Umgebungsuffassung scheint somit noch nicht ausgereift zu sein. Der EuGH dürfte den Schlussstein seiner Dogmatik auf diesem Gebiet noch nicht gesetzt haben.

III. Cadbury Schweppes

GA *Léger* breitet seine Überlegungen zur Umgebungsbekämpfung in *Cadbury Schweppes* auf zwei Ebenen aus. Zum einen geht es ihm um die missbräuchliche Berufung auf die Grundfreiheiten²²⁾: „Es könne für sich allein keine missbräuchliche Ausnutzung des Niederlassungsrechts darstellen, wenn ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Gesellschaft gründen möchte, diese in dem Mitgliedstaat errichte, dessen gesellschaftsrechtliche Vorschriften ihm die größte Freiheit ließen, und in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen gründe.“ Der bisherigen Rechtsprechung „lässt sich für die vorliegende Rechtssache entnehmen, dass dann, wenn die kontrollierte Tochtergesellschaft eine tatsächliche und echte Geschäftstätigkeit in dem Mitgliedstaat ihrer Gründung ausübt, die Gründe, aus denen die Muttergesellschaft beschlossen hat, sie in diesem Aufnahmestaat zu errichten, nicht die Rechte in Frage stellen können, die die Mutter aus dem EG-Vertrag herleitet.“ Der angestrebte Steuervorteil ist jedenfalls nicht schädlich: „Es erscheint legitim, wenn eine Gesellschaft bei der Wahl des Aufnahmestaats, in dem sie eine Tochtergesellschaft zu gründen beabsichtigt, das Besteuerungsniveau berücksichtigt. Sie kann, ohne gegen den Sinn und Zweck von Artikel 43 EG zu verstoßen, beschließen, eine sekundäre Geschäftstätigkeit in einem anderen Mitglied-

¹⁷⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, Rn. 75.

¹⁸⁾ Grundlegend *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 115 ff.; ihm folgend *Stoll*, Leasing - Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze, 2. Auflage (1977) 26 ff.; *Tanzer*, Rechts- und Gestaltungsmissbrauch im Abgabenrecht - Praxisfälle und Schlussfolgerungen, Gelber Brief Nr. 129 (1983); *derselbe*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht (1983) 84 ff.; *Werndl*, Der Geschäftsführervertrag im Abgabenrecht, SWK-Heft 15/1987, Seite A I 135 (139); *Lechner*, Die Gewinnpooling (1986) 189 f.; *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 47 ff.; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II, 4. Auflage (2001) 220 ff.; *Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage (2005) § 22, Tz. 6 ff.; G. *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 281.

¹⁹⁾ Vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, § 22, Tz. 6 ff.

²⁰⁾ *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in: *Gassner/Lechner* (Hrsg.) Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 43 (68).

²¹⁾ *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 68.

²²⁾ Schlussanträge GA *Léger*, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 46.

staat auszuüben, um bei der Besteuerung der dort steuerbaren Tätigkeiten in den Genuss der günstigeren Steuerregelung dieses anderen Mitgliedstaats zu kommen. [...] Für diese Auffassung spricht die ständige Rechtsprechung, wonach ein Mitgliedstaat eine Gesellschaft daran, von ihrem Recht auf Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat Gebrauch zu machen, nicht mit der Begründung hindern darf, dass ihm durch diese Transaktion ein Steuerverlust hinsichtlich derjenigen Steuern entstehen würde, die er wegen einer künftigen Geschäftstätigkeit, die die Gesellschaft in ihrem Ursprungsstaat ausgeübt hätte, erheben könnte. [...] Ebenso kann nach gefestigter Rechtsprechung der bloße Umstand, dass eine gebietsansässige Gesellschaft eine Zweiniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat errichtet, keine allgemeine Annahme einer Steuerhinterziehung oder Steuerflucht begründen und eine Maßnahme rechtfertigen, die die Wahrnehmung einer durch den Vertrag gewährleisteten Grundfreiheit beeinträchtigt [...]. Wie der Gerichtshof mehrfach entschieden hat, impliziert die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als solche keine Steuerumgehung, da die betreffende Gesellschaft auf jeden Fall den Rechtsvorschriften dieses Staates unterliegt. [...] Der Rechtsprechung lässt sich schließlich auch entnehmen, dass ein Mitgliedstaat nicht die Ausübung der Grundfreiheiten in einem anderen Mitgliedstaat beschränken darf, indem er das in diesem bestehende niedrige Besteuerungsniveau zum Vorwand nimmt. [...] Angesichts dieser Erwägungen ist in Ermangelung einer Gemeinschaftsharmonisierung einzuräumen, dass die Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten auf diese Weise einem Wettbewerb untereinander ausgesetzt werden können. Dieser Wettbewerb, der sich insbesondere darin äußert, dass die Steuersätze zur Besteuerung von Gesellschaftsgewinnen von einem zum anderen Mitgliedstaat stark voneinander abweichen, kann einen erheblichen Einfluss auf die Entscheidung der Gesellschaften für den Standort ihrer Tätigkeiten in der Europäischen Union haben [...]. Bedauerlicherweise kann es in diesem Bereich zu einem schrankenlosen Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten kommen. Hierbei handelt es sich allerdings um ein politisches Problem.“ GA Léger kommt dann zum Ergebnis, „dass die Tatsache, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft beim International Financial Services Centre eine Tochtergesellschaft zu dem erklärten Zweck gründet, in den Genuss der dort geltenden günstigeren Steuerregelung zu kommen, für sich genommen keine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit darstellt.“

GA Léger geht in der Folge davon aus, dass britische Gesellschaften mit Beteiligungen an irischen IFSC-Gesellschaften sowohl gegenüber britischen Gesellschaften mit britischen als auch mit Tochtergesellschaften in anderen – höher besteuerten und daher außerhalb des Anwendungsbereichs der CFC-Regelungen fallende Mitgliedstaaten benachteiligt sind.²³⁾ Aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH schließt der Generalanwalt, „dass die nationalen Rechtsvorschriften nur dann aus Gründen der Bekämpfung der Steuerflucht gerechtfertigt sein können, wenn sie nicht nur eine allgemein definierte Situation erfassen, sondern es dem nationalen Gericht ermöglichen, bestimmten Steuerpflichtigen oder Gesellschaften im Einzelfall die Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu versagen, wenn sie eine künstliche Konstruktion geschaffen haben, um der Steuer zu entgehen.“²⁴⁾

Mit der Wendung von der „künstlichen Konstruktion“ knüpft der Generalanwalt an die bisherige Rechtsprechung an.²⁵⁾ Er unternimmt es, diese vom EuGH schon bisher verwendete Formulierung mit Inhalt zu versehen, indem er ableitet, „dass die Beurteilung der Frage, ob eine rein künstliche Konstruktion vorliegt, die darauf ausgerichtet ist, das nationale Steuerrecht im Rahmen der Beziehungen zwischen einer Muttergesellschaft

²³⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 75.

²⁴⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 92.

²⁵⁾ Vgl. EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Rn. 28; EuGH 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 60; EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn. 44..

und einer beherrschten ausländischen Gesellschaft zu umgehen, notwendig im Wege einer Einzelfallprüfung der Frage vorzunehmen ist, ob die Gründung der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat und deren dortige inhaltliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit den der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen, deren Bezahlung zu einer Minderung der Steuerbelastung der Mutter im Herkunftsstaat geführt hat, echt sind“.²⁶⁾

In der Folge erklärt der Generalanwalt drei Kriterien für maßgebend, wobei die einzige Begründung ihrer Auswahl darin liegt, dass diese Kriterien vom Vereinigten Königreich und der Kommission angeführt wurden²⁷⁾: „Es handelt sich erstens um den Grad der materiellen Präsenz der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat, zweitens um die Echtheit der von ihr ausgeübten Tätigkeit und drittens um den wirtschaftlichen Wert dieser Tätigkeit für die Muttergesellschaft und den gesamten Konzern.“

„112. Das erste dieser Kriterien betrifft die Realität des Standorts der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat. Danach ist zu prüfen, ob die Tochter über die Räumlichkeiten, das Personal und die Ausrüstung verfügt, die zur Erbringung derjenigen Leistungen an die Muttergesellschaft erforderlich sind, die zur Minderung der Steuerbelastung im Herkunftsstaat geführt haben. Ist das zu verneinen, stellt sich die Anknüpfung dieser Leistungen an die Steuerhoheit dieses Staates tatsächlich als rein künstliche Konstruktion dar, die darauf ausgerichtet ist, der Steuer zu entgehen.

113. Das zweite dieser Kriterien bezieht sich darauf, dass die von der Tochtergesellschaft erbrachten Leistungen echt sind. In diesem Rahmen ist die Kompetenz des Personals der Tochtergesellschaft für die Erbringung der betreffenden Leistungen zu untersuchen und zu prüfen, auf welcher Ebene die Entscheidungen bei der Erbringung dieser Leistungen getroffen werden. Erweist sich die Tochtergesellschaft z. B. als bloßes Vollzugsorgan, weil die Entscheidungen, die zur Erbringung der ihr vergüteten Leistungen erforderlich sind, auf anderer Ebene getroffen werden, so kann ebenfalls mit gutem Grund davon ausgegangen werden, dass die Unterwerfung dieser Leistungen unter die Steuerhoheit des Aufnahmestaats eine rein künstliche Konstruktion darstellt.

114. Das dritte Kriterium, das sich auf die Wertschöpfung durch die Tätigkeit der Tochtergesellschaft bezieht, ist, wenn es sich bei den von der Tochter erbrachten Leistungen tatsächlich um eine Ausübung echter Tätigkeiten im Aufnahmestaat handelt, wahrscheinlich schwieriger anzuwenden. Dieses Kriterium scheint mir aber insoweit relevant zu sein, als es ermöglichen könnte, die objektive Situation in Rechnung zu stellen, die dann vorliegt, wenn die Leistungen der Tochtergesellschaft für die Tätigkeit der Muttergesellschaft ganz ohne wirtschaftliches Interesse sind. Ist dies der Fall, so kann meines Erachtens von einer rein künstlichen Konstruktion ausgegangen werden, da sich die Vergütung der fraglichen Leistungen durch die Muttergesellschaft dann so darstellt, dass sie gewissermaßen ohne Gegenleistung erfolgt. Die Bezahlung solcher Leistungen könnte also als reine Übertragung von Gewinnen der Mutter- auf die Tochtergesellschaft gewertet werden.“

Der Generalanwalt betont, dass das „Bestehen einer rein künstlichen Konstruktion, die darauf ausgerichtet ist, dem nationalen Steuerrecht zu entgehen, [...] sich somit nur auf der Grundlage objektiver Kriterien feststellen“ lässt.²⁸⁾ Es lässt sich hingegen „nicht aus der erklärten Absicht der Muttergesellschaft ableiten, eine Minderung ihrer Steuerlast im Herkunftsstaat zu erreichen.“ Offenbar ist auch das Vorliegen jedes einzelnen der drei Kriterien geeignet, damit eine „rein künstliche Konstruktion“ angenommen werden kann.

An dieser Stelle spannt GA Léger nun den Bogen zur *Halifax*-Rechtsprechung des EuGH²⁹⁾: „Zu der gleichen Schlussfolgerung gelange ich, wenn ich mich wiederum auf

²⁶⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 105.

²⁷⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 111.

²⁸⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 117.

²⁹⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 118.

die Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Begriff ‚Rechtsmissbrauch‘ beziehe. Nach dieser Rechtsprechung ist das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis aufgrund objektiver Umstände festzustellen [...]. Wie der Gerichtshof kürzlich im Urteil *Halifax u. a.* befunden hat, kann das Bestehen einer solchen Praxis nur bejaht werden, wenn anhand ‚einer Reihe objektiver Anhaltspunkte‘ festgestellt wird, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil angestrebt wird, dessen Gewährung dem mit diesen Rechtsvorschriften verfolgten Ziel zuwiderliefe.“

In *Halifax* ging es um die Umgehung einer Richtlinienvorschrift auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. In *Cadbury Schweppes* geht es um die Niederlassungsfreiheit. Daher wäre zu erwarten, dass die in *Halifax* entwickelten Grundsätze zur Beurteilung herangezogen werden, ob sich der Steuerpflichtige missbräuchlich auf die Grundfreiheit beruft. Gerade diese Frage löst der Generalanwalt ohne Bezugnahme auf *Halifax* und inhaltlich in einer Weise, die kaum Spielraum lässt, die Berufung auf die Grundfreiheit als missbräuchlich einzustufen und damit von vorneherein zu versagen.³⁰⁾ Stattdessen setzt GA Léger seine zur Frage, ob die Bekämpfung der Gefahr der Steuerflucht die unterschiedliche Behandlung bestimmter Auslandskonstellationen rechtfertige, angestellten Überlegungen mit den in *Halifax* getätigten Aussagen des EuGH gleich. Aus diesem Grund geht auch die vom EuGH in *Halifax* aufgestellte Voraussetzung, wonach ein Missbrauch nur dann angenommen werden darf, wenn „ein Steuervorteil angestrebt wird, dessen Gewährung dem mit diesen Rechtsvorschriften verfolgten Ziel zuwiderliefe“³¹⁾, in *Cadbury Schweppes* ins Leere: Wenn in *Halifax* die maßgebende Regelung, auf deren Zielsetzung abgestellt wurde, die Richtlinienregelung war, kann diese Regelung im vorliegenden Zusammenhang nur die Niederlassungsfreiheit selbst sein. Deren Sinn und Zweck besteht – nach Auffassung des Generalanwalts – „in der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat“.³²⁾ Die Schlussanträge lassen jedenfalls nicht erkennen, dass diese Zielsetzung der Niederlassungsfreiheit nur zu berücksichtigen sei, wenn ein Steuervorteil bezweckt wird, der dieser Zielsetzung zuwiderlaufen würde, und dass sonst etwa eine „formale Anwendung“ der Grundfreiheiten erfolgen müsse. Vielmehr ist diese Zielsetzung auch dann bei der Auslegung der Grundfreiheit zu berücksichtigen, wenn kein Steuervorteil angestrebt wird. Folglich unterscheiden sich die vom EuGH in *Halifax* aufgestellten Voraussetzungen von den Kriterien, die GA Léger in *Cadbury Schweppes* entwickelt hat, dadurch, dass dort die Grundfreiheit keineswegs formal anzuwenden ist, unabhängig davon, welche Motive der Steuerpflichtige verfolgt. Es kommt gerade nicht „auf die Beweggründe oder die subjektiven Absichten der Gesellschafter“ an. In *Halifax* kommt hingegen zum Ausdruck, dass von der „formalen Anwendung“ der Richtlinienvorschrift nur dann abgesehen werden darf, wenn „aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich“ ist, dass ein Steuervorteil „bezweckt“ wurde.

Der Steuervorteil spielt sowohl in *Halifax* als auch in *Cadbury Schweppes* eine Rolle. Allerdings geht es in *Halifax* um einen rein nationalen Sachverhalt: Der Steuerpflichtige wollte in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommen, was ihm von der britischen Finanzverwaltung verwehrt wurde. In *Cadbury Schweppes* ist einerseits davon die Rede, dass die künstliche Konstruktion darauf ausgerichtet sein muss, „dem nationalen Steuerrecht zu entgehen“. Andererseits wird auch davon gesprochen, dass die Gewinne der Muttergesellschaft „einem viel niedrigeren Besteuerungsniveau als dem im Staat der Ansässigkeit der Muttergesellschaft geltenden unterliegen“, sodass nicht klar ist, ob der offenbar tatbestandlich relevante Steuervorteil bereits in der bloßen Minderung der Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft besteht oder nur dann

³⁰⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 43.

³¹⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, Rn. 74f.

³²⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 42.

gegeben ist, wenn bei einer Gesamtbetrachtung der Besteuerungssituation in beiden Staaten durch die Einschaltung der ausländischen Tochtergesellschaft ein Vorteil erzielt wird. Vor dem Hintergrund der als Rechtfertigungsgrund in Betracht kommenden Bekämpfung der Steuerflucht wäre eine Gesamtbetrachtung nahe liegend.

Interessant ist, dass GA Léger in *Cadbury Schweppes* nicht nur die Voraussetzungen für die Annahme einer „rein künstlichen Konstruktion, die darauf ausgerichtet ist, dem nationalen Steuerrecht zu entgehen“, beschreibt, sondern auch darlegt, unter welchen – weiter gehenden – Voraussetzungen der Gesetzgeber eine widerlegbare Missbrauchsvermutung aufstellen darf.³³⁾ Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber nicht frei ist, derartige widerlegbare Missbrauchsvermutungen aufzustellen. Maßgebend ist, dass die Tatbestandsmerkmale „auf den Fall zugeschnitten sind, dass die Gefahr der Steuerflucht am wahrscheinlichsten ist“.³⁴⁾ Außerhalb des Anwendungsbereichs derartiger Regelungen tritt die Amtshilfe – und damit die Ermittlungspflicht von Amts wegen – in den Vordergrund.

Der Generalanwalt erwähnt im Zusammenhang mit den speziell zugeschnittenen Regelungen – vor dem Hintergrund der britischen Regelung –, dass es „leichter [ist], eine künstliche beherrschte ausländische Gesellschaft zu gründen, der die Erbringung von Dienstleistungen zugeschrieben wird, als wenn sie eine Produktionstätigkeit zur Herstellung eines Verbrauchsguts ausüben soll. [...] Überdies sind solche Konstruktionen wahrscheinlich noch mehr zu befürchten, wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Staat mit sehr niedrigem Besteuerungsniveau gegründet wird. Schließlich stellen auch die Feststellung, dass die zwischen der beherrschten ausländischen Gesellschaft und ihrer Muttergesellschaft getätigten Umsätze zu einer Minderung der im Vereinigten Königreich zu zahlenden Steuer um einen den fraglichen Mindestbetrag übersteigenden Betrag geführt hat, sowie das Fehlen einer Ausschüttung von Dividenden, die im Herkunftsstaat zu versteuern gewesen wären, objektive Gesichtspunkte dar, die für die Annahme einer Steuerflucht sprechen können.“³⁵⁾ Der Generalanwalt hält „es angesichts der Leichtigkeit, mit der solche Dienstleistungen verlagert werden können, nicht für überzogen, dass ein Mitgliedstaat die Vermutung einer Steuerflucht einführt, anstatt sich auf eine nachträgliche Erteilung von Auskünften zu verlassen.“³⁶⁾ Er betont, dass eine derartige widerlegbare Vermutung auch „zur Rechtssicherheit der Wirtschaftsteilnehmer“ beitragen kann³⁷⁾: „Sie ermöglicht diesen nämlich von vornherein die Kenntnis des Umstands, dass bei der genannten Fallgestaltung eine Steuerflucht vermutet wird. Diese Wirtschaftsteilnehmer sind somit darüber im Bilde, dass sie gegebenenfalls nachweisen müssen, dass der Standort ihrer Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat und die mit dieser getätigten Umsätze echt sind.“

Dem Generalanwalt ist es „wichtig [...], dass die mit dem fraglichen Gesetz eingeführte Vermutung wirklich widerleglich ist. [...] Es ist nicht auszuschließen, dass es sich bei den Dienstleistungen, die Gegenstand der fraglichen Umsätze waren, um von der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat ausgeübte reale Tätigkeiten handelt. Auch kann eine Tochtergesellschaft berechtigte Gründe dafür haben, Gewinne einer Höhe, wie sie in der fraglichen Regelung vorgesehen ist, nicht auszuschütten. Es kommt also darauf an, dass die mit der streitigen Regelung eingeführte Vermutung widerlegt und damit die Anwendung dieses Gesetzes auf rein künstliche Konstruktionen beschränkt werden kann, die darauf ausgerichtet sind, das nationale Steuerrecht zu umgehen.“³⁸⁾

³³⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 135, 143 f.

³⁴⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 137.

³⁵⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 139.

³⁶⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 140.

³⁷⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 141.

³⁸⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 144.

Zuletzt war die Rechtsprechung des EuGH insoweit schwankend, als sie gelegentlich die amtswegige Ermittlungspflicht und – mit ihr verbunden – die Notwendigkeit, Amtshilferegungen in Anspruch zu nehmen³⁹⁾, gelegentlich aber auch die Möglichkeit, dem Steuerpflichtigen besondere Mitwirkungspflichten aufzutragen, in den Vordergrund gerückt hat.⁴⁰⁾ Mitunter hat sie auch beide Möglichkeiten nebeneinander gestellt.⁴¹⁾ Die Schlussanträge bringen insoweit eine neue Facette in die Diskussion, als der Generalanwalt näher vorgibt, unter welchen Voraussetzungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Form einer widerlegbaren Vermutung zum Tragen kommen darf.

GA Léger betont auch, dass „darauf hinzuweisen“ ist, dass die britische CFC-Regelung auch die Anrechnung der irischen Körperschaftsteuer auf die britische Steuer vorsieht, „um zu vermeiden, dass diese Gewinne wegen ihrer Zurechnung zur Muttergesellschaft doppelt besteuert werden“.⁴²⁾ In seinen an den EuGH gerichteten Entscheidungsvorschlag hat der Generalanwalt diese Voraussetzung allerdings nicht aufgenommen.⁴³⁾ Vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes macht aber eine Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Steuer auch in „rein künstlichen Konstruktionen“ durchaus Sinn, da es im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten in Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung der Steuerflucht überschießend wäre, zusätzlich zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft auch Doppelbesteuerung zuzulassen. Geht man daher von der Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Steuer aus, hat dies auch auf die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie Auswirkungen: Aus Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie wird derzeit überwiegend abgeleitet, dass die Mitgliedsstaaten Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen treffen dürfen, die weder die Befreiung der Dividenden noch die Anrechnung der Körperschaftsteuer vorsehen.⁴⁴⁾ Wenn aber ein Mitgliedsstaat Inlandsdividenden bei der Muttergesellschaft entweder generell befreit oder die Körperschaftsteuer der Tochtergesellschaft auf jene der Muttergesellschaft anrechnet, wird er nicht umhin können, bei Auslandsdividenden auch dann, wenn Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar wäre, zumindest die indirekte Anrechnung vorzusehen. Die Ermächtigung des Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie an den nationalen Gesetzgeber läuft dann leer.

IV. Auswirkungen auf die Rechtslage in Österreich

Österreich hat zwar keine förmliche CFC-Gesetzgebung, die einen Durchgriff durch die ausländische Körperschaft anordnet.⁴⁵⁾ Das österreichische Steuerrecht sieht aber in § 10 Abs. 4 KStG einen Methodenwechsel „zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen“ vor. Die Voraussetzungen dafür sind in einer Verordnung des BMF näher geregelt.⁴⁶⁾ GA Léger geht zwar davon aus, dass ein Mitgliedstaat eine „Vermutung der Steuerflucht“ nur in einem „besonderen Sachverhalt“ einführen darf, räumt aber gleichzeitig ein, dass es „viel leichter [sei], eine künstliche beherrschte aus-

³⁹⁾ EuGH 12. 4. 1994, C-1/93, *Halliburton*, Rn. 22; EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Rn. 45; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Rn. 26; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, *Fixed Levy*, Rn. 31.

⁴⁰⁾ EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, Rn. 18 und 20; EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, *Kommission gegen Belgien*, Rn. 11 und 13; EuGH 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Rn. 25.

⁴¹⁾ EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations*, Rn. 38 f.; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, *Bent Vestergaard*, Rn. 26; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, *Danner*, Rn. 50; EuGH 25. 6. 2003, C-422/01, *Skandia*, Rn. 43.

⁴²⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 133.

⁴³⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 152.

⁴⁴⁾ Vgl. *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 285 f.; *Lang*, Die Verordnungsermächtigung des § 10 Abs. 3 KStG, in: *Rill* (Hrsg.) Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts (1995) 91 (93).

⁴⁵⁾ Zu den Spielarten der CFC Legislation vgl. *Aigner/Scheuerle/Stefaner*, General Report, in: *Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.) CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law (2004) 13 (17 ff.).

⁴⁶⁾ BGBl. II 2004/295.

ländische Gesellschaft zu gründen, der die Erbringung von Dienstleistungen zugeschrieben wird“ und dass „solche Konstruktionen wahrscheinlich noch mehr zu befürchten sind, wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Staat mit sehr niedrigem Besteuerungsniveau gegründet wird.“ Die in § 10 Abs. 4 KStG und der Verordnung genannten Voraussetzungen dürften somit ebenfalls „auf den Fall zugeschnitten [sein], dass die Gefahr der Steuerflucht am wahrscheinlichsten ist“.⁴⁷⁾ Die britische Regelung ist allerdings nur dann zum Tragen gekommen, wenn die Muttergesellschaft mehrheitlich an der ausländischen Gesellschaft beteiligt war.⁴⁸⁾ § 10 Abs. 4 KStG greift demgegenüber auch dann, wenn die Dividenden empfangende Gesellschaft qualifizierter Minderheitsgesellschafter ist. In einer Konstellation, in der die österreichische Gesellschaft keinen bestimmenden Einfluss auf ihre Auslandsbeteiligung ausüben kann, könnte bezweifelt werden, ob auch dann „die Gefahr der Steuerflucht am wahrscheinlichsten ist“:

Nach der von GA Léger vertretenen Auffassung ist entscheidend, dass die „Vermutung wirklich widerleglich ist“. Während die Lehre – allen voran Wolfgang Gassner⁴⁹⁾ – bisher überwiegend davon ausgegangen ist, dass die in § 10 Abs. 4 KStG zum Ausdruck kommende Missbrauchsvermutung widerlegbar ist⁵⁰⁾, war das BMF der Auffassung, dass es sich um eine unwiderlegbare Vermutung handelt.⁵¹⁾ Folgt der EuGH der Auffassung des Generalanwalts in *Cadbury Schweppes*, ist die bisherige Verwaltungsposition jedenfalls im Verhältnis zu den anderen EU-Mitgliedsstaaten nicht mehr haltbar: Die in § 10 Abs. 4 KStG aufgestellten Voraussetzungen gehen jedenfalls über „rein künstliche Konstruktionen“ weit hinaus. Der Missbrauchsvorwurf muss daher widerlegbar sein, soll die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vermieden werden. Eine gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation des § 10 Abs. 4 KStG ist daher zumindest erforderlich.

Das BMF ist bisher auch davon ausgegangen, dass die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO neben der Missbrauchsvermutung des § 10 Abs. 4 KStG einen gesonderten Anwendungsbereich hat.⁵²⁾ Der Unterschied zwischen beiden Vorschriften würde darin bestehen, dass § 10 Abs. 4 KStG zur Anrechnung der ausländischen Vorbelastung zwingt, § 22 BAO aber nicht.⁵³⁾ Auch diese Position lässt sich vor dem Hintergrund des durch die Schlussanträge ausgelegten Gemeinschaftsrechts nicht aufrechterhalten. Wenn § 22 BAO gegenüber § 10 Abs. 4 KStG die speziellere Regelung ist, muss Vorsorge getroffen werden, dass auch in den von dieser Vorschrift erfassten Konstellationen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch Anrechnung beseitigt wird.

Eine spannende Frage ist, ob die vom Generalanwalt geäußerte Auffassung auf die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 22 BAO selbst Auswirkungen hat. Der Generalanwalt verlangt eine Einzelfallprüfung.⁵⁴⁾ Vordergründig scheint § 22 BAO dieser Vo-

⁴⁷⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 137.

⁴⁸⁾ Näher sowie zur Rechtsentwicklung Ullah, National Report United Kingdom, in: Lang/Aigner/Scheuerele/Stefaner (Hrsg.) CFC 605 (615).

⁴⁹⁾ Gassner, Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 10 Abs. 3 KStG), in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 331 (340).

⁵⁰⁾ Zöchling/Kirchmayr, Das internationale Schachtelprivileg nach dem EU-Anpassungsgesetz, ÖStZ 1994, 366 (369); Kirchmayr/Schragl, Anmerkungen zum Missbrauchsrecht bei ausländischen Schachtelbeteiligungen, ÖStZ 1995, 158 (158 ff.); Farmer, Internationale Schachtelbeteiligung: Verordnung gesetzwidrig?, RdW 1995, 115 (115); Lang, in: Rill (Hrsg.) Europäisierung 100.

⁵¹⁾ Wiesner, Die österreichischen Missbrauchsvorschriften auf dem Gebiet des Außensteuerrechts - § 10 Abs. 3 KStG 1988, SWI 1995, 127 (130); Loukota/Quantschnigg, Neues österreichisches Missbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9 (13).

⁵²⁾ Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 13; Wiesner, SWI 1995, 130.

⁵³⁾ Vgl. aber VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0118, wo die Anrechnung der ausländischen Steuer im Anwendungsbereich des § 22 BAO nicht in Zweifel gezogen wurde.

⁵⁴⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 110.

raussetzung zu entsprechen. Allerdings haben sich die einzelnen Voraussetzungen der Anwendung dieser Vorschrift – verstanden im Sinne der Außentheorie – in der Rechtsprechung durchaus verfestigt. Nicht ohne Grund gilt die Anwendung des § 22 BAO als Surrogat für die in Österreich nicht vorhandene – explizite – CFC-Gesetzgebung.⁵⁵⁾ Mitunter wird über die Anwendung des § 22 BAO dieselbe Wirkung erzielt, wie wenn eine förmliche CFC-Gesetzgebung bestünde.⁵⁶⁾ Von einer herkömmlichen CFC-Gesetzgebung unterscheidet sich das durch die Rechtsprechung geprägte Verständnis des § 22 BAO vor allem dadurch, dass die einzelnen „Tatbestände“ nicht durch den Gesetzgeber, sondern durch Richterrecht geprägt sind und verändert werden. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, was denn überhaupt eine „Einzelfallprüfung“ ausmacht. Dass jeder einzelne Fall im Rahmen der Subsumtion gesondert beurteilt werden muss, ist ohnehin eine rechtsstaatliche Selbstverständlichkeit. Beim Zusatzerfordernis der Einzelfallprüfung dürfte es sich daher um eine bloße Floskel handeln.⁵⁷⁾

Der Generalanwalt gibt die Kriterien vor, anhand deren es unzulässig sein kann, Beteiligungen an Auslandsgesellschaften nachteiliger als Beteiligungen an Inlandsgesellschaften zu behandeln⁵⁸⁾: Die Tochtergesellschaft muss tatsächlich im Niederlassungsstaat ansässig sein, ihre Umsätze müssen tatsächlich in diesem Staat erbracht worden sein, und sie müssen nicht ohne wirtschaftliches Interesse für die Tätigkeit der Muttergesellschaft gewesen sein. Eine Versagung der Steuervorteile ohne Prüfung der tatsächlichen Tätigkeiten der Tochtergesellschaften oder deshalb, weil die Gesellschaft im Aufnahmestaat in den Genuss eines niedrigeren Steuersatzes hätte kommen wollen, ist nach Auffassung des Generalanwalts unzulässig.⁵⁹⁾

Daraus ergibt sich, dass das Gemeinschaftsrecht vom VwGH in Hinkunft erfordern wird, seine Entscheidungen zu derartigen Konstellationen ausführlicher und anders zu begründen: Bisher hat sich der VwGH mitunter damit begnügt, die bereits von der Behörde vorgenommene Beweiswürdigung zu wiederholen, die – soweit der Behörde kein wesentlicher Verfahrensfehler unterläuft – ohnehin nicht in die Zuständigkeit des VwGH fällt. Bereits die Behörde hatte den Sachverhalt nicht sachlich und nüchtern geschildert, sondern durch Verwendung der Begriffe „Steueroase“ oder „Briefkasten“ die gesamte Gestaltung von vorneherein in einem bedenklichen Licht erscheinen lassen.⁶⁰⁾ Die eigentliche „Begründung“ des VwGH bestand daher z. B. im Erkenntnis v. 9. 12. 2004, 2002/14/0074, in einem einzigen Satz: „Dass die belangte Behörde bei der gegebenen Sachlage von einer ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung ausgegangen ist und die Ursache für die Wahl einer solchen Gestaltung im subjektiven Streben nach Steuervermeidung gesehen hat, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig zu erkennen.“ Dieser Entscheidungsstil hat auch im Ausland denkbar schlechte Aufnahme gefunden.⁶¹⁾

Derartige „Begründungen“ werden im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts nicht mehr haltbar sein, wenn der EuGH den Schlussanträgen des Generalanwalts folgt. Subjektive Merkmale können nunmehr überhaupt keine Rolle mehr spielen, ebenso wenig kann es auf die Ungewöhnlichkeit oder die Unangemessenheit einer Gestaltung ankommen. Derartige Kriterien können höchstens dazu berechtigen, den Steuerpflichtigen zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht zu verhalten. Ob eine „rein künstliche Konstruktion“ vorliegt, kann bloß von der „Realität des Standorts der Tochtergesell-

⁵⁵⁾ *Loukots*, Briefkastenfirmen und DBA, SWI 1991, 164 (168).

⁵⁶⁾ Ausführlich *Lang*, Österreich auf dem Weg zu einem eigenen Außensteuergesetz? in: *Heidinger/Bruckner* (Hrsg.) *Steuern in Österreich – Gestern – heute – morgen – FS des Fachsenats für Steuerrecht zum 50-Jahr-Jubiläum der Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (1998) 277 (280 f.).

⁵⁷⁾ Vgl. aber *Weber*, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms* (2005) 211 f.

⁵⁸⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 111.

⁵⁹⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 147.

⁶⁰⁾ Kritisch *Lang*, VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften, SWI 2005, 67 (73).

⁶¹⁾ P. *Fischer*, FR 2005, 586 f.

schaft im Aufnahmestaat“, der Echtheit der „von der Tochtergesellschaft erbrachten Leistungen“ und der „Wertschöpfung durch die Tätigkeit der Tochtergesellschaft“ abhängen.⁶²⁾ Der Generalanwalt hat dabei beispielhaft einige Anhaltspunkte angegeben, die schon bisher in der österreichischen Diskussion eine gewisse Bedeutung hatten. So ist von den Räumlichkeiten, dem Personal und der Ausrüstung der Tochtergesellschaft die Rede, allerdings nur insoweit, als sie „zur Erbringung derjenigen Leistungen erforderlich sind, die zur Minderung der Steuerbelastung im Herkunftsstaat geführt haben.“ Im Falle einer Konzernfinanzierungsgesellschaft wird sich der Raum- und Personalbedarf daher in engen Grenzen halten. Die „Kompetenz des Personals der Tochtergesellschaft“ kann ebenfalls relevant sein, allerdings nicht vor dem Hintergrund, ob es ungewöhnlich ist, wenn die Personalaufwendungen niedrig sind⁶³⁾, sondern ob „die Entscheidungen, die zur Erbringung der Leistungen erforderlich sind, auf anderer Ebene getroffen werden“.⁶⁴⁾

Die vom Generalanwalt aufgestellten Kriterien dürften daher zunächst darauf abzielen, eine sorgfältige Sachverhaltsermittlung einzumahnen: Wenn die im Aufnahmestaat erbrachten Tätigkeiten nicht „echt“ sind oder keinen „wirtschaftlichen Wert [...] für die Muttergesellschaft und den gesamten Konzern“ haben, also „gewissermaßen ohne Gegenleistung“ erfolgen, liegen gar keine relevanten Leistungen vor. Folglich können ihnen auch keine Einkünfte zugeordnet werden. Entscheidend ist weiters, „auf welcher Ebene die Entscheidungen bei der Erbringung dieser Leistungen getroffen werden“, also – mit etwas anderen Worten gesagt – ob die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit der Mutter- oder der Tochtergesellschaft zuzurechnen sind, und wer der tatsächliche Träger der Erwerbstätigkeit ist. Genau diesen Fragen ist der VwGH bereits in den 1990er-Jahren nachgegangen⁶⁵⁾, als es den Anschein hatte, der VwGH würde dazu übergehen, seine Missbrauchsjudikatur auf innentheoretische Grundlage zu stellen und Umgehungsfälle – unter anderem – über die Grundsätze der Einkünftezurechnung zu lösen.⁶⁶⁾ Will der VwGH den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts entsprechen, braucht er nur an seine damalige Rechtsprechung anzuknüpfen und die Grundsätze der Einkünftezurechnung weiterzuentwickeln.

V. Zusammenfassende Würdigung

Der EuGH ist dabei, seine Judikatur zur Bekämpfung der Gefahr der Steuerflucht als Rechtfertigungsgrund weiterzuentwickeln. Von einer gefestigten Rechtsprechung kann aber noch keine Rede sein: GA Léger erweckt in seinen Schlussanträgen in *Cadbury Schweppes* zwar den Eindruck, unmittelbar an das Urteil des EuGH in *Halifax* anzuknüpfen, setzt sich in Wahrheit aber zumindest teilweise zu diesem Urteil in Widerspruch. Während der EuGH in *Halifax* innen- und außenrechtliche Ansätze vermengt, dürften die Schlussanträge von GA Léger in *Cadbury Schweppes* im Ergebnis davon ausgehen, dass Umgehungsfälle im Wege der Interpretation der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Vorschrift zu erfassen sind, und damit auf dem Boden der Innentheorie stehen.

Für das österreichische Steuerrecht ergeben sich aus den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, wie sie von GA Léger in *Cadbury Schweppes* ausgebreitet werden, weit reichende Folgerungen: Die – auch von Wolfgang Gassner vertretene und in der Lehre von Anfang an herrschende, aber bisher vom BMF abgelehnte – Auffassung, wonach die in § 10 Abs. 4 KStG enthaltene Missbrauchsvermutung widerlegbar sein muss, muss nun endgültig zum Durchbruch gelangen. Die zuletzt verfestigte Praxis des VwGH, unter den Voraussetzungen der Unangemessenheit, der Ungewöhnlichkeit und der ausschließlichen oder überwiegenden Steuerersparnisabsicht der Gestaltung Auslands-

⁶²⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 112 ff.

⁶³⁾ Vgl. aber VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0118.

⁶⁴⁾ Schlussanträge GA Léger, 2. 5. 2006, C-196/04, Rn. 113.

⁶⁵⁾ Vgl. z. B. VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185.

⁶⁶⁾ Dazu Lang, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (218 ff.).

dividenden aus anderen EU-Mitgliedsstaaten die Steuerfreiheit zu versagen, ist im Lichte der nunmehr aufgedeckten gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen nicht mehr haltbar. Die Kriterien, die GA Léger in *Cadbury Schweppes* entwickelt hat, decken sich mit den Grundsätzen, die in der Lehre für Zwecke der Einkünftezurechnung erarbeitet wurden. Wenn der VwGH dies nicht unmittelbar zum Anlass nimmt, seine Rechtsprechung zu überdenken und an seine Judikatur anzuknüpfen, die bereits in den 1990er-Jahren ansatzweise erkennbar war, und die Umgehungsproblematik nunmehr im Wege der Grundsätze der Einkünftezurechnung löst, wird er nicht umhin können, den EuGH zu befassen. All dies zeigt, dass die auf den Vorarbeiten Wolfgang Gassners beruhende Dogmatik der Umgehungsbekämpfung mit Hilfe des Gemeinschaftsrechts auch in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung Österreichs zum Durchbruch gelangen könnte.⁶⁷⁾

⁶⁷⁾ Vgl. grundlegend Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 79 ff.

Steuerabzug von Entgelten für kaufmännische und technische Beratung

(BMF) – Der Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG bezieht sich auf alle Formen von Beratungsleistungen kaufmännischer und technischer Art. Die abzugspflichtige Beratungsleistung ist allerdings von der nicht abzugspflichtigen kaufmännischen oder technischen Leistung selbst zu unterscheiden. Der Wareneinkauf oder eine Entgegennahme von Bestellungen fällt selbst dann nicht unter den Begriff der Beratungstätigkeit, wenn mit solchen Leistungen eine (untergeordnete) Beratung verbunden sein sollte (Rz. 7937 ESt-RL 2000).

Eine Erstellung von Bauplänen, die Durchführung von statischen Berechnungen und die Bauaufsicht werden keine Beratungsleistungen darstellen, wenn diese Leistungen von Subauftragnehmern eines Bauvorhabens erbracht werden. Werden solche Leistungen hingegen mit dem Kernziel erbracht, den Leistungsempfänger zu unterweisen, wie er selbst solche Leistungen erbringen kann, dann liegen abzugspflichtige technische Beratungsleistungen vor. (EAS 2717 v. 27. 4. 2006)

Sale-and-lease-back-Verträge mit griechischen Immobilien

(BMF) – Artikel 6 Abs. 4 DBA-Griechenland enthält eine für das moderne Abkommensrecht ungewöhnliche Bestimmung, der zufolge das Besteuerungsrecht an Zinsen aus Forderungen, die durch unbewegliches Vermögen hypothekarisch gesichert sind, dem Lagestaat der Liegenschaft übertragen wird. Angesichts der für das heutige Abkommensrecht atypischen Eigenschaft dieser Vorschrift ist kein Grund erkennbar, sie extensiv auszulegen.

Wird daher von einer österreichischen Leasinggesellschaft eine griechische Liegenschaft angekauft und in der Folge an den griechischen Grundverkäufer rückvermietet und stellt sich diese Transaktion in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Darlehensgewährung an den griechischen Grundverkäufer dar, dann vermag das Doppelbesteuerungsabkommen keine Steuerbefreiung für den Zinsenteil der Zahlungen des griechischen Mieters zu bewirken. Denn der Umstand, dass mit der Einräumung des zivilrechtlichen Eigentums an der griechischen Liegenschaft der gleiche Besicherungszweck angestrebt wird wie mit der Bestellung einer Hypothek zugunsten des Darlehensgebers, vermag nicht darüber hinwegzutäuschen, dass eben keine hypothekarische Besicherung erfolgt ist. Nur diese vermag aber die Steuerbefreiung zu rechtfertigen. (EAS 2720 v. 27. 4. 2006)