

Markus Christoph Stefaner*)

Geht die Europäische Kommission gegen CFC-Gesetzgebung vor?

DOES THE EUROPEAN COMMISSION TAKE LEGAL ACTION AGAINST CFC-LEGISLATION?

CFC legislations are spreading across industrialised countries. The OECD recommends such measures, too. If those regulations are compatible with EC law, especially in regard to the fundamental freedoms, is highly on debate. The European Commission has after a long time of hesitation also raised that question by issuing a letter of formal notice to France concerning its application of CFC rules to subsidiaries of French companies in Luxembourg.

I. Zielsetzungen von CFC-Gesetzgebungen

1. Allgemein

Besonders hochindustrialisierte Staaten mit hohen Steuerlasten befürchten, dass ihnen Steuereinnahmen durch die Auslagerung der Einkünfte in ausländische Tochtergesellschaften¹⁾, die in Niedrigsteuerländern ansässig sind, entgehen.²⁾ Daher versuchen sie, die Einkünfte dieser ausländischen Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen auch der heimischen Steuer zu unterwerfen. Erste Voraussetzung ist ein qualifizierter Anteil,³⁾ der die Kontrolle ermöglicht. Weitere Voraussetzung ist meist das Vorliegen einer niedrigen Besteuerung im Sitzstaat der CFC (Controlled Foreign Corporations). Normalerweise wird auch ein Überwiegen von Passiveinkünften⁴⁾ vorausgesetzt,⁵⁾ da diese besonders leicht in Niedrigsteuerländer verschoben werden können.⁶⁾ Durch CFC-Gesetzgebungen soll somit einerseits die Zwischenschaltung von Gesellschaften in Niedrigsteuerländern unattraktiv gemacht und damit möglicher Missbrauch im Keime erstickt werden.⁷⁾ Andererseits soll auch eine Gleichbehandlung von Töchtern im In- und Ausland, in Bezug auf die Steuerbelastung, erreicht werden.⁸⁾

2. Das französische System

In Frankreich sind die gesetzlichen Regelungen bezüglich CFC im Art. 209 B CGI⁹⁾ niedergelegt.¹⁰⁾ Art. 209 B bezieht sich auf CFC, die einer Körperschaft unterstehen. Frankreich sieht eine außerordentlich niedrige Mindestbeteiligung für das Vorliegen einer CFC vor. Während das dAStG¹¹⁾ – genauso wie der österreichische AStG-E¹²⁾

*) Mag. Markus Christoph Stefaner ist Universitätsassistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) So genannte Controlled Foreign Corporations (CFC).

2) Vgl. z. B. H. Loukota, Die Gründe für die Schaffung eines AStG, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 15 ff. (35 f.).

3) Vgl. Kaufmann, Controlled Foreign Companies(CFC)-Gesetzgebung – Übersicht über die Rechtslage in den EU-Mitgliedstaaten, SWI 2001, 16 ff. (18).

4) Grundsätzlich Einkünfte aus Zinsen, Lizenzen und Dividenden. Dies wird von der jeweiligen CFC-Gesetzgebung definiert.

5) Vgl. Arnold/Dibout, Beschränkungen der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends – Generalbericht, Cahier de Droit Fiscal International, Volume LXXXVlb (2001) 167 (199 ff.); Kaufmann, SWI 2001, 18 f.

6) Vgl. M. Lang, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, 217 ff. (221).

7) Vgl. Maier-Frischmuth, Geplante Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung, StuB 2001, 809 ff. (810).

8) Vgl. Maier-Frischmuth, StuB 2001, 810; Schön, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, DB 2001, 940 ff. (941).

9) Code Général des Impôts.

10) Art. 123 bis sieht ähnliche Regelungen für natürliche Personen vor, soweit diese Einkünfte von ausländischen Investmentgesellschaften erzielen.

11) § 7 dAStG.

12) § 1 AStG-E.

– eine inländische Mindestbeteiligung von mehr als der Hälfte vorsehen,¹³⁾ greift die französische Regelung schon ab einer Beteiligung von 10%.¹⁴⁾ Alternativ führt auch eine Beteiligung mit einem Wiederverkaufswert¹⁵⁾ von mindestens 22.800.000,- EUR zum Entstehen einer CFC.¹⁶⁾ Der Grund für eine derartig niedrige Beteiligungsgrenze ist auf den ersten Blick nicht einsichtig, da eine Gewinnverschiebung wohl nur in jenen Fällen vorgenommen wird, in denen danach auch auf die Gesellschaft Einfluss genommen werden kann. Die Gründe für diese niedrige Beteiligungsgrenze sind in der Entwicklung der CFC-Gesetzgebung in Frankreich zu suchen. Früher wurde nämlich der Prozentsatz, der Voraussetzung für die Anwendung der CFC-Regelung war, immer jenem Prozentsatz angepasst, der Voraussetzung für die Befreiung von Erträgen aus internationalen Beteiligungen war.¹⁷⁾ Der Grund dafür war, dass einem Beteiligungsertrag aus einem Land, dessen Steuersystem als vorteilhaft erkannt wurde, nicht der Vorteil der Beteiligungsertragsbefreiung gewährt werden sollte, ohne dass eine CFC-Regelung eingriff. Dieser Zusammenhang wurde jedoch mit der letzten Änderung der Beteiligungsertragsbefreiung durchbrochen.¹⁸⁾ Da Frankreich befürchtete, dass eine weitere Senkung des Beteiligungsausmaßes für das mögliche Vorliegen einer schädlichen CFC von anderen Staaten als unfreundlicher Akt gesehen werden könnte, wurde die Mindestbeteiligung für das Vorliegen einer schädlichen CFC nicht weiter herabgesetzt.

Nach der französischen Regelung werden bei der Berechnung des Prozentsatzes nur direkte und indirekte Beteiligungen einer Person addiert.¹⁹⁾ Indirekte Beteiligungen sind einerseits solche, die in Tochtergesellschaften gehalten werden. Hierbei wird die relevante Beteiligung an der CFC durch Multiplikation ermittelt.²⁰⁾ Somit ergibt eine Beteiligung von 20 % an einer CFC, die in einer anderen ausländischen Tochter – die nicht als CFC gilt, da sie nicht in einem Niedrigsteuerland ansässig ist – gehalten wird, an der die französische Gesellschaft zu 75 % beteiligt ist, nur als 15-%-Beteiligung.²¹⁾ Andererseits werden auch andere Nahebeziehungen bei der Berechnung der Beteiligungshöhe zusammengerechnet.²²⁾ Solche Nahebeziehungen sind bei familiären Beziehungen oder auch bei engen wirtschaftlichen Verflechtungen gegeben.²³⁾ Im Sinne der Rechtssicherheit lobenswert ist, dass in Frankreich nur bei diesen Nahebeziehungen eine für die CFC-Gesetzgebung relevante Beteiligung entstehen kann. Dies ist ein Unterschied zu der Rechtslage in Deutschland²⁴⁾

¹³⁾ Dies entspricht auch der Praxis der meisten anderen CFC-Gesetzgebungen. Vgl. *Henson*, *Controlled Foreign Companies Legislation Around the World*, TPIR 1995, 8 ff. (10).

¹⁴⁾ Art. 209 B CGI. Die Prozentsatzgrenze gilt sowohl für Stimmrechte als auch für die finanzielle Beteiligung. Vgl. hierzu *Delattre/Streiff*, *France Seeks To Stem Tax Evasion by Tightening CFC Rules*, TNI 1992, Vol. 5, 807 ff. (808); *Thill/Milhac*, *French CFC Regime Examined*, TNI 1997, Vol. 14, 779 ff. (781). Im Gegensatz zu Deutschland und Österreich stellt das französische System allerdings nur auf Beteiligungen des Steuerpflichtigen und ihm nahe stehender Personen ab (vgl. unten). Das dASTG und der österreichische ASTG-E hingegen rechnen die Beteiligungen aller im Staat Ansässigen – auch bei fehlender Nahebeziehung – zusammen.

¹⁵⁾ Vgl. *Moerman*, *The French Anti-avoidance Legislation*, *intertax* 1999, 50 ff. (61 f.).

¹⁶⁾ Dieses Abstellen auf den Wiederverkaufswert birgt einiges an Rechtsunsicherheit, da ein Schwanken der Börsenkurse – wie wir dies in letzter Zeit sehen – über die Anwendbarkeit der CFC-Regelung entscheiden kann.

¹⁷⁾ Vgl. *Sandler*, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*² (1998) 27.

¹⁸⁾ Seit 1. 1. 2001 ist in Frankreich nur mehr eine 5%ige Beteiligung Voraussetzung für die Befreiung in- und ausländischer Beteiligungserträge.

¹⁹⁾ Vgl. *Douvier*, *L'article 209 B du CGI et ses limites d'application*, *Bulletin Fiscal* 1991, 622 ff. (622 f.); *Lefevre-Péaron*, *French CFC Rules – New Guidelines*, TPIR Aug. 1998, 3 ff. (3); *Moerman*, *intertax* 1999, 62.

²⁰⁾ Vgl. *Douvier*, *Nationalbericht Frankreich*, in *IFA* (Hrsg.) *CDFI*, Volume LXXXVb 501 f.; *Lefevre-Péaron*, TPIR Aug 1998, 4; *Moerman*, *intertax* 1999, 62; *Thill/Milhac*, TNI 1997, Vol. 14, 782.

²¹⁾ Im Gegensatz dazu werden die relevanten Beteiligungsverhältnisse für die Erstellung eines Konzernabschlusses gem. HGB bei Vorliegen eines verbundenen Unternehmens addiert.

²²⁾ Vgl. *Moerman*, *intertax* 1999, 62.

²³⁾ Vgl. *Delattre/Streiff*, TNI 1992, Vol. 5, 808; *Thill/Milhac*, TNI 1997, Vol. 14, 782.

²⁴⁾ § 7 Abs. 2 dASTG.

und dem Entwurf in Österreich²⁵⁾, wo alle von unbeschränkt Steuerpflichtigen gehaltenen Anteile zusammengerechnet werden. Dadurch ergibt sich das Problem, dass einzelne Aktienkäufe und -verkäufe anderer Personen Auswirkungen auf die Anwendbarkeit der CFC-Regelung haben, nicht.²⁶⁾

Genauso wie in Deutschland²⁷⁾ und im österreichischen Entwurf²⁸⁾ liegt eine schädliche CFC nur vor, wenn sie überwiegend passive Einkünfte erzielt.²⁹⁾ Überwiegen bei der CFC hingegen Einkünfte aus industrieller oder gewerblicher Tätigkeit im Sitzstaat, so liegt keine schädliche CFC vor. Hierbei legt die französische Verwaltung „Sitzstaat“ nicht eng aus, sondern geht von einem geografisch oder wirtschaftlich zusammenhängenden Gebiet aus.³⁰⁾ Allerdings muss der Steuerpflichtige das Überwiegen der aktiven Einkünfte nachweisen.³¹⁾ Ebenfalls ähnlich anderen CFC-Gesetzgebungen³²⁾ qualifiziert die französische CFC-Gesetzgebung ausländische Tochtergesellschaften nur dann als schädliche CFC, wenn das Steuerniveau im Ausland zu niedrig ist.³³⁾ Dies liegt dann vor, wenn die effektive Steuerbelastung der CFC um ein Drittel niedriger ist, als diese bei Erzielung der Einkünfte durch die Mutter selbst wäre.³⁴⁾ Dies ist problematisch, da nicht nur Niedrigsteuerländer dadurch zu CFC-Standorten werden können. Auch unterschiedliche Spezialregelungen können zu der Anwendung der CFC-Regelung führen. So führt z. B. das Halten einer 1-%-Beteiligung an einer österreichischen Gesellschaft in einer österreichischen Tochtergesellschaft zur Anwendung von § 10 Abs. 1 KStG. Andererseits würde das direkte Halten dieser Beteiligung in der französischen Mutter zu keiner Befreiung führen. Die Tochtergesellschaft in Österreich wird somit signifikant besser behandelt. Daher ist diese Tochtergesellschaft eine potenziell schädliche CFC. Weiters kann es zur Anwendung der CFC-Regelung kommen, wenn das Bestehen eines DBA zwischen dem Staat der CFC und dem Drittstaat bei einem Fehlen eines solchen DBA zwischen Frankreich und dem Drittstaat zu einer potenziell niedrigeren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der CFC führen kann.³⁵⁾ Ähnliche Effekte können sich auch durch unterschiedliche Regelungen in den DBA ergeben.

Was ist nun die Konsequenz der Qualifikation als schädliche CFC? Sie führt dazu, dass die Mutter für jede ausländische Tochter für sich genommen den Gewinn nach französischen Regeln zu ermitteln und gesondert zu versteuern hat.³⁶⁾ Steuerpflichtig ist allerdings nur jener Teil, der jenem Anteil an Beteiligungen entspricht, der gem. Art. 209 B CGI als Anteil an einer schädlichen CFC qualifiziert wurde.³⁷⁾ Dies führt dazu, dass Verluste und Gewinne weder zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft noch zwischen den einzelnen CFC ausgeglichen werden können.³⁸⁾ Somit werden die CFC zwar als unselbständig behandelt, um ihre Besteuerung zu rechtfertigen, jedoch

²⁵⁾ § 1 Abs. 2 AStG-E.

²⁶⁾ Vgl. hierzu M. Lang/Konezny, Voraussetzung für die Hinzurechnung verlagert Einkünfte nach § 1 AStG-E, in Gassner/M. Lang/Lechner, AStG-E (2001) 59 ff. (63 ff.).

²⁷⁾ § 8 dAStG.

²⁸⁾ § 1 Abs. 1 i. V. m. § 2 AStG-E. Vgl. Bauer, Hinzurechnungspflichtige Passiveinkünfte nach § 2 AStG-E, in Gassner/M. Lang/Lechner, AStG-E (2001) 99 ff.

²⁹⁾ Vgl. Moerman, *intertax* 1999, 61. Vgl. zum Überwiegen Thill/Milhac, *TNI* 1997, Vol. 14, 782 f. Auch dies entspricht der Praxis in den meisten Ländern. Vgl. hierzu Henson, *TPIR* 1995, 10.

³⁰⁾ Vgl. Moerman, *intertax* 1999, 63; Thill/Milhac, *TNI* 1997, Vol. 14, 783. Im Gegensatz dazu die frühere enge Auslegung; vgl. hierzu Douvier, *Bulletin Fiscal* 1991, 626.

³¹⁾ Vgl. Moerman, *intertax* 1999, 63. Im Gegensatz dazu liegt es an der Verwaltung, die niedrige Besteuerung nachzuweisen: Thill/Milhac, *TNI* 1997, Vol. 14, 780.

³²⁾ Vgl. die Aufstellung bei Kaufmann, *SWI* 2001, 18 f.

³³⁾ Vgl. Douvier, in *IFA* (Hrsg.) CDFI, Volume LXXXVb 496 ff.; Moerman, *intertax* 1999, 62.

³⁴⁾ Vgl. Delattre/Streiff, *TNI* 1992, Vol. 5, 808; Immerman/Dibout/Crosbie, *French CFCs face EU challenges*, *ITRev. Jul./Aug.* 1999, 45 f. (45); Thill/Milhac, *TNI* 1997, Vol. 14, 780.

³⁵⁾ Vgl. die Beispiele bei Delattre/Streiff, *TNI* 1992, Vol. 5, 808 f.

³⁶⁾ Vgl. Douvier, *Bulletin Fiscal* 1991, 624; Moerman, *intertax* 1999, 63; Thill/Milhac, *TNI* 1997, Vol. 14, 783 f.

³⁷⁾ Vgl. Moerman, *intertax* 1999, 63.

³⁸⁾ Vgl. Douvier, in *IFA* (Hrsg.) CDFI, Volume LXXXVb 503; Lefevre-Péaron, *TPIR* Aug. 1998, 6.

verweigert man ihnen die Möglichkeit des Verlustausgleichs, die unselbständigen Einheiten zustehen müsste.³⁹⁾

Diese Besteuerung der Tochtergesellschaften im Ansässigkeitsstaat der Mutter⁴⁰⁾ würde natürlich zu wirtschaftlicher Doppelbesteuerung⁴¹⁾ führen, da i. d. R. auch der Ansässigkeitsstaat der Tochter deren Gewinn besteuern wird. Auch dem OECD-MA nachgebildete DBA weisen in der Regel dem Ansässigkeitsstaat der Tochter das Besteuerungsrecht zu. Zur Vermeidung möglicher Doppelbesteuerungen rechnet Frankreich einerseits die im Ausland von der CFC gezahlte Steuer auf die französische Steuer an.⁴²⁾ Dies allein kann allerdings nicht zu einer kompletten Vermeidung der Doppelbesteuerung führen. Sobald die Tochtergesellschaft Dividenden ausschüttet, würde deren Besteuerung in Frankreich nämlich auch zu einer weiteren Doppelbesteuerung von schon in Frankreich durch die CFC-Gesetzgebung steuerlich erfasster Gewinne kommen. Daher sind Dividendeneinkünfte, die von schädlichen CFC ausgeschüttet werden, in Frankreich steuerfrei.⁴³⁾

Dass die Anwendung dieser CFC-Gesetzgebung schon im Verhältnis zu Staaten, mit denen ein DBA vorliegt, problematisch ist, zeigt die jüngste Rechtsprechung des Conseil d'État.⁴⁴⁾ In diesem Urteil entschied der Conseil d'État, dass Art. 7 OECD-MA – und die ihm nachgebildeten Regelungen – der Anwendung der CFC-Gesetzgebung entgegenstehen, da Art. 7 dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das alleinige Besteuerungsrecht zuspricht. Folglich kann Frankreich nicht Unternehmen, die es selbst nicht als ansässig qualifiziert,⁴⁵⁾ der Besteuerung unterwerfen.⁴⁶⁾

II. Diskriminierung?

Dazu kommt noch als weiteres Problem, dass die Voraussetzung der Niedrigbesteuerung auch von den Steuerrechtsordnungen mancher EU-Mitgliedstaaten erfüllt werden. Damit stellt sich die Frage, ob die französische CFC-Gesetzgebung geltendem EG-Recht entspricht.⁴⁷⁾ Speziell die Konformität von CFC-Gesetzgebungen mit den Diskriminierungsverboten der Grundfreiheiten des EG-Vertrages wird in letzter Zeit immer mehr in Frage gestellt.⁴⁸⁾ Das Grundproblem ist, dass die Muttergesellschaft bei

³⁹⁾ Dass dies auch bei DBA, die der Befreiungsmethode folgen, eine zwingende Konsequenz ist, zeigt VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217. Vgl. weiters H. Loukota, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 ff.; *Trenkwalder/Firlinger*, Ausländische Betriebsstättenverluste im Lichte der Vorgaben des EU-Rechts, SWI 2001, 514 ff.; *Zorn*, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 ff.; vgl. allerdings auch die Kritik bei M. Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 ff.

⁴⁰⁾ *Thill/Milhac*, TNI 1997, Vol. 14, 783.

⁴¹⁾ Vgl. M. Lang, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 ff.; M. Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz. 11 ff.

⁴²⁾ Vgl. *Douvier*, Bulletin Fiscal 1991, 625; *Lefevre-Péaron*, TPIR Aug. 1998, 6; *Moerman*, intertax 1999, 63; *Thill/Milhac*, TNI 1997, Vol. 14, 785.

⁴³⁾ Vgl. *Douvier*, Bulletin Fiscal 1991, 625; *Lefevre-Péaron*, TPIR Aug. 1998, 7; *Moerman*, intertax 1999, 63; *Thill/Milhac*, TNI 1997, Vol. 14, 786.

⁴⁴⁾ Conseil d'État 28. 6. 2002, *Schneider Electric*, No 232276. Vgl. kritisch H.-J. Aigner, CFC-Gesetzgebung und DBA-Recht, in diesem Heft, 407 ff.

⁴⁵⁾ Controlled Foreign Corporations. Vgl. auch *Lefevre-Péaron*, TPIR Aug. 1998, 3.

⁴⁶⁾ Vgl. zu dieser Problematik weiterführend *Mbwa-Mboma*, France-Switzerland Treaty Overrides CFC Regime, French Tax Court Rules, TNI 2002, Vol. 27, 143 ff.

⁴⁷⁾ Vgl. schon *Dibout*, Territorialité de l'Impôt, Répression de l'Evasion Fiscale et Liberté d'établissement dans la Communauté Européenne, Revue de Droit Fiscal 1998, 1475 ff.; *Immerman/Dibout/Crosbie*, ITRev. Jul./Aug. 1999, 45 f. (46); *Thill/Milhac*, TNI 1997, Vol. 14, 786.

⁴⁸⁾ Vgl. *Arnold/Dibout*, in *IFA* (Hrsg.) CDFI, Volume LXXXVlb 243 f.; *Clayson*, The impact of European law and treaty relief on the UK controlled foreign companies rules, intertax 1998, 326 ff.; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EU-Binnenmarkt, Band I (1997), 355 f.; *Dibout*, Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté Européenne, Droit Fiscal Juris Classeur 1998, 1475; *Hahn*, in Institut für Finanzen (Hrsg.), Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht (1999) 130 ff. *Hahn*, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 609 ff.; *Kämper*, „Eurowings“: EU-Rechts-

der Gründung einer Tochter im Inland keine Steuern für den Gewinn der Tochter zu tragen hat, wohingegen bei schädlichen CFC der Mutter Steuern für den Gewinn der Tochter auferlegt werden. Somit liegt eine Schlechterbehandlung eines Steuerpflichtigen mit einer Verbindung zu einem anderen Mitgliedstaat im Vergleich zu einem reinen nationalen Sachverhalt vor. Dass dies zu einer Verletzung der Grundfreiheiten führen kann, hat der EuGH schon mehrfach bestätigt.⁴⁹⁾

Ein weiteres Spannungsverhältnis mit dem EU-Recht entsteht dadurch, dass die französische Muttergesellschaft eine Beweislastumkehr trifft und die Mutter in gewissen Fällen nachweisen muss, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer schädlichen CFC nicht vorliegen⁵⁰⁾ und nicht die Finanzverwaltung nachweisen muss, dass diese Voraussetzungen vorliegen. Dass ein solcher zusätzlicher Aufwand bei Auslandssachverhalten, um dasselbe Ergebnis wie bei reinen Inlandssachverhalten zu erreichen,⁵¹⁾ einen Verstoß gegen die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages darstellt, hat der EuGH schon in den Rs. *Safir*⁵²⁾ und *Vestergaard*⁵³⁾ festgehalten.

III. Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens

Diese Konflikte mit dem EG-Recht haben nun dazu geführt, dass die Kommission der Europäischen Gemeinschaften ein Mahnschreiben an die französische Regierung erstellt hat.⁵⁴⁾ Dieses Mahnschreiben gibt der französischen Regierung die Gelegenheit, die in Frage stehende Regelung zu rechtfertigen. Gleichzeitig stellt dieses Mahnschreiben, das die Kommission am 20. 3. 2002 beschlossen hat,⁵⁵⁾ die erste Stufe im Vorverfahren zu einem Vertragsverletzungsverfahren gem Art. 226 EG dar.⁵⁶⁾ Sowohl dieses Mahnschreiben als auch die Stellungnahme der französischen Regierung wurden bisher vertraulich behandelt. Als nächster Schritt im Vertragsverletzungsverfahren folgt eine begründete Stellungnahme der Kommission und – falls der Mitgliedstaat

stöße bei der gewstl. Hinzurechnungsbesteuerung, dem AStG und der Gesellschafterfremdfinanzierung!, FR 2001, 665 ff.; M. Lang, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, 217 ff.; M. Lang, CFC Legislation and Community Law, ET 2002, in Druck; Rotondaro, Some implications of the Centros judgment and on the compatibility with Community law of the Italian CFC regime to be instituted (1), Rivista di Diritto Tributario Internazionale 2001, Abschn. 433 ff.; Sandler, Tax Treaties² 188 ff.; Schön, DB 2001, 940 ff.; Schön, CFC Legislation and European Community Law, BTR 2001, 250 ff.; Muszynska/Tumpel, Die Vorschriften des AStG-E aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) AStG-E 283 ff.; Wassermeyer, Die im Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, 193 ff. (194); Wassermeyer, Der Scherbenhaufen „Hinzurechnungsbesteuerung“, EuZW 2000, 513; Wassermeyer, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, IStR 2001, 113 ff.; Wassermeyer, Die Gründe für die Schaffung des deutschen AStG, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) AStG-E 37 ff. (44).

⁴⁹⁾ Vgl. die „steuerrechtliche“ Judikatur in den Fällen EuGH 17. 9. 1988, Rs. 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 5589; EuGH 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson-Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955; EuGH 18. 4. 1998, Rs. C-118/96, *Safir*, Slg. 1998, I-1897; EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *Imperial Chemical Industries*, Slg. 1998, I-4695; EuGH 16. 10. 1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*, Slg. 1999, I-7447; EuGH 28. 10. 1999, Rs. C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641; EuGH 13. 4. 2000, Rs. C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787; EuGH, 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071. Vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions – Ban and Justification, ECTR 1994, 74 ff. (76 f.); M. Lang, IStR 2001, 218; *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 161 ff.; *Wouters*, The Principle of Non-Discrimination in European Community Law, ECTR 1999, 98 ff. (105).

⁵⁰⁾ Vgl. *Lefevre-Péaron*, TPIR Aug. 1998, 7; *Moerman*, intertax 1999, 63. Diese Nachweispflichten treffen die aktive Tätigkeit. Vgl. auch *Delattre/Streiff*, TNI 1992, Vol. 5, 808; *Thill/Milhac*, TNI 1997, Vol. 14, 782.

⁵¹⁾ In diesem Fall die Besteuerung des Gewinnes der Tochtergesellschaft nur bei der Tochter.

⁵²⁾ EuGH 28. 4. 1998, *Safir*, Rs. C-118/96, Slg. 1998, I-1897, Rz. 26 ff.

⁵³⁾ EuGH 28. 10. 1999, *Vestergaard*, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641, Rz. 21 ff.

⁵⁴⁾ Vgl. Les Echos vom 1. 7. 2002; *Valat*, European Commission issues for notice to France on application of French CFC rules to Luxembourg captive insurance companies, Tax News Service (TNS) 2002, 396.

⁵⁵⁾ Zurückgehend auf die Beschwerde 1996/4450, *Traitement Fiscal de Filiales Luxembourgeoises de Compagnies*. Vgl. http://www.europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/droit_com/a_20020419/pdf/f.pdf.

⁵⁶⁾ Vgl. *Geiger*, EUV/EGV³ (2000) Art. 226 Rz. 10 ff.

nicht binnen vorgegebener Frist⁵⁷⁾ zur Befriedigung der Kommission handelt – eine Vertragsverletzungsklage beim EuGH.⁵⁸⁾

Ob die französische CFC-Gesetzgebung zu rechtfertigen ist, ist die spannende Frage, die durch dieses Verfahren beantwortet werden könnte, falls sich die Kommission dem zu erwartenden politischen Druck nicht beugt⁵⁹⁾ und das Verfahren einstellt. Eine Rechtfertigung mit dem Zweck der Norm, Steuerumgehungen zu verhindern, wird voraussichtlich nicht möglich sein. Der Grund dafür ist, dass der ständigen Rspr. des EuGH zu entnehmen ist,⁶⁰⁾ dass eine Anti-Avoidance-Regelung nur dann dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht, wenn sie auf eine Einzelprüfung des Falles abstellt⁶¹⁾ und nur Umgehungsfälle trifft.⁶²⁾ Dies liegt allerdings hier eindeutig nicht vor, da auch wirtschaftlich sinnvolle Gestaltungen benachteiligt werden. Dies kann leicht an einem Beispiel verdeutlicht werden. Eine Gewinnverschiebung bei einer Beteiligung von nur 15 % aus Gründen der Steuerumgehung scheint sehr unwahrscheinlich, da 85 % des verschobenen Gewinns Fremden zustehen. Folglich müssen andere – wirtschaftliche – Gründe für diese Gestaltung sprechen. Trotzdem würde auch dieser Fall zu der Anwendung der französischen CFC-Gesetzgebung führen.

Auch eine Rechtfertigung durch die Tatsache, dass die meisten Voraussetzungen nicht im Gesetz selbst, sondern durch Verwaltungsanweisungen geregelt sind,⁶³⁾ ändert nichts am Charakter der EU-Rechtswidrigkeit. Dies zeigt sich am Urteil des EuGH in der Rs. *Vestergaard*⁶⁴⁾. Speziell die jüngere Diskussion⁶⁵⁾ wirft weitere Möglichkeiten der Rechtfertigung auf. Einerseits sind dies das Prinzip der Kapitalexporthneutralität⁶⁶⁾ und die Sicherung der Besteuerung des Welteinkommens.⁶⁷⁾ Beide wurden vom EuGH bei anderen Problemlagen noch nicht als Diskriminierung angesehen. Weiters wurde auch die Möglichkeit angedacht, dass die Niedrigbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der CFC⁶⁸⁾ und die Qualifikation der Körperschaften mit Abschirmwirkung durch den Gesetzgeber⁶⁹⁾ als Rechtfertigung dienen könnten.

Auch die Gleichstellung von Investitionen im In- und Ausland in Bezug auf die Steuerbelastung, die durch CFC-Gesetzgebungen erreicht wird, kann keine Rechtfertigung sein. Der Grund dafür ist, dass der EuGH schon in der Rs. *Gilly*⁷⁰⁾ klargestellt hat, dass unterschiedliche Steuertarife keine Diskriminierung darstellen. Weiters steht auch schon seit *IC/1*⁷¹⁾ fest, dass keine Steuerumgehung vorliegt, wenn Steuergut von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt wird. Folglich kann dies kein Grund dafür sein,

⁵⁷⁾ Diese Frist beträgt normalerweise 2 Monate. Vgl. *Valat*, TNS 2002, 396.

⁵⁸⁾ Vgl. *Geiger*, EUV/EGV³ Art. 226 Rz. 13.

⁵⁹⁾ Da die Mehrzahl der Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten irgendeine CFC-Gesetzgebung vorsehen, werden diese nicht daran interessiert sein, attestiert zu bekommen, dass diese dem EU-Recht widerspricht.

⁶⁰⁾ Richtungsweisend EuGH 16. 7. 1998, *Imperial Chemical Industries*, Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-4695.

⁶¹⁾ Im Gegensatz dazu hat der Steuerpflichtige hier nur in gewissen Fällen die Möglichkeit zu beweisen, dass die Voraussetzungen einer schädlichen CFC nicht vorliegen.

⁶²⁾ Vgl. schon *Züger*, Mißbrauch im europäischen Unternehmensteuerrecht, in *Gassner/M. Lang* (Hrsg.) *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen* (1998) 549 ff. (564).

⁶³⁾ *Richter*, Neueste Entwicklung der französischen Rechtsprechung zum Außensteuerrecht bei DBA-Staaten, IStR 2002, 231 ff. (231).

⁶⁴⁾ EuGH 28. 10. 1999, *Vestergaard*, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641. Weiters kann ein Verstoß gegen EU-Recht durch ein Gesetz nicht alleine durch europarechtskonforme Verwaltungsübung beseitigt werden: EuGH 26. 10. 1995, *Biehl II*, Rs. C-151/94, Slg. 1995, I-3685. Vgl. dazu *Toifl*, Neue EuGH-Rechtsprechung zur Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, SWI 1995, 425 ff. (426).

⁶⁵⁾ Vgl. M. Lang, IStR 2002, 217 ff.; *Schön*, DB 2001, 940 ff.; *Muszynska/Tumpel*, Die Vorschriften des AStG-E aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.) *AStG-E 283 ff.*; *Wassermeyer*, Die Gründe für die Schaffung des deutschen AStG, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.) *AStG-E 44*.

⁶⁶⁾ Vgl. *Schön*, DB 2001, 945.

⁶⁷⁾ Vgl. hierzu weiterführend *Schön*, DB 2001, 946; M. Lang, IStR 2002, 220 f.

⁶⁸⁾ Vgl. M. Lang, IStR 2002, 219 f.; *Schön*, DB 2001, 943 ff.

⁶⁹⁾ Vgl. M. Lang, IStR 2002, 221 f.

⁷⁰⁾ EuGH 12. 5. 1998, *Gilly*, Rs. C-336/96, Slg. 1998, I-2793.

⁷¹⁾ EuGH 16. 7. 1998, *Imperial Chemical Industries*, Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-4695. Vgl. *Hahn*, IStR 1999, 613 ff.

diese Ungleichbehandlung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft durch eine Diskriminierung wieder auszugleichen.

IV. Abschließende Würdigung

CFC-Gesetzgebungen stellen eine bewusste Schlechterbehandlung von Auslandstatbeständen dar und sollen die steuerliche Attraktivität dieser Gestaltungen verhindern. Auch die OECD befürwortet derartige Maßnahmen im Kampf gegen den schädlichen Steuerwettbewerb.⁷²⁾ Ob heutige CFC-Gesetzgebungen der EU-Mitgliedstaaten jedoch den Vorgaben des EU-Rechts entsprechen und somit zwischen den Mitgliedstaaten angewendet werden dürfen, bleibt allerdings fraglich. Eine endgültige Klärung kann nur durch den EuGH erfolgen. Das nun von der Kommission eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren gegen Frankreich könnte zu einem Urteil in dieser Frage führen. Dass die Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten eine spezielle CFC-Gesetzgebung vorsehen,⁷³⁾ erhöht die Sprengkraft einer möglichen Entscheidung des EuGH, stellt jedoch keinen Rechtfertigungsgrund dar.⁷⁴⁾

Ob oben genannte Argumente geeignet sind, eine Regelung wie die französische CFC-Gesetzgebung, die eine eigenständige Regelung darstellt, die speziell ausländische Sachverhalte schlechter stellt, inländische jedoch nie betrifft,⁷⁵⁾ zu rechtfertigen, bleibt fraglich.⁷⁶⁾ Je spezifischer eine Regelung für bestimmte ausländische Sachverhalte eine schlechtere Behandlung vorsieht, desto schwieriger wird deren Rechtfertigung fallen.

⁷²⁾ OECD (Hrsg.) *Controlled Foreign Company Legislation* (1996) und Report des OECD-Ministerrates vom 27./28. April 1998: *OECD (Hrsg.) Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (1998).

⁷³⁾ Vgl. die Auflistung bei *Kaufmann*, SWI 2001, 17.

⁷⁴⁾ Vgl. schon EuGH 28. 1. 1986, *Avoir fiscal*, Rs. 270/83, Slg. 1986, 273.

⁷⁵⁾ Vgl. hierzu auch EuGH 29. 4. 1999, *Royal Bank of Scotland*, Rs. C-311/97, Slg. 1999, I-2651.

⁷⁶⁾ Vgl. M. Lang, IStR 2002, 222.