

Markus Christoph Stefaner*)

EuGH-Verfahren zur Vereinbarkeit von CFC-Gesetzgebung mit Gemeinschaftsrecht

ECJ: PENDING CASE ON THE COMPATIBILITY OF CFC-LEGISLATION AND EC LAW

After some missed opportunities, a request for a preliminary ruling concerning the compatibility of CFC-Legislation to EC Law has now been put forward by UK Special Commissioners to the ECJ. The answer to this request will be very interesting for Austria as, due to the future corporate tax rate of 25 %, Austria might run the risk of being qualified as a low tax country, at least by some jurisdictions.

I. Einleitung Aus Angst vor der Verschiebung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerränder haben immer mehr Industrieländer Gesetzgebungen eingeführt, die dazu führen, dass Gesellschafter bei der Zwischenschaltung beherrschter ausländischer Kapitalgesellschaften (CFC)¹⁾ auch Steuer für das Einkommen der – im Ausland ansässigen – CFC zahlen müssen. Auch innerhalb der EU sind CFC-Gesetzgebungen immer häufiger anzutreffen.²⁾ Dadurch kann es – abhängig von den Anwendungsvoraussetzungen für den Durchgriff durch die ausländische Gesellschaft – auch zu einer Besteuerung von Investitionen in anderen Mitgliedsstaaten kommen. Da ein entsprechender Durchgriff nach vielen Rechtsordnungen nur bei im Ausland ansässigen Gesellschaften vorgenommen wird, wird schon seit einiger Zeit die Frage diskutiert, ob CFC-Gesetzgebungen mit Europarecht kompatibel sind.³⁾ Bisher wurden einige Chancen vergeben, den EuGH mit der Frage zu beschäftigen,⁴⁾ doch am 6. 6. 2004 entschlossen sich die britischen Special Commissioner *Avery Jones* und *Gammie* dem EuGH die Vorlagefrage zu stellen, ob die CFC-Gesetzgebung in Großbritannien mit Europarecht vereinbar ist.⁵⁾

II. Die CFC-Regelung in Großbritannien

Großbritannien führte im Jahr 1984 eine CFC-Regelung ein.⁶⁾ Die CFC-Gesetzgebung führt dazu, dass im Falle von nichtansässigen Kapitalgesellschaften, die von in Großbritannien ansässigen Personen kontrolliert werden, eine Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter ausgelöst wird, wenn sich die Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland befindet.⁷⁾

Eine Kontrolle der CFC i. S. d. britischen CFC-Gesetzgebung liegt vor, wenn der ansässige Gesellschafter über ein ausreichendes Beteiligungsausmaß oder ausreichende

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

1) Controlled Foreign Companies.

2) Vgl. die Nationalberichte in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation – Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law (2004).

3) Vgl. Stefaner, Geht die Europäische Kommission gegen CFC-Gesetzgebung vor?, SWI 2002, 415 (418) m. w. N.; Pouletty, Consequences Arising from the Decision on French CFC Rules, EUF 7/02, 15 (16); Thömmes, CFC Legislation and EC Law, intertax 2003, 188 ff.; H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, General Report, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, CFC Legislation 13 (39).

4) Die Entscheidung des Conseil d'Etat 28. 6. 2002, *Schneider*, Nr. 232276 betraf die Schweiz; das finnische Höchstgericht 20. 3. 2002, KHO: 2002:26, *Re A Oyj Abp* sah keine Veranlassung, den Fall dem EuGH vorzulegen und das Vorverfahren zum Vertragsverletzungsverfahren zurückgehend auf die Beschwerde 1996/4450, *Traitement Fiscal de Filiales Luxembourgeoises de Compagnies* (http://www.europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/droit_com/a_20020419/pdf/f.pdf) führte auch zu keinem Ergebnis.

5) The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*.

6) Part II Chapter IV (sec. 747 – 756) Income and Corporation Taxes Act 1988.

7) Vgl. Ullah, National Report United Kingdom, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation 605 (613).

Stimmrechte zur Durchsetzung seines Willens verfügt. Auch durch Joint Ventures, an denen eine britische Person beteiligt ist, kann die Beherrschung erreicht werden. Alternativ dazu können auch vertragliche Beziehungen (z. B.: Gesellschaftsvertrag) dazu führen, dass eine Beherrschung der ausländischen Gesellschaft vorliegt.⁸⁾ Zu einer Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter kann es erst ab einer Mindestbeteiligung von 25 % kommen.⁹⁾ Ist die ausländische¹⁰⁾ Gesellschaft einer britischen Kapitalgesellschaft vergleichbar und unterliegt die Gesellschaft einer niedrigen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat – einer Besteuerung von weniger als 75 % der Steuerlast bei Ansässigkeit in Großbritannien – kann die CFC-Besteuerung ausgelöst werden.¹¹⁾

Auch wenn die Voraussetzungen der Anwendung der CFC-Gesetzgebung gegeben sind, bedeutet dies nicht, dass in jedem Fall die Gesellschafter zur Besteuerung herangezogen werden. Der Grund dafür ist, dass es einige Ausnahmen gibt.¹²⁾ Einige basieren darauf, dass nur das „missbräuchliche“ Einschalten von ausländischen Kapitalgesellschaften angegriffen werden soll. Andere Ausnahmen dienen offensichtlich der Verwaltungsvereinfachung. Einerseits stellen CFC, die eine akzeptable Ausschüttungspolitik verfolgen – mindestens 90 % der Gewinne müssen ausgeschüttet werden – keine schädlichen – die CFC-Besteuerung auslösende – CFC dar.¹³⁾ Darüber hinaus wird auch ein „Tätigkeitstest“ angewandt. Gesellschaften, die aktive Tätigkeiten oder bestimmte Holdingaktivitäten ausüben, werden auf Grund ihrer Integration in den lokalen Markt nicht als Missbrauchsvehikel gesehen. Folglich stellen sie auch keine schädlichen CFC dar.¹⁴⁾ Außerdem sind auch potenzielle CFC vom Anwendungsbereich der CFC-Gesetzgebung ausgenommen, wenn sich mindestens 35 % der Anteile im Fremdbesitz befinden und die Aktien an einer anerkannten Börse gehandelt werden.¹⁵⁾ Überdies liegt auch keine schädliche CFC vor, wenn im „Motivtest“ nachgewiesen werden kann, dass der Grund für die Gründung der CFC nicht Steuerersparnis war¹⁶⁾ oder wenn der zurechenbare Gewinn aller CFC eines Gesellschafters¹⁷⁾ kleiner als £ 50.000,- ist.¹⁸⁾ Das Ziel der meisten Ausnahmen ist, „positive“ wirtschaftliche Aktivitäten im Ausland nicht zu behindern. Da es die Pflicht der Gesellschafter ist, schädliche CFC eigenständig in die Steuererklärung mit einzubeziehen,¹⁹⁾ liegt die Beweislast bei den Gesellschaftern.

Findet die CFC-Gesetzgebung Anwendung, entsteht den in Großbritannien ansässigen Muttergesellschaften²⁰⁾ eine Steuerschuld in Höhe des dem Ausmaß ihrer Beteili-

⁸⁾ *Friel*, National Report United Kingdom, in IFA (Hrsg.) Limits on the use of low-tax regimes by multinational business: current measures and emerging trends, CDFI LXXXVlb, 869 (877 f.); *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation 615.

⁹⁾ Vgl. *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 619.

¹⁰⁾ Hierzu ist auch das DBA zu berücksichtigen. Vgl. *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation 617.

¹¹⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 5. *Friel*, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVlb, 870 ff.; *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation 615 f.

¹²⁾ Sec. 748 TA 1988.

¹³⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 6. *Friel*, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVlb, 886 ff.; *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 613.

¹⁴⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 6. *Friel*, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVlb, 881 ff.; *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 614.

¹⁵⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 6. *Friel*, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVlb, 888 f.; *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 614.

¹⁶⁾ Vgl. ausführlicher The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 6. *Friel*, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVlb, 888.

¹⁷⁾ The Special Commissioners 29. 3. 2004, SPC/00405, *Jansen Nielsen Pilkes Limited*.

¹⁸⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 6. *Friel*, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVlb, 889; *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 614.

¹⁹⁾ *Mongan/Gordon-Brown*, U.K. Self-Assessment for Controlled Foreign Companies, TPIR 2001/28, 3 f.; *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 614.

²⁰⁾ *Friel*, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVlb, 878 ff.

gung an der CFC entsprechenden Anteils des – nach britischen Regeln ermittelten²¹⁾ – Gewinns der CFC.²²⁾ Werden CFC-Gewinne bei den Gesellschaftern besteuert, sind die von der CFC gezahlten Steuern anrechenbar. Da die CFC-Gesetzgebung fingiert, dass die CFC in Großbritannien ansässig ist, hat der Gesellschafter Anspruch auf Anrechnung aller Steuern, die auf Grund von DBA, aber auch von unilateralen Maßnahmen anrechenbar wären, wäre die CFC in Großbritannien ansässig.²³⁾ Erwirtschaftet die CFC jedoch Verluste, können diese nicht mit positiven Einkünften der Gesellschafter ausgeglichen werden. Es ist nur ein Vortrag der Verluste und ein späterer Ausgleich mit positiven Einkünften derselben CFC möglich.²⁴⁾

Zur Vermeidung einer potenziellen Doppelbesteuerung im Fall einer späteren Ausschüttung der Gewinne der CFC an die Gesellschafter oder bei einer Veräußerung der Beteiligung an der CFC, kann die auf Grund der CFC-Gesetzgebung bezahlte Steuer auf die spätere Steuerlast bei Ausschüttung angerechnet werden.²⁵⁾

III. Die Rs. *Cadbury Schweppes*

1. Kurzdarstellung des Sachverhalts

Teil des Konzerns *Cadbury Schweppes* waren auch zwei Finanzierungsgesellschaften in Irland. Auf Grund der speziellen Regelungen für IFSC²⁶⁾ in Irland unterlagen die Finanzierungsgesellschaften nur einer 10%igen KÖSt.²⁷⁾ Die Finanzierungsgesellschaften waren früher auf Jersey angesiedelt, wurden dann jedoch aus drei Gründen nach Irland verlegt:²⁸⁾ Zum einen erreichte man die Beseitigung steuerlicher Probleme kanadischer Anteilseigner von *Cadbury Schweppes*, die durch die Ansässigkeit der Finanzierungsgesellschaften auf Jersey entstanden. Darüber hinaus konnte durch die Ansiedlung innerhalb der EU die Zustimmungspflicht der britischen Finanzverwaltung zu bestimmten Auslandsbeziehungen vermieden werden. Außerdem konnte so auch die Quellensteuerbelastung reduziert werden. Nach Ansicht der Special Commissioner wären diese drei Ziele jedoch auch durch eine Ansiedlung in Großbritannien zu erreichen gewesen. Folglich wurde die Ansiedlung der Finanzierungsgesellschaften in Irland als rein steuerlich motiviert gesehen.²⁹⁾ Da die Tochtergesellschaften keinen Ausnahmestatbestand erfüllten,³⁰⁾ wurde die in Großbritannien ansässige Mutter entsprechend der CFC-Gesetzgebung zur Besteuerung herangezogen.³¹⁾

2. Anwendbarkeit des EG-Vertrags

Die Special Commissioner waren sich nicht sicher, ob der EG-Vertrag überhaupt anwendbar ist, weil die Finanzierungsgesellschaften ihrer Meinung nach nur in einem anderen Mitgliedsstaat gegründet wurden, um vom vorteilhafteren Steuersystem zu profitieren.³²⁾ Da die Frage jedoch nicht zweifelsfrei zu beantworten war,³³⁾ entschlossen

²¹⁾ Es gibt allerdings einige Unterschiede zur Gewinnermittlung für Ansässige: The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 5. Vgl. auch Ullah, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 618 f.

²²⁾ Vgl. Ullah, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 618 f.

²³⁾ Vgl. Friel, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXVIb, 889 f.; Ullah, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 621 f.

²⁴⁾ Vgl. Ullah, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 622.

²⁵⁾ Vgl. Ullah, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation, 622.

²⁶⁾ International Financial Service Centre. Sec. 39B Abs. 2 Irish Finance Act.

²⁷⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 2 (2).

²⁸⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 2 (4).

²⁹⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 2 (6).

³⁰⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 7.

³¹⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 8.

³²⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 10.

³³⁾ Vgl. EuGH 6. 10. 1982, Rs. 283/81, *C.I.L.F.I.T.*, Slg. 1982, 3415 für die Frage, wann eine europarechtliche Frage eindeutig genug ist, um auch ein Höchstgericht von der Vorlagepflicht zu entbinden.

sich die Special Commissioner, die Frage dem EuGH zur Klärung vorzulegen. Diese Entscheidung ist m. M. zu begrüßen. Zwar ist es h. A.,³⁴⁾ dass missbräuchliche Inanspruchnahme des EG-Vertrags den Schutz der Grundfreiheiten ausschließt. Davon kann man jedoch wohl nur bei Briefkastengesellschaften oder ähnlichen Konstruktionen ausgehen.³⁵⁾ In den meisten Fällen werden jedoch (auch) wirtschaftliche Gründe – z. B. das Know-How der verfügbaren Arbeitnehmer, die lokale Infrastruktur – für die Ansiedlung der Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat der CFC mit ausschlaggebend sein, die für eine ausreichende Beziehung zum Gaststaat sorgen.³⁶⁾ Folglich wird die Anwendbarkeit des EG-Vertrags auch im anhängigen Fall wohl kaum verwehrt werden.

Ist nun der EG-Vertrag anwendbar, stellt sich die Frage, welche Grundfreiheit durch die Behandlung der CFC verletzt sein könnte. Da es sich um Tochtergesellschaften handelt ist auf jeden Fall die Niederlassungsfreiheit betroffen.³⁷⁾ Daneben bedeutet die Gründung einer Tochtergesellschaft auch den Transfer von Kapital, weshalb auch die Kapitalverkehrsfreiheit³⁸⁾ anwendbar ist.³⁹⁾ Die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ist speziell deshalb von Interesse, da sich ihr Anwendungsbereich auch auf Investitionen in Drittstaaten erstreckt.⁴⁰⁾ Daher schützt sie nicht nur Investitionen in der EU und dem EWR,⁴¹⁾ sondern auch Investitionen in Staaten, die Mitglied keiner der beiden Vereinbarungen sind.⁴²⁾ Sind die Rahmenbedingungen für Investitionen in Drittstaaten jedoch anders als jene für Investitionen in Mitgliedsstaaten, werden sich daraus wohl zusätzliche Rechtfertigungsmöglichkeiten ergeben.⁴³⁾ Da in der Rs. *Cadbury Schweppes* die Tochtergesellschaften Finanzierungsgesellschaften sind, erbringen sie Dienstleistungen an die in Großbritannien ansässigen Gesellschaften, weshalb auch die Dienstleistungsfreiheit⁴⁴⁾ anwendbar ist.⁴⁵⁾

3. Beanstandete Diskriminierungen

Die auffälligste Diskriminierung besteht wohl in der Pflicht der Muttergesellschaft, Steuern für Gewinne zu zahlen, die sie nicht selbst erwirtschaftet hat, sondern die einer anderen (juristischen) Person zugeflossen sind. Dies stellt eine Diskriminierung dar, weil eine vergleichbare Steuerpflicht für Einkünfte einer Tochtergesellschaft im Inland – und auch in anderen Mitgliedsstaaten, die nicht als Niedrigsteuerland qualifiziert werden – nicht entsteht.

³⁴⁾ EuGH 9. 3. 1999, Rs. C-212/97, *Centros*, Slg. 1999, I-1459 Rz. 24 ff. Vgl. auch M. Lang, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, 217 (218).

³⁵⁾ Vgl. H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, CFC Legislation 39.

³⁶⁾ Vgl. für die Anforderungen der ständigen EuGH-Rspr. an das Missbrauchskonzept grundlegend EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 26.

³⁷⁾ Art. 43 EG. Art. 43 Abs. 1 EG spricht explizit die ‚sekundäre‘ Niederlassungsfreiheit durch die Gründung von Tochtergesellschaften an. Vgl. z. B. *Immerman/Dibout/Crosbie*, French CFCs face EU challenges, ITR 1999, 46.

³⁸⁾ Art. 56 EG.

³⁹⁾ Vgl. schon M. Lang, IStR 2002, 218; *Kaufmann*, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, in *Konezny/U. Zehetner* (Hrsg.) Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis (2003) 267 (274); H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, CFC Legislation 40 f.

⁴⁰⁾ Vgl. schon H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation 40 f. m. w. N.; *Burgstaller/Haslinger*, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 108 (117 f.).

⁴¹⁾ EuGH 23. 9. 2003, Rs. C-452/01, *Ospelt*.

⁴²⁾ Generalanwalt *Geelhoed* 10. 4. 2003, Rs. C-452, *Ospelt*, Rz. 45 ff.

⁴³⁾ Vgl. *Rust*, National Report Germany, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation 255 (278); *Dahlberg*, National Report Sweden, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) CFC Legislation 581 (603).

⁴⁴⁾ Art. 49 EG.

⁴⁵⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 9.

Darüber hinaus wurde die Frage aufgeworfen, ob es auch relevant ist, dass die Gewinnermittlungsvorschriften für CFC-Gesellschaften in manchen Belangen von jenen für ansässige Gesellschaften abweichen.⁴⁶⁾ Hier stellt sich eine grundsätzlichere Frage. Durch CFC-Gesetzgebungen entsteht nämlich i. d. R. eine Verpflichtung der Ermittlung des Gewinns der Tochtergesellschaft nach dem Steuerrecht der Muttergesellschaft. Dadurch muss das Ergebnis der Tochtergesellschaft zusätzlich zu der Ermittlung nach dem Steuerrecht des Sitzstaats der Tochtergesellschaft noch ein zweites Mal ermittelt werden. Zwar kann es zum heutigen Harmonisierungsstand wohl keinem Mitgliedsstaat zugemutet werden sich – z. B. bei Ermittlung von Auslandsergebnissen von Betriebsstätten – dem Gewinnermittlungsrecht eines anderen Staates zu beugen, jedoch können zusätzliche Anforderungen – wie z. B. die Pflicht zur Buchführung im jeweiligen Mitgliedsstaat – schnell zu einem Verstoß gegen Europarecht führen.⁴⁷⁾

Außerdem merkten die Special Commissioner an, dass sich ein gemeinschaftsrechtliches Problem daraus ergeben könnte, dass die CFC-Gesetzgebung keine Verlustverrechnung zwischen beiden als CFC qualifizierten Finanzierungsgesellschaften oder zwischen den CFC und den in Großbritannien ansässigen Gruppenmitgliedern zulässt.⁴⁸⁾ Den Special Commissioners ist zuzustimmen, dass dies ein gemeinschaftsrechtliches Problem darstellt. Allerdings ist es nicht primär ein Problem der CFC-Gesetzgebung, sondern die Problemstellung entsteht hier durch die Unanwendbarkeit des Group Reliefs⁴⁹⁾ auf ausländische Gesellschaften. Hier sollte die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Marks & Spencer II*⁵⁰⁾ Aufschluss geben, ob die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder aufgrund von Gemeinschaftsrecht geboten ist.

Ein weiterer möglicher Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht ergibt sich aus den erhöhten Nachweispflichten. Ist eine britische Gesellschaft Gesellschafterin einer potenziellen CFC, muss die britische Gesellschaft nachweisen, dass ein Ausnahmetatbestand greift. Dass auch zusätzliche Nachweispflichten zu einem Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht führen können, zeigte sich schon in der Rs. *Safir*.⁵¹⁾

4. Vorgebrachte Rechtfertigung

Aus dem Vorlagebeschluss ergeben sich zwei Rechtfertigungsschienen. Einerseits wurde vorgebracht, dass es sich um keine Diskriminierung handelt. Betrachtet man nämlich die Gruppe – bestehend aus den beiden CFC und der britischen Muttergesellschaft –, ergibt sich laut Special Commissioner⁵²⁾ keine Diskriminierung. Da die CFC-Gesetzgebung zu einer Hochschleusung auf das Steuerniveau Großbritanniens führt, liegt durch die Summe der Besteuerung der CFC und der Muttergesellschaft die gleiche Steuerbelastung wie bei einer britischen Tochtergesellschaft vor.

Es ist allerdings anzuzweifeln, ob diese Rechtfertigung greifen kann. Zum einen gestehen auch die Special Commissioner ein, dass die Gewinnermittlungsregeln für CFC von jenen für Ansässige abweichen. Entsteht dadurch im Einzelfall eine höhere Steuerlast, kann das zu einem Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht führen.⁵³⁾ Zum anderen hat der EuGH schon festgestellt, dass auch bei 100%iger Beteiligung zwei Steuerpflichtige vor-

⁴⁶⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 10.

⁴⁷⁾ EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura-Singer*, Slg. 1997, I-2471.

⁴⁸⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 10.

⁴⁹⁾ Vgl. *Rupal*, National Report United Kingdom, in IFA (Hrsg.) CDFI LXXXIXb in Druck.

⁵⁰⁾ EuGH Rs. C-446/03, *Marks & Spencer II*.

⁵¹⁾ EuGH 28. 4. 1998, Rs. C-118/96, *Safir*, Slg. 1998, I-1897.

⁵²⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 10.

⁵³⁾ Vgl. EuGH 12. 6. 2003, Rs. 234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933. Hier hat die Besteuerung der Bruttoerträge mit einem niedrigeren Steuersatz zu einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten geführt, da sie im anhängigen Fall zu einer höheren Steuerlast führte.

liegen⁵⁴⁾ und daher ein Vorteil des einen nicht einen Nachteil des anderen Steuerpflichtigen rechtfertigen kann.⁵⁵⁾ Darüber hinaus haben die Special Commissioner noch einen weiteren Problemkreis aufgeworfen. Durch die CFC-Gesetzgebung kommt es zu einer unterschiedlichen Behandlung von Investitionen in verschiedenen (Mitglieds)Staaten.⁵⁶⁾ Ob dies zu einem Verstoß gegen EU-Recht führen kann, hängt von der Zulässigkeit des Vergleichs von Ansässigen mit Beziehungen zu verschiedenen Mitgliedsstaaten ab.⁵⁷⁾

Als weiterer Rechtfertigungsgrund wird von den Special Commissioner vorgebracht, dass die CFC-Gesetzgebung eine Anti-Missbrauchsregel darstellt.⁵⁸⁾ Auch wenn die CFC-Gesetzgebung in Großbritannien den Gesellschaftern die Nachweismöglichkeit, dass die CFC nicht aus Missbrauchsgründen eingeschaltet wurden, belässt, wird dies beim EuGH voraussichtlich nicht als Rechtfertigung ausreichen. Zum einen verbleibt durch die Beweislastumkehr den Gesellschaftern auch dann ein zusätzlicher Aufwand, wenn gerade keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Zum anderen ist das Missbrauchs-konzept des EuGH enger.⁵⁹⁾ Das zeigt sich voraussichtlich gerade am anhängigen Fall sehr deutlich. Auch wenn nach innerstaatlicher Qualifikation ein Missbrauch vorliegt, werden sich voraussichtlich auch außersteuerliche Gründe – z. B. qualifizierte Arbeitskräfte, Kapitalexportheschränkungen – für die Konstruktion finden. Daher wird keine „rein künstliche Konstruktion[...], die auf der Umgehung des Steuerrechts [...] ausgerichtet ist“⁶⁰⁾ und somit auch kein Missbrauch i. S. d. EuGH Judikatur vorliegen.

IV. Würdigung

CFC-Gesetzgebungen wurden oft als Reaktion auf steuerliche Mindereinnahmen auf Grund des Wegfalls von Kapitalexportheschränkungen eingeführt.⁶¹⁾ Sie stellen daher eine bewusste Behinderung der Investition im Ausland dar, um Steuerverschiebungen in Niedrigsteuere Länder zu bekämpfen. Innerhalb des gemeinsamen Marktes der EU sind solche diskriminierenden Maßnahmen inzwischen jedoch ähnlich fraglich wie Kapitalexportheschränkungen. Da es andere Mittel gibt, den ‚schädlichen‘ Steuerwettbewerb zu bekämpfen,⁶²⁾ sind diese Verfahren der Diskriminierung von Auslandsinvestitionen vorzuziehen. Daher ist es zu begrüßen, dass es zu einem Verfahren vor dem EuGH kommt. Dass das Verfahren u. U. der Anfang des Endes von CFC-Gesetzgebungen innerhalb der EU sein könnte, ist auch für den Wirtschaftsstandort Österreich von Vorteil, da Senkungen der KÖSt dazu führen können, dass Österreich in Gefahr gerät, als Niedrigsteuerland i. S. mancher CFC-Gesetzgebungen qualifiziert zu werden. Darüber hinaus könnte eine Entscheidung des EuGH auch für die gem. § 37 Abs. 8 EStG vorge-sehene Verordnungsermächtigung des BMF relevant sein.

⁵⁴⁾ EuGH 13. 4. 2000, Rs. C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787, Rz. 40. Vgl. allerdings kritisch *Schön*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, DB 2001, 940 (944).

⁵⁵⁾ EuGH 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*, Slg. 1999, I-7447, Rz. 20. Vgl. schon *Dibout*, Territorialité de l'Impôt, Répression de l'Evasion Fiscale et Liberté d'Etablissement dans la Communauté Européenne, RDF 1998, 1475 (1478); M. Lang, IStR 2002, 219 f.; Kaufmann, in *Konezny/U. Zehetner* (Hrsg.) *Auswirkungen 277*; H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) *CFC Legislation 46 m. w. N.*

⁵⁶⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 10.

⁵⁷⁾ Vgl. zu dem ähnlichen Problem der Meistbegünstigung grundlegend *Schuch*, Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln?, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.) *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996) 99 (112 ff). Hier wird u. U. die Entscheidung des EuGH in der Rs. C-8/04, *Bujara* interessante Aufschlüsse geben können.

⁵⁸⁾ The Special Commissioners 6. 6. 2004, SPC/00415, *Cadbury Schweppes*, Rz. 10.

⁵⁹⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695. Vgl. auch M. Lang, IStR 2002, 219; Kaufmann, in *Konezny/U. Zehetner* (Hrsg.) *Auswirkungen 276*.

⁶⁰⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 26.

⁶¹⁾ Vgl. für die britische CFC-Gesetzgebung *Ullah*, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) *CFC Legislation 608*.

⁶²⁾ Vgl. H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner, in M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg.) *CFC Legislation 47 f.*