

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2009

46. Ausgabe | 11. Jahrgang

Redaktion: **Jürgen Wagner, LL.M.**  
**WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE**  
Konstanz (verantwortlich)

**Kirsten Bäumel**  
SINA · MAASSEN, Aachen

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## 1 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 2 Schwärzler/Wagner **Datendiebstahl in Liechtenstein – Ansprüche gegen die LGT Treuhand AG?**
- 6 Spatscheck **Ende des strafprozessualen Arrests nach § 111b ff. StPO im Steuerstrafverfahren?**
- 10 Beul **Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der Kündigung von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten**
- 13 von Brocke **FG Münster vom 22. Februar 2008: Verstößt § 8 Nr. 1 GewStG gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie?**
- 19 Zacher **Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht**

## 24 LiteraTour

## 26 Das aktuelle Urteil

## 30 Steuermelder

## 36 Termine

## Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der Kündigung von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten

Dr. Carsten René Beul RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Réviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

### 1. Problemstellung

Die Kündigung des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zur Erbschaftsteuer gibt Anlaß, die Frage aufzuwerfen, inwieweit die Kündigung eines DBA zwischen zwei Mitgliedstaaten zu einem gemeinschaftsrechtlich problematischen Zustand führt, wenn diese sich nicht auf ein neues Abkommen einigen können und dies zu einer Doppelbesteuerung führt. Aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung liegt die Zuständigkeit für die direkten Steuern mangels Kompetenzzuweisung allein bei den Mitgliedstaaten. Daher existiert grundsätzlich ein Nebeneinander unterschiedlicher Steuerrechtssysteme. Folglich können daher dieselben Sachverhalte in verschiedenen Mitgliedstaaten einer Steuerpflicht unterliegen. Die Kündigung des deutsch-österreichischen Abkommens soll nicht konkret behandelt werden, sondern zusätzlich mit der Prämisse, daß hierdurch eine Doppelbesteuerung entsteht.

### 2. Regelungen zur Doppelbesteuerung

Auf Gemeinschaftsebene mangelt es an Harmonisierungsmaßnahmen, die eine Doppelbesteuerung verhindern könnten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH obliegt die Beseitigung der Doppelbesteuerung grundsätzlich den Mitgliedstaaten.<sup>1</sup> Ein umfassendes multilaterales Übereinkommen ist bisher nicht geschlossen worden, so daß eine für alle Staaten geltende einheitliche Regelung fehlt.<sup>2</sup> Grenzüberschreitende Konfliktfälle sind nur in einem Teilssegment, im Zusammenhang mit Gewinneinkünften, durch das Übereinkommen 90/436/EWG<sup>3</sup> geregelt, das auf Grundlage des Art. 293 EG (ex-Art. 220) geschlossen wurde. Daneben existieren zahlreiche bilaterale Abkommen, die die Verteilung der Steuerhoheit zwischen den Abkommensstaaten untereinander regeln.

Soweit ein solches DBA gekündigt wird, entfällt die Verteilung mit der Folge, daß ein betroffener Gemeinschaftsbürger beiden Steuerrechtsordnungen ungeschützt unterfällt und gegenüber beiden Staaten aus demselben Einkommen oder einer Erbschaft bzw. Schenkung zur Steuerzahlung verpflichtet ist.

### 3. Kündigung ohne Neuabschluß als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht

Die Mitgliedstaaten trifft gegenüber den Gemeinschaftsbürgern die grundsätzliche Verpflichtung, bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit das Gemeinschaftsrecht zu respektieren.<sup>4</sup> Dies beinhaltet insbesondere eine die Grundfreiheiten respektierende kohärente, diskriminierungs- und beschränkungsfreie Ausgestaltung der Steuersysteme.<sup>5</sup>

Dabei kann je nach Tätigkeit des Gemeinschaftsbürgers als Grundfreiheit die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 39 EG, die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 oder die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG betroffen sein oder subsidiär ein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG vorliegen. Der Schutzbereich der jeweiligen Grundfreiheit ist eröffnet, wenn grenzüberschreitender Bezug vorliegt und die jeweiligen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Falls der Schutzbereich eröffnet sein sollte, stellt sich die hier entscheidende Frage, ob die Kündigung der Abkommen zu einer Beeinträchtigung führen kann. Dazu müßte eine Diskriminierung oder eine unterschiedslose Beschränkung vorliegen.

Alle oben genannten Grundfreiheiten sind verletzt, wenn eine Diskriminierung vorliegt, d. h. die nachteilige Ungleichbehandlung von ausländischen Staatsangehörigen wegen ihrer Staatsangehörigkeit. Eine Diskriminierung ist gegeben, wenn ohne sachlichen Grund vergleichbare Sachverhalte ungleich oder gleiche Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. Dies kann ausdrücklich aufgrund der

1 EuGH, Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30.

2 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 50.

3 Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen ABl. L 225, 10 ff.

4 EuGH, Urteil vom 6. 6. 2000, Rs C-35/98 (Verkoijen) Slg. 2000, I-04071, Rn. 32; Urteil vom 10. 3. 2005, Rs C-39/04 (Laboratoires Fournier) Slg. 2005, I-02057, Rn. 14; Urteil vom 14. 9. 2006, Rs C-386/04 (Stauffer), Slg. 2006, I-08203, Rn. 2.

5 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

Staatsangehörigkeit erfolgen oder aufgrund von Umständen, die typischerweise von Ausländern erfüllt werden. Für die Feststellung der Vergleichbarkeit der Situation des ausländischen und des inländischen Steuerschuldners muß auf konkrete Umstände abgestellt werden.<sup>6</sup>

Man könnte sich auf den Standpunkt stellen, die Kündigung des Abkommens stelle dabei keine derartige Maßnahme dar, weil die steuerlichen Vorschriften, die wegen des Abkommens für den Steuerpflichtigen einschlägig sind, nicht zu einer Diskriminierung durch den Staat führen, der die Steuern erhebt, denn dieser wendet den Tatbestand auch auf seine eigenen Staatsangehörigen an.

Dabei ist allerdings die Bestimmung der vergleichbaren Gruppe von Steuerpflichtigen problematisch. Entscheidend ist nämlich, ob ausschließlich Inländer mit Ausländern oder auch Ausländer untereinander eine Vergleichsgruppe bilden können, d. h. der Gemeinschaftsbürger eines Mitgliedsstaats, mit dem ein DBA geschlossen wurde, und der eines Mitgliedsstaates, der nicht unter den Schutz eines Abkommens fällt.<sup>7</sup>

Der EuGH hat zwar die Vergleichbarkeit der Lage in der Rechtssache verneint<sup>8</sup> mit der Begründung, ein Abkommen zur Vermeidung der doppelten Besteuerung teile die Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten auf, so daß für Staatsangehörige dieser Staaten besondere Regeln gälten, und zwar ausschließlich für bestimmte, von den Abkommen erfaßte Personen.<sup>9</sup> Allerdings lag eine Fallkonstellation zugrunde, die nicht zu einer Doppelbesteuerung führte; außerdem enthielt das DBA komplexe Regelungen.

In diesem Zusammenhang ist wiederum auf die Ausprägung der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu rekurrieren. Nach der vom EuGH entwickelten Gebhard-Formel fallen auch unterschiedslos wirkende Maßnahmen in den Anwendungsbebereich der Niederlassungsfreiheit, wenn sie die Ausübung der selbständigen Tätigkeit behindern oder weniger attraktiv machen.<sup>10</sup> Dies gilt entsprechend für die Arbeitnehmerfreizügigkeit,<sup>11</sup> die Dienstleistungsfreiheit<sup>12</sup> sowie die Kapitalverkehrsfreiheit.

Die Kündigung eines DBA führt dazu, daß bislang ausgeschaltete oder in den Wirkungen geminderte nachteilige Vorschriften für den Betroffenen eintreten. Eine hieraus resultierende Doppelbesteuerung macht die grenzüberschreitende Tätigkeit in jedem Fall weniger attraktiv.

Die Grundfreiheiten gelten auch für den Bereich der Regelungen durch DBA. So führt der Gerichtshof<sup>13</sup> aus, daß bei den DBA keine Maßnahmen angewendet werden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.

Allerdings sieht der Gerichtshof selbst Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht als generellen Freibrief an. Die Anwendung und Ausgestaltung der DBA werden als Rechtfertigungsgründe gesehen. Die Aufteilung der Steuerhoheit durch die an den DBA beteiligten Staaten ist aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten. Die Regelungen eines DBA sind auch geeignet, um dieses Ziel der Steueraufteilung zu erreichen. Allerdings gilt dies nicht, wenn gar kein DBA vorliegt. Insoweit widerspricht ein starres Festhalten an der Schumacker-Doktrin<sup>14</sup> dem eingetretenen Wandel in der Wertung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote.

Die Beschränkungen sind auch nicht durch geschriebene Rechtfertigungsgründe oder ungeschriebene zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt. Hierzu könnte als ungeschriebener Rechtfertigungsgrund die Gewährleistung der steuerlichen Kohärenz angeführt werden. Des weiteren könnte die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zur Rechtfertigung herangezogen werden.<sup>15</sup> Die mittelbare Diskriminierung ist dabei eine notwendige Folge der mangelnden Harmonisierung der Steuervorschriften und dem Wesen bilateraler Verträge immanent.<sup>16</sup> Aber gerade dies kann bei vollständigem Fehlen eines DBA nicht angeführt werden. Denn dem steht die Regelung des Art. 293, 2. Spiegelstrich EG (ex-Art. 220) entgegen, die eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung festschreibt. Nach wohl

6 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

7 Vgl. Weggemann, IStR 2003, 677, 684.

8 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

9 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

10 EuGH, Urteil vom 30. 11. 1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, S.I-04165, Rn. 37.

11 EuGH, Urteil vom 15. 12. 1995, Rs. C-415/93 (Bosman), Slg. 1995, S.I-04921, Rn. 114.

12 EuGH, Urteil vom 12. 6. 1996, Rs. C-3/95 (Reisebüro Broede), Slg. 1996, S.I-06511, Rn. 25.

13 Urteil vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation) Slg. 2006, I-11673, Rn. 54: „Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, bedeutet dies nicht schon, daß sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.“ So auch Urteil vom 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rn. 19; Urteil vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 58 f.; vgl. Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256 m. w. N.

14 Urteil vom 14. 2. 1995, C – 279/93 (Schumacker) Slg. 1995, I – 249, im Ergebnis mit anderer Begründung ebenso Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523, 524 ff.

15 Kokott/Henze, BB 2007, 913, 918.

16 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

überwiegender Meinung regelt Art. 293 EG (ex-Art. 220) die Verpflichtung zum Abschluß<sup>17</sup> entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen, eine abweichende Meinung sieht nur die Pflicht zur Verhandlung<sup>18</sup> über diese. Der EuGH hat zwar den verpflichtenden Charakter der Vorschrift bestätigt,<sup>19</sup> aber eine Direktwirkung bislang abgelehnt.<sup>20</sup> Jedoch ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 293 EG (ex-Art. 220), daß auch der Schutz der eigenen Staatsangehörigen bezweckt wird. Dies ergibt sich aus der Formulierung, die den Mitgliedstaaten ein Handeln „zugunsten ihrer Staatsangehörigen“ auferlegt.

Die Verletzung der Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220), die zum Schutz der Gemeinschaftsbürger besteht, löst als Verletzung des Vertrages auch indirekt eine Verletzung der Freiheitsrechte des einzelnen aus. Eine unmittelbare Anwendung von Art. 293 EG (ex-Art. 220) scheidet zwar aus, obwohl eine Verpflichtung zum Abschluß von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, da nicht konkret die Art und Weise der Vermeidung festgelegt ist.

Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) führt dazu, daß eine Beschränkung nicht mehr gerechtfertigt sein kann, weil diese an der Erforderlichkeit scheitern muß. Denn wären die Mitgliedstaaten ihrer Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) nachgekommen, wäre die Folge vermieden worden. Den Mitgliedstaaten ist die Rechtfertigung deshalb abgeschnitten, weil es ihre originäre Aufgabe ist, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Es kann dahingestellt bleiben, ob eine Verpflichtung zur multilateral harmonisierenden Regelung besteht,<sup>21</sup> jedenfalls besteht eine solche zu einer Regelung überhaupt. Dies ergibt sich bereits aus der Loyalitätspflicht des Art. 10 EG, wonach die Mitgliedstaaten die praktische Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts nicht vereiteln dürfen. Diese Verpflichtung gilt auch für Normen des Vertrages, die keine unmittelbare Wirkung für den Unionsbürger entfalten.

#### 4. Rechtsfolgen des Verstoßes

Als einzig wirksame Beseitigung der unzulässigen Beschränkung wird die Anwendbarkeit des Meistbegünstigungsprinzips gefordert.<sup>22</sup> Die steuerlichen Regelungen wären praktisch vereinheitlicht und es würden die niedrigsten Steuersätze zur Anwendung kommen.<sup>23</sup> Für den von der Kündigung des Abkommens Betroffenen bedeutete dies, daß er ein Wahlrecht hätte. Der besteuerte Staat wäre verpflichtet, ihm Vergünstigungen, die den Gebietsansässigen eines anderen Mitgliedstaates nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zustehen, zu gewähren.

Dagegen wird vorgebracht, daß die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips zu unüberschaubaren Folgen

für die Staatshaushalte führe. Des weiteren sei die Folge eine nahezu vollständige Angleichung der Steuersysteme. Die Mitgliedstaaten verlören so ihre Kontrolle über ihr nationales Steuerrecht, was der Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten entgegenstehe. Die Gemeinschaft hat keine generelle Befugnis zum Erlaß von Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern. Darüber hinaus erfolgt die Kompetenzabgrenzung auf Grundlage des Subsidiaritätsprinzips gemäß Art. 5 EG. Danach ist entscheidend, ob bestimmte Maßnahmen besser auf der Ebene der Mitgliedstaaten oder auf Gemeinschaftsebene umgesetzt werden können.<sup>24</sup> Die Aufgabe der Beseitigung der Doppelbesteuerung fällt mangels Harmonisierung den Mitgliedstaaten zu. Die Grundfreiheiten bilden lediglich die äußere Grenze für den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten. Die Zielsetzung der Gemeinschaft ist die Beseitigung der Doppelbesteuerung und nicht die Gewährleistung, daß die vom Steuerpflichtigen in einem Staat erhobene Steuer nicht höher ist, als sie im anderen Staat wäre.<sup>25</sup>

Dem steht entgegen, daß der Grundsatz der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (effet utile) unterlaufen würde, wenn man keine Rechtsfolgen aus der Nichtbeachtung der Verpflichtung aus Art. 293 EG zöge.

Grundsätzlich verbürgen Freiheitsrechte in erster Linie Ansprüche auf Unterlassung, in zweiter Linie auf Folgenbeseitigung und – soweit dies nicht möglich ist – auf Schadens-

17 *Schwartz/Möls*, in: *GS (Groeben/Schwarze)* 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; *Schweitzer*, in: *Grabitz/Hilf (Stand Oktober 2005)*, Art. 293, Rn. 5 m. w. N.; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf (Stand 2001)*, vor Art. 39-55 Rn. 256.

18 *Geiger*, (ex-) Art. 220 EGV, Rn. 1; So wohl *Scherer*, in: *Birk, Handbuch der europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Herne/Berlin, 1995, § 31, Rn. 96 ff.

19 Urteil vom 6. 10. 1976, Rs. 12/76 (*Tessili/Dunlop*) Slg. 1976, 1473 (1484), Rn. 9.

20 Urteil vom 11. 7. 1985, Rs. 137/84 (*Mutsch*), Slg. 1985, 2681; i. E. derzeit st. Rspr. vgl. Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (*Gilly*) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30; ebenso Urteile vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (*Saint Gobain ZN*), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57; vom 12. 12. 2002, Rs. C-385/00 (*de Groot*), Slg. 2002, I-11819, Rn. 93; vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821, Rn. 50; vom 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 (*van Hilten-van der Heijden*), Slg. 2006 I-1957, Rn. 47 und vom 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Rn. 43 f.

21 Vgl. *Beul*, IStR 1997, 1 ff., *ders.*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 144 ff., 149.

22 Vgl. *Thömmes*, JbFSt 1995/96, 64 ff.; *Wassermeyer*, DSTJG 19 (1996), 151 ff.; *Beul*, IStR 1997, 1 ff.; *Rädler*, FS Debatin, 1997, 335 ff.; *Lehner*, IStR 2001, 329 ff., 336; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf vor Art. 39-55 (Stand 2001)* Rn. 256 ff., 259; *Kokott*, in: *Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten*, 1, 8 f., 24; *Weggenmann*, IStR 2003, 677 ff., 680 ff. m. w. N., allerdings ohne Auseinandersetzung mit der hier vertretenen Auffassung; *Kraft/Robra*, RIW 2005, 247, 249 ff. mit Zusammenfassung des Streitstands; *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff.; *Weggenmann*, RIW 2005, 717 ff.; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913, vgl. auch *Wernsmann*, in: *Schulze/Zuleeg, Europarecht*, 2006, § 30 Rn. 91 ff. *Beul*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 144, 149.

23 *Lang*, IStR 2005, 289, 295.

24 *Lehner*, IStR 2001, 329, 330.

25 EuGH, Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (*Gilly*) Slg. 1998, I-2793, Rn. 46.

ersatz.<sup>26</sup> Unterlassung heißt in vorliegendem Kontext steuerliche Nichtinanspruchnahme, soweit die ungerechtfertigte Beschränkung reicht, Folgenbeseitigung die Rückzahlung gleichheitswidrig erhobener Steuern. Schadensersatzansprüche wären etwa zu prüfen, wenn die Erstansprüche unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht – und hierunter können unterlassene Vertragsabschlüsse<sup>27</sup> oder etwa entgegen Gemeinschaftsrecht unterlassene Anrufung des EuGH nach Art. 177<sup>28</sup> fallen – abschlägig beschieden wurden.

Ein Unterlassungsanspruch führt zur Nichtanwendung der entsprechenden Normen der Steuererhebung und zu einem Gleichstellungsanspruch mit Regelungen eines anderen DBA. Im Ergebnis führt dies bei der vorliegenden Fallkonstellation zur Anwendung der Meistbegünstigungsprinzips. Das bedeutet, der Gemeinschaftsbürger kann sich auf die ihm günstigste vergleichbare Besteuerung – etwa nach dem nationalen Steuerrecht oder auf ein DBA mit einem anderen Staat – berufen.

Hierdurch ergäbe sich eine Wahlmöglichkeit des Gemeinschaftsbürgers.

Dieses Ergebnis erscheint auch nicht unbillig, denn die Mitgliedsstaaten hätten die Aufteilung des Steueranspruches

selbst aushandeln können. Dies ist letztlich nur die Folge aus dem Rechtsgedanken der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (*effet utile*).

## 5. Zusammenfassung

Kündigt ein Mitgliedsstaat ein bestehendes DBA und führt dies zu einer Doppelbesteuerung, so stellt dies einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten dar. Der Verstoß kann auch nicht mehr gerechtfertigt sein, da sich aus Art. 293 EG für die Mitgliedsstaaten die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ergibt. Unabhängig von der Frage, ob das Meistbegünstigungsprinzip generell auch bei bestehenden bilateralen DBA gilt, ist es aus dem Gedanken des *effet utile* heraus zumindest bei Nichtvorliegen eines DBA anzuwenden.

26 Vgl. zur Anwendung im Europarecht Ehlers, JZ 1996, 776 (777), m. w. N. in Fn. 12 und 13.

27 Auch als legislatives Unrecht vgl. Urteil vom 5. 3. 1996, Rs. C-46/93 und C-48/93 (*Brasserie du Pêcheur*), Slg. 1996, I-1029.

28 Urteil vom 30. 9. 2003, Rs. C-224/01 (*Köbler*), Slg. 2003, I-10239; vgl. *Beul*, EuZW 1996, 748 ff.

## FG Münster vom 22. Februar 2008: Verstößt § 8 Nr. 1 GewStG gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie?

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, München

Die am 3. 6. 2003 erlassene Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie<sup>1</sup> ist mit Gesetz vom 2. 12. 2004<sup>2</sup> in deutsches Recht rückwirkend zum 1. 1. 2004 in § 50g EStG umgesetzt worden. Der Gesetzgeber folgte dabei nahezu uneingeschränkt dem bereits detaillierten Richtlinienwortlaut, weshalb an der ordnungsgemäßen Umsetzung auf den ersten Blick kein Zweifel besteht. Der zweite Blick offenbart hingegen die Inkonformität der in § 8 Nr. 1 GewStG a. F. sowie der in der neuen Fassung ab 1. 1. 2008 geregelten gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschrift mit dem Ziel sowie dem Inhalt der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie. Das Urteil des FG Münster, nunmehr bei dem Bundesfinanzhof anhängig unter Az. I R 30/08, bietet Anlaß, die Thematik noch einmal eingehender zu durchleuchten.

Dabei gewinnt das Thema zudem vor dem Hintergrund des Art. 15 des EU-Schweiz Abkommens enorme Bedeutung. Verstößt nämlich § 8 Nr. 1 GewStG in seiner alten und

neuen Fassung gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (i. F. ZLRL), würde dieses Ergebnis auch gegenüber Konstellationen mit Unternehmen mit Sitz in der Schweiz Anwendung finden.

### 1. Entscheidung des FG Münster (9 K 5143/06) vom 22. 2. 2008<sup>3</sup>

In dem zugrunde liegenden Fall erwarb die niederländische S-BV im August 2003 sämtliche Gesellschaftsanteile an der deutschen T-GmbH. Im Jahr 2004 gewährte die S-BV ihrer deutschen Tochtergesellschaft mehrere Darlehen zu einem

1 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (im folgenden: Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie bzw. ZLRL).

2 Gesetz v. 2. 12. 2004, BGBl. I S. 3112.