

62000J0324

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 12. december 2002. - Lankhorst-Hohorst GmbH mod Finanzamt Steinfurt. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht Münster - Tyskland. - Sag C-324/00.

Samling af Afgørelser 2002 side I-11779

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fri bevægelighed for personer - etableringsfrihed - skattelovgivning - beskatning af selskabers overskud - beskatning som maskeret udbytte af renter, der af et selskab betales som godtgørelse for fremmedkapital fra en selskabsdeltager, som er indehaver af en betydelig del af selskabets kapital, og som ikke har ret til skattegodtgørelse - bestemmelse, som, blandt selskaber, der er selskabsdeltagere, først og fremmest rammer udenlandske moderselskaber - ulovlig - begrundelse - foreligger ikke

(Art. 43 EF)

Sammendrag

\$\$Artikel 43 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en skattelovgivning i en medlemsstat - hvorefter godtgørelser for fremmedkapital, som et selskab har modtaget fra en selskabsdeltager, herunder selskabets moderselskab, der er indehaver af en betydelig del af selskabets kapital, i visse tilfælde skal betragtes som maskerede udbetalinger af udbytte - kun finder anvendelse på godtgørelser for fremmedkapital, som er modtaget fra en selskabsdeltager, der ikke har ret til selskabsskattegodtgørelse, idet moderselskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten, i langt de fleste tilfælde har ret til skattegodtgørelse, mens udenlandske moderselskaber i almindelighed ikke har det.

En sådan forskellig behandling af hjemmehørende datterselskaber, alt efter hvor deres moderselskabs hjemsted befinder sig, gør det mindre attraktivt for selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, at gøre brug af etableringsfriheden, idet de som følge heraf kan give afkald på at erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den medlemsstat, der har truffet foranstaltningen, og foranstaltningen udgør en hindring for etableringsfriheden, der som

udgangspunkt er forbudt i henhold til artikel 43 EF.

En sådan lovgivning kan ikke begrundes i hensynet til risikoen for skatteunddragelse, da den ikke specielt har til formål at udelukke rene konstruktioner, hvis formål er at omgå den nationale skattelovgivning, men generelt tager sigte på enhver situation, i hvilken moderselskabet, uanset af hvilken grund, har hjemsted uden for medlemsstaten, og en sådan situation indebærer ikke i sig selv en risiko for skatteunddragelse. Lovgivningen kan heller ikke begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, da der ikke består en direkte forbindelse mellem den ufordelagtige skattemæssige behandling af et datterselskab af et ikke-hjemmehørende moderselskab og en skattemæssig fordel, som for datterselskabet vil kunne opveje en sådan behandling.

(jf. præmis 27 og 28, 32, 36, 37, 40, 42 og 45 samt domskonkl.)

Parter

I sag C-324/00,

angående en anmodning, som Finanzgericht Münster (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Lankhorst-Hohorst GmbH

mod

Finanzamt Steinfurt,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 43 EF,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet (refererende dommer), og dommerne C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann og A. Rosas,

generaladvokat: J. Mischo

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved W.-D. Plessing og T. Jürgensen, som befuldmægtigede

- den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget

- Det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Singh

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget, bistået af Rechtsanwalt R. Bierwagen,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 30. maj 2002 er afgivet mundtlige indlæg af Lankhorst-Hohorst GmbH ved Steuerberater J. Schirmer og J.A. Schirmer, af den tyske regering ved W.-D. Plessing og G.

Müller-Gattermann, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, bistået af R. Singh, og af Kommissionen ved R. Lyal, bistået af R. Bierwagen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 26. september 2002,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 21. august 2000, indgået til Domstolen den 4. september 2000, har Finanzgericht Münster i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 43 EF.

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag, der føres mellem selskabet Lankhorst-Hohorst GmbH (herefter »Lankhorst-Hohorst«), der har hjemsted i Rheine (Tyskland), og en tysk skatteforvaltning, Finanzamt Steinfurt, om selskabsskatteansættelsen for regnskabsårene 1997 og 1998.

De relevante nationale retsregler

3 Körperschaftsteuergesetz (den tyske lov om selskabsskat) indeholdt - i den affattelse af loven, der var gældende i årene fra 1996 til 1998 (herefter »KStG«) - under overskriften »Fremmedfinansiering fra selskabsdeltagere« en § 8a, der bestemte følgende i stk. 1:

»Godtgørelser for fremmedkapital, som et ubegrænset skattepligtigt kapitalselskab har modtaget fra en selskabsdeltager, som ikke har ret til selskabsskattegodtgørelse, og som på et tidspunkt i regnskabsåret har været indehaver af en betydelig del af aktie- eller anpartskapitalen, betragtes som maskerede udbetalinger af udbytte,

[...]

2. såfremt der er aftalt en godtgørelse, der beregnes som en procentdel af kapitalen, og for så vidt som fremmedkapitalen på et tidspunkt i regnskabsåret overstiger det tredobbelte af selskabsdeltagerens del af egenkapitalen; dette gælder dog ikke, hvis kapitalselskabet under i øvrigt tilsvarende omstændigheder også kunne have opnået fremmedkapitalen fra en udenforstående tredjemand, eller der er tale om lånoptagelse til finansiering af sædvanlige bankforretninger [...]

4 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at retten til skattegodtgørelse i almindelighed ikke tilkommer for det første ikke-hjemmehørende selskabsdeltagere og for det andet de tyske juridiske personer, der er fritaget for selskabsskattepligt, dvs. offentligretlige institutioner samt institutioner, der driver erhvervsmæssig virksomhed på et specielt område og varetager opgaver, der anses for at skulle fremmes.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

5 Lankhorst-Hohorst driver virksomhed med salg af skibstilbehør, vandsportsartikler, fritids- og hobbyartikler, fritids- og erhvervsbeklædning, dekorationsgenstande samt isenkramvarer og lignende genstande. Lankhorst-Hohorsts anpartskapital blev i august 1996 forhøjet til 2 000 000 DEM.

6 Eneanpartshaver i Lankhorst-Hohorst er Lankhorst-Hohorst BV (herefter »LH BV«), som har hjemsted i Sneek (Nederlandene). Eneanpartshaver i dette selskab er Lankhorst-Taselaar BV (herefter »LT BV«), som har hjemsted i Lelystad, ligeledes i Nederlandene.

7 Ved kontrakt af 1. december 1996 indrømmede LT BV et lån på 3 000 000 DEM til Lankhorst-Hohorst. Lånet skulle fra den 1. oktober 1998 tilbagebetales i ti årlige rater på 300 000 DEM. Lånerenten, der var variabel, udgjorde 4,5% indtil udgangen af 1997. Renten skulle betales ved årets udgang. Til långiveren, LT BV, blev der således i 1997 betalt 135 000 DEM og i 1998 109 695 DEM i renter.

8 I forbindelse med lånet, der skulle udgøre en tilførsel af midler, der trådte i stedet for egenkapital, blev der afgivet en moderselskabserklæring (»Patronatserklärung«), hvorefter LT BV gav afkald på tilbagebetaling for det tilfælde, at udenforstående kreditorer gjorde krav gældende mod Lankhorst-Hohorst.

9 Lånet satte Lankhorst-Hohorst i stand til at betale afdrag på et lån på 3 702 453,59 DEM, som selskabet havde optaget i et pengeinstitut. Restgælden til pengeinstituttet udgjorde derefter 991 174,70 DEM, og selskabets rentebyrde blev dermed formindsket.

10 I regnskabsårene 1996 til 1998 havde Lankhorst-Hohorst en negativ egenkapital, som for regnskabsåret 1998 udgjorde 1 503 165 DEM.

11 I afgørelser truffet den 28. juni 1999 fastslog Finanzamt Steinfurt, at de lånerenter, der var betalt til LT BV, i forbindelse med selskabsskatteansættelserne for 1997 og 1998 skulle betragtes som maskerede udbytteudbetalinger i KStG's § 8a's forstand, og at de derfor for så vidt angik Lankhorst-Hohorst skulle beskattes med en skattesats på 30%.

12 Den forelæggende ret har fundet, at undtagelsen i henhold til KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, for det tilfælde, at det pågældende selskab også kunne have opnået fremmedkapital fra en tredjemand under i øvrigt tilsvarende omstændigheder, ikke kunne gælde i hovedsagen. På grund af Lankhorst-Hohorsts store gæld, og da selskabet ikke havde mulighed for at stille sikkerhed, ville det ikke fra en tredjemand have kunnet opnå et tilsvarende lån, dvs. et lån uden sikkerhed og med en moderselskabserklæring.

13 Lankhorst-Hohorst påklagede selskabsskatteansættelserne, men Finanzamt Steinfurt fastholdt afgørelserne ved klageafgørelse af 14. februar 2000.

14 Lankhorst-Hohorst anlagde derefter sag ved den forelæggende ret og gjorde til støtte for sine påstande gældende, at indrømmelsen af lånet fra LT BV var et forsøg på at redde selskabet, og at rentebetalingerne til LT BV ikke kunne kvalificeres som maskeret udbytte. Lankhorst-Hohorst gjorde endvidere gældende, at KStG's § 8a var diskriminerende på grund af den særlige skattemæssige behandling af tyske selskabsdeltagere, der - i modsætning til selskaber som LH BV og LT BV, der har hjemsted i Nederlandene - kunne opnå skattegodtgørelse, og at bestemmelsen derfor var i strid med fællesskabsretten og særlig med artikel 43 EF.

15 Lankhorst-Hohorst tilføjede, at der skulle lægges vægt på formålet med KStG's § 8a, som var at forhindre forsøg på at unddrage sig kapitalsekskabers skattetiisvar. I hovedsagen blev lånet imidlertid udelukkende indrømmet for at formindske Lankhorst-Hohorsts omkostninger og for at opnå betydelige besparelser med hensyn til de renter, der skulle betales til pengeinstituttet. Selskabet gjorde i denne forbindelse gældende, at disse renter, før afdraget på banklånet, var dobbelt så høje som de renter, der nu skulle betales til LT BV. Der var således ikke tale om et tilfælde, hvor en selskabsdeltager, som ikke havde ret til skattegodtgørelse, søgte at unddrage sig beskatning af faktisk udbetalte udbytter ved i stedet at få udbetalt renter.

16 Finanzamt Steinfurt gjorde gældende, at anvendelsen af KStG's § 8a ganske vist kunne medføre, at sekskaber i krisesituationer blev ringere stillet, men den tyske lovgiver havde taget dette forhold i betragtning ved i KStG's § 8a, stk. 2, tredje punktum, at indføre en undtagelse, der dog ikke fandt anvendelse i hovedsagen. Det kunne heller ikke udledes af ordlyden af KStG's § 8a, at det var en betingelse for at anvende bestemmelsen, at der var tale om et misbrug. Dette har den forelæggende ret bekræftet.

17 Uanset dette gjorde Finanzamt Steinfurt gældende, at KStG's § 8a ikke var i strid med det fællesskabsretlige princip om forbud mod forskelsbehandling. I mange andre lande var der således udstedt bestemmelser med tilsvarende formål, særlig til bekæmpelse af misbrug.

18 Finanzamt Steinfurt gjorde endvidere gældende, at sondringen i KStG's § 8a mellem personer, der havde ret til skattegodtgørelse, og personer, der ikke havde ret hertil, ikke indebar en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, eftersom bestemmelserne i KStG's § 5 om fritagelse for sekskabsskat, sammenholdt med KStG's § 51, også udelukkede betydelige grupper af tyske skattepligtige fra at opnå skattegodtgørelse.

19 Desuden måtte princippet om, at skat i indlandet kun skal svares én gang, og sammenhængen i den tyske beskatningsordning antages at kunne begrunde anvendelsen af KStG's § 8a under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder.

20 Finanzamt Münster har i forelæggelseskendelsen bemærket, at det på baggrund af Domstolens praksis forekommer at være tvivlsomt, om KStG's § 8a er forenelig med artikel 43 EF (jf. bl.a. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, og af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447). Retten har i denne forbindelse henvist til, at en statsborger i en medlemsstat, som er indehaver af en kapitalandel i et sekskab i en anden medlemsstat, efter Domstolens praksis gør brug af sin etableringsret, når kapitalandelen giver ham en betydelig indflydelse på beslutningerne i sekskabet (dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787).

21 Efter den forelæggende rets opfattelse udgør det et indgreb i etableringsfriheden, når et datterselskab uden objektiv begrundelse behandles mindre fordelagtigt i skattemæssig sammenhæng, alene fordi dets moderselskab har hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvori datterselskabet er hjemmehørende.

22 Finanzgericht har i denne forbindelse henvist til, at reglen i KStG's § 8a ikke umiddelbart benyttede nationaliteten som kriterium, men derimod den skattepligtiges mulighed for at opnå skattegodtgørelse.

23 Den forelæggende ret har i denne forbindelse oplyst, at en selskabsdeltager med hjemsted uden for Tyskland under disse omstændigheder systematisk var omfattet af reglen i henhold til KStG's § 8a, mens selskabsdeltagere, der var hjemmehørende i Tyskland, kun for så vidt angik én bestemt gruppe af skattepligtige var fritaget for sekskabsskat og dermed ikke havde ret til skattegodtgørelse. Denne sidstnævnte gruppe af juridiske personer befandt sig dermed ikke i en

situation, der kunne sammenlignes med den, Lankhorst-Hohorsts moderselskab befandt sig i.

24 Med hensyn til, om KStG's § 8a kan have været begrundet, har den forelæggende ret anført, at hensyn til at opretholde sammenhængen i beskatningsordningen kun kan påberåbes, når der består en direkte sammenhæng mellem den skattemæssige fordel, der indrømmes en skattepligtig, og beskatningen af den samme skattepligtige (Bundesfinanzhofs dom af 30.12.1996, I B 61/96, BStBl. 1997 II, s. 466, og EF-Domstolens dom i Eurowings Luftverkehr-sagen, præmis 42). I den foreliggende hovedsag består der ikke en sådan sammenhæng.

25 Herefter har Finanzgericht Münster besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal det påbud om fri etableringsret for statsborgere i en medlemsstat på en anden medlemsstats område, som er fastsat i artikel 43 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, som affattet den 10. november 1997, fortolkes således, at det er til hinder for de nationale bestemmelser i Körperschaftsteuergesetz' § 8a?«

Domstolens besvarelse

26 Indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten og således særligt afstå fra enhver form for forskelsbehandling begrundet i nationalitet (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36, Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 19, Baars-dommen, præmis 17, og dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 37).

Om der foreligger en hindring for etableringsfriheden

27 Det bemærkes, at KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, kun finder anvendelse på »godtgørelser for fremmedkapital, som et ubegrænset skattepligtigt kapitalselskab har modtaget fra en selskabsdeltager, som ikke har ret til selskabsskattegodtgørelse«. Med en sådan restriktion indføres der, for så vidt angår beskatningen af renter, som af datterselskaber betales til deres moderselskaber som godtgørelse for fremmedkapital, en forskellig behandling af hjemmehørende datterselskaber, alt efter om deres moderselskab har hjemsted i Tyskland eller ej.

28 Moderselskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, har således i langt de fleste tilfælde ret til skattegodtgørelse, mens udenlandske moderselskaber i almindelighed ikke har det. Som anført i denne doms præmis 4 er de tyske juridiske personer, der er fritaget for selskabsskat og dermed udelukket fra at opnå skattegodtgørelse, i det væsentlige offentligretlige juridiske personer eller juridiske personer, som driver erhvervsmæssig virksomhed på et specielt område og varetager opgaver, der anses for at skulle fremmes. Den situation, som et selskab - som moderselskabet for sagsøgeren i hovedsagen - der driver erhvervsmæssig virksomhed og er selskabsskattepligtigt, befinder sig i, kan ikke med rimelighed sammenlignes med den situation, som den sidstnævnte gruppe af juridiske personer befinder sig i.

29 Heraf fremgår det, at renter, som et hjemmehørende datterselskab betaler som godtgørelse for fremmedkapital fra et ikke-hjemmehørende moderselskab, i henhold til KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, beskattes som maskeret udbytte med en skattesats på 30%, mens betalte renter, for så vidt angår et hjemmehørende datterselskab, hvis moderselskab, der har ret til skattegodtgørelse, ligeledes er hjemmehørende, behandles som omkostninger og ikke som maskeret udbytte.

30 Som svar på et spørgsmål fra Domstolen har den tyske regering oplyst, at renter, der betales af et hjemmehørende datterselskab til et moderselskab, der også er hjemmehørende, som godtgørelse for fremmedkapital, der er stillet til rådighed fra moderselskabets side, i skattemæssig

henseende også behandles som maskeret udbytte, når moderselskabet har afgivet en moderselskabserklæring.

31 Denne omstændighed kan imidlertid ikke føre til en anden bedømmelse med hensyn til, at der består en forskellig behandling, alt efter hvor moderselskabet har hjemsted. Kvalifikationen af en rentebetaling som maskeret udbytte, når et hjemmehørende datterselskab har modtaget et lån fra et ikke-hjemmehørende moderselskab, følger således umiddelbart og udelukkende af anvendelsen af KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, uafhængigt af, om der er afgivet en moderselskabserklæring.

32 En sådan forskellig behandling af hjemmehørende datterselskaber, alt efter hvor deres moderselskabs hjemsted befinder sig, udgør en hindring for etableringsfriheden, der som udgangspunkt er forbudt i henhold til artikel 43 EF. Den skattemæssige foranstaltning, som hovedsagen vedrører, gør det mindre attraktivt for selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, at gøre brug af etableringsfriheden, idet de som følge heraf kan give afkald på et erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den medlemsstat, der har truffet foranstaltningen.

Om en sådan hindring for etableringsfriheden kan være begrundet

33 Der skal også tages stilling til, om en national foranstaltning som den, der er indeholdt i KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten, og som er begrundet i tvingende almene hensyn. I så fald kræves det desuden, at foranstaltningen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende formål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål (jf. bl.a. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 26, og af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43).

34 For det første har den tyske og den danske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen gjort gældende, at den nationale foranstaltning, som hovedsagen vedrører, har til formål at bekæmpe en form for skatteunddragelse, som anvendelse af såkaldt »tynd kapitalisering« eller »skjult kapitalisering« kan føre til. Under i øvrigt samme omstændigheder vil det skattemæssigt være mere fordelagtigt, at et datterselskab finansieres ved hjælp af lån end ved kapitalindskud. I så fald overføres datterselskabets overskud til moderselskabet i form af renter, der er fradragsberettigede ved beregningen af datterselskabets skattepligtige overskud, og ikke i form af ikke-fradragsberettiget udbytte. I tilfælde, hvor datterselskabet og moderselskabet har hjemsted i forskellige lande, vil skattetilsvaret dermed kunne overføres fra ét land til et andet.

35 Kommissionen har tilføjet, at KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, ganske vist indeholder en undtagelse for tilfælde, hvor selskabet godtgør, at det kunne have opnået fremmedkapitalen fra en tredjemand på samme vilkår, og at bestemmelsen fastsætter et nærmere bestemt forhold mellem fremmedkapital og egenkapital, der betragtes som tilladeligt. Kommissionen har dog anført, at der i dette tilfælde består en risiko for dobbeltbeskatning, fordi datterselskabet i Tyskland skal svare tysk skat af de renter, der er betalt, mens det ikke-hjemmehørende moderselskab skal opgive de renter, det har modtaget, som indkomst i Nederlandene. Det må være et krav i henhold til proportionalitetsprincippet, at de to berørte medlemsstater afstemmer deres regler, således at dobbeltbeskatning undgås.

36 Indledningsvis bemærkes, at det er fast retspraksis, at et lavere skatteprovenu ikke er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 28, Verkooijen-dommen, præmis 59, Metallgesellschaft-dommen, præmis 59, og dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 51).

37 Endvidere bemærkes, særligt med hensyn til begrundelsen i hensynet til risikoen for skatteunddragelse, at den i hovedsagen omtvistede lovgivning ikke specielt har til formål at

udelukke, at rene konstruktioner, hvis formål er at omgå den tyske skattelovgivning, kan give en skattefordel, men generelt tager sigte på enhver situation, i hvilken moderselskabet, uanset af hvilken grund, har hjemsted uden for Forbundsrepublikken Tyskland. En sådan situation indebærer imidlertid ikke i sig selv en risiko for skatteunddragelse, idet et sådant selskab under alle omstændigheder er omfattet af skattelovgivningen i den stat, hvori det er etableret (jf. i denne retning ICI-dommen, præmis 26).

38 Desuden fremgår det af de oplysninger, den forelæggende ret selv har givet, at der ikke i det foreliggende tilfælde er godtgjort et misbrug, idet lånet rent faktisk blev givet for at lette den rentebyrde, sagsøgeren i hovedsagen skulle bære på grund af banklånet. Det fremgår også af sagen, at Lankhorst-Hohorst havde underskud i regnskabsårene 1996-1998, og at underskuddene var langt større end de rentebeløb, der blev betalt til LT BV.

39 For det andet har den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, også er begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i de beskatningsordninger, der finder anvendelse. Bestemmelsen er således nærmere bestemt i overensstemmelse med det internationalt anerkendte princip om fri konkurrence, som indebærer, at de vilkår, hvorpå fremmedkapital stilles til rådighed for et selskab, skal sammenlignes med de vilkår, hvorpå selskabet kunne have fremskaffet fremmedkapital fra tredjemand. Dette hensyn er kommet til udtryk i artikel 9 i den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede modeloverenskomst, hvorefter fortjeneste kan medregnes med henblik på beskatningen, når transaktioner gennemføres på vilkår, som er aftalt mellem forbundne selskaber, men som ikke svarer til markedsvilkårene.

40 I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i dommen af 28. januar 1992 i Bachmann-sagen (sag C-204/90, Sml. I, s. 249) og i dommen af 28. januar 1992 i sagen Kommissionen mod Belgien (sag C-300/90, Sml. I, s. 305) ganske rigtigt har fastslået, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde bestemmelser, der kan udgøre en restriktion for personers frie bevægelighed.

41 Dette er imidlertid ikke tilfældet for de bestemmelser, som hovedsagen vedrører.

42 Mens der i de sager, der gav anledning til Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, for én og samme skattepligtige bestod en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier i henhold til pensions- og livsforsikringskontrakter og beskatningen af beløb, der modtages i henhold til sådanne kontrakter - en forbindelse, som måtte opretholdes af hensyn til sammenhængen i den pågældende beskatningsordning - består der ingen direkte forbindelse af denne karakter, når der, som i den foreliggende hovedsag, er tale om, at et datterselskab af et ikke-hjemmehørende moderselskab behandles ufordelagtigt i skattemæssig henseende, uden at den tyske regering har påberåbt sig nogen som helst skattemæssig fordel, som for datterselskabet vil kunne opveje en sådan behandling (jf. i denne retning Wielockx-dommen, præmis 24, dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, Eurowings Luftverkehr-dommen, præmis 42, Verkooijen-dommen, præmis 56-58, og Baars-dommen, præmis 40).

43 For det tredje har Det Forenede Kongeriges regering under henvisning til Futura Participations og Singer-dommens præmis 31 gjort gældende, at den nationale foranstaltning, som hovedsagen vedrører, kan være begrundet i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol.

44 I denne forbindelse findes det tilstrækkeligt at bemærke, at der ikke for Domstolen er fremført noget argument, som har skullet godtgøre, på hvilken måde den kvalifikationsregel, der er fastsat i KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, vil kunne sætte de tyske skattemyndigheder i stand til at kontrollere størrelsen af den skattepligtige indkomst.

45 Herefter skal det spørgsmål, den forelæggende ret har stillet, besvares med, at artikel 43 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en foranstaltning som den, der er indeholdt i KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

46 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den danske regering samt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Münster ved kendelse af 21. august 2000, for ret:

Artikel 43 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en foranstaltning som den, der er indeholdt i § 8a, stk. 1, nr. 2, i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat).