

62000J0324

Domstolens dom (femte avdelningen) den 12 december 2002. - Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt. - Begäran om förhandsavgörande: Finanzgericht Münster - Tyskland. - Etableringsfrihet - Skattesystem - Bolagsskatt - Förtäckt vinstutdelning - Skattecredit - Kongruens i skattesystemet - Skatteflykt. - Mål C-324/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-11779

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Fri rörlighet för personer - Etableringsfrihet - Skattelagstiftning - Beskattning av bolagsvinst - Beskattning på förtäckt utdelning av ränta som betalats av ett bolag som vederlag på kapital som lånats från en aktieägare som har en väsentlig andel av dess kapital och som inte har rätt till skattecredit - Bestämmelse som i huvudsak drabbar utländska moderbolag bland ägarbolagen - Otillåten - Motivering - Föreligger inte

(Artikel 43 EG)

Sammanfattning

\$\$Artikel 43 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning - enligt vilken vederlag på främmande kapital som ett bolag har erhållit från en ägare, såsom moderbolaget, som har en väsentlig andel i bolagskapitalet, under vissa förutsättningar skall anses utgöra förtäckt vinstutdelning - endast är tillämplig på vederlag på kapital som erhållits från en ägare som inte har rätt till skattecredit, eftersom moderbolag som har sitt säte i landet i de allra flesta fall har rätt till skattecredit, medan utländska moderbolag i allmänhet inte har det.

En sådan skillnad i behandling av olika dotterbolag med säte i landet beroende på var deras moderbolag har sitt säte gör att det blir mindre attraktivt för bolag med säte i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten, och dessa bolag kan som en följd därav komma att avstå från att förvärva, bilda eller behålla ett dotterbolag i den medlemsstat där en sådan bestämmelse finns. Bestämmelsen utgör därför ett sådant hinder för den fria etableringsfriheten som i princip är förbjudet enligt artikel 43 EG.

Nämnda lagstiftning kan inte motiveras av grunder som avser risken för skatteflykt, eftersom den inte har till specifikt syfte att säkerställa att rent konstlade kopplingar, vilkas syfte är att kringgå den nationella skattelagstiftningen, inte kan komma i åtnjutande av någon skattemässig fördel. Nämnda bestämmelse avser i stället allmänt varje situation där moderbolaget har sitt säte utanför medlemsstaten, oavsett orsaken till detta, en situation som inte i sig medför någon risk för skatteflykt. Lagstiftningen kan heller inte motiveras av grunder som avser behovet av att säkerställa ett skattesystems kongruens, eftersom något direkt samband mellan det förhållandet att ett dotterbolag till ett moderbolag med säte utanför landet missgynnas skattemässigt och en skattemässig förmån som kan kompensera för denna behandling inte finns.

(se punkterna 27, 28, 32, 36, 37, 40, 42 och 45 samt domslutet)

Parter

I mål C-324/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Finanzgericht Münster (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Lankhorst-Hohorst GmbH

och

Finanzamt Steinfurt,

angående tolkningen av artikel 43 EG,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet (referent) samt domarna C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann och A. Rosas,

generaladvokat: J. Mischo,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från

- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och T. Jürgensen, båda i egenskap av ombud,

- Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av R. Singh, barrister,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud, biträdd av R. Bierwagen, Rechtsanwalt,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 30 maj 2002 av: Lankhorst-Hohorst GmbH, företrätt av J. Schirmer och J.A. Schirmer, Steuerberater, Tysklands regering, företräd av W.-D. Plessing och G. Müller-Gatermann, i egenskap av ombud, Förenade kungarikets regering, företräd av J.E. Collins, biträdd av R. Singh, och kommissionen, företräd av R. Lyal, biträdd av R. Bierwagen,

och efter att den 26 september 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Finanzgericht Münster har, genom beslut av den 21 augusti 2000 som inkom till domstolen den 4 september samma år, med stöd av artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 43 EG.

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan bolaget Lankhorst-Hohorst GmbH (nedan kallat Lankhorst-Hohorst), med säte i Rheine (Tyskland), och Finanzamt Steinfurt, en tysk skattemyndighet, rörande taxeringsbeslutet avseende bolagsskatt för beskattningsåren 1997 och 1998.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 I Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt), i den lydelse som gällde under åren 1996-1998 (nedan kallad KStG), finns en 8a § som har rubriken "Gesellschafter-Fremdfinanzierung" (Främmande kapital från ägare) och vars första punkt har följande lydelse:

"Ränta på främmande kapital som en oinskränkt skattskyldig kapitalassociation erhållit från en ägare, som inte har rätt till skattecredit och som någon gång under räkenskapsåret haft en väsentlig andel i bolagskapitalet, skall anses utgöra förtäckt vinstutdelning,

...

2. om den avtalade räntan beräknas som en procentandel av kapitalet och det främmande kapitalet någon gång under räkenskapsåret har överstigit ett belopp om tre gånger den andel som ägaren har i bolagskapitalet, såvida inte kapitalassociationen skulle ha kunnat erhålla detta främmande kapital på samma villkor från en tredje man eller det främmande kapitalet inte utgör ett lån för finansiering av normala banktransaktioner.

..."

4 Av beslutet om hänskjutande framgår att i allmänhet saknar endast de ägare som inte bor i landet och tyska juridiska personer som är befriade från bolagsskatt, det vill säga offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövar ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som har uppgifter som anses bör erhålla stöd, rätt till skatte kredit.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

5 Lankhorst-Hohorst's verksamhet består i försäljning av båtutrustning, vattensportartiklar, fritids- och hantverksmaterial, fritids- och yrkeskläder, dekorationsföremål samt järnvaror och andra liknande varor. Bolagets kapital höjdes i augusti 1996 till 2 000 000 DEM.

6 Lankhorst Hohorst BV (nedan kallat LH BV), med säte i Sneek i Nederländerna, är ensam ägare i Lankhorst-Hohorst. LH BV ägs i sin tur helt av bolaget Lankhorst Taselaar BV (nedan kallat LT BV), som har sitt säte i Lelystad i Nederländerna.

7 Genom avtal av den 1 december 1996 lånade LT BV ut 3 000 000 DEM till klaganden i målet vid den nationella domstolen. Lånet skulle från och med den 1 oktober 1998 och under en tioårsperiod återbetalas med 300 000 DEM per år (nedan kallat lånet). Den rörliga räntesatsen uppgick till 4,5 procent i slutet av år 1997. Räntan skulle betalas i slutet av varje år. År 1997 betalades i enlighet därmed 135 000 DEM och år 1998 109 695 DEM i ränta till LT BV.

8 Lånet, som skulle ersätta bolagskapital, förenades med en "Patronatserklärning" (garantiförklaring från moderbolag), enligt vilken LT BV avstod från krav på återbetalning av lånet för det fall att utomstående borgenärer skulle framställa krav mot klaganden i målet vid den nationella domstolen.

9 Med hjälp av lånet amorterade Lankhorst-Hohorst ned ett lån från ett kreditinstitut från 3 702 453,59 DEM till 911 174,70 DEM, och kunde därmed sänka sina räntekostnader.

10 Klaganden i målet vid den nationella domstolens årsbokslut för räkenskapsåren 1996-1998 visade upp förluster som inte kunde täckas genom eget kapital, vilka uppgick till 1 503 165 DEM för räkenskapsåret 1998.

11 Finanzamt Steinfurt anförde i sina yttranden av den 28 juni 1999 avseende taxeringen avseende bolagsskatt för beskattningsåren 1997 och 1998 att den ränta som betalats till LT BV kunde liknas vid en förtäckt vinstutdelning i den mening som avses i 8a § KStG, och beskattade därför Lankhorst-Hohorst för denna inkomst med en skattesats om 30 procent.

12 Enligt den nationella domstolen kunde undantaget avseende det fall där det berörda bolaget även hade kunnat erhålla främmande kapital från en tredje man enligt samma villkor, vilket föreskrivs i 8a § första punkten 2 KStG, inte tillämpas i målet vid den nationella domstolen. Med hänsyn till Lankhorst-Hohorst mycket stora skulder och dess oförmåga att ställa garantier, hade det nämligen inte kunnat erhålla motsvarande lån, utan säkerhet och med en "Patronatserklärning", från tredje man.

13 Genom beslut av den 14 februari 2000 avslog Finanzamt Steinfurt klaganden i målet vid den nationella domstolens överklagande av nämnda taxeringsbeslut avseende bolagsskatt.

14 Till stöd för sin talan i den nationella domstolen har Lankhorst-Hohorst gjort gällande att LT BV beviljade lånet för att försöka rädda bolaget och att räntebetalningen till LT BV inte kan anses ha utgjort en förtäckt vinstutdelning. Lankhorst-Hohorst har vidare gjort gällande att 8a § KStG är diskriminerande på grund av hur tyska ägare behandlas eftersom dessa, till skillnad från bolag som liksom LH BV och LT BV har sina säten i Nederländerna, har rätt till skattekredit. Bestämmelsen strider således mot gemenskapsrätten och särskilt mot artikel 43 EG.

15 Lankhorst-Hohorst har tillagt att hänsyn bör tas till syftet med 8a § KStG, som är att hindra skattefusk hos kapitalassociationer. I målet vid den nationella domstolen hade lånet beviljats enbart i syfte att i så hög grad som möjligt minska Lankhorst-Hohorsts kostnader och göra stora besparingar avseende bankräntor. Klaganden i målet vid den nationella domstolen har i detta avseende gjort gällande att räntorna före amorteringen av banklånet uppgick till en kostnad som var dubbelt så hög som den ränta som därefter skulle betalas till LT BV. Det var således inte fråga om att en ägare som saknade rätt till skattekredit försökte undandra sig skatt på en faktisk vinstutdelning genom att se till att erhålla ränteutbetalningar.

16 Enligt Finanzamt Steinfurt kan tillämpningen av 8a § KStG visserligen leda till att situationen för bolag som befinner sig i svårigheter försämrats, men den tyska lagstiftaren har tagit hänsyn till detta genom att i 8a § andra punkten tredje meningen KStG ta in en undantagsbestämmelse, vilken dock inte är tillämplig i förevarande fall. Finanzamt Steinfurt har vidare anfört att ordalydelsen av 8a § inte gör det möjligt att dra slutsatsen att förekomst av bedrägeri utgör ett tillämpningsvillkor för nämnda bestämmelse, en uppfattning som den nationella domstolen delar.

17 Finanzamt Steinfurt har hävdats att 8a § KStG trots detta inte strider mot gemenskapsprincipen om icke-diskriminering. Flera länder har antagit regler med ett liknande syfte, särskilt för att motverka att lagstiftningen kringgås.

18 Finanzamt Steinfurt har även gjort gällande att den skillnad i behandling som följer av 8a § KStG mellan personer som har rätt till skattekredit och personer som inte har en sådan rätt inte utgör någon dold diskriminering på grundval av nationalitet, eftersom bestämmelsen i 5 §, som avser befrielse från bolagsskatt, jämförd med 51 § KStG även innebär att flera kategorier av tyska skatteskyldiga saknar rätt till skattekredit.

19 Principen om en enhetlig nationell beskattning och kongruensen i det tyska skattesystemet motiverar dessutom att 8a § KStG skall tillämpas på de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen.

20 Finanzgericht Münster har mot bakgrund av domstolens rättspraxis anfört tvivel om huruvida 8a § KStG är förenlig med artikel 43 EG (se bland annat dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, och av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr, REG 1999, s. I-7447). I detta hänseende har den erinrat om att enligt domstolens rättspraxis utövar en medborgare i en medlemsstat som innehar kapital i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut, sin etableringsrätt (dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787).

21 Enligt den nationella domstolen har etableringsfriheten åsidosatts när ett dotterbolag behandlas på ett mindre förmånligt sätt i skattemässigt hänseende enbart på grund av att moderbolaget har sitt säte i en annan medlemsstat än den där dotterbolaget har sitt säte, när det inte finns sakliga skäl för en sådan skillnad i behandling.

22 Finanzgericht har i detta hänseende anfört att bestämmelsen i 8a § KStG inte är direkt kopplad till nationalitet, utan till den skattskyldiges möjlighet att erhålla skattecredit.

23 Den nationella domstolen har anfört att en ägare som har sitt hemvist utanför Tyskland under sådana förhållanden automatiskt omfattas av bestämmelsen i 8a § KStG, medan endast en viss bestämd kategori skattskyldiga bland de ägare som har sitt hemvist i Tyskland är befriade från bolagsskatten och följaktligen saknar rätt till skattecredit. Denna sistnämnda kategori av juridiska personer befinner sig emellertid inte i en situation som är jämförbar med den som moderbolaget till klaganden i målet vid den nationella domstolen befinner sig i.

24 Vad gäller frågan om 8a § KStG är motiverad har den nationella domstolen anfört att skäl med anknytning till skattesystemets kongruens endast kan åberopas när det föreligger ett direkt samband mellan den skattemässiga fördel som givits en skattskyldig och beskattningen av samma skattskyldiga person (Bundesfinanzhofs dom av den 30 december 1996, I B 61/96, BStBl. II 1997, s. 446, och domstolens dom i det ovanstående målet Eurowings Luftverkehr, punkt 42). I målet vid den nationella domstolen finns inte något sådant samband.

25 Med hänsyn till ovanstående har Finanzgericht Münster beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Skall principen om en medlemsstats medborgares etableringsfrihet i en annan medlemsstat, vilken följer av artikel 43 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen i dess lydelse av den 10 november 1997, tolkas så att den utgör hinder för tillämpningen av bestämmelsen i 8a § i Körperschaftsteuergesetz?"

Domstolens svar

26 Inledningsvis erinrar domstolen om att även om frågor om direkt skatt omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna enligt fast rättspraxis iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet och särskilt avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkt 36, i det ovanstående målet Royal Bank of Scotland, punkt 19, i det ovanstående målet Baars, punkt 17, samt av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 37).

Huruvida ett hinder för etableringsfriheten föreligger

27 8a § första punkten 2 KStG är endast tillämplig på "[r]änta på främmande kapital som en oinskränkt skattskyldig kapitalassociation erhållit från en ägare, som inte har rätt till skattecredit". En sådan begränsning medför en skillnad i behandlingen av olika dotterbolag med säte i landet vad gäller beskattningen av den ränta som dotterbolag betalar till sina moderbolag som vederlag för främmande kapital. Denna skillnad i behandling beror på om deras moderbolag har sitt säte i Tyskland eller inte.

28 Moderbolag som har sitt säte i landet har i de allra flesta fall rätt till skattecredit, medan utländska moderbolag i allmänhet inte har det. Såsom angetts i punkt 4 i denna dom är de tyska juridiska personer som är befriade från bolagsskatt och som således saknar rätt till skattecredit i huvudsak tyska offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövar ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som har uppgifter av allmänintresse. Ett bolag sådant som moderbolaget till klaganden i målet vid den nationella domstolen, som utövar ekonomisk verksamhet i vinstsyfte och är skyldigt att betala bolagsskatt, befinner sig inte i en situation som med fog kan jämföras med den sistnämnda kategorin av juridiska personer.

29 Det framgår således att enligt 8a § första punkten 2 KStG skall den ränta som ett dotterbolag med säte i landet betalar som vederlag för främmande kapital från ett moderbolag med säte utanför landet beskattas som förtäckt utdelning enligt en skattesats om 30 procent, medan den erlagda räntan behandlas som en utgift och inte som en förtäckt utdelning när det är fråga om ett dotterbolag som har sitt säte i landet och vars moderbolag, som har rätt till skattecredit, också har sitt säte i landet.

30 Den tyska regeringen har som svar på en fråga från domstolen angett att ränta som ett dotterbolag med säte i landet betalar som vederlag för det främmande kapital som det erhållit från sitt moderbolag, som också har sitt säte i landet, skattemässigt även den behandlas som förtäckt utdelning i de fall som moderbolaget har lämnat en "Patronatserklärning".

31 Denna omständighet är emellertid inte sådan att det inte längre kan anses att en skillnad i behandling beroende på moderbolagets säte föreligger. När fråga är om ett dotterbolag med säte i landet som har erhållit ett lån från ett moderbolag med säte utanför landet, följer nämligen kvalificeringen av räntebetalningen som en förtäckt vinstutdelning direkt och enbart av en tillämpning av 8a § första punkten 2 KStG, oberoende av om en "Patronatserklärning" föreligger eller inte.

32 En sådan skillnad i behandling av olika dotterbolag med säte i landet beroende på var deras moderbolag har sitt säte utgör ett hinder för etableringsfriheten som i princip är förbjudet enligt artikel 43 EG. Den skattebestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen gör att det blir mindre attraktivt för bolag med säte i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten, och dessa bolag kan som en följd därav komma att avstå från att förvärva, bilda eller behålla ett dotterbolag i den medlemsstat där en sådan bestämmelse finns.

Huruvida hindret för etableringsfriheten är motiverat

33 Det skall vidare prövas om en sådan nationell bestämmelse som 8a § första punkten 2 KStG har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse. Det fordras i ett sådant fall även att åtgärden är ägnad att säkerställa att det mål som eftersträvas uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se bland annat dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 26, och av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43).

34 Den tyska och den danska regeringen samt Förenade kungarikets regering och kommissionen har för det första hävdade att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har till syfte att motverka sådan skatteflykt som är resultatet när verktyg som "underkapitalisering" eller "förtäckt kapitalisering" används. När omständigheterna i övrigt är identiska, är det skattemässigt fördelaktigt att säkerställa finansieringen av ett dotterbolag genom ett lån i stället för genom ett kapitallutskott. I sådant fall överförs nämligen dotterbolagets vinst till moderbolaget i form av räntor som är avdragsgilla vid beräkningen av dotterbolagets skattepliktiga intäkter, och inte i form av icke avdragsgill utdelning. När dotterbolaget och moderbolaget har sina säten i olika länder kan skatteskulden då överföras från det ena landet till det andra.

35 Kommissionen har tillagt att det i 8a § första punkten 2 KStG visserligen föreskrivs ett undantag för det fall att bolaget kan visa att det hade kunnat erhålla främmande kapital från en tredje man enligt samma villkor. I bestämmelsen fastställs vidare hur stor andelen främmande kapital får vara i förhållande till det egna kapitalet. Kommissionen har emellertid i förevarande fall anfört att en risk för dubbelbeskattning föreligger, eftersom det tyska dotterbolaget skall erlägga tysk skatt för den ränta som betalats fastän moderbolaget, som har sitt säte utanför landet, måste deklarera den ränta det erhållit som inkomst i Nederländerna. Proportionalitetsprincipen innefattar ett krav på att de båda berörda medlemsstaterna skall nå en överenskommelse i syfte att undvika en sådan dubbelbeskattning.

36 Inledningsvis skall erinras om den fasta rättspraxis enligt vilken minskningen av skatteintäkter inte utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 28, i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 59, i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl., punkt 59, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 51).

37 Vad mer särskilt gäller den åberopade grunden för bestämmelsen som avser risken för skatteflykt, skall det framhållas att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte har till specifikt syfte att säkerställa att rent konstlade kopplingar, vilkas syfte är att kringgå den tyska skattelagstiftningen, inte kan komma i åtnjutande av någon skattemässig fördel. Nämda lagstiftning avser i stället allmänt varje situation där moderbolaget har sitt säte utanför Förbundsrepubliken Tyskland, oavsett orsaken till detta. En sådan situation medför inte i sig någon risk för skatteflykt, eftersom ett sådant bolag i vart fall omfattas av skattelagstiftningen i den stat där det har sitt säte (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 26).

38 Enligt vad den nationella domstolen själv har konstaterat har det dessutom inte visats att lagstiftningen har kringgåts i förevarande fall, utan lånet har faktiskt lämnats för att minska de kostnader för finansiella räntor som klaganden i målet vid den nationella domstolen haft på grund av sina banklån. Det framgår vidare av handlingarna i målet att Lankhorst-Hohorst gick med förlust under räkenskapsåren 1996-1998 och att förlusten uppgick till ett belopp som var klart högre än den ränta som betalades till LT BV.

39 Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har för det andra anfört att 8a § första punkten 2 KStG även är motiverad med hänsyn till behovet att säkerställa de tillämpliga skattesystemens kongruens. Nämda bestämmelse är framför allt förenlig med den internationellt erkända principen om full konkurrens, enligt vilken de villkor enligt vilka ett främmande kapital ställs till ett bolags förfogande skall jämföras med de villkor enligt vilka bolaget skulle ha kunnat erhålla samma kapital från en tredje man. I artikel 9 i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings (OECD) modellavtal har detta problem bemötts med en föreskrift om att vinster skall återföras till beskattning när avtal ingåtts under icke marknadsmässiga villkor mellan bolag med intressegemenskap.

40 Det skall härvid anges att domstolen i sina domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, *Bachmann* (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), och i mål C-300/90, *kommissionen mot Belgien* (REG 1992, s. I-305), har ansett att behovet av att säkerställa ett skattesystems kongruens kan motivera en bestämmelse som kan begränsa den fria rörligheten för personer.

41 Så är emellertid inte fallet med de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

42 I de mål som låg till grund för domarna i de ovannämnda målen *Bachmann* respektive *kommissionen mot Belgien* fanns nämligen ett direkt samband, avseende en och samma skatteskyldig, mellan möjligheten att dra av avgifter som erlagts enligt försäkringsavtal rörande ålderdom och dödsfall och beskattningen av de belopp som försäkringstagarna erhöll på grundval av sådana avtal, vilket samband skulle bevaras för att värna om kongruensen i ifrågavarande skattesystem. Ett sådant direkt samband finns inte när, såsom i målet vid den nationella domstolen, ett dotterbolag till ett moderbolag med säte utanför landet missgynnas skattemässigt, utan att någon skattemässig förmån som kan kompensera för denna behandling har åberopats av den tyska regeringen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Wielockx*, punkt 24, av den 14 november 1995 i mål C-484/93, *Svensson och Gustavsson*, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, i de ovannämnda målen *Eurowings Luftverkehr*, punkt 42, *Verkooijen*, punkterna 56-58, och *Baars*, punkt 40).

43 För det tredje har Förenade kungarikets regering hänvisat till punkt 31 i domen i det ovannämnda målet *Futura Participations och Singer* och gjort gällande att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan vara motiverad med hänsyn till behovet att säkerställa skattekontrollernas effektivitet.

44 Det är i detta hänseende tillräckligt att konstatera att något argument som syftar till att visa hur den kvalifikationsregel som återfinns i 8a § första punkten 2 KStG kan göra det möjligt för de tyska skattemyndigheterna att kontrollera de skattepliktiga inkomsternas storlek inte har framförts i domstolen.

45 Med hänsyn till samtliga överväganden ovan skall den nationella domstolens fråga besvaras på så sätt att artikel 43 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse som den som finns i 8a § första punkten 2 KStG.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

46 De kostnader som har förorsakats den tyska och den danska regeringen, Förenade kungarikets regering samt kommissionen, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen

utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 21 augusti 2000 har ställts av Finanzgericht Münster - följande dom:

Artikel 43 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse som den som finns i 8a § första punkten 2 i Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt).