

|

62000J0324

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 12 december 2002. - Lankhorst-Hohorst GmbH tegen Finanzamt Steinfurt. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Finanzgericht Münster - Duitsland. - Vrijheid van vestiging - Belastingen - Vennootschapsbelasting - Verkapte winstuitkeringen - Belastingaftrek - Samenhang van belastingstelsel - Belastingontwijking. - Zaak C-324/00.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-11779

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Vrij verkeer van personen - Vrijheid van vestiging - Fiscale wetgeving - Belasting over winst van vennootschappen - Heffing van belasting over als verkapte winstuitkeringen aangemerkte interesten die vennootschap betaalt ter vergoeding van geldmiddelen welke zij heeft geleend van aandeelhouder die aanmerkelijke deelneming in haar kapitaal heeft en niet voor belastingkrediet in aanmerking komt - Bepaling die vooral buitenlandse moedervennootschappen onder vennootschappen-aandeelhoudsters raakt - Ontoelaatbaarheid - Rechtvaardiging - Geen

(Art. 43 EG)

Samenvatting

\$\$Artikel 43 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingwetgeving van een lidstaat, volgens welke vergoedingen voor vreemd vermogen dat een vennootschap heeft verkregen van een aandeelhouder met een aanmerkelijke deelneming in haar kapitaal, zoals de moedermaatschappij, in bepaalde gevallen als verkapte winstuitkeringen moeten worden aangemerkt, alleen van toepassing is op vergoedingen voor geldmiddelen die zijn verkregen van een aandeelhouder die niet in aanmerking komt voor belastingkrediet, aangezien binnenlandse moedermaatschappijen in de meeste gevallen in aanmerking komen voor belastingkrediet, anders dan buitenlandse moedermaatschappijen die er in de regel niet voor in aanmerking komen.

Een dergelijk verschil in behandeling tussen binnenlandse dochterondernemingen op grond van de plaats van de zetel van hun moedermaatschappij maakt de uitoefening van de vrijheid van vestiging voor in andere lidstaten gevestigde vennootschappen minder aantrekkelijk, zodat zij

zouden kunnen afzien van de verkrijging, de oprichting of het behoud van dochterondernemingen in de lidstaat die deze regel heeft vastgesteld, en vormt een in beginsel door artikel 43 EG verboden belemmering van de vrijheid van vestiging.

Deze wetgeving kan niet door het gevaar van belastingontwijking worden gerechtvaardigd, aangezien zij niet specifiek tot doel heeft volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de nationale belastingwetgeving te omzeilen, van een belastingvoordeel uit te sluiten, maar in het algemeen van toepassing is op elke situatie waarin de zetel van de moedermaatschappij, om welke reden dan ook, buiten de lidstaat is gelegen, hetgeen niet per se betekent dat er gevaar van belastingontwijking is. Zij kan evenmin worden gerechtvaardigd door de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, aangezien er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de fiscaal ongunstige behandeling van de dochteronderneming van een buitenlandse moedermaatschappij en enig belastingvoordeel dat voor haar deze behandeling kan compenseren.

(cf. punten 27-28, 32, 36-37, 40, 42, 45 en dictum)

Partijen

In zaak C-324/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Finanzgericht Münster (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Lankhorst-Hohorst GmbH

en

Finanzamt Steinfurt,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 43 EG,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet (rapporteur), kamerpresident, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann en A. Rosas, rechters,

advocaat-generaal: J. Mischo,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en T. Jürgensen als gemachtigden,

- de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins als gemachtigde, bijgestaan door R. Singh, barrister,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde, bijgestaan door R. Bierwagen, Rechtsanwalt,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Lankhorst-Hohorst GmbH, vertegenwoordigd door J. Schirmer en J. A. Schirmer, Steuerberater; de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en G. Müller-Gatermann als gemachtigden; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, bijgestaan door R. Singh, en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, bijgestaan door R. Bierwagen, ter terechtzitting van 30 mei 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 september 2002,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 21 augustus 2000, ingekomen bij het Hof op 4 september daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Münster krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 43 EG.

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen de vennootschap Lankhorst-Hohorst GmbH (hierna: Lankhorst-Hohorst"), gevestigd te Rheine (Duitsland), en het Finanzamt Steinfurt, een Duitse belastingadministratie, ter zake van de vaststelling van de vennootschapsbelasting over de boekjaren 1997 en 1998.

Nationale bepalingen

3 Het Körperschaftsteuergesetz (wet inzake vennootschapsbelasting) in de van 1996 tot en met 1998 geldende versie (hierna: KStG") bevat een § 8a, met het opschrift Van aandeelhouders geleende geldmiddelen", waarvan het eerste lid als volgt luidt:

Vergoedingen voor vreemd vermogen, dat een onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschap heeft verkregen van een niet voor aftrek van vennootschapsbelasting in aanmerking komende aandeelhouder, die op enig tijdstip in het boekjaar een aanmerkelijke deelneming in het kapitaal heeft gehad, gelden als verkapte winstuitkeringen,

[...]

2. indien een in een percentage van het vermogen uitgedrukte vergoeding is overeengekomen en voorzover het vreemd vermogen op enig tijdstip in het boekjaar meer dan driemaal de deelneming in het kapitaal van de aandeelhouder heeft bedragen, tenzij de kapitaalvennootschap dit vreemd vermogen bij voor het overige gelijke omstandigheden ook van een derde had kunnen verkrijgen of indien het gaat om de opname van middelen ter financiering van normale banktransacties [...]"

4 Blijkens de verwijzingsbeschikking komen algemeen gesproken voor belastingaftrek niet in aanmerking enerzijds buitenlandse aandeelhouders en anderzijds van vennootschapsbelasting vrijgestelde rechtspersonen naar Duits recht, te weten publiekrechtelijke rechtspersonen en rechtspersonen die een economische activiteit uitoefenen in een bepaalde sector of taken van algemeen nut vervullen.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

5 Lankhorst-Hohorst verkoopt scheepsbenodigdheden, watersportartikelen, hobby- en handvaardigheidsartikelen, vrijetijds- en beroepskleding, decoratieartikelen, alsmede ijzerwaren en

dergelijke. Haar maatschappelijk kapitaal werd in augustus 1996 tot 2 000 000 DEM verhoogd.

6 Lankhorst-Hohorst heeft als enig aandeelhouder de vennootschap Lankhorst-Hohorst BV (hierna: LH BV"), gevestigd te Sneek (Nederland), waarvan op haar beurt enig aandeelhouder is de vennootschap Lankhorst Taselaar BV (hierna: LT BV"), gevestigd te Lelystad (Nederland).

7 Bij overeenkomst van 1 december 1996 verstrekke LT BV aan verzoekster een lening van 3 000 000 DEM, af te lossen in tien jaarlijkse termijnen van 300 000 DEM, te beginnen op 1 oktober 1998 (hierna: lening"). De variabele rente hierover bedroeg tot eind 1997 4,5 %. De rente was verschuldigd aan het einde van elk jaar. Aldus werd in 1997 135 000 DEM en vervolgens in 1998 109 695 DEM rente aan LT BV betaald.

8 De lening, die bedoeld was als kapitaalvervanging, was vergezeld van een Patronatserklärung" (patronaatsverklaring), volgens welke LT BV van de terugbetaling van de lening zou afzien ingeval tegen verzoekster in het hoofdgeding vorderingen werden ingesteld door derden-schuldeisers.

9 Met de geleende gelden kon Lankhorst-Hohorst de bij een kredietinstelling aangegane lening van 3 702 453,59 DEM aflossen tot een restant van 991 174,70 DEM, en aldus haar rentelast verminderen.

10 Tijdens de boekjaren 1996 tot en met 1998 vertoonde de balans van verzoekster in het hoofdgeding een niet door eigen vermogen gedekt verlies, dat in het boekjaar 1998 1 503 165 DEM bedroeg.

11 In haar aanslagen van 28 juni 1999 met betrekking tot de vennootschapsbelasting over de boekjaren 1997 en 1998, stelde het Finanzamt Steinfurt de aan LT BV betaalde interesten gelijk met verkapte winstuitkeringen in de zin van § 8a KStG en belastte ze als zodanig in hoofde van Lankhorst-Hohorst, tegen het tarief van 30 %.

12 De bij § 8a, lid 1, punt 2, KStG ingestelde uitzondering voor het geval dat de betrokken vennootschap de geldmiddelen ook van een derde had kunnen verkrijgen onder dezelfde voorwaarden, kon volgens de verwijzende rechter in casu niet gelden. Gezien de hoge schuldenlast van Lankhorst-Hohorst en het feit dat zij geen zekerheden kon stellen, zou zij van een derde immers geen vergelijkbare, zonder zekerheid verstrekte en van een patronaatsverklaring voorziene lening hebben kunnen verkrijgen.

13 Bij beschikking van 14 februari 2000 wees het Finanzamt Steinfurt het bezwaar van verzoekster in hoofdgeding tegen bedoelde vennootschapsbelastingaanslagen af.

14 Tot staving van haar beroep voor de verwijzende rechter, stelde Lankhorst-Hohorst dat de door LT BV verstrekte lening een reddingspoging was en dat de aan haar betaalde rente niet als een verkapte winstuitkering kon worden aangemerkt. Zij voerde daarenboven aan dat, gelet op de behandeling van de Duitse aandeelhouders, die anders dan in Nederland gevestigde vennootschappen zoals LH BV en LT BV, wél voor belastingaftrek in aanmerking komen, § 8a KStG discriminatoir was, en dus in strijd met het gemeenschapsrecht, met name met artikel 43 EG.

15 Lankhorst-Hohorst voegde hieraan toe dat met de doelstelling van § 8a KStG rekening moest worden gehouden, met name het vermijden van fraude met betrekking tot de door kapitaalvennootschappen verschuldigde belasting. In het geval dat in het hoofdgeding aan de orde is, zou de lening echter louter zijn verstrekt om de kosten van Lankhorst-Hohorst te verminderen en aanzienlijke rentebesparingen te verwezenlijken. In dit opzicht stelde verzoekster in hoofdgeding dat vóór de wijziging van het bankkrediet, de rente tweemaal zo hoog was als de rente die zij voortaan aan LT BV verschuldigd was. Het zou hier dus niet gaan om een geval van een niet voor belastingaftrek in aanmerking komende aandeelhouder die poogt aan de belasting op echte winstuitkeringen te ontsnappen door zich rente te doen uitbetalen.

16 De toepassing van § 8a KStG kan er volgens het Finanzamt Steinfurt inderdaad toe leiden dat de toestand van ondernemingen in moeilijkheden verslechtert, maar de Duitse wetgever zou hiermee rekening hebben gehouden door in § 8a, lid 2, derde zin, KStG een uitzondering op te nemen, die in het geval dat in het hoofdgeding aan de orde is, evenwel niet van toepassing is. Het Finanzamt Steinfurt stelde eveneens dat uit de bewoordingen van § 8a niet kan worden afgeleid dat dit artikel slechts van toepassing is wanneer sprake is van fraude, en de verwijzende rechter heeft deze zienswijze bevestigd.

17 Niettemin meende het Finanzamt Steinfurt dat § 8a KStG niet met het non-discriminatiebeginsel in strijd is. Vele landen zouden bepalingen hebben ingevoerd met hetzelfde doel, namelijk de strijd tegen misbruiken.

18 Het in § 8a KStG gemaakte onderscheid tussen vennootschappen die voor belastingaftrek in aanmerking komen en die welke er niet voor in aanmerking komen, maakte volgens het Finanzamt Steinfurt geen verkapte discriminatie op grond van nationaliteit uit aangezien § 5 KStG, inzake de vrijstelling van vennootschapsbelasting, in samenhang met § 51 KStG eveneens verschillende categorieën Duitse belastingplichtigen van het recht op belastingaftrek uitsluit.

19 Bovendien rechtvaardigen het beginsel dat op nationaal niveau slechts eenmaal mag worden belast, alsmede de samenhang van het Duitse belastingstelsel, dat § 8a KStG in de omstandigheden van het hoofdgeding wordt toegepast.

20 Gelet op de rechtspraak van het Hof twijfelt het Finanzgericht Münster aan de verenigbaarheid van § 8a KStG met artikel 43 EG (zie met name arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273; 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, en 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Jurispr. blz. I-7447). Het herinnert eraan dat, volgens de rechtspraak van het Hof, sprake is van uitoefening van het recht van vestiging, wanneer een onderdaan van een lidstaat een deelneming in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap houdt, die hem een bepaalde invloed op de besluiten van de vennootschap verleent (arrest van 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787).

21 Volgens de verwijzende rechter wordt de vrijheid van vestiging geschonden, wanneer de fiscaal ongelijke behandeling van een dochteronderneming zonder enige objectieve rechtvaardigingsgrond berust op het loutere feit dat de moedermaatschappij haar zetel in een andere lidstaat heeft dan deze waar de dochteronderneming is gevestigd.

22 Het Finanzgericht merkt hierbij op dat de regeling van § 8a KStG niet rechtstreeks bij de nationaliteit aanknoopt, maar bij de mogelijkheid voor de belastingplichtige om voor belastingaftrek in aanmerking te komen.

23 De verwijzende rechter wijst erop dat, onder deze voorwaarden, een niet in Duitsland gevestigde aandeelhouder systematisch aan § 8a KStG wordt onderworpen, terwijl van de in Duitsland gevestigde aandeelhouders slechts een welbepaalde categorie belastingplichtigen van

vennootschapsbelasting is vrijgesteld en bijgevolg geen recht op belastingaftrek heeft. De situatie van deze laatste categorie rechtspersonen kan echter niet worden vergeleken met deze van de moedermaatschappij van verzoekster in het hoofdgeding.

24 Wat de rechtvaardigingsgrond voor § 8a KStG betreft, is de verwijzende rechter van mening dat gronden die verband houden met de samenhang van het belastingstelsel alleen kunnen worden aangevoerd indien er een rechtstreeks verband tussen het belastingvoordeel en de belastingheffing bij dezelfde belastingplichtige bestaat (arrest Bundesfinanzhof van 30 december 1996, I B 61/96, BStBl. II 1997, 466, en arrest Hof Eurowings Luftverkehr, reeds aangehaald, punt 42). In casu bestaat er niet een dergelijk verband.

25 Gelet op een en ander, heeft het Finanzgericht Münster beslist de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vraag:

Moet de vrijheid van vestiging van onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat ingevolge artikel 43 van het Verdrag van 10 november 1997 tot oprichting van de Europese Gemeenschap aldus worden uitgelegd, dat deze in de weg staat aan de nationale regeling van § 8a van het Körperschaftsteuergesetz?"

Beantwoording door het Hof

26 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich derhalve van elke discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden (arresten van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16, en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 36; arresten Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 19, en Baars, reeds aangehaald, punt 17, en arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 37).

Bestaan van een belemmering van de vrijheid van vestiging

27 Vastgesteld moet worden dat § 8a, lid 1, punt 2, KStG alleen van toepassing is op vergoedingen voor vreemd vermogen, dat een onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschap heeft verkregen van een niet voor belastingaftrek in aanmerking komende aandeelhouder". Wegens deze beperking worden Duitse dochterondernemingen, wat de belasting betreft van de rente die zij aan hun moedermaatschappijen betalen ter vergoeding van vreemd vermogen, verschillend behandeld naargelang hun moedermaatschappij al dan niet haar zetel in Duitsland heeft.

28 In de meeste gevallen komen Duitse moedermaatschappijen immers in aanmerking voor belastingaftrek, terwijl buitenlandse moedermaatschappijen er in de regel niet voor in aanmerking komen. Zoals gezegd in punt 4 van het onderhavige arrest, zijn de rechtspersonen naar Duits recht die van de vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld en bijgevolg niet voor belastingaftrek in aanmerking komen, in hoofdzaak publiekrechtelijke rechtspersonen en rechtspersonen die een economische activiteit uitoefenen in een bepaalde sector of taken van algemeen nut vervullen. De situatie van een vennootschap die, zoals de moedermaatschappij van verzoekster in het hoofdgeding, een economische activiteit uitoefent met winstoogmerk en aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, kan niet geldig worden vergeleken met deze van laatstgenoemde categorie rechtspersonen.

29 Aldus wordt de rente die een Duitse dochteronderneming betaalt ter vergoeding van het door een buitenlandse moedermaatschappij ter beschikking gestelde vreemd vermogen, op grond van § 8a, lid 1, punt 2, KStG als verkapte dividenden belast tegen het tarief van 30 %, terwijl de rente die een Duitse dochteronderneming betaalt aan een Duitse moedermaatschappij die voor

belastingaftrek in aanmerking komt, niet als verkapte dividenden, maar als bedrijfskosten wordt beschouwd.

30 In antwoord op een vraag van het Hof, wees de Duitse regering erop dat de rente die een Duitse dochteronderneming aan haar eveneens in Duitsland gevestigde moedermaatschappij betaalt ter vergoeding van door deze laatste ter beschikking gesteld vreemd vermogen, fiscaal eveneens als verkapte dividenden wordt behandeld wanneer de moedermaatschappij een patronaatsverklaring heeft afgegeven.

31 Dit doet echter niet af aan de ongelijke behandeling op grond van de plaats van de zetel van de moedermaatschappij. Wanneer een Duitse dochteronderneming een lening krijgt van een buitenlandse moedermaatschappij, dan vloeit de kwalificatie van een rentebetaling als verkapte winstuitkering immers rechtstreeks en uitsluitend voort uit de toepassing van § 8a, lid 1, punt 2, KStG, ongeacht of er al dan niet sprake is van een patronaatsverklaring.

32 Een dergelijk verschil in behandeling tussen Duitse dochterondernemingen op grond van de plaats van de zetel van hun moedermaatschappij is een in beginsel bij artikel 43 EG verboden belemmering van de vrijheid van vestiging. De betrokken fiscale regeling maakt de uitoefening van de vrijheid van vestiging door in andere lidstaten gevestigde vennootschappen minder aantrekkelijk, zodat zij zouden kunnen afzien van de verkrijging, de oprichting of het behoud van dochterondernemingen in de lidstaat die deze regel heeft vastgesteld.

Rechtvaardiging van de belemmering van de vrijheid van vestiging

33 Voorts moet nog worden nagegaan of een nationale regeling zoals die van § 8a, lid 1, punt 2, KStG een rechtmatig doel nastreeft dat met het Verdrag verenigbaar is en gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Bovendien moet zij geschikt zijn om de verwezenlijking van het betrokken doel te waarborgen, en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (zie met name arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 26, en 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43).

34 In de eerste plaats hebben de Duitse en de Deense regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk evenals de Commissie erop gewezen dat de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, bedoeld is ter bestrijding van belastingontwijking met name wanneer gebruik wordt gemaakt van de techniek van onderkapitalisatie. In omstandigheden die voor het overige gelijk zijn, is het fiscaal voordeliger een dochteronderneming te financieren via een lening dan via een kapitaalbreng. Op die manier worden de winsten van de dochteronderneming immers aan de moedermaatschappij afgedragen in de vorm van rente die bij de berekening van de belastbare winst van de dochteronderneming aftrekbaar is, en niet in de vorm van niet-aftrekbare dividenden. Wanneer de dochteronderneming en de moedermaatschappij hun zetel niet in hetzelfde land hebben, kan de belastingschuld aldus van het ene land naar het andere worden doorgeschoven.

35 De Commissie voegt hieraan toe dat § 8a, lid 1, punt 2, KStG weliswaar in een uitzondering voorziet voor het geval dat een vennootschap bewijst dat zij het vreemd vermogen onder gelijke voorwaarden van een derde had kunnen verkrijgen, en de toelaatbare verhouding tussen vreemd en eigen vermogen vastlegt. Volgens de Commissie bestaat in casu echter een risico van dubbele belasting, wanneer de door de Duitse dochteronderneming betaalde rente in Duitsland wordt belast, en haar buitenlandse moedermaatschappij in Nederland de ontvangen rente moet aangeven als inkomsten. Het evenredigheidsbeginsel zou verlangen dat de twee betrokken lidstaten hierover overleg plegen ter voorkoming van dubbele belasting.

36 Vooraf zij herinnerd aan de vaste rechtspraak, dat de vermindering van belastinginkomsten geen dwingende reden van algemeen belang is die kan worden aangevoerd ter rechtvaardiging van een in beginsel met een fundamentele vrijheid strijdige maatregel (zie arrest van 16 juli 1998,

ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 28; arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 59; arrest Metallgesellschaft e.a., reeds aangehaald, punt 59, en arrest van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 51).

37 Wat meer bepaald de aan het gevaar van belastingontwijking ontleende rechtvaardiging betreft, moet erop worden gewezen dat de in het hoofdgeding omstreden wettelijke regeling niet specifiek tot doel heeft volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de Duitse belastingwetgeving te omzeilen, van een belastingvoordeel uit te sluiten, maar in het algemeen van toepassing is op elke situatie waarin de zetel van de moedermaatschappij, om welke reden dan ook, buiten de Duitse Bondsrepubliek is gelegen. Een dergelijke situatie betekent evenwel niet per se, dat er gevaar van belastingontwijking is, aangezien de betrokken vennootschap hoe dan ook onderworpen is aan het belastingstelsel van haar staat van vestiging (zie in deze zin arrest ICI, reeds aangehaald, punt 26).

38 Voor het overige werd in casu, volgens de bevindingen van de verwijzende rechter zelf, geen enkel misbruik vastgesteld, aangezien de lening daadwerkelijk werd aangegaan om in hoofde van verzoekster in het hoofdgeding de rentelast van haar bankkrediet te verminderen. Bovendien blijkt uit het dossier dat Lankhorst-Hohorst tijdens de boekjaren 1996 tot en met 1998 verlieslatend was, en dat de verliezen aanzienlijk hoger waren dan de aan LT BV betaalde rente.

39 In de tweede plaats stellen de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk dat § 8a, lid 1, punt 2, KStG eveneens wordt gerechtvaardigd door de noodzaak de samenhang van de toepasselijke belastingstelsels te waarborgen. Deze bepaling zou meer in het bijzonder in overeenstemming zijn met het internationaal erkende beginsel van volledige mededinging, inhoudende dat de voorwaarden waaronder vreemd vermogen ter beschikking van een vennootschap wordt gesteld, moeten worden vergeleken met deze waaronder de vennootschap dergelijke geldmiddelen van een derde had kunnen verkrijgen. In dezelfde zin is in artikel 9 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) voorzien in de fiscale herberekening van winsten wanneer transacties tussen verbonden vennootschappen niet onder marktvoorwaarden plaatsvonden.

40 In dit verband moet worden opgemerkt dat het Hof in de arresten van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249), en Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305), inderdaad heeft geoordeeld dat de noodzaak de samenhang van een belastingstelsel te waarborgen, een rechtvaardigingsgrond kan vormen voor een regeling die het vrije verkeer van personen belemmert.

41 Dit geldt evenwel niet voor de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is.

42 Waar het immers in de zaken die aan de genoemde arresten Bachmann en Commissie/België ten grondslag lagen, ging om een en dezelfde belastingplichtige, zodat een rechtstreeks verband bestond tussen de aftrekbaarheid van de in het kader van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen voldane premies en de belastingheffing over de krachtens die verzekeringsovereenkomsten ontvangen bedragen, welk verband behouden diende te blijven ter waarborging van de samenhang van het betrokken belastingstelsel, is er geen sprake van een dergelijk rechtstreeks verband wanneer, zoals in casu in het hoofdgeding, een dochteronderneming van een buitenlandse moedermaatschappij fiscaal ongunstig wordt behandeld, zonder dat de Duitse regering enig belastingvoordeel heeft aangevoerd dat voor haar de gevolgen van deze behandeling kan compenseren (zie in die zin arrest Wielockx, reeds aangehaald, punt 24; arrest van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson, C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 18; arresten Eurowings Luftverkehr, reeds aangehaald, punt 42; Verkooijen, reeds aangehaald, punten 56-58, en Baars, reeds aangehaald, punt 40).

43 In de derde plaats stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk, onder verwijzing naar punt 31 van het reeds aangehaalde arrest Futura Participations en Singer, dat de nationale maatregel die

in het hoofdgeding aan de orde is, zijn rechtvaardigingsgrond zou kunnen vinden in het streven om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen.

44 In dit verband kan worden volstaan met vast te stellen dat voor het Hof geen enkel argument werd aangevoerd waarmee werd gepreciseerd in welk opzicht de kwalificatieregeling van § 8a, lid 1, punt 2, KStG het voor de Duitse belastingadministratie mogelijk maakt om het bedrag van de belastbare inkomsten te controleren.

45 Gelet op een en ander, moet op de vraag van de verwijzende rechter worden geantwoord, dat artikel 43 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling zoals deze van § 8a, lid 1, punt 2, KStG.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

46 De kosten door de Duitse en de Deense regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Münster bij beschikking van 21 augustus 2000 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 43 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling zoals deze van § 8a, lid 1, punt 2, van het Körperschaftsteuergesetz (wet inzake vennootschapsbelasting).