

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
JEAN MISCHO

vom 26. September 2002<sup>1</sup>

1. Das Finanzgericht Münster (Deutschland) ersucht uns um Auslegung des Artikels 43 EG in einem Verfahren, in dem eine Zinszahlung einer deutschen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft mit Sitz in den Niederlanden nach deutschem Steuerrecht in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert wurde.

beteiligt war, gelten als verdeckte Gewinnausschüttungen,

...

**I — Nationaler Rechtsrahmen**

2. Das Körperschaftsteuergesetz (nachfolgend: KStG) sah in der in den Jahren 1996 bis 1998 geltenden Fassung in § 8a Absatz 1 (Gesellschafter-Fremdfinanzierung) Folgendes vor:

2. wenn eine in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Dreifache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, es sei denn, die Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können oder es handelt sich um Mittelaufnahmen zur Finanzierung banküblicher Geschäfte;

...“

„Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital

3. § 51 KStG bestimmt:

„Ausschluss der Anrechnung und Vergütung von Körperschaftsteuer

<sup>1</sup> — Originalsprache: Französisch.

Sind bei einem Anteilseigner die Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 oder Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes nicht steuerpflichtig oder werden sie nach § 50 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 bei der Veranlagung nicht erfasst, so sind die Anrechnung und Vergütung der nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren Körperschaftsteuer ausgeschlossen.“

## II — Sachverhalt

4. Die Lankhorst-Hohorst GmbH (im Folgenden: Klägerin), eine Gesellschaft deutschen Rechts mit Sitz in Rheine (Deutschland), befasst sich mit dem Vertrieb von Schiffszubehör, Wassersportartikeln, Freizeit- und Bastelartikeln, Freizeit- und Berufskleidung, Dekorationsgegenständen sowie von Eisenwaren und ähnlichen Gegenständen. Ihr Stammkapital wurde im August 1996 auf 2 Mio. DM erhöht.

5. Alleinige Gesellschafterin von Lankhorst-Hohorst ist die Lankhorst-Hohorst BV (im Folgenden: LHBV) mit Sitz in Sneek (Niederlande). Alleinige Gesellschafterin dieser Firma ist die Lankhorst Taselaar BV (im Folgenden: LTBV), ebenfalls eine Gesellschaft niederländischen Rechts, mit Sitz in Lelystad (Niederlande).

6. Mit Vertrag vom 1. Dezember 1996 gewährte die LTBV der Klägerin ein Darlehen in Höhe von 3 Mio. DM. Das Darlehen ist in zehn Raten zu 300 000 DM jährlich, beginnend mit dem 1. Oktober 1998 zurückzuzahlen. Der variable Zinssatz betrug bis Ende 1997 4,5 %. Die Zinsen waren zum Jahresende zu zahlen. Der LTBV wurden so im Jahr 1997 135 000 DM und im Jahr 1998 109 695 DM an Zinsen gezahlt.

7. Das Darlehen sollte kapitalersetzenden Charakter haben. Es war mit einer Patronatserklärung versehen, wonach die LTBV für den Fall, dass die Klägerin von Drittgläubigern in Anspruch genommen wird, auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtete.

8. Das Darlehen ermöglichte es der Klägerin, ein bei der AMRO-Bank Münster aufgenommenes Darlehen von 3 702 453,59 DM auf 911 174,70 DM zurückzuführen und so ihre Zinsbelastung zu senken.

9. Die Bilanz der Klägerin weist für die Jahre 1996, 1997 und 1998 einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag aus. Im Geschäftsjahr 1998 betrug dieser 1 503 165 DM bei einem Jahresergebnis von —428 321 DM.

10. Die Finanzverwaltung behandelte die der LTBV gezahlten Darlehenszinsen in den Körperschaftsteuerbescheiden 1997 und 1998 vom 28. Juni 1999 als Gewinnausschüttung im Sinne von § 8a KStG und besteuerte sie als solche (gemäß § 27 Absatz 1 Nummer 3 KStG) mit dem Steuersatz von 30 %.

11. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts war die in § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG vorgesehene Ausnahme für den Fall, dass die betroffene Gesellschaft das Fremdkapital bei Dritten zu sonst gleichen Bedingungen hätte erhalten können, nicht anwendbar. Angesichts der Überschuldung der Klägerin und der fehlenden Möglichkeit, Sicherheiten zu stellen, hätte sie nämlich von Dritten kein entsprechendes (ohne Sicherheiten gewährtes und mit einer Patronatserklärung versehenes) Darlehen erhalten können.

12. Den gegen die Körperschaftsteuerbescheide erhobenen Einspruch der Klägerin wies die Finanzverwaltung mit Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2000 als unbegründet zurück.

13. Zur Begründung ihrer Klage beim vorlegenden Gericht hat die Klägerin vorgetragen, dass es sich bei der Darlehensgewährung durch den niederländischen Anteilseigner um einen Rettungsversuch

gehandelt habe und die an ihn gezahlten Zinsen nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren seien. Außerdem sei § 8a KStG angesichts der den deutschen Anteilseignern vorbehaltenen Behandlung, die (im Gegensatz zur LHBV und zur LTBV mit ihrem Sitz in den Niederlanden) in den Genuss der Steueranrechnung kämen, diskriminierend und verstoße daher gegen das Gemeinschaftsrecht, insbesondere gegen Artikel 43 EG.

14. Es sei auf Sinn und Zweck des § 8a KStG abzustellen, der die Umgehung der Körperschaftsteuer verhindern solle. Im vorliegenden Fall sei das Darlehen jedoch ausschließlich zur Minimierung der Kosten der Klägerin gewährt worden und habe zu erheblichen Zinseinsparungen geführt. Vor der Rückführung des Bankdarlehens hätten die Zinsen eine doppelt so hohe Belastung dargestellt wie die der nunmehr an die LTBV zu zahlenden Zinsen. Es gehe daher nicht darum, dass ein Anteilseigner, der sich die von seinen Tochtergesellschaften gezahlte Steuer nicht anrechnen lassen dürfe, die Besteuerung tatsächlicher Gewinnausschüttungen dadurch zu umgehen suche, dass er sich Zinszahlungen gewähre.

15. Das Finanzamt Steinfurt hat eingeräumt, dass die Anwendung von § 8a KStG die Lage von Gesellschaften in Krisensituationen verschlechtern könne. Eine abweichende Auslegung der Vorschrift nach Sinn und Zweck scheidet jedoch angesichts der Eindeutigkeit des Wortlauts aus. Auch das vorlegende Gericht stellt insoweit fest,

dem Wortlaut der Vorschrift seien keine Anhaltspunkte dahin gehend zu entnehmen, dass über die geforderten Tatbestandsvoraussetzungen hinaus zu ihrer Anwendung zusätzlich ein Missbrauch vorliegen müsse.

16. Nach Ansicht der Finanzverwaltung verstößt § 8a KStG nicht gegen das europarechtliche Diskriminierungsverbot. Viele Länder hätten einzelfallbezogene Missbrauchsregelungen mit vergleichbarer Zielsetzung erlassen, die an das Verhältnis von Eigen- zu Fremdkapital anknüpfen.

17. In der in § 8a KStG normierten Unterscheidung zwischen Anrechnungsberechtigten und Nichtanrechnungsberechtigten liege keine verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, weil nach § 51 in Verbindung mit § 5 KStG (über die Befreiung von der Körperschaftsteuer) auch zahlenmäßig gewichtige Gruppen von deutschen Steuerpflichtigen zu den Nichtanrechnungsberechtigten zählten.

18. Schließlich rechtfertigten unter den Umständen des Ausgangsverfahrens der Grundsatz der Einmalbesteuerung mit inländischer Steuer und die Kohärenz des deutschen Steuersystems die Anwendung von § 8a KStG.

19. Das Finanzgericht Münster zweifelt unter Verweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes<sup>2</sup> an der Vereinbarkeit von § 8a KStG mit Artikel 43 EG. Das Gericht weist darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat halte, die ihm einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleihe, von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch mache<sup>3</sup>.

20. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist die Niederlassungsfreiheit verletzt, wenn eine Tochtergesellschaft ohne weitere sachlich rechtfertigende Gründe allein deswegen steuerlich schlechter behandelt wird, weil ihre einzige Anteilseignerin, die Muttergesellschaft, in einem anderen Mitgliedstaat als die Tochtergesellschaft ansässig ist.

21. Das Gericht bemerkt hierzu, dass die Regelung des § 8a KStG nicht an die Staatsangehörigkeit unmittelbar, sondern an die Anrechnungsberechtigung des Steuerpflichtigen anknüpfe. Nach dem KStG nicht anrechnungsberechtigte juristische Personen des deutschen Rechts seien überwiegend die von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften und die ausländischen Anteilseigner, die ihre Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht in einem inländischen Betriebsvermögen hielten.

2 — Vgl. u. a. Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273), vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97 (Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651) und vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97 (Eurowings Luftverkehr, Slg. 1999, I-7447).

3 — Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787).

22. Somit unterliege ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Anteilseigner stets der Regelung des § 8a KStG, während von den inländischen Anteilseignern nur ganz bestimmte Steuerpflichtige von der Körperschaftsteuer freigestellt und deshalb nicht anrechnungsberechtigt seien (im Allgemeinen öffentlich-rechtliche Körperschaften sowie Körperschaften, die auf einem speziellen Gebiet wirtschaftlich tätig seien und die besondere, als förderungswürdig angesehene Aufgaben erfüllten). Diese letztgenannten Körperschaften befänden sich nicht in einer mit der Muttergesellschaft der Klägerin des Ausgangsverfahrens vergleichbaren Lage.

2000 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist das Gebot der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach Artikel 43 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 10. November 1997 dahin auszulegen, dass dieses Gebot der nationalen Regelung des § 8a Körperschaftsteuergesetz entgegensteht?

23. Zur Rechtfertigung des § 8a KStG bemerkt das vorlegende Gericht, dass Kohärenzgesichtspunkte nur eingriffen, wenn ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem eingeräumten Steuervorteil einerseits und der Besteuerung andererseits bei demselben Steuerpflichtigen bestehe<sup>4</sup>. Im vorliegenden Fall liege ein solcher Zusammenhang nicht vor.

#### IV — Prüfung

*A — Zur Anwendbarkeit des Artikels 43 EG im vorliegenden Fall*

#### III — Die Vorabentscheidungsfrage

24. Vor diesem Hintergrund hat das Finanzgericht mit Beschluss vom 21. August

25. Als erstes ist zu prüfen, ob Artikel 43 EG auf einen Fall wie den vorliegenden Anwendung findet.

26. Die Klägerin macht geltend, die Regelung des § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG laufe letztlich darauf hinaus, Tochtergesellschaften unterschiedlich zu besteuern, je nachdem, ob ihre Muttergesellschaft im Inland ansässig sei oder nicht.

<sup>4</sup> — Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. Dezember 1996, I B 61/96, BStBl. II 1997, 466, und Urteil Eurowings Luftverkehr.

27. Mit dieser Frage hat sich der Gerichtshof in seinem Urteil vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft u. a.)<sup>5</sup> eingehend auseinandergesetzt. Der Gerichtshof hat sich dort wie folgt geäußert:

„37 Die direkten Steuern fallen nach ständiger Rechtsprechung zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 36, vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19, und vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 17).

...

41 Artikel 52 EG-Vertrag [nach Änderung jetzt Artikel 43 EG] stellt eine der grundlegenden Vorschriften des Gemeinschaftsrechts dar und ist seit dem Ablauf der Übergangszeit in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar. Nach dieser Vorschrift umfasst die Niederlassungsfreiheit der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats die Aufnahme und Ausübung

selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den Bestimmungen des Sitzstaats für seine eigenen Angehörigen. Die Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich auch auf Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind (Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 13, und Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 22).

42 Mit dieser Niederlassungsfreiheit ist gemäß Artikel 58 EG-Vertrag für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 20, und dort zitierte Rechtsprechung, sowie Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35). In diesem Zusammenhang dient der Sitz einer Gesellschaft im genannten Sinne ebenso wie die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen (vgl. Urteil ICI, Randnr. 20, und dort zitierte Rechtsprechung, sowie Urteil Saint-Gobain ZN, Randnr. 36). Könnte der Mit-

<sup>5</sup> — Slg. 2001, I-1727.

gliedstaat der Niederlassung also nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde diese Vorschrift ihres Sinnes entleert (Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 18).“

30. Das vorliegende Gericht erklärt uns, dass diese nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner „gemäß § 51 KStG überwiegend die... von der KSt befreiten inländischen Körperschaften und die ausländischen Anteilseigner [sind], die ihre Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht in einem inländischen Betriebsvermögen halten“.

28. Konkret ist daher zu prüfen, ob, wie es im Urteil Metallgesellschaft u. a. für die Tochtergesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich der Fall war<sup>6</sup>, in Deutschland ansässige Tochtergesellschaften unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob ihre Muttergesellschaft ihren Sitz in Deutschland hat oder nicht.

31. Die Tatsache, dass eine erhebliche Anzahl deutscher Steuerpflichtiger ebenfalls nicht anrechnungsberechtigt ist, beweist aus Sicht der deutschen Regierung, dass das Kriterium der Anrechnungsberechtigung nicht diskriminierend ist.

Zur Existenz einer unterschiedlichen Behandlung aufgrund des in § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG verwendeten Kriteriums

32. Dieses Vorbringen überzeugt jedoch nicht.

29. Aus dem Wortlaut der streitigen Bestimmung § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG sowie den Erklärungen des vorlegenden Gerichts ergibt sich, dass diese Vorschrift nur für Vergütungen für Fremdkapital gilt, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft — hier die Klägerin — „von einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner“ erhalten hat.

33. Wie das vorliegende Gericht, die Klägerin und auch die Kommission zu Recht feststellen, ist die Gruppe der nichtanrechnungsberechtigten deutschen Unternehmen keine angemessene Gruppe für einen Vergleich mit den ausländischen Steuerpflichtigen, die generell nicht anrechnungsberechtigt sind. Die Unternehmen der ersten Gruppe unterscheiden sich nämlich ihrer Art nach von Unternehmen, die wie die Muttergesellschaft der Klägerin am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Erzielung von Gewinnen anstreben.

6 — Randnr. 43.

34. Den zuletzt genannten Unternehmen sind vielmehr die gebietsansässigen Muttergesellschaften, die am Wirtschaftsleben teilnehmen, vergleichbar. Ihre Behandlung und die ihrer Tochtergesellschaften gilt es somit zu vergleichen.

35. In der Rechtssache Eurowings Luftverkehr hatte die deutsche Regierung übrigens schon einmal wie im vorliegenden Fall argumentiert. Sie hatte geltend gemacht, der Bemessungsgrundlage der vom Mieter zu entrichtenden Gewerbesteuer seien bestimmte Beträge hinzuzurechnen, wenn der Vermieter nicht der Gewerbesteuer unterliege, und zwar unabhängig davon, ob er in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sei<sup>7</sup>.

36. Der Gerichtshof hat dieses Vorbringen jedoch mit folgenden Worten zurückgewiesen:

„35 Die im Ausgangsverfahren fraglichen Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 7 und § 12 Absatz 2 GewStG erfolgen stets zu Lasten deutscher Unternehmen, die Wirtschaftsgüter von Vermietern mit Sitz oder Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat mieten, da diese ihrerseits nie der Gewerbesteuer unterliegen. Hingegen unterbleiben solche Hinzurechnungen überwiegend, wenn diese Unternehmen

Wirtschaftsgüter von gleichfalls in Deutschland ansässigen Vermietern mieten, da diese, abgesehen von den wenigen oben in den Randnummern 25 bis 27 erwähnten Fällen, ihrerseits in der Regel gewerbesteuerpflichtig sind.

36 Die im Ausgangsverfahren relevanten Rechtsvorschriften sehen damit in den allermeisten Fällen, in denen der Dienstleistende in Deutschland ansässig ist, eine andere steuerliche Regelung vor als in jenen, in denen er in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.“

37. Im vorliegenden Fall laufen die im Ausgangsverfahren streitigen Rechtsvorschriften ebenfalls auf eine unterschiedliche steuerliche Behandlung hinaus, je nachdem, ob die Muttergesellschaft, d. h. die Anteilseignerin der Tochtergesellschaft, in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

38. § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG gilt nämlich, was seinen persönlichen Anwendungsbereich angeht, *immer*, wenn es um eine gebietsansässige Tochtergesellschaft wie die Klägerin geht, die Fremdkapital von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft erhalten hat, während dies unter denselben Umständen für eine gebietsansässige Tochtergesellschaft, die Fremdkapital von ihrer gebietsansässigen Muttergesellschaft erhalten hat, nicht der Fall ist.

7 — Randnr. 25.

39. Diese Feststellung wird durch die in der mündlichen Verhandlung erfolgte Bezugnahme der deutschen Regierung auf ein beziffertes Beispiel, das sie auf Ersuchen des Gerichtshofes vorgelegt hat, nicht erschüttert.

40. Gestützt auf dieses Beispiel hat die deutsche Regierung ausgeführt, den gebietsansässigen Tochtergesellschaften, die Fremdkapital von einem gebietsansässigen Anteilseigner erhalten hätten, könne es ebenfalls passieren, dass die Vergütung für dieses Kapital in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert werde.

41. Es ist jedoch angebracht, folgende Erklärungen zu zitieren, mit denen die deutsche Regierung das bezifferte Beispiel versehen hat:

„Es ist zu berücksichtigen, dass im Ausgangsverfahren die Darlehensgeberin, die über eine 100%ige Tochtergesellschaft mittelbar zu 100 % an der Darlehensnehmerin beteiligt ist, gegenüber der Darlehensnehmerin eine Patronatserklärung abgegeben hat. Danach verzichtet die Darlehensgeberin auf die Rückzahlung des Darlehens, wenn die Darlehensnehmerin von Drittgläubigern in Anspruch genommen wird; das Darlehen soll somit kapitalersetzenden Charakter haben.

Erklärt der Gesellschafter, ‚er wolle wegen der Forderung erst nach der Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger und —

bis zur Abwendung der Krise — auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagerückgewähransprüchen seiner Mitgesellschafter berücksichtigt werden‘ (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 8. Januar 2001, II ZR 88/89, DStR 2001 S. 175, 176), dann scheidet eine (weitere) Passivierung der Darlehensverbindlichkeit in der Handels- und Steuerbilanz der Darlehensnehmerin als Fremdkapital aus. Es kommt zur ‚Umwandlung‘ in Eigenkapital. Ist im Ausgangsverfahren der Inhalt der Patronatserklärung in diesem Sinne auszulegen, dann stellt sich die steuerliche Behandlung in einem ‚Inlandssachverhalt‘ (beispielhaft) wie folgt dar. [beziffertes Beispiel]“

42. Diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass die Umqualifizierung in dem bezifferten Beispiel im Wesentlichen auf der Abgabe einer Patronatserklärung — im Urteil des Bundesgerichtshofes wird der Ausdruck „Rangrücktrittserklärung“ verwendet — beruht. Diese Voraussetzung für die Umqualifizierung gehört jedoch keineswegs zu den Voraussetzungen nach § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG, der der Abgabe einer Patronatserklärung keine Bedeutung beimisst.

43. Selbst wenn die Klägerin im vorliegenden Fall eine solche Erklärung von seiner Muttergesellschaft erhalten hat, wurden ihre Zinszahlungen gleichwohl nicht wegen dieser Patronatserklärung, sondern gemäß § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG umqualifiziert.

44. Da die Tochtergesellschaften, die sich in derselben Lage befinden wie die Klägerin, aber eine gebietsansässige Muttergesellschaft haben, nicht mit einer solchen Umqualifizierung rechnen müssen — weil die streitige Bestimmung für sie nämlich nicht gilt —, trifft die Behauptung der deutschen Regierung, die Klägerin werde ebenso behandelt wie diese Tochtergesellschaften, nicht zu.

45. Nachdem somit eine unterschiedliche Behandlung festgestellt ist, sind nunmehr deren Wirkungen zu untersuchen. Was das angeht, so erscheint mir unbestreitbar, dass die unterschiedliche Behandlung ausschließlich zum Nachteil der gebietsansässigen Tochtergesellschaft erfolgt, die Fremdkapital von einer gebietsfremden Muttergesellschaft erhalten hat.

46. Wie bereits erwähnt ist dem Vorlagebeschluss zu entnehmen, dass aufgrund der Anwendung des § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG die von der Klägerin gezahlten Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen mit dem Steuersatz von 30 % besteuert werden.

47. Dagegen ergibt sich aus den Auskünften, die der Rechtsbeistand der Klägerin in der mündlichen Verhandlung erteilt hat und die von der deutschen Regierung nicht bestritten worden sind, dass die Darlehenszinsen mangels Umqualifizierung bei der gebietsansässigen Muttergesellschaft als Einkünfte zu versteuern sind.

48. Wenn die Voraussetzungen für die Anwendung des § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG vorliegen, hat folglich die Tochtergesellschaft, die Fremdkapital von einer gebietsfremden Muttergesellschaft erhalten hat, Steuern auf die fraglichen Zinsen zu entrichten, während die Tochtergesellschaft, die Fremdkapital von einer gebietsansässigen Muttergesellschaft erhalten hat, nicht besteuert wird.

49. Hinzu kommt, dass nach den Erklärungen des vorlegenden Gerichts bei einem anrechnungsberechtigten Anteilseigner die Steuer auf die Gewinnausschüttung auf die persönliche Einkommensteuer angerechnet wird. Das gilt nicht, wenn der Anteilseigner nicht anrechnungsberechtigt ist, was, wie wir bereits gesehen haben, bei im Ausland ansässigen Anteilseignern immer der Fall ist.

50. Die deutsche Regierung hat im Übrigen in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass durch den Mechanismus der Anrechnungsberechtigung das Steueraufkommen auf der Ebene des Bundeshaushalts für die Gruppe aus gebietsansässiger Muttergesellschaft und gebietsansässiger Tochtergesellschaft Null ist. Wenn dagegen die Muttergesellschaft ihren Sitz im Ausland hat, stellt die von der Tochtergesellschaft entrichtete Steuer auf die Gewinnausschüttung nach den Ausführungen der deutschen Regierung eine endgültige Belastung dar.

51. Diese mit der Anrechnungsberechtigung verbundene unterschiedliche Behandlung kann, selbst wenn man bedenkt, dass sie eher die Stellung der ge-

bietsfremden Muttergesellschaft — hier der LTBV — als die der Tochtergesellschaft — hier der Klägerin — berührt, ebenfalls einen Verstoß gegen Artikel 43 EG begründen.

52. Wie das vorlegende Gericht unter Hinweis auf das Urteil Baars zu Recht bemerkt, macht nämlich ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihm einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch. Das ist bei der LTBV, die 100 % der Anteile an der Klägerin hält, unbestreitbar der Fall.

53. Schließlich bin ich im Gegensatz zur deutschen Regierung der Ansicht, dass die Finanzierungsfreiheit bei der Finanzierung der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft tatsächlich geringer ist als bei der Finanzierung der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsansässigen Muttergesellschaft.

54. Die deutsche Regierung vertritt hierzu die Auffassung, das von § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG betroffene Darlehen bleibe Fremdkapital und werde nicht in Eigenkapital umqualifiziert.

55. Selbst wenn das der Fall ist, ändert es jedoch nichts daran, dass diese Finanzierung steuerlich wie eine Kapitalanlage behandelt wird.

56. § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG wirkt sich demnach so aus, dass bei Vorliegen seiner Voraussetzungen die gebietsfremde Muttergesellschaft nicht mehr mit Erfolg auf die Finanzierung ihrer Tochtergesellschaft durch Fremdkapital zurückgreifen kann. Ihre Finanzierungsfreiheit ist somit in der Praxis geringer als die der gebietsansässigen Muttergesellschaft.

Zur Existenz eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses für die unterschiedliche Behandlung

57. Da es meines Erachtens erwiesen ist, dass § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG zu einer unterschiedlichen Behandlung führt, sei es zum Nachteil der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft, sei es zum Nachteil der gebietsfremden Muttergesellschaft selbst, ist zu prüfen, ob die unterschiedliche Behandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist<sup>8</sup>.

58. Dem vorlegenden Gericht zufolge soll mit dieser Bestimmung „verhindert werden,

<sup>8</sup> — Vgl. u. a. Urteile vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26) und vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 43).

dass nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner die gesetzlich gewollte Einmalbelastung der an sie ausgeschütteten Gewinne mit KSt dadurch umgehen, dass sie die Kapitalgesellschaft mit Fremd- statt Eigenkapital ausstatten“.

59. Darüber hinaus erklären die deutsche, die britische und die dänische Regierung sowie die Kommission, dass es sich bei der streitigen Bestimmung um eine Regelung zur Bekämpfung der Unterkapitalisierung („thin capitalization“) handele.

60. Die dänische Regierung erläutert, Regelungen dieser Art seien in einer Reihe von Ländern sowohl innerhalb als auch außerhalb der Europäischen Union aufgrund der wachsenden Internationalisierung der Volkswirtschaften und wegen der zunehmenden Notwendigkeit der Verhinderung von Steuerflucht erlassen worden.

61. Tatsächlich betreffen die Vorschriften über die Unterkapitalisierung der Natur der Sache nach nur grenzüberschreitende Transaktionen. Würden Transaktionen zwischen zwei inländischen und unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften vorgenommen, so entspreche die steuerlich absetzbare Zinszahlung der einen Gesellschaft einer steuerpflichtigen Einnahme der anderen Gesellschaft und das Nettoresultat für den Konzern werde steuerlich gleich Null sein. Die Steuerpflicht könne nur dann von einem Land zum anderen verlagert werden, wenn die Transaktionen zwischen

Gesellschaften mit Sitz in verschiedenen Ländern vorgenommen würden.

62. Wenn eine Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft Geld in Form eines Darlehens zur Verfügung stelle, statt eine Einlage zu leisten, so werde der Gewinn der Tochtergesellschaft in Form absetzbarer Zinsen anstelle nicht absetzbarer Dividenden auf die Muttergesellschaft verlagert. Hätten die beiden Gesellschaften ihren Sitz in verschiedenen Ländern, so könne die Steuerpflicht auf diese Weise beliebig von einem Land zum anderen verlagert werden.

63. Die Regierungen, die Erklärungen abgegeben habe, stimmen daher darin überein, dass mit den auf die Unterkapitalisierung anwendbaren Regelungen die willkürliche Verlagerung der Steuerschuld von einem Land zum anderen verhindert und die Besteuerung dort, wo der Gewinn tatsächlich erzielt worden sei, sichergestellt werden solle und dass deshalb eine steuerliche Diskriminierung grenzüberschreitender Umsätze gegenüber inländischen Umsätzen nicht festgestellt werden könne.

64. Dieselben Regierungen verweisen auf Artikel 9 des von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung erarbeiteten Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens

(nachfolgend: OECD-Musterabkommen)<sup>9</sup>. Diese Vorschrift sieht die Gewinnberichtigung für steuerliche Zwecke vor, wenn Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen (Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle) nicht unter den Bedingungen des freien Marktes („arm's length principle“) abgewickelt worden sind.

65. Der deutschen Regierung zufolge ist § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG insbesondere im Bereich der gewinn- und umsatzunabhängigen Vergütungen geeignet, diesen Grundsatz zu verwirklichen.

66. Auch die Kommission ist der Auffassung, die Ungleichbehandlung aufgrund des § 8a KStG könne mit dessen Ziel ge-

9 — Artikel 9 des OECD-Musterabkommens lautet wie folgt:

„(1) Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet — und entsprechend besteuert —, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“

rechtfertigt werden, die inländische Besteuerung der Gewinne bei nichtanrechnungsberechtigten Unternehmen und damit eine korrekte Aufteilung des Besteuerungsrechts und des damit verbundenen Steueraufkommens sicherzustellen. Es gehe mit anderen Worten darum, Missbräuchen im Rahmen der Unterkapitalisierung dadurch vorzubeugen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen in Form von Zinsen verhindert würden, die das Jahresergebnis der Tochtergesellschaft und infolgedessen die Steuereinnahmen des betroffenen Mitgliedstaats verminderten.

67. Die Vorschrift des § 8a KStG müsse jedoch auch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Hierzu bemerkt die Kommission, die Regelung schreibe das Verhältnis zwischen Fremdkapital und Eigenkapital vor und lasse davon eine Ausnahme zu, wenn das Fremdkapital unter gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten zur Verfügung hätte gestellt werden können.

68. Die Kommission weist allerdings auf die Gefahr einer Doppelbesteuerung hin, die im vorliegenden Fall darin liege, dass das deutsche Unternehmen der deutschen Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne unterliege, während der ausländische Anteilseigner die als Zinsen empfangenen Beträge noch als Einkünfte in den Niederlanden versteuern müsse. Ein Mitgliedstaat, der eine Zinszahlung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziere, habe insofern auch für eine Abstimmung mit dem Staat zu sorgen, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz habe, damit dort eine

entsprechende Anpassung vorgenommen werde. Ohne eine solche Anpassung könne die Gefahr einer Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen werden.

69. Als Lösungsansatz komme hier Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens in Betracht. Dieser stelle unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sowohl die ordnungsgemäße Aufteilung des Besteuerungsrechts als auch das Steueraufkommen der betroffenen Mitgliedstaaten sicher.

70. Was ist von diesem Vorbringen zu halten?

71. Zu fragen ist nach dem wahren Zweck der Vorschriften über die Unterkapitalisierung („thin capitalization rules“), zu denen nach den Ausführungen der Beteiligten § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG gehört.

72. Besteht der Zweck darin, generell die finanzielle Gesundheit einer Tochtergesellschaft dadurch zu schützen, dass sie mit genügend Eigenkapital ausgestattet sein muss?

73. Die deutsche Regierung vertritt offenbar diese Ansicht, denn sie führt aus: „Der

Anteilseigner, der seine Kapitalgesellschaft retten will, muss Eigenkapital nachschießen. Eine Fremdfinanzierung wäre in diesem Stadium im Übrigen auch betriebswirtschaftlich schädlich. Mit jedem weiteren verzinlichen Darlehen entstünden für die Kapitalgesellschaft zusätzliche Aufwendungen, die deren wirtschaftliche Situation weiter verschlechterten.“

74. Aus meiner Sicht handelt es sich jedoch beim Schutz der finanziellen Gesundheit einer Tochtergesellschaft eindeutig nicht um den wahren Zweck der im Ausgangsverfahren streitigen Steuervorschriften. Wenn dies der Zweck wäre, müsste die Unterkapitalisierungsvorschrift nämlich auch für Tochtergesellschaften einer gebietsansässigen Muttergesellschaft gelten, was nicht der Fall ist.

75. Der wahre Zweck der Unterkapitalisierungsvorschrift des § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG besteht folglich darin, zu verhindern, dass die Bundesrepublik Deutschland einen bestimmten Anteil ihrer Steuereinnahmen dadurch verliert, dass sich die steuerpflichtige Gesellschaft (oder ihr Anteilseigner) einer Finanzierungstechnik bedient, die als solche nicht verboten ist.

76. Dieser Zweck wird nicht nur durch die Ausführungen des vorlegenden Gerichts und der Beteiligten bestätigt, sondern auch im Schrifttum sowohl zu § 8a Absatz 1

Nummer 2 KStG als auch zu den Unterkapitalisierungsvorschriften im Allgemeinen<sup>10</sup>.

77. Ein solcher Zweck ist meines Erachtens jedoch im Rahmen des Artikels 43 EG kein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte.

78. Nach ständiger Rechtsprechung sind nämlich „die Steuermindereinnahmen... nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann“<sup>11</sup>.

79. Dass die Unterkapitalisierungsvorschriften angeblich mit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens vereinbar sind, ändert daran meines Erachtens nichts.

80. Auch wenn eine solche Vereinbarkeit feststünde<sup>12</sup>, folgt aus der Tatsache, dass die Bestimmungen des OECD-Musterabkommens eingehalten sind, nämlich noch nicht, dass Artikel 43 EG beachtet wäre. Denn weder nach ihrem Inhalt noch nach ihrem Zweck stimmen das OECD-Musterabkommen einerseits und der EG-Vertrag andererseits überein.

81. Zwar spricht nichts dagegen, den EG-Vertrag so weit wie möglich konform zu einem OECD-Musterabkommen auszulegen<sup>13</sup>. Meiner Ansicht nach ist dies aber im vorliegenden Fall nicht möglich, immer vorausgesetzt, dass eine Vorschrift wie § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG mit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens überhaupt vereinbar ist.

82. Denn Artikel 43 EG verbietet es den Mitgliedstaaten zwar nicht, die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Gewinne zu besteuern, und berührt insofern nicht ihre Zuständigkeit auf dem Gebiet der Steuerpolitik. Er setzt dieser Freiheit aber eine Grenze dahin gehend, dass sie nicht in diskriminierender Weise ausgeübt werden darf. Dabei handelt es sich um eine unüberwindbare Schranke, unabhängig davon, was die Bestimmungen des OECD-Musterabkommens möglicherweise erlauben.

10 — Vgl. u. a. Menck, in Blümich, *Einkommensteuer-Körperschaftsteuer-Gewerbsteuer, Kommentar*, KStG § 8a, Randnr. 2: „Bei Steuerausländern soll die Einmalerfassung des in Deutschland erwirtschafteten Gewinns gewährleistet bleiben und damit die deutsche Besteuerungshoheit gegenüber dem Ausland zur Geltung gebracht werden“ und Sommerhalder, R. A., „Approaches to Thin Capitalization“, *European Taxation*, 1996, S. 82: „The expression ‚thin capitalization‘ is commonly used to describe a situation where the proportion of debt to equity exceeds certain limits and thin capitalization legislation is a tool used by tax authorities to prevent what they regard as a leakage of tax revenues as a consequence of the way in which a corporation is financed“. Manchmal spricht schon der Titel für sich. Vgl. z. B. Hey, F. E. F., „To Stop Revenue Loss, Germany Reconsiders Thin Capitalization Rules“, *Journal of International Taxation*, 1993, S. 264.

11 — Urteil Metallgesellschaft u. a. (Randnr. 59). Vgl. auch Urteile ICI (Randnr. 28) und Verkooijen (Randnr. 59).

12 — Vgl. jedoch ablehnend zur Vereinbarkeit mit einigen Bestimmungen des OECD-Musterabkommens Knobbe-Keuk, B., „Wieder einmal ein Entwurf zu § 8a KStG — Wiederauflage einer Regelung zur Gesellschaftsfremdfinanzierung im Standortsicherungsgesetz“, *Der Betrieb*, 1993, S. 60, 63 bis 65, und Meilicke, W., „Zur Vereinbarkeit des § 8a mit dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot“, *Steuerrecht*, 2000, S. 748.

13 — Vgl. z. B. Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Gilly, Slg. 1998, I-2793, Randnr. 31).

83. Sowohl die deutsche Regierung als auch die Regierung des Vereinigten Königreichs vertreten ferner die Ansicht, § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG sei durch das Erfordernis der Kohärenz der anwendbaren Steuersysteme als zwingender Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt<sup>14</sup>.

84. Wie jedoch das vorliegende Gericht bemerkt hat, hat der Gerichtshof hierzu festgestellt, dass ein solcher zwingender Grund nur vorliegt, wenn die steuerliche Kohärenz „auf der Ebene der Einzelperson, durch eine strenge Wechselbeziehung“ zwischen einem Steuervorteil einerseits und einem Steuernachteil andererseits hergestellt wird<sup>15</sup>.

85. Die deutsche Regierung erklärt jedoch nicht, durch welchen Steuervorteil der Steuernachteil ausgeglichen wird, den die Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft erleidet, auf die § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG angewandt wird.

86. Eine Bestimmung wie die streitige Vorschrift ist daher meines Erachtens nicht durch ein Erfordernis der Kohärenz der anwendbaren Steuersysteme gerechtfertigt.

14 — Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249, Randnr. 21) und in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnr. 14) sowie Urteile Baars (Randnr. 37) und Metallgesellschaft u. a. (Randnr. 67).

15 — Urteil Wielockx (Randnr. 24). Vgl. auch Urteil vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18) sowie Urteile Eurowings (Randnr. 42) und Baars (Randnr. 40).

87. Die deutsche Regierung ist außerdem der Ansicht, die Vorschrift des § 8a sei als Maßnahme zur Verhinderung von Rechtsmissbrauch gerechtfertigt.

88. Sie nimmt insoweit Bezug auf Randnummer 24 des Urteils vom 9. März 1999 in der Rechtssache C-212/97 (Centros)<sup>16</sup>, in der es heißt: „Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist ein Mitgliedstaat... berechtigt, Maßnahmen zu treffen, die verhindern sollen, dass sich einige seiner Staatsangehörigen unter Missbrauch der durch den EG-Vertrag geschaffenen Möglichkeiten der Anwendung des nationalen Rechts entziehen; die missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht ist nicht gestattet ...“

89. Hierzu ist jedoch festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Steuervorschriften generell jeden Fall erfassen, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz aus welchen Gründen auch immer außerhalb der Bundesrepublik Deutschland hat. Diese Feststellung genügte dem Gerichtshof, um das auf die Gefahr der Steuerumgehung gestützte Vorbringen des Vereinigten Königreichs in der Rechtssache ICI zurückzuweisen<sup>17</sup>.

90. Denn, so der Gerichtshof, die „Niederlassung einer Gesellschaft außerhalb des Vereinigten Königreichs impliziert... als

16 — Slg. 1999, I-1459.

17 — Randnr. 26.

solche nicht die Steuerumgehung, da die betreffende Gesellschaft auf jeden Fall dem Steuerrecht des Niederlassungsstaats unterliegt“<sup>18</sup>.

91. Dass die streitige Bestimmung „nicht speziell [bezweckt], rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des Steuerrechts [hier: der Bundesrepublik Deutschland] gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen“<sup>19</sup>, wird im Übrigen durch die Umstände des vorliegenden Falls bestätigt.

92. Die streitige Vorschrift wird nämlich auf einen Fall angewandt, in dem nach den Worten des vorliegenden Gerichts kein Missbrauch vorlag, da das Darlehen gewährt wurde, „um die [Klägerin] vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und ihre Zinslasten aus Bankverbindlichkeiten zu senken“.

93. Im Übrigen kann, wie ich bereits festgestellt habe, die gebietsansässige Muttergesellschaft infolge der Anrechnungsberechtigung die Steuer auf die Gewinnausschüttung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer ausgleichen, was die gebietsfremde Muttergesellschaft nicht vermag.

94. Daraus folgt wirtschaftlich gesprochen eine höhere Steuerbelastung für den Konzern mit gebietsfremder Muttergesellschaft als für den Konzern mit gebietsansässiger Muttergesellschaft, was nicht damit erklärt werden kann, dass lediglich die Steuerflucht bekämpft werden soll<sup>20</sup>.

95. Ich bin daher der Ansicht, dass die Bekämpfung der Steuerflucht im vorliegenden Fall keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der die in einer Regelung wie der streitigen Vorschrift festgelegte unterschiedliche Behandlung rechtfertigen würde.

96. Abschließend ist das Vorbringen des Vereinigten Königreichs zu prüfen, das auf das Urteil Futura Participations und Singer gestützt wird, in dessen Randnummer 31 der Gerichtshof ausgeführt hat, dass „die Wirksamkeit der Steueraufsicht ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann ...“.

97. Hierzu genügt jedoch die Feststellung, dass im Gegensatz zur Rechtssache Futura Participations und Singer, die die Verpflichtung des Steuerpflichtigen betraf, im Mitgliedstaat der Besteuerung nach bestimmten Regeln Buch zu führen, damit die

18 — Ebd. Vgl. auch Urteil Metallgesellschaft u. a. (Randnr. 57).  
19 — Urteil ICI (Randnr. 26).

20 — Aufgrund entsprechender Erwägungen wies der Gerichtshof das auf die Gefahr der Steuerflucht gestützte Vorbringen im Urteil Metallgesellschaft u. a. zurück (Randnr. 58).

Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte überprüfen konnten, der vorliegende Fall nicht die Steueraufsicht im eigentlichen Sinn betrifft.

Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten<sup>23</sup> für die Lösung des Ausgangsrechtsstreits geäußert.

98. Nach alledem bin ich daher der Auffassung, dass die in einer Bestimmung wie der streitigen Vorschrift begründete unterschiedliche Behandlung nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Eine solche Bestimmung verstößt deswegen meines Erachtens gegen Artikel 43 EG.

101. Die dänische Regierung macht geltend, wenn es sich um eine offene Gewinnausschüttung handelte, wäre diese gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 vom Steuerabzug an der Quelle befreit. Das Gleiche müsse für eine verdeckte Ausschüttung gelten.

99. Es obliegt den deutschen Stellen, zu beurteilen, ob die streitige Bestimmung ersetzt werden soll, z. B. durch eine Bestimmung, die die Vorschriften über die Umqualifizierung von Zinsen in Dividenden auch auf Tochtergesellschaften mit gebietsansässiger Muttergesellschaft erstreckt<sup>21</sup>. Bis dahin jedoch ist die streitige Vorschrift nicht anwendbar<sup>22</sup>.

102. Dagegen bezieht sich Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 nach Ansicht der deutschen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission nicht auf die streitige Steuer. Diese Steuer stelle keinen Steuerabzug an der Quelle dar, sondern eine normale Besteuerung der Gewinne der Tochtergesellschaft in Form der Körperschaftsteuer.

#### B — Zur Anwendbarkeit der Richtlinie 90/435/EWG

100. Auf eine Frage des Gerichtshofes haben sich die Beteiligten zur Bedeutung der

103. Die Kommission fügt außerdem hinzu, jede andere Ansicht würde dazu führen, dass so genannte Unterkapitalisierungsregelungen gänzlich verboten wären. Solche Regelungen seien jedoch ein nützliches Instrument zur Herbeiführung einer gerechten Steuerbelastung.

21 — Vgl. in diesem Sinne Scheffler, W., „Der Einfluss der Steuerreform auf die Finanzierung von deutschen Kapitalgesellschaften“, *Steuerrecht*, 2000, S. 2441, 2447.

22 — Vgl. u. a. Urteile vom 13. Juli 1972 in der Rechtssache 48/71 (Kommission/Italien, Slg. 1972, 529, Randnrn. 6 bis 8) und vom 9. März 1978 in der Rechtssache 106/77 (Simmenthal, Slg. 1978, 629, Randnr. 17).

23 — ABl. L 225, S. 6.

104. Diese beiden Argumente zugunsten der Nichtanwendung der Richtlinie 90/435 überzeugen jedoch nicht.

105. Daraus, dass es sich nach dem deutschen Steuerrecht im vorliegenden Fall um eine Steuer auf die Gewinne der Tochtergesellschaft in Form der Körperschaftsteuer handelt, folgt nämlich noch nicht, dass die Richtlinie 90/435 nicht anwendbar ist.

106. Der Gerichtshof hat im Urteil vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-294/99 (Athinaiki Zythopoiia)<sup>24</sup> nämlich Folgendes festgestellt:

„26 Bei der Prüfung der Frage, ob die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne nach den im Ausgangsverfahren streitigen griechischen Rechtsvorschriften unter Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie fällt, ist zum einen auf den Wortlaut dieser Vorschrift abzustellen und festzustellen, dass der darin verwendete Begriff ‚Steuerabzug an der Quelle‘ nicht auf bestimmte feststehende Arten innerstaatlicher Besteuerung beschränkt ist (vgl. Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-375/98, Epsom Europe, Slg. 2000, I-4243, Randnr. 22).

27 Zum andern ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung, dass die Quali-

fizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr nach Gemeinschaftsrecht vom Gerichtshof nach den objektiven Merkmalen der Steuer *unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht* vorzunehmen ist (vgl. u. a. Urteil vom 13. Februar 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-197/94 und C-252/94, *Bautiaa und Société française maritime*, Slg. 1996, I-505, Randnr. 39).“<sup>25</sup>

107. Auch dass die Qualifizierung der streitigen Steuer als Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435, wie die Kommission behauptet, ein vollständiges Verbot so genannter Unterkapitalisierungsregelungen zur Folge hätte, steht dieser Qualifizierung meines Erachtens nicht entgegen.

108. Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 sieht nämlich keine Ausnahmen von seinem Anwendungsbereich zum Schutz so genannter Unterkapitalisierungsregelungen vor.

109. Ich schließe mich dem dänischen Standpunkt an, wonach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 auf die streitige Steuer anwendbar ist.

24 — Slg. 2001, I-6797.

25 — Hervorhebung von mir.

110. Die Erwägungen, aufgrund deren der Gerichtshof in der Rechtssache Athinaiki Zythopoiia die im Ausgangsverfahren streitige Steuer als Steuerabzug an der Quelle qualifiziert hat, gelten aus meiner Sicht nämlich auch hier.

111. Konkret hat der Gerichtshof festgestellt, dass „die... im Ausgangsverfahren streitige Besteuerung durch die Zahlung der Dividenden ausgelöst wird. Darüber hinaus richtet sich die Besteuerung unmittelbar nach dem Umfang der vorgenommenen Ausschüttung.“<sup>26</sup>

112. Außerdem, so der Gerichtshof, bezieht sich die „im Ausgangsverfahren streitige Besteuerung... auf Einkünfte, die nur bei Ausschüttung von Dividenden bis zur Höhe der gezahlten Dividenden besteuert werden. Ein Beweis dafür besteht, wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens und die Kommission vorgetragen haben, darin, dass die Tochtergesellschaft gegenüber der Erweiterung ihrer Besteuerungsgrundlage, die nach Artikel 106 Absätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzbuchs durch die Ausschüttung von Gewinnen bewirkt wird, nicht mit negativen Einkünften aufrechnen darf, die sie in vorangehenden Steuerjahren erzielt haben könnte, und zwar entgegen dem steuerlichen Grundsatz des Verlustvortrags, der jedoch im griechischen Recht niedergelegt ist.“<sup>27</sup>

113. Im vorliegenden Fall wird die Besteuerung ebenfalls durch die (verdeckte)

<sup>26</sup> — Urteil Athinaiki Zythopoiia (Randnr. 28).

<sup>27</sup> — Urteil Athinaiki Zythopoiia (Randnr. 29).

Zahlung von Dividenden ausgelöst, und die Besteuerung richtet sich unmittelbar nach dem Umfang der vorgenommenen Ausschüttung.

114. Wie dem Vorlagebeschluss zu entnehmen ist, konnte außerdem die Klägerin die Erweiterung ihrer Besteuerungsgrundlage, die durch die Anwendung des § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG bewirkt wurde, auch nicht durch das Aufrechnen mit Verlusten aus den vorangehenden Steuerjahren ausgleichen.

115. Die Kommission bemerkt noch, § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG könne unter die Ausnahme gemäß Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 90/435 fallen, dem zufolge diese „der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen[steht]“.

116. Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden.

117. Wenn nämlich, wie ich bereits festgestellt habe, § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG und die in dieser Bestimmung begründete unterschiedliche Behandlung nicht durch die Bekämpfung der Steuerflucht als zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann, folgt daraus zwingend, dass diese Vorschrift nicht mit der notwendigen Be-

kämpfung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen gerechtfertigt werden kann, wie sie Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 90/435 zulässt.

kriminierung im Sinne von Artikel 43 EG meiner Ansicht nach gleichwohl nicht zwangsläufig beseitigt.

118. Ich komme daher zu dem Ergebnis, dass die Richtlinie 90/435 auf die fragliche Besteuerung anwendbar ist.

120. Wenn es z. B. der Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft nämlich nicht gestattet wäre, die an ihre Muttergesellschaft entrichteten Zinsen unter denselben Bedingungen von ihrer Besteuerungsgrundlage abzuziehen wie die Tochtergesellschaft einer gebietsansässigen Muttergesellschaft, könnte eine Diskriminierung bestehen bleiben, auch wenn kein Steuerabzug an der Quelle erfolgte.

119. Selbst wenn die Bundesrepublik Deutschland die verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG vom Steuerabzug an der Quelle ausnähme, wäre die Dis-

## V — Ergebnis

121. Nach alledem schlage ich vor, dem Finanzgericht Münster wie folgt zu antworten:

Artikel 43 EG steht der Anwendung einer Regelung wie in § 8a Absatz 1 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes entgegen.