

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
12. Dezember 2002 *

In der Rechtssache C-324/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Finanzgericht Münster (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Lankhorst-Hohorst GmbH

gegen

Finanzamt Steinfurt

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 43 EG

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet (Berichterstatter) sowie der Richter C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann und A. Rosas,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: J. Mischo
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und T. Jürgensen als Bevollmächtigte,
- der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde als Bevollmächtigten,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von R. Singh, Barrister,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten im Beistand von Rechtsanwalt R. Bierwagen,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Lankhorst-Hohorst GmbH, vertreten durch die Steuerberater J. Schirmer und J. A. Schirmer, der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und G. Müller-Gattermann als Bevollmächtigte, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins im Beistand von R. Singh, und der Kommission, vertreten durch R. Lyal im Beistand von R. Bierwagen, in der Sitzung vom 30. Mai 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. September 2002,

folgendes

Urteil

- 1 Das Finanzgericht Münster hat mit Beschluss vom 21. August 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 4. September 2000, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung des Artikels 43 EG zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Lankhorst-Hohorst GmbH (im Folgenden: Lankhorst-Hohorst) mit Sitz in Rheine (Deutschland) und dem Finanzamt Steinfurt über die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Geschäftsjahre 1997 und 1998.

Nationaler rechtlicher Rahmen

- 3 Das Körperschaftsteuergesetz (im Folgenden: KStG) enthält in der in den Jahren 1996 bis 1998 geltenden Fassung einen mit „Gesellschafter-Fremdfinanzierung“ überschriebenen § 8a, der in Absatz 1 Folgendes vorsieht:

„Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer be-

berechtigten Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, gelten als verdeckte Gewinnausschüttungen,

...

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;

...“

- 4 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass allgemein vom Recht zur Steueranrechnung zum einen gebietsfremde Anteilseigner ausgeschlossen sind und zum anderen die von der Körperschaftsteuer befreiten juristischen Personen deutschen Rechts, d. h. öffentlich-rechtliche Körperschaften sowie Körperschaften, die auf einem speziellen Gebiet wirtschaftlich tätig sind und als förderungswürdig angesehene Aufgaben erfüllen.

Ausgangsverfahren und Vorabentscheidungsfrage

- 5 Lankhorst-Hohorst befasst sich mit dem Vertrieb von Schiffszubehör, Wassersportartikeln, Freizeit- und Bastelartikeln, Freizeit- und Berufskleidung, Dekorationsgegenständen sowie Eisenwaren und ähnlichen Gegenständen. Ihr Stammkapital wurde im August 1996 auf 2 Mio. DM erhöht.

- 6 Alleinige Gesellschafterin von Lankhorst-Hohorst ist die Lankhorst-Hohorst BV (im Folgenden: LH BV) mit Sitz in Sneek in den Niederlanden. Alleinige Gesellschafterin dieser Firma ist die Lankhorst Taselaar BV (im Folgenden: LT BV) mit Sitz in Lelystad, ebenfalls in den Niederlanden.
- 7 Mit Vertrag vom 1. Dezember 1996 gewährte die LT BV Lankhorst-Hohorst ein Darlehen in Höhe von 3 Mio. DM, das in zehn Raten zu 300 000 DM jährlich, beginnend mit dem 1. Oktober 1998, zurückzuzahlen ist (im Folgenden: Darlehen). Der variable Zinssatz betrug bis Ende 1997 4,5 %. Die Zinsen waren zum Jahresende zu zahlen. Der LT BV wurden so im Jahr 1997 135 000 DM und im Jahr 1998 109 695 DM an Zinsen gezahlt.
- 8 Das Darlehen, das kapitalersetzenden Charakter haben sollte, war mit einer Patronatserklärung versehen, wonach die LT BV für den Fall, dass Lankhorst-Hohorst von Drittgläubigern in Anspruch genommen werden sollte, auf die Rückzahlung verzichtete.
- 9 Das Darlehen ermöglichte es Lankhorst-Hohorst, ein bei einem Kreditinstitut aufgenommenes Darlehen von 3 702 453,59 DM auf 911 174,70 DM zurückzuführen und so ihre Zinsbelastung zu senken.
- 10 In den Geschäftsjahren 1996 bis 1998 wies die Bilanz von Lankhorst-Hohorst einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Verlust aus, der im Geschäftsjahr 1998 1 503 165 DM betrug.

- 11 Das Finanzamt Steinfurt behandelte die der LT BV gezahlten Darlehenszinsen in den Körperschaftsteuerbescheiden 1997 und 1998 vom 28. Juni 1999 als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von § 8a KStG und besteuerte sie bei Lankhorst-Hohorst als solche mit dem Steuersatz von 30 %.
- 12 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts war die in § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG für den Fall vorgesehene Ausnahme, dass die betreffende Gesellschaft das Fremdkapital bei Dritten zu sonst gleichen Bedingungen hätte erhalten können, im Ausgangsverfahren nicht anwendbar. Angesichts der Überschuldung von Lankhorst-Hohorst 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.
- 13 Den gegen die Körperschaftsteuerbescheide erhobenen Einspruch von Lankhorst-Hohorst wies das Finanzamt Steinfurt mit Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2000 als unbegründet zurück.
- 14 Zur Begründung ihrer Klage beim vorlegenden Gericht hat Lankhorst-Hohorst vorgetragen, dass es sich bei der Darlehensgewährung durch die LT BV um einen Rettungsversuch gehandelt habe und dass die an diese gezahlten Zinsen nicht als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden könnten. Außerdem sei § 8a KStG angesichts der den deutschen Anteilseignern vorbehaltenen Behandlung, die im Gegensatz zu Gesellschaften wie der LH BV und der LT BV mit Sitz in den Niederlanden in den Genuss der Steueranrechnung kämen, diskriminierend und verstoße daher gegen das Gemeinschaftsrecht, insbesondere gegen Artikel 43 EG.
- 15 Es sei auf Sinn und Zweck des § 8a KStG abzustellen, der die Umgehung der von Kapitalgesellschaften zu zahlenden Steuer verhindern solle. Im Ausgangsfall sei das Darlehen jedoch ausschließlich zur Minimierung der Kosten von Lank-

horst-Hohorst und zur Erzielung erheblicher Zinseinsparungen gewährt worden. Vor der Rückführung des Bankdarlehens hätten die Zinsen eine doppelt so hohe Belastung dargestellt wie die durch die nunmehr an die LT BV zu zahlenden Zinsen. Es gehe daher nicht um einen Fall, in dem ein Anteilseigner, der nicht zur Steueranrechnung berechtigt sei, die Besteuerung tatsächlicher Gewinnausschüttungen dadurch zu umgehen suche, dass er sich Zinsen zahlen lasse.

- 16 Dem Finanzamt Steinfurt zufolge kann die Anwendung von § 8a KStG die Lage von Gesellschaften in Krisensituationen zwar verschlechtern, der deutsche Gesetzgeber habe dies jedoch berücksichtigt, indem er in § 8a Absatz 2 Satz 3 KStG eine Ausnahme vorgesehen habe, die im Ausgangsverfahren allerdings nicht anwendbar sei. Der Wortlaut des § 8a KStG lasse auch nicht den Schluss zu, dass zu den Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift ein Missbrauch gehöre. Dies wird von dem vorlegenden Gericht bestätigt.

- 17 Ungeachtet dessen trägt das Finanzamt Steinfurt vor, dass § 8a KStG nicht gegen das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot verstoße. Viele Länder hätten Bestimmungen mit vergleichbarer Zielsetzung, insbesondere zur Bekämpfung von Missbrauch, erlassen.

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

- 19 Zudem rechtfertigten unter den Umständen des Ausgangsverfahrens der Grundsatz der Einmalbesteuerung mit inländischer Steuer und die Kohärenz des deutschen Steuersystems die Anwendung von § 8a KStG.
- 20 Das Finanzgericht Münster äußert angesichts der Rechtsprechung des Gerichtshofes Zweifel an der Vereinbarkeit von § 8a KStG mit Artikel 43 EG (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). 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 (Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787).
- 21 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist die Niederlassungsfreiheit verletzt, wenn eine Tochtergesellschaft ohne sachlich rechtfertigende Gründe allein deswegen steuerlich schlechter behandelt wird, weil ihre Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als die Tochtergesellschaft ansässig ist.
- 22 Das Finanzgericht bemerkt hierzu, dass die Regelung des § 8a KStG nicht an die Staatsangehörigkeit unmittelbar, sondern an die Anrechnungsberechtigung des Steuerpflichtigen anknüpfe.
- 23 Somit unterliege ein Anteilseigner mit Sitz außerhalb Deutschlands stets der Regelung des § 8a KStG, während von den inländischen Anteilseignern nur ganz bestimmte Steuerpflichtige von der Körperschaftsteuer freigestellt und deshalb nicht anrechnungsberechtigt seien. Die Körperschaften, die diese letztgenannte Gruppe bildeten, befänden sich aber nicht in einer mit der Muttergesellschaft von Lankhorst-Hohorst vergleichbaren Lage.

- 24 Zur Rechtfertigung des § 8a KStG bemerkt das vorlegende Gericht, dass Kohärenzgesichtspunkte nur eingriffen, wenn ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem einem Steuerpflichtigen eingeräumten Steuervorteil einerseits und der Besteuerung desselben Steuerpflichtigen andererseits bestehe (Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30. Dezember 1996, I B 61/96, BStBl. II 1997, 446, und Urteil des Gerichtshofes Eurowings Luftverkehr, Randnr. 42). Im Ausgangsverfahren bestehe ein solcher Zusammenhang nicht.
- 25 Vor diesem Hintergrund hat das Finanzgericht Münster das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof 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?

Antwort des Gerichtshofes

- 26 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 insbesondere 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, Royal Bank of Scotland, Randnr. 19, Baars, Randnr. 17, und vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727, Randnr. 37).

Zum Bestehen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- 27 § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG ist ausschließlich anwendbar auf „Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner erhalten hat“. Eine solche Einschränkung bewirkt in Bezug auf die Besteuerung von Zinsen, die Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften als Vergütung für Fremdkapital zahlen, eine unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger Tochtergesellschaften, je nachdem, ob ihre Muttergesellschaft ihren Sitz in Deutschland hat oder nicht.
- 28 In Deutschland niedergelassene Muttergesellschaften sind nämlich, was die große Mehrheit unter ihnen betrifft, anrechnungsberechtigt, ausländische Muttergesellschaften im Allgemeinen dagegen nicht. Wie in Randnummer 4 dieses Urteils ausgeführt handelt es sich bei den juristischen Personen deutschen Rechts, die von der Körperschaftsteuer befreit und demnach nicht anrechnungsberechtigt sind, im Wesentlichen um öffentlich-rechtliche Körperschaften sowie Körperschaften, die auf einem speziellen Gebiet wirtschaftlich tätig sind und Aufgaben im Allgemeininteresse wahrnehmen. Die Lage einer Gesellschaft wie der Muttergesellschaft von Lankhorst-Hohorst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt und der Körperschaftsteuer unterliegt, lässt sich mit der letztgenannten Gruppe von Körperschaften nicht sinnvoll vergleichen.
- 29 Damit zeigt sich, dass nach § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG die Zinsen, die von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft als Vergütung für von einer gebietsfremden Muttergesellschaft stammendes Fremdkapital gezahlt werden, als verdeckte Gewinnausschüttungen mit einem Steuersatz von 30 % besteuert werden, während Zinszahlungen bei einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft, deren Muttergesellschaft ebenfalls gebietsansässig und anrechnungsberechtigt ist, als Betriebsausgaben und nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden.

- 30 Die deutsche Regierung hat auf eine Frage des Gerichtshofes hin angegeben, dass die Zinsen, die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft als Vergütung für Fremdkapital zahle, das sie von ihrer ebenfalls gebietsansässigen Muttergesellschaft erhalten habe, dann steuerlich gleichfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt würden, wenn die Muttergesellschaft eine Patronatserklärung abgegeben habe.
- 31 Dies ändert jedoch nichts daran, dass eine vom Sitz der Muttergesellschaft abhängige unterschiedliche Behandlung besteht. Die Bewertung einer Zinszahlung als verdeckte Gewinnausschüttung bei einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft, der von einer gebietsfremden Muttergesellschaft ein Darlehen gewährt wurde, ergibt sich nämlich unmittelbar und allein aus der Anwendung des § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG, ohne dass es darauf ankommt, ob eine Patronatserklärung abgegeben wurde oder nicht.
- 32 Eine solche, vom Sitz der Muttergesellschaft abhängige unterschiedliche Behandlungsweise von gebietsansässigen Tochtergesellschaften stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, die nach Artikel 43 EG grundsätzlich untersagt ist. Durch die fragliche Steuermaßnahme wird die Ausübung der Niederlassungsfreiheit für in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Gesellschaften weniger attraktiv, weshalb diese auf den Erwerb, die Gründung oder die Beibehaltung einer Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat verzichten könnten, der diese Maßnahme erlässt.

Zur Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- 33 Zu prüfen bleibt, ob eine nationale Maßnahme wie die in § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG enthaltene ein legitimes Ziel verfolgt, das mit dem EG-Vertrag vereinbar

und durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Erforderlich ist zudem, dass die Maßnahme zur Erreichung des fraglichen Zieles geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist (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).

- 34 Erstens tragen die deutsche und die dänische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission vor, dass mit der im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahme Steuerumgehungen bekämpft werden sollten, die aus dem Rückgriff auf den Mechanismus der „Unterkapitalisierung“ oder der „verdeckten Kapitalisierung“ folgten. Unter sonst gleichen Umständen sei es steuerlich vorteilhaft, eine Tochtergesellschaft über Darlehen und nicht über Kapitaleinlagen zu finanzieren. In diesem Fall würden nämlich die Gewinne der Tochtergesellschaft in Form von Zinsen auf die Muttergesellschaft übertragen, die bei der Berechnung des zu versteuernden Gewinns der Tochtergesellschaft abgezogen werden könnten, und nicht in Form von nicht abziehbarer Dividenden. Wenn die Tochter- und die Muttergesellschaft in verschiedenen Ländern ansässig seien, könne die Steuerschuld demnach von einem Land zum anderen verlagert werden.
- 35 Die Kommission ergänzt, § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG sehe zwar eine Ausnahme für den Fall vor, dass die Gesellschaft nachweise, dass sie das Fremdkapital von einem Dritten zu gleichen Bedingungen hätte erhalten können, und lege ein zulässiges Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital fest. Für den vorliegenden Fall weist die Kommission aber auf die Gefahr einer Doppelbesteuerung hin, da die deutsche Tochtergesellschaft mit den gezahlten Zinsen der deutschen Steuer unterliege, während die gebietsfremde Muttergesellschaft die erhaltenen Zinsen noch in den Niederlanden als Einkünfte erklären müsse. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlange, dass sich die beiden betreffenden Mitgliedstaaten abstimmen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

- 36 Zunächst ist auf die ständige Rechtsprechung zu verweisen, wonach Steuer-mindereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen sind, mit dem eine Maßnahme gerechtfertigt werden kann, die grundsätzlich einer Grundfreiheit zuwiderläuft (vgl. Urteile vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 28, Verkooijen, Randnr. 59, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 59, und vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 51).
- 37 Was insbesondere die Rechtfertigung mit der Gefahr einer Steuerumgehung betrifft, so ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften nicht speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung des deutschen Steuerrechts zu entgehen, von einem Steuervorteil auszuschließen, sondern generell jede Situation erfassen, in der die Muttergesellschaft — aus welchem Grund auch immer — ihren Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland hat. Eine solche Situation impliziert aber als solche nicht die Gefahr einer Steuerumgehung, da die betreffende Gesellschaft auf jeden Fall dem Steuerrecht des Staates unterliegt, in dem sie niedergelassen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil ICI, Randnr. 26).
- 38 Im Übrigen ließ sich, wie das vorlegende Gericht selbst festgestellt hat, im vorliegenden Fall keinerlei Missbrauch nachweisen, da das Darlehen tatsächlich gewährt wurde, um die Belastungen von Lankhorst-Hohorst mit den Zinsen ihres Bankdarlehens zu verringern. Zudem ergibt sich aus den Akten, dass Lankhorst-Hohorst in den Geschäftsjahren 1996 bis 1998 Verluste erwirtschaftete, die den Betrag der an die LT BV gezahlten Zinsen weit überstiegen.
- 39 Zweitens tragen die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG sei auch durch das Erfordernis gerechtfertigt, die Kohärenz der anwendbaren Steuersysteme zu gewährleisten.

Insbesondere stehe diese Bestimmung im Einklang mit dem international anerkannten Grundsatz des Drittvergleichs, wonach die Bedingungen, unter denen einer Gesellschaft Fremdkapital zur Verfügung gestellt werde, mit denen verglichen werden müssten, unter denen sich die Gesellschaft solches Kapital bei Dritten hätte verschaffen können. Artikel 9 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) bringe diese Erwägung zum Ausdruck, indem er Gewinnberichtigungen für steuerliche Zwecke vorsehe, wenn Transaktionen zwischen verbundenen Gesellschaften nicht unter den Bedingungen des freien Marktes abgewickelt würden.

- 40 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in seinen Urteilen vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) und vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305) in der Tat ausgeführt hat, dass das Erfordernis, die Kohärenz eines Steuersystems zu gewährleisten, eine Regelung rechtfertigen kann, die die Freizügigkeit beschränkt.
- 41 Bei der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung ist dies jedoch nicht der Fall.
- 42 In der vorliegenden Rechtssache kann nämlich von einem unmittelbaren Zusammenhang, wie er in den Rechtssachen, die zu den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien führten, zwischen der Abzugsfähigkeit von Beiträgen, die im Rahmen von Alters- und Todesfallversicherungsverträgen gezahlt wurden, und der Besteuerung der in Erfüllung dieser Verträge erhaltenen Beträge bestand, da es sich um ein und denselben Steuerpflichtigen handelte, und der zur Wahrung der Kohärenz der betroffenen Steuerregelung zu schützen war, keine Rede sein, da hier die Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft steuerlich nachteilig behandelt wird, ohne dass sich die deutsche Regierung auf irgendeinen Steuervorteil berufen hat, der eine derartige Behandlung bei diesem Steuerpflichtigen ausgleichen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteile Wielockx, Randnr. 24, vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93, Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18, Eurowings Luftverkehr, Randnr. 42, Verkooijen, Randnrn. 56 bis 58, und Baars, Randnr. 40).

- 43 Drittens macht die Regierung des Vereinigten Königreichs unter Berufung auf Randnummer 31 des Urteils Futura Participations und Singer geltend, die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Maßnahme könne damit gerechtfertigt werden, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht gewährleistet werden müsse.
- 44 Dazu genügt die Feststellung, dass vor dem Gerichtshof in keiner Weise dargelegt wurde, inwiefern die in § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG enthaltene Bewertungsregel es den deutschen Steuerbehörden ermöglichen würde, den Betrag der steuerpflichtigen Einkünfte zu kontrollieren.
- 45 Angesichts aller vorstehenden Überlegungen ist auf die von dem vorlegenden Gericht gestellte Frage zu antworten, dass Artikel 43 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Maßnahme wie der in § 8a Absatz 1 Nummer 2 KStG enthaltenen entgegensteht.

Kosten

- 46 Die Auslagen der deutschen und der dänischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht Münster mit Beschluss vom 21. August 2000 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 43 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Maßnahme wie der in § 8a Absatz 1 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes enthaltenen entgegensteht.

Wathelet

Timmermans

Edward

Jann

Rosas

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 12. Dezember 2002.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

M. Wathelet