

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 12ης Δεκεμβρίου 2002*

Στην υπόθεση C-324/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Münster (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ'εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Lankhorst-Hohorst GmbH

και

Finanzamt Steinfurt,

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 43 ΕΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann και A. Rosas, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mischio

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και T. Jürgensen,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον J. E. Collins, επικουρούμενο από τον R. Singh, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal, επικουρούμενο από τον R. Bierwagen, Rechtsanwalt,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Lankhorst-Hohorst GmbH, εκπροσωπηθείσας από τους J. Schirmer και J. A. Schirmer, Steuerberater, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπηθείσας από τους W.-D. Plessing και G. Müller-Gatermann, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπηθείσας από τον J. E. Collins, επικουρούμενο από τον R. Singh, και της Επιτροπής, εκπροσωπηθείσας από τον R. Lyal, επικουρούμενο από τον R. Bierwagen, κατά τη συνεδρίαση της 30ής Μαΐου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 21ης Αυγούστου 2000, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Σεπτεμβρίου 2000, το Finanzgericht Münster υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 43 ΕΚ.
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Lankhorst-Hohorst GmbH (στο εξής: Lankhorst-Hohorst), με έδρα το Rheine (Γερμανία), και του Finanzamt Steinfurt, γερμανικής φορολογικής υπηρεσίας, σχετικά με την εκκαθάριση του φόρου εταιριών για τα οικονομικά έτη 1997 και 1998.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

- 3 Ο Körperschaftsteuergesetz (νόμος περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων), όπως ίσχυε κατά τα έτη 1996 έως 1998 (στο εξής: KStG), περιλαμβάνει το άρθρο 8a που επιγράφεται «Κεφάλαια δανειζόμενα από τους μετόχους» και το οποίου η παράγραφος 1 ορίζει τα ακόλουθα:

«Αποδόσεις σε σχέση με αλλότρια κεφάλαια χορηγηθέντα σε μια πλήρως υπαγόμενη στον φόρο κεφαλαιουχική εταιρία από μεριδούχο που δεν δικαιούται πιστώσεως του

φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και ο οποίος είχε, σε ορισμένη χρονική στιγμή του οικονομικού έτους, σημαντική μερίδα συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο, θεωρούνται ως συγκεκαλυμμένες διανομές κερδών,

[...]

2. εάν έχει συμφωνηθεί απόδοση υπολογιζόμενη βάσει ποσοστού του κεφαλαίου και στο μέτρο που τα αλλότρια κεφάλαια υπερβαίνουν, σε ορισμένη χρονική στιγμή του οικονομικού έτους, το τριπλάσιο των αναλογούντων ιδίων κεφαλαίων του μεριδούχου, ακόμη κι αν η κεφαλαιουχική εταιρία θα μπορούσε να είχε λάβει αυτά τα αλλότρια κεφάλαια, υπό κατά τα λοιπά όμοιες συνθήκες, και από άσχετο προς αυτήν τρίτο ή ακόμη κι αν πρόκειται για απορρόφηση κεφαλαίων προς χρηματοδότηση συνήθων τραπεζικών πράξεων· [...]

- 4 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, γενικώς, δεν δικαιούνται πιστώσεως φόρου, αφενός, οι μεριδούχοι κάτοικοι αλλοδαπής και, αφετέρου, τα νομικά πρόσωπα γερμανικού δικαίου που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, ήτοι τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και εκείνα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα σε έναν ειδικό τομέα ή εκπληρώνουν αποστολές που θεωρούνται άξιες προωθήσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 5 Η Lankhorst-Hohorst έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την πώληση εξαρτημάτων πλοίων, ειδών για θαλάσσια αθλήματα, ειδών ψυχαγωγίας και χειροτεχνίας, καθημερινών και επαγγελματικών ενδυμάτων, διακοσμητικών αντικειμένων καθώς και ειδών νικαλερίας και παρόμοιων αντικειμένων. Το εταιρικό της κεφάλαιο αυξήθηκε, τον Αύγουστο του 1996, σε 2 000 000 γερμανικά μάρκα (DEM).

- 6 Μοναδικός μέτοχος της Lankhorst-Hohorst είναι η εταιρία Lankhorst-Hohorst BV (στο εξής: LH BV), με έδρα το Sneek των Κάτω Χωρών. Ο μοναδικός εταίρος της τελευταίας αυτής εταιρίας είναι η εταιρία Lankhorst Taselaar BV (στο εξής: LT BV), που έχει την έδρα της επίσης στις Κάτω Χώρες, στο Lelystad.

- 7 Με σύμβαση της 1ης Δεκεμβρίου 1996, η LT BV χορήγησε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης δάνειο ύψους 3 000 000 DEM, αποδοτέο σε δέκα ετήσιες δόσεις ύψους 300 000 DEM, αρχής γενομένης από 1ης Οκτωβρίου 1998 (στο εξής: δάνειο). Το κυμαινόμενο επιτόκιο ανερχόταν, έως τα τέλη του 1997, σε 4,5 %. Οι τόκοι ήταν καταβλητέοι στο τέλος του έτους. Η LT BV κατέβαλε, υπό μορφή τόκων, τα ποσά των 135 000 DEM το 1997 και των 109 695 DEM το 1998.

- 8 Το δάνειο, που λειτουργούσε ως αναπλήρωση κεφαλαίων, συνοδευόταν από μια «Patronatserklärung» (δήλωση περί παραιτήσεως από την αξίωση για απόδοση του δανείου), με την οποία η LT BV παραιτείτο από την απόδοση σε περίπτωση που η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εναγόταν από τρίτους δανειστές.

- 9 Το δάνειο παρέσχε στη Lankhorst-Hohorst τη δυνατότητα να μειώσει από 3 702 453,59 σε 991 174,70 DEM το δάνειο που είχε λάβει από πιστωτικό ίδρυμα και να μειώσει έτσι τους τόκους που την εβάρυναν.

- 10 Κατά τα οικονομικά έτη 1996 έως 1998, ο ισολογισμός της προσφεύγουσας της κύριας δίκης εμφάνιζε έλλειμμα μη καλυπτόμενο από ίδια κεφάλαια, το οποίο ανήλθε στα 1 503 165 DEM για το οικονομικό έτος 1998.

- 11 Με τις από 28 Ιουνίου 1999 αποφάσεις του περί επιβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για τα οικονομικά έτη 1997 και 1998, το Finanzamt Steinfurt θεώρησε ότι οι τόκοι που είχαν καταβληθεί στη LT BV εξομοιώνονταν προς συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών κατά την έννοια του άρθρου 8a του KStG και επέβαλε στη Lankhorst-Hohorst τον αντίστοιχο φόρο, με συντελεστή 30 %.
- 12 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η εξαίρεση την οποία προβλέπει το άρθρο 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG για την περίπτωση που η ενδιαφερόμενη εταιρία θα μπορούσε να λάβει αλλότρια κεφάλαια και από τρίτον υπό όμοιους όρους, δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής στην περίπτωση που αποτελεί το αντικείμενο της υποθέσεως της κύριας δίκης. Λαμβανομένων υπόψη της υπερχρεώσεως της Lankhorst-Hohorst και της αδυναμίας της να παράσχει οποιουδήποτε είδους ασφάλεια, η εν λόγω εταιρία δεν μπορούσε, στην πραγματικότητα, να λάβει αντίστοιχο δάνειο από τρίτον, χωρίς την παροχή ασφάλειας και καλυπτόμενο από δήλωση περί παραιτήσεως από την αξίωση αποδόσεως του δανείου.
- 13 Με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου, το Finanzamt Steinfurt απέρριψε ως αβάσιμη την ένσταση την οποία υπέβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατά των εν λόγω αποφάσεων περί επιβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.
- 14 Προς στήριξη της προσφυγής της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Lankhorst-Hohorst υποστήριξε ότι η χορήγηση του δανείου εκ μέρους της LT BV συνιστούσε προσπάθεια διασώσεώς της και ότι η καταβολή τόκων στην τελευταία δεν μπορούσε να χαρακτηριστεί ως συγκεκαλυμμένη διανομή κερδών. Υποστήριξε, εξάλλου, ότι το άρθρο 8a του KStG εισάγει διακρίσεις, λαμβανομένης υπόψη της μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται στους Γερμανούς μετόχους, οι οποίοι δικαιούνται πιστώσεως φόρου σε αντίθεση προς εταιρίες όπως η LH BV και η LT BV, που έχουν την έδρα τους στις Κάτω Χώρες, και ότι, συνεπώς, αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, στο άρθρο 43 ΕΚ.
- 15 Η Lankhorst-Hohorst πρόσθεσε ότι έπρεπε να ληφθεί υπόψη ο σκοπός του άρθρου 8a του KStG που συνίστατο στην αποτροπή περιπτώσεων φοροδιαφυγής εκ μέρους των κεφαλαιουχικών εταιριών. Όμως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το

δάνειο χορηγήθηκε αποκλειστικά με σκοπό την ελαχιστοποίηση των δαπανών της Lankhorst-Hohorst και την εξοικονόμηση τόκων. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστήριξε, συναφώς, ότι, πριν από την τροποποίηση της τραπεζικής πιστώσεως, οι τόκοι αντιπροσώπευαν επιβάρυνση διπλάσια από εκείνη των τόκων που οφείλονται πλέον προς την LT BV. Συνεπώς, δεν πρόκειται για την περίπτωση όπου ένας μέτοχος που δεν δικαιούται πίστωση φόρου επιδιώκει να αποφύγει τη φορολόγηση των πραγματικών διανομών κερδών κανονίζοντας να του καταβληθούν τόκοι.

- 16 Κατά το Finanzamt Steinfurt, η εφαρμογή του άρθρου 8a του KStG μπορεί μεν να έχει ως αποτέλεσμα την επιδείνωση της καταστάσεως των προβληματικών εταιριών, ο Γερμανός νομοθέτης, όμως, έλαβε υπόψη του την περίπτωση αυτή προβλέποντας στο άρθρο 8a, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος, του KStG παρέκκλιση, η οποία ωστόσο δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης. Το Finanzamt Steinfurt υποστήριξε, έτσι, ότι το γράμμα του άρθρου 8a δεν επιτρέπει να συναχθεί ότι η φοροδιαφυγή αποτελεί προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου αυτού, πράγμα το οποίο επιβεβαιώνεται από το αιτούν δικαστήριο.
- 17 Παρά ταύτα, το Finanzamt Steinfurt διατείνεται ότι το άρθρο 8a του KStG δεν αντιβαίνει στην κοινοτική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων. Κατ' αυτό, σε πολλές χώρες έχουν θεσπιστεί διατάξεις με παρόμοιο σκοπό, μεταξύ άλλων με σκοπό την καταπολέμηση των καταστρατηγήσεων.
- 18 Το Finanzamt Steinfurt υποστήριξε ότι η διάκριση που εισάγει το άρθρο 8a του KStG μεταξύ των προσώπων που δικαιούνται πιστώσεως φόρου και εκείνων που δεν δικαιούνται δεν ενέχει συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας, καθόσον οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5, περί απαλλαγής από τον φόρο επί των εταιριών, και του άρθρου 51 του KStG αποκλείουν και πολλές κατηγορίες Γερμανών φορολογουμένων από το δικαίωμα της πιστώσεως φόρου.

- 19 Επιπλέον, η αρχή του ενιαίου της εθνικής φορολογίας και η συνοχή του γερμανικού φορολογικού συστήματος δικαιολογούν την εφαρμογή του άρθρου 8α του KStG υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 20 Το Finanzgericht Münster εκφράζει αμφιβολίες, ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου, ως προς το συμβατό του άρθρου 8α του KStG με το άρθρο 43 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, και της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Συλλογή 1999, σ. 7447). Υπενθυμίζει, συναφώς, ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο υπήκοος κράτους μέλους ο οποίος κατέχει, στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης εντός άλλου κράτους μέλους, μερίδα συμμετοχής που του επιτρέπει να ασκεί καθοριστική επιρροή επί των αποφάσεων της εταιρίας κάνει χρήση του δικαιώματος εγκαταστάσεως (απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787).
- 21 Κατά το αιτούν δικαστήριο, υπάρχει προσβολή της ελευθερίας εγκαταστάσεως όταν σε μια θυγατρική επιφυλάσσεται δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση για τον μοναδικό λόγο ότι η μητρική εταιρία έχει την έδρα της εντός κράτους μέλους άλλου από το κράτος όπου είναι εγκατεστημένη η θυγατρική, χωρίς να υφίσταται προς τούτο αντικειμενική δικαιολογία.
- 22 Το Finanzgericht παρατηρεί, συναφώς, ότι ο κανόνας του άρθρου 8α του KStG δεν συνδέεται άμεσα με την ιθαγένεια, αλλά με τη δυνατότητα του φορολογουμένου να τύχει πιστώσεως φόρου.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, ένας μέτοχος που έχει την έδρα του εκτός Γερμανίας υπόκειται πάντοτε στη ρύθμιση του άρθρου 8α του KStG, ενώ, μεταξύ των μετόχων που έχουν την κατοικία ή την έδρα τους στη Γερμανία, μόνο μία ορισμένη κατηγορία φορολογουμένων απαλλάσσεται από τον φόρο επί των εταιριών και, κατά συνέπεια, δεν δικαιούται πιστώσεως φόρου. Όμως, η τελευταία αυτή κατηγορία νομικών προσώπων δεν βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη προς αυτή της μητρικής εταιρίας της προσφεύγουσας της κύριας δίκης.

- 24 Όσον αφορά την αιτιολογία του άρθρου 8a του KStG, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι επίκληση των λόγων που άπτονται της συνοχής του φορολογικού συστήματος χωρεί μόνον όταν υφίσταται άμεση συνάφεια μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέχεται σε έναν φορολογούμενο και της φορολογήσεως του ίδιου φορολογούμενου (απόφαση του Bundesfinanzhof της 30ής Δεκεμβρίου 1996, I B 61/96, BStBl. II 1997, 466, και προμνησθείσα απόφαση του Δικαστηρίου Eurowings Luftverkehr, σκέψη 42). Στην περίπτωση που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, δεν υφίσταται τέτοιου είδους συνάφεια.
- 25 Κατόπιν των ανωτέρω, το Finanzgericht Münster αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει να ερμηνευθεί η επιταγή της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους κατά το άρθρο 43 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της 10ης Νοεμβρίου 1997, υπό την έννοια ότι αντιβαίνει προς την επιταγή αυτή η εθνική ρύθμιση του άρθρου 8a του Körperschaftsteuergesetz;»

Απάντηση του Δικαστηρίου

- 26 Πρέπει, προκαταρκτικώς, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, να απέχουν από κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας (αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16, και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 36, προμνησθείσες αποφάσεις Royal Bank of Scotland, σκέψη 19, και Baars, σκέψη 17, και απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 37).

Επί του κατά πόσον υπάρχει εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως

- 27 Πρέπει να παρατηρηθεί ότι το άρθρο 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG έχει εφαρμογή μόνο στις «αποδόσεις σε σχέση με αλλότρια κεφάλαια χορηγηθέντα σε μια πλήρως υπαγόμενη στον φόρο κεφαλαιουχική εταιρία από μεριδούχο που δεν δικαιούται πιστώσεως [φόρου]». Ο περιορισμός αυτός εισάγει, όσον αφορά τη φορολόγηση των τόκων που καταβάλλονται από θυγατρικές εταιρίες προς τις μητρικές τους εταιρίες ως απόδοση αλλοτρίων κεφαλαίων, διαφορά μεταχείρισεως μεταξύ των θυγατρικών που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία αναλόγως του αν η μητρική τους εταιρία εδρεύει ή όχι στη Γερμανία.
- 28 Πράγματι, οι εδρεύουσες στη Γερμανία μητρικές εταιρίες δικαιούνται, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, πιστώσεως φόρου, ενώ, κατά κανόνα, οι αλλοδαπές μητρικές εταιρίες δεν δικαιούνται. Όπως αναφέρεται στη σκέψη 4 της παρούσας αποφάσεως, τα νομικά πρόσωπα γερμανικού δικαίου που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιούνται πιστώσεως φόρου είναι ουσιαστικά τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και εκείνα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα σε έναν ειδικό τομέα ή εκπληρώνουν αποστολές γενικού συμφέροντος. Η κατάσταση μιας εταιρίας όπως η μητρική εταιρία της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, η οποία ασκεί οικονομική δραστηριότητα με κερδοσκοπικό σκοπό και υπόκειται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, δεν μπορεί εγκύρως να συγκριθεί με την κατάσταση της τελευταίας αυτής κατηγορίας νομικών προσώπων.
- 29 Φαίνεται συνεπώς ότι, δυνάμει του άρθρου 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG, οι τόκοι που καταβάλλονται από θυγατρική εδρεύουσα στη Γερμανία ως απόδοση κεφαλαίων προερχομένων από μητρική εταιρία μη εδρεύουσα στη Γερμανία φορολογούνται ως συγκεκαλυμμένα μερίσματα με συντελεστή 30 %, ενώ, όταν πρόκειται για θυγατρική εταιρία εδρεύουσα στη Γερμανία της οποίας η μητρική εταιρία, που δικαιούται πιστώσεως φόρου, επίσης έχει την έδρα της στη Γερμανία, οι καταβαλλόμενοι τόκοι θεωρούνται ως δαπάνες και όχι ως συγκεκαλυμμένα μερίσματα.

- 30 Απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, η Γερμανική Κυβέρνηση ανέφερε ότι και οι τόκοι που καταβάλλονται από θυγατρική εδρεύουσα στη Γερμανία στη μητρική της εταιρία η οποία επίσης έχει την έδρα της στη Γερμανία, ως απόδοση αλλοτρίων κεφαλαίων τα οποία έχει χορηγήσει η τελευταία, αντιμετωπίζονται φορολογικώς ως συγκεκαλυμμένα μερίσματα στην περίπτωση που η μητρική εταιρία έχει προβεί σε δήλωση περί παραιτήσεως από την αξίωση για απόδοση του δανείου.
- 31 Η περίπτωση, ωστόσο, αυτή δεν είναι ικανή να εξαλείψει τη διαφορά μεταχειρίσεως αναλόγως της έδρας της μητρικής εταιρίας. Πράγματι, ο χαρακτηρισμός μιας καταβολής τόκων ως συγκεκαλυμμένης διανομής κερδών απορρέει, προκειμένου για θυγατρική η οποία έχει την έδρα της στη Γερμανία και έχει δανεισθεί από μητρική εταιρία μη εδρεύουσα στη Γερμανία, απευθείας και αποκλειστικώς από την εφαρμογή του άρθρου 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG, ανεξαρτήτως της υπέρθεσης ή μη δηλώσεως περί παραιτήσεως από την αξίωση για απόδοση του δανείου.
- 32 Μια τέτοια διαφορά μεταχειρίσεως μεταξύ θυγατρικών εταιριών εδρευουσών στη Γερμανία αναλόγως της έδρας της μητρικής τους εταιρίας συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως απαγορευόμενο καταρχήν από το άρθρο 43 ΕΚ. Το επίδικο στην κύρια δίκη φορολογικό μέτρο καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως εκ μέρους εταιριών εγκατεστημένων εντός άλλων κρατών μελών, οι οποίες θα μπορούσαν, κατά συνέπεια, να παραιτηθούν από την απόκτηση, δημιουργία ή διατήρηση θυγατρικής εταιρίας εντός του κράτους μέλους που θεσπίζει το μέτρο αυτό.

Επί του κατά πόσον δικαιολογείται το εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως

- 33 Πρέπει ακόμα να εξεταστεί αν ένα εθνικό μέτρο όπως το περιεχόμενο στο άρθρο 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG επιδιώκει ένα νόμιμο σκοπό που συμβιβάζεται με

τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, το μέτρο να είναι κατάλληλο για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του εν λόγω σκοπού και να μην υπερβαίνει τον βαθμό που είναι αναγκαίος για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 26, και της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooyen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43).

34 Πρώτον, η Γερμανική Κυβέρνηση, η Δανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το επίδικο στην κύρια δίκη εθνικό μέτρο αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής στην οποία καταλήγει η προσφυγή στον λεγόμενο μηχανισμό «υποκεφαλαιοποιήσεως» ή «συγκεκαλυμμένης κεφαλαιοποιήσεως». Υπό τις ίδιες κατά τα λοιπά συνθήκες, είναι περισσότερο συμφέρουσα, από φορολογικής απόψεως, η εξασφάλιση της χρηματοδοτήσεως μιας θυγατρικής μέσω χορηγήσεως δανείου παρά μέσω εισφορών κεφαλαίου. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, τα κέρδη της θυγατρικής μεταβιβάζονται στη μητρική εταιρία υπό μορφή τόκων οι οποίοι εκπίπτουν κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της θυγατρικής, και όχι υπό μορφή μη εκπιπτόντων μερισμάτων. Στο μέτρο που η θυγατρική και η μητρική της εταιρία έχουν την έδρα τους σε διαφορετικές χώρες, η φορολογική οφειλή μπορεί τότε να μεταφερθεί από τη μία χώρα στην άλλη.

35 Η Επιτροπή προσθέτει ότι το άρθρο 8α, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG προβλέπει, όντως, εξαίρεση για την περίπτωση που η εταιρία αποδεικνύει ότι θα μπορούσε να έχει αλλότρια κεφάλαια από τρίτον υπό όμοιες συνθήκες και καθορίζει την επιτρεπτή αναλογία των αλλοτρίων κεφαλαίων σε σχέση προς τα ίδια κεφάλαια. Ωστόσο, η Επιτροπή επισημαίνει, εν προκειμένω, τον κίνδυνο της διπλής φορολόγησεως στο μέτρο που η γερμανική θυγατρική υπάγεται στον γερμανικό φόρο για τους τόκους που καταβάλλει, ενώ η μητρική εταιρία που εδρεύει στην αλλοδαπή υποχρεούται ακόμα να δηλώσει στις Κάτω Χώρες, ως έσοδα, τους τόκους που έχει εισπράξει. Η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει τη συνεννόηση μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων κρατών μελών ούτως ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση.

- 36 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί η πάγια νομολογία σύμφωνα με την οποία η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει ένα μέτρο που είναι καταρχήν αντίθετο προς μία από τις θεμελιώδεις ελευθερίες (βλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 28· προμνησθείσες αποφάσεις Verkoijzen, σκέψη 59, και Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 59· απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 51).
- 37 Όσον αφορά, ειδικότερα, τη δικαιολογία που στηρίζεται στον κίνδυνο φοροαποφυγής, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία δεν έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη γερμανική φορολογική νομοθεσία, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε κατάσταση στην οποία η μητρική εταιρία έχει την έδρα της, για οποιονδήποτε λόγο, εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Όμως, μια τέτοια κατάσταση δεν συνεπάγεται, αυτή καθαυτή, κίνδυνο φοροαποφυγής, δεδομένου ότι, εν πάση περιπτώσει, η εταιρία αυτή υπάγεται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους όπου είναι εγκατεστημένη (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση ICI, σκέψη 26).
- 38 Κατά τα λοιπά, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ίδιου του αιτούντος δικαστηρίου, εν προκειμένω δεν αποδείχθηκε καμία καταστρατήγηση, δεδομένου ότι η δανειοδότηση πραγματοποιήθηκε όντως με σκοπό τη μείωση της επιβαρύνσεως της προσφεύγουσας της κύριας δίκης από τους τόκους που οφείλονταν στο πλαίσιο του τραπεζικού δανείου της. Επιπλέον, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η Lankhorst-Hohorst υπέστη, κατά τα οικονομικά έτη 1996 έως 1998, ζημίες κατά πολύ υπερβαίνουσες τους τόκους που κατέβαλε στην LT BV.
- 39 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι το άρθρο 8α, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG δικαιολογείται και από την ανάγκη εξασφάλισεως της συνοχής των εφαρμοστέων φορολογικών

συστημάτων. Πιο συγκεκριμένα, κατά τις εν λόγω κυβερνήσεις, η διάταξη αυτή συμβιβάζεται με τη, διεθνώς αναγνωριζόμενη, αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, σύμφωνα με την οποία οι όροι υπό τους οποίους τα αλλότρια κεφάλαια τίθενται στη διάθεση μιας εταιρίας πρέπει να είναι συγκρίσιμοι με τους όρους υπό τους οποίους η εταιρία θα μπορούσε να λάβει τέτοια κεφάλαια από τρίτους. Το άρθρο 9 της συμβάσεως-προτύπου του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ) εκφράζει τη μέριμνα αυτή, προβλέποντας τον συνυπολογισμό των κερδών για φορολογικούς σκοπούς, όταν συνδεόμενες μεταξύ τους εταιρίες έχουν προβεί σε οικονομικές συναλλαγές υπό όρους που δεν είναι εκείνοι της αγοράς.

40 Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, στις αποφάσεις του της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249), και της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305), το Δικαστήριο θεώρησε όντως ότι η ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει ρύθμιση δυνάμενη να περιορίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων.

41 Ωστόσο, αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση της επίδικης στην κύρια δίκη ρυθμίσεως.

42 Πράγματι, ενώ, στις υποθέσεις που αποτέλεσαν το αντικείμενο των προμνησθεισών αποφάσεων Bachmann και Επιτροπή κατά Βελγίου, υφίστατο άμεσος σύνδεσμος, δεδομένου ότι επρόκειτο για έναν και τον αυτό φορολογούμενο, μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών που καταβάλλονταν στο πλαίσιο συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος και ζωής και της φορολογήσεως των ποσών που λαμβάνονταν σε εκτέλεση των συμβάσεων αυτών, σύνδεσμος που έπρεπε να διατηρηθεί για να διαφυλαχθεί η συνοχή του σχετικού φορολογικού συστήματος, δεν υφίσταται κανένας άμεσος σύνδεσμος αυτού του είδους όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, η θυγατρική μιας μητρικής εταιρίας εδρεύουσας στην αλλοδαπή υφίσταται δυσμενή φορολογική μεταχείριση, χωρίς η Γερμανική Κυβέρνηση να επικαλείται κανένα φορολογικό πλεονέκτημα ικανό να αντισταθμίσει, για την εταιρία αυτή, μια τέτοια μεταχείριση (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Wielockx, σκέψη 24· απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18· προμνησθείσες αποφάσεις Luftverkehr, σκέψη 42, Verkooyen, σκέψεις 56 έως 58, και Baars, σκέψη 40).

- 43 Τρίτον, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, παραπέμποντας στη σκέψη 31 της προμνησθείσας αποφάσεως Futura Participations και Singer, υποστηρίζει ότι το επίδικο στην κύρια δίκη εθνικό μέτρο θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από τον σκοπό της εξασφάλισεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.
- 44 Αρκεί, συναφώς, η διαπίστωση ότι, ενώπιον του Δικαστηρίου, δεν έγινε επίκληση κανενός επιχειρήματος που να καταδεικνύει ως προς τι ο χαρακτηρισμός που περιέχεται στο άρθρο 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG είναι ικανός να επιτρέψει στις γερμανικές φορολογικές αρχές να ελέγχουν το ύψος των φορολογητέων εισοδημάτων.
- 45 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 43 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει μέτρα όπως αυτό που προβλέπεται από το άρθρο 8a, παράγραφος 1, σημείο 2, του KStG.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση, η Δανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 21ης Αυγούστου 2000 το Finanzgericht Münster, αποφαινεται:

Το άρθρο 43 ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει μέτρα όπως αυτό που προβλέπεται από το άρθρο 8α, παράγραφος 1, σημείο 2, του Körperschaftsteuergesetz (νόμος περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων).

Wathelet

Timmermans

Edward

Jann

Rosas

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 12 Δεκεμβρίου 2002.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

M. Wathelet