Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

13. Juli 2016*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Art. 56 AEUV — Freier Dienstleistungsverkehr — Beschränkungen — Steuerrecht — Besteuerung der Zinseinkünfte — Ungleichbehandlung zwischen gebietsansässigen Finanzinstituten und gebietsfremden Finanzinstituten“

In der Rechtssache C-18/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) mit Entscheidung vom 29. Oktober 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Januar 2015, in dem Verfahren

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

gegen

Fazenda Pública

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. L. da Cruz Vilaça, der Richter F. Biltgen (Berichterstatter), A. Borg Barthet und E. Levits sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 13. Januar 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Brisal – Auto Estradas do Litoral SA und der KBC Finance Ireland, vertreten durch J. Lampreia, R. Seabra Moura und F. Antas, advogados,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva und M. Rebelo als Bevollmächtigte,

— der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux, N. Zimmer und M. Jacobs als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

— der dänischen Regierung, vertreten durch C. Thorning und M. Wolff als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und P. Guerra e Andrade als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 17. März 2016

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 56 AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (im Folgenden: Brisal) mit Sitz in Portugal und der KBC Finance Ireland (im Folgenden: KBC), einem Bankinstitut mit Sitz in Irland, auf der einen und der Fazenda Pública (Staatskasse, Portugal) auf der anderen Seite über die Berechnung der Körperschaftsteuer (im Folgenden: IRC) auf von KBC erhaltene Zinseinkünfte und über die Erhebung dieser Steuer an der Quelle.

Rechtlicher Rahmen

Portugiesisches Recht

3 Gemäß Art. 4 Abs. 2 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Körperschaftsteuergesetzbuch), gebilligt durch das Decreto-Lei n.º 442-B/88 (Gesetzesvertretende Verordnung Nr. 442-B/88) vom 30. November 1988 (*Diário da República* I, Serie I-A, Nr. 277 vom 30. November 1988) in seiner Fassung nach dem Decreto-Lei nº 211/2005 (Gesetzesvertretende Verordnung Nr. 211/2005) vom 7. Dezember 2005 (*Diário da República* I, Serie I-A, Nr. 234 vom 7. Dezember 2005) (im Folgenden: CIRC), unterliegen juristische Personen und sonstige Körperschaften, die im portugiesischen Hoheitsgebiet weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Geschäftsleitung haben, der IRC nur bezüglich der in diesem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte. Zu den betreffenden Einkünften gehören gemäß Art. 4 Abs. 3 Buchst. c CIRC Zinszahlungen von Schuldnern, die im portugiesischen Hoheitsgebiet wohnen bzw. dort ihren Sitz oder ihre tatsächliche Geschäftsleitung haben, oder Zinszahlungen, die einer festen Betriebsstätte in diesem Staat zuzurechnen sind.

4 Bei Fehlen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden derartige Einkünfte gemäß Art. 80 Abs. 2 Buchst. c CIRC grundsätzlich zu einem Satz von 20 % besteuert und wird die Besteuerungsgrundlage von den in Portugal erhaltenen Bruttoeinkünften gebildet. Die IRC wird gemäß Art. 88 Abs. 1 Buchst. c, Art. 88 Abs. 3 Buchst. b und Art. 88 Abs. 5 CIRC als definitive Steuer an der Quelle erhoben.

5 Zinseinkünfte gebietsansässiger Finanzinstitute werden nach Art. 80 Abs. 1 CIRC mit einem Steuersatz von 25 % belegt. Die Besteuerungsgrundlage wird allerdings nur vom Nettobetrag der eingenommenen Zinsen gebildet. Ferner wird die IRC bei Finanzinstituten gemäß Art. 90 Abs. 1 Buchst. a CIRC nicht als Steuer an der Quelle erhoben.

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Portugiesischen Republik und Irland

6 Art. 11 der am 1. Juni 1993 in Dublin abgeschlossenen Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Abkommen zwischen der Portugiesischen Republik und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht im Bereich der Einkommensteuer) (*Diário da República* I, Serie I-A, Nr. 144 vom 24. Juni 1994, S. 3310) sieht vor:

„1 – In einem Vertragsstaat erhaltene und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlte Zinsen können in diesem anderen Staat besteuert werden.

2 – Diese Zinsen können allerdings auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staats besteuert werden. Wenn die Person, die diese Zinsen bezieht, der tatsächliche Begünstigte ist, darf die so festgesetzte Steuer jedoch 15 % des Bruttobetrags dieser Zinsen nicht übersteigen.

Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten legen die Art der Anwendung dieser Grenze im gegenseitigen Einvernehmen fest.

…“

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen

7 Am 30. September 2004 schloss Brisal einen Fremdfinanzierungsvertrag mit der Bezeichnung *Loan, Bond and Guarantee Facilities* über einen Betrag von 262 726 055 Euro zur Sicherung der Durchführung eines vorher mit dem portugiesischen Staat geschlossenen Konzessionsvertrags ab. Dieser Fremdfinanzierungsvertrag wurde mit einem Konsortium aus Banken geschlossen, von denen nur einige ihren Sitz im portugiesischen Hoheitsgebiet hatten.

8 Am 29. März 2005 wurde dieses Konsortium durch eine Übertragung der Vertragsstellung um weitere Finanzinstitute, darunter KBC, erweitert.

9 Im Hinblick auf den Vertragsanteil von KBC behielt Brisal einen Betrag von 59 386 Euro an der Quelle ein und führte ihn als IRC an den portugiesischen Staat ab. Dieser Betrag wurde nach den Zinsen in Höhe von 350 806,07 Euro berechnet, die KBC zwischen September 2005 und September 2007 geschuldet wurden.

10 Am 28. September 2007 legten Brisal und KBC bei der zuständigen Steuerbehörde Einspruch gegen diese Besteuerung mit der Begründung ein, dass die Besteuerung gegen Art. 56 AEUV verstoße.

11 Nach Zurückweisung dieses Einspruchs erhoben Brisal und KBC vor dem Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Verwaltungs- und Finanzgericht Sintra, Portugal) eine Klage, die ebenfalls abgewiesen wurde. Nach Auffassung dieses Gerichts folgt aus dem Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), dass der Umstand, nach dem eine nationale Regelung im Hinblick auf die Verpflichtung zur Einbehaltung der Körperschaftsteuer an der Quelle eine Ungleichbehandlung zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Unternehmen vorsehe, für sich genommen kein Verstoß gegen den freien Dienstleistungsverkehr, da diese beiden Unternehmensgruppen sich nicht in einer objektiv vergleichbaren Lage befänden. Ferner habe der Gerichtshof bereits eine Vertragsverletzungsklage der Europäischen Kommission gegen die Portugiesische Republik abgewiesen, die sich auf dieselbe Begründung gestützt habe wie die von Brisal und KBC im Ausgangsrechtsstreit geltend gemachte.

12 Zur Stützung ihres beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) eingelegten Rechtsmittels machen Brisal und KBC geltend, dass die von gebietsfremden Finanzinstituten in Portugal eingenommenen Zinsen einer Abgeltungssteuer an der Quelle von 20 % – oder im Fall der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einem geringeren Steuersatz – unterlägen, wobei der Steuersatz auf die Bruttoeinkünfte erhoben werde, wohingegen die von gebietsansässigen Finanzinstituten eingenommenen Zinsen, die keiner Einbehaltung an der Quelle unterworfen seien, nach ihrem Nettowert mit einem Steuersatz von 25 % besteuert würden. Gebietsfremde Finanzinstitute unterlägen damit einer höheren Steuerlast als gebietsansässige Finanzinstitute, was gegen den in Art. 56 AEUV vorgesehenen freien Dienstleistungsverkehr bzw. den in Art. 63 AEUV vorgesehenen freien Kapitalverkehr verstoße.

13 Das Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) weist darauf hin, dass sich der Ausgangsrechtsstreit auf den freien Dienstleistungsverkehr beziehe und dass die Auswirkungen, die den freien Kapital und- Zahlungsverkehr beschränkten, nichts als eine unmittelbare und natürliche Folge der Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs seien. Es sei daher nur zu prüfen, ob Art. 80 Abs. 2 Buchst. c CIRC mit Art. 56 AEUV in seiner Auslegung durch den Gerichtshof, u. a. in den Urteilen vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), und vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), vereinbar sei.

14 Nach Ansicht dieses Gerichts ist nicht das Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits relevant, sondern vielmehr das Urteil vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Auch wenn die diesem zuletzt genannten Urteil zugrunde liegende Logik Ähnlichkeiten mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden aufweise, habe sich der Gerichtshof nicht ausdrücklich zur Besteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen unter Beteiligung von Finanzinstituten geäußert.

15 Die Frage, ob gebietsansässige Finanzinstitute und gebietsfremde Finanzinstitute sich in einer vergleichbaren Situation befinden und ob bei der betroffenen Besteuerung sowohl für die einen als auch für die anderen die Kosten der Finanzierung der gewährten Darlehen oder die unmittelbar mit der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Ausgaben zu berücksichtigen sind und, bejahendenfalls, wie groß der Unterschied sein muss, damit festgestellt werden kann, dass gebietsfremde Institute gegenüber gebietsansässigen Instituten tatsächlich benachteiligt werden, bleibe daher offen. Auf diese Problematik sei auch im Urteil vom 17. Juni 2010, Kommission/Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345), nicht eingegangen worden.

16 Unter diesen Umständen hat das Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Vorlagefragen vorzulegen:

1. Steht Art. 56 AEUV einer Regelung des nationalen Steuerrechts entgegen, nach der nicht in Portugal ansässige Finanzinstitute einer Steuer auf den in Portugal erzielten Zinsertrag unterliegen, die an der Quelle mit einem definitiven Steuersatz von 20 % (oder einem geringeren Steuersatz bei Vorliegen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) erhoben wird, und dieser Steuersatz auf den Bruttoertrag angewandt wird, ohne die Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit der Ausübung der Finanztätigkeit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, während die von gebietsansässigen Finanzinstituten erzielten Zinsen in die steuerpflichtigen Gesamteinkünfte einbezogen und die mit der ausgeübten Tätigkeit zusammenhängenden Ausgaben bei der Ermittlung des Gewinns für die Zwecke der Besteuerung mit der IRC abgezogen werden, so dass der allgemeine Steuersatz von 25 % auf den Nettozinsertrag angewandt wird?

2. Steht Art. 56 AEUV dieser Regelung auch dann entgegen, wenn sich erweist, dass auf die Bemessungsgrundlage gebietsansässiger Finanzinstitute nach Abzug der mit den Zinserträgen zusammenhängenden Finanzierungskosten oder Abzug der mit diesen Erträgen in einem

unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben eine Steuer erhoben wird oder erhoben werden kann, die höher ist als die bei gebietsfremden Instituten an der Quelle einbehaltene und auf den Bruttoertrag erhobene Steuer?

3. Können hierzu die mit den gewährten Darlehen zusammenhängenden Finanzierungskosten oder die mit den erzielten Zinserträgen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben durch Daten des Euribor (Euro Interbank Offered Rate) und des LIBOR (London Interbank Offered Rate) nachgewiesen werden, die die bei der Interbankenfinanzierung angewandten durchschnittlichen Zinssätze darstellen, auf die Banken bei der Ausübung ihrer Tätigkeit zurückgreifen?

Zu den Vorlagefragen

17 In Anbetracht des Umstands, dass sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens vor dem 1. Dezember 2009 und damit vor dem Inkrafttreten des AEU-Vertrags zugetragen hat, ist zunächst festzustellen, dass sich die vom vorlegenden Gericht erbetene Auslegung offenbar auf Art. 49 EG und nicht auf Art. 56 AEUV beziehen soll.

18 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht zum einen wissen, ob Art. 49 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, die gebietsfremde Finanzinstitute mit ihren inländischen Zinseinkünften mittels einer Einbehaltung an der Quelle ohne Möglichkeit eines Abzugs von Betriebsausgaben besteuert, wohingegen gebietsansässige Finanzinstitute keiner solchen Einbehaltung an der Quelle unterliegen und Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der Finanzierungstätigkeit in Zusammenhang stehen, in Abzug bringen können, und zum anderen, wie diese Ausgaben zu bestimmen sind.

19 Für die Beantwortung dieser Fragen ist zunächst zu prüfen, ob Art. 49 EG einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der eine Einbehaltung der Steuer an der Quelle auf die Vergütung gebietsfremder Finanzinstitute Anwendung findet, während die an gebietsansässige Finanzinstitute geleistete Vergütung keiner solchen Einbehaltung unterliegt. Sodann ist festzustellen, ob der Umstand, dass Erstere im Gegensatz zu Letzteren keine unmittelbar mit der in Rede stehenden Finanzierungstätigkeit in Zusammenhang stehenden Ausgaben in Abzug bringen können, eine Beschränkung im Sinne dieser Bestimmung darstellt und, bejahendenfalls, ob eine solche Beschränkung gerechtfertigt werden kann. Abschließend ist zu klären, ob durchschnittliche Zinssätze wie die in der Vorlageentscheidung angegebenen als unmittelbar mit der in Rede stehenden Finanzierungstätigkeit in Zusammenhang stehende Ausgaben angesehen werden können.

20 Zum ersten dieser Gesichtspunkte ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass das vorlegende Gericht selbst davon ausgeht, dass sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Ungleichbehandlung nicht so sehr aus der Anwendung zweier unterschiedlicher Besteuerungstechniken ergibt als vielmehr aus der Weigerung, gebietsfremden Finanzinstituten die Möglichkeit des Abzugs von Betriebskosten zuzugestehen, während gebietsansässige Finanzinstitute über eine solche Möglichkeit verfügen. Die dem Gerichtshof übersandte Akte enthält im Übrigen keine weiteren Angaben zu diesem ersten Aspekt des Vorabentscheidungsersuchens.

21 Unter diesen Umständen genügt, wie die Generalanwältin in Nr. 22 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, der Hinweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, aus der sich ergibt, dass die Anwendung eines Abzugs an der Quelle als Besteuerungstechnik auf gebietsfremde Dienstleister – während gebietsansässige Dienstleister keinem solchen Abzug an der Quelle unterliegen – zwar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit darstellt, aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann, wie beispielsweise die Notwendigkeit, die Effizienz der

Beitreibung der Steuer zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 35, und vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 39).

22 Daher ist Art. 49 EG dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nach der ein Verfahren des Steuerabzugs an der Quelle auf die Vergütung von Finanzinstituten, die nicht in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Dienstleistungen erbracht werden, angewandt wird, während die an Finanzinstitute, die in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, geleistete Vergütung keinem solchen Abzug unterliegt, nicht entgegensteht, sofern die Anwendung des Abzugs an der Quelle auf gebietsfremde Finanzinstitute durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist.

23 Zum zweiten Aspekt des Vorabentscheidungsersuchens hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde Dienstleister bezogen auf die Berücksichtigung von unmittelbar mit der ausgeübten Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben in einer vergleichbaren Situation befinden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 27, vom 6. Juli 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, Rn. 20, und vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, Rn. 23).

24 Der Gerichtshof hat daraus den Schluss gezogen, dass Art. 49 EG einer nationalen Steuergesetzgebung entgegensteht, nach der in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte, ohne Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte, nach Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden (Urteile vom 12. Juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 29 und 55, vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 42, und vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, Rn. 23).

25 Zu dem u. a. von der portugiesischen Regierung geltend gemachten Argument, nach dem von Finanzinstituten erbrachte Dienstleistungen im Hinblick auf Art. 49 EG grundsätzlich anders behandelt werden müssten als in anderen Tätigkeitsbereichen erbrachte Dienstleistungen, da es unmöglich sei, irgendeine charakteristische Verbindung zwischen den angefallenen Ausgaben und den eingenommenen Zinsen festzustellen, wirft das vorlegende Gericht hier die Frage auf, ob die in der vorstehenden Randnummer angeführte Rechtsprechung auf den Fall des Ausgangsverfahrens übertragbar ist.

26 Insoweit ist klarzustellen, dass der Gerichtshof keine Unterscheidung zwischen den verschiedenen Arten von Dienstleistungen vorgenommen hat. Ferner gilt Art. 49 EG in Verbindung mit Art. 50 EG unterschiedslos für alle in der zuletzt genannten Bestimmung aufgeführten Arten von Dienstleistungen. Nur Art. 51 Abs. 2 EG bestimmt, dass die Liberalisierung der mit dem Kapitalverkehr verbundenen Dienstleistungen der Banken im Einklang mit der Liberalisierung des Kapitalverkehrs durchgeführt wird. Die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr enthalten jedoch keinen Anhaltspunkt für eine Bestätigung der These, nach der Bankdienstleistungen aufgrund des Umstands, dass es unmöglich sei, irgendeine charakteristische Verbindung zwischen den angefallenen Ausgaben und den eingenommenen Zinsen herzustellen, anders behandelt werden müssten als andere Dienstleistungen.

27 In Anbetracht des in Art. 49 EG enthaltenen Grundsatzes der Dienstleistungsfreiheit können von Finanzinstituten erbrachte Dienstleistungen daher grundsätzlich nicht anders behandelt werden als Dienstleistungen, die in anderen Tätigkeitsbereichen erbracht werden.

28 Daraus ergibt sich, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, nach der bei gebietsfremden Finanzinstituten die inländischen Zinseinnahmen ohne Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit der in Rede stehenden Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben

besteuert werden, während gebietsansässigen Finanzinstituten eine solche Möglichkeit zugestanden wird, eine grundsätzlich nach Art. 49 EG verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt.

29 Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs allerdings zulässig, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Anwendung der Beschränkung außerdem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 36).

30 Somit ist zu prüfen, ob eine Beschränkung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende durch die im vorliegenden Fall genannten Gründe gerechtfertigt werden kann.

31 Hierzu ergibt sich zum einen aus der Vorlageentscheidung, dass vor dem vorlegenden Gericht zur Rechtfertigung geltend gemacht wird, dass auf gebietsfremde Finanzinstitute ein günstigerer Steuersatz angewandt werde als auf gebietsansässige Finanzinstitute.

32 Der Gerichtshof hat allerdings wiederholt entschieden, dass eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht aufgrund des etwaigen Bestehens anderer Vorteile als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. Juli 2010, Dijkman und Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 41, und vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 31).

33 Daraus ergibt sich, dass eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht mit dem Umstand gerechtfertigt werden kann, dass gebietsfremde Finanzinstitute einem niedrigeren Steuersatz als gebietsansässige Finanzinstitute unterliegen.

34 Zum anderen hat die Portugiesische Republik im Rahmen des Verfahrens vor dem Gerichtshof geltend gemacht, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung durch das Erfordernis der Wahrung der ausgewogenen Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, durch das Bestreben, den doppelten Abzug der in Rede stehenden Betriebsausgaben zu verhindern, und die Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung der Steuer sicherzustellen, gerechtfertigt sei.

35 Erstens ist zur Wahrung der ausgewogenen Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zwar anerkannt hat, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ein legitimes Ziel darstellt und dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (Urteil vom 21. Mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, Rn. 42).

36 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich allerdings ebenfalls, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, den Grundsatz der Gleichbehandlung und die im Primärrecht der Union garantierten Verkehrsfreiheiten zu beachten, wenn sie von dieser Befugnis Gebrauch machen und im Rahmen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festlegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. November 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, Rn. 37).

37 Im vorliegenden Fall gibt es jedoch, wie die Generalanwältin in den Nrn. 59 bis 62 ihrer Schlussanträge festgestellt hat, nichts, was erklären könnte, inwiefern die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse es erfordern soll, dass gebietsfremde Finanzinstitute im Hinblick auf den Abzug von Betriebsausgaben, die unmittelbar mit ihren in diesem Mitgliedstaat besteuerbaren Einkünften zusammenhängen, ungünstiger behandelt werden als gebietsansässige Finanzinstitute.

38 Was zweitens das Bestreben der Verhinderung eines doppelten Abzugs von Betriebsausgaben anbelangt, das mit der Bekämpfung von Steuerhinterziehung verknüpft sein kann, genügt der Hinweis, dass die Portugiesische Republik, indem sie sich darauf beschränkt, ohne nähere Ausführungen das eventuelle Bestehen eines Risikos zu behaupten, dass die in Rede stehenden Ausgaben ein zweites Mal im Wohnsitzstaat des Dienstleistungserbringers abgezogen werden könnten, ohne darzulegen, aus welchen Gründen es die Umsetzung der Bestimmungen der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. 1977, L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 2001/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl. 2004, L 359, S. 30) geänderten Fassung, die zum Zeitpunkt des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalts galt, nicht ermöglicht hätte, dieses Risiko abzuwenden, den Gerichtshof nicht in die Lage versetzt, die Tragweite dieses Vorbringens zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 52).

39 Drittens hat der Gerichtshof zur Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, zwar entschieden, dass ein solches Ziel einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen kann (vgl. insbesondere Urteile vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, Rn. 35 und 36, und vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 39). Die Anwendung der Beschränkung muss allerdings auch geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 36).

40 Eine Beschränkung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende ist jedoch nicht erforderlich, um die Effizienz der Beitreibung der IRC zu gewährleisten.

41 Zunächst ist nämlich, wie die Generalanwältin in den Nrn. 70 bis 72 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, hervorzuheben, dass das von der Portugiesischen Republik vorgebrachte Argument, nach dem es für die nationalen Finanzbehörden mit Verwaltungsaufwand verbunden wäre, wenn beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit gewährt würde, unmittelbar mit den in Portugal erbrachten Dienstleistungen zusammenhängende Betriebsausgaben abzuziehen, auch entsprechend für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt.

42 Weiterhin besteht ein eventueller zusätzlicher Verwaltungsaufwand für den Dienstleistungsempfänger, wenn dieser eine Berücksichtigung der Betriebsausgaben, deren Abzug der Dienstleister verlangt, vorzunehmen hat, nur bei einer Regelung, die vorsieht, dass dieser Abzug vorzunehmen ist, bevor die Steuer an der Quelle einbehalten wird, und kann somit vermieden werden, wenn dem Dienstleister eine Geltendmachung seines Abzugsrechts unmittelbar gegenüber der Behörde und nach Erhebung der IRC gestattet wird. Das Abzugsrecht nimmt in einem solchen Fall die Gestalt einer Rückerstattung eines Bruchteils der an der Quelle abgezogenen Steuer an.

43 Schließlich obliegt dem Dienstleistungserbringer die Entscheidung, ob er es für opportun erachtet, Mittel in die Erstellung und Übersetzung von Dokumenten zu investieren, die die Richtigkeit und die tatsächliche Höhe der Betriebsausgaben, deren Abzug er beantragt, darlegen sollen.

44 Zum dritten Aspekt des Vorabentscheidungsersuchens, mithin der Frage, wie die Betriebsausgaben zu bestimmen sind, die unmittelbar mit den aus einem Darlehensvertrag wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erzielten Zinserträgen zusammenhängen, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof entschieden hat, dass ein Mitgliedstaat, der Gebietsansässigen die Möglichkeit bietet, solche Ausgaben abzuziehen, die Berücksichtigung der gleichen Ausgaben für Gebietsfremde grundsätzlich nicht ausschließen darf (Urteil vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, Rn. 23).

45 Folglich müssen Gebietsfremde bei der Berücksichtigung dieser Ausgaben grundsätzlich mit Gebietsansässigen gleich behandelt werden und gleichartige Ausgaben wie die, die Gebietsansässige abziehen dürfen, abziehen können.

46 Ferner geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass unter Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Erlösen stehen, die in dem Mitgliedstaat eingenommen werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, die Aufwendungen zu verstehen sind, die durch diese Tätigkeit verursacht werden, d. h. für ihre Ausübung notwendig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Im Hinblick auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung, d. h. die Gewährung eines Darlehens, ist festzustellen, dass bei der Durchführung einer solchen Dienstleistung notwendigerweise Betriebsausgaben wie beispielsweise Reise-, Beherbergungs- sowie Rechtsberatungs- oder Steuerberatungskosten anfallen, bei denen sowohl der Nachweis einer unmittelbaren Verbindung mit dem in Rede stehenden Darlehen als auch der Beweis der tatsächlichen Höhe relativ einfach sind. Da beschränkt Steuerpflichtige in den Genuss derselben Behandlung wie unbeschränkt Steuerpflichtige kommen können müssen, sind ihnen im Hinblick auf diese Ausgaben dieselben Abzugsmöglichkeiten zuzugestehen, wobei sie jedoch denselben Anforderungen, u. a. zur Beweislast, unterliegen.

48 Die Ausübung dieser Tätigkeit verursacht auch Finanzierungskosten, die grundsätzlich als notwendig für die Ausübung dieser Tätigkeit anzusehen sind, bei denen es sich aber als schwieriger erweisen kann, einen unmittelbaren Zusammenhang mit einem bestimmten Darlehen herzustellen oder ihre tatsächliche Höhe zu ermitteln. Das Gleiche gilt, wie die Generalanwältin in Nr. 39 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, für den Anteil der Gemeinkosten des Finanzinstituts, der als notwendig für die Gewährung eines bestimmten Darlehens angesehen werden kann.

49 Der bloße Umstand, dass dieser Beweis schwieriger zu erbringen ist, kann einem Mitgliedstaat allerdings nicht gestatten, gebietsfremden, beschränkt Steuerpflichtigen einen Abzug, den er gebietsansässigen, unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt, ausnahmslos zu verweigern, da sich nicht von vornherein ausschließen lässt, dass ein Gebietsfremder Belege vorlegen kann, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, welche Betriebsausgaben, deren Abzug begehrt wird, tatsächlich angefallen sind (vgl. entsprechend Urteile vom 27. Januar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 53, und vom 26. Mai 2016, Kohll und Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, Rn. 55).

50 Die beteiligten Steuerbehörden sind nämlich durch nichts daran gehindert, vom Gebietsfremden alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Ausgaben nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und der verlangte Abzug dementsprechend gewährt werden kann (vgl. entsprechend Urteile vom 27. Januar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 54, und vom 26. Mai 2016, Kohll und Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, Rn. 56).

51 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die portugiesische Regierung keine Angaben zu den Gründen gemacht hat, die einer Berücksichtigung der von gebietsfremden Finanzinstituten vorgelegten Nachweise durch die nationalen Steuerbehörden entgegenstehen könnten.

52 Es obliegt dem vorlegenden Gericht, bei dem das Ausgangsverfahren anhängig ist und das die Verantwortung für die zu erlassende gerichtliche Entscheidung hat, im Rahmen dieses Verfahrens zum einen zu ermitteln, welche der von KBC geltend gemachten Ausgaben als Betriebsausgaben angesehen werden können, die im Sinne der nationalen Regelung unmittelbar mit der in Rede stehenden Finanzierungstätigkeit in Zusammenhang stehen, und zum anderen zu ermitteln, welcher

Anteil der Gemeinkosten als unmittelbar mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehend angesehen werden kann (vgl. entsprechend Urteil vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, Rn. 26).

53 Insoweit ist zu ergänzen, dass das vorlegende Gericht – soweit die nationale Regelung gebietsansässigen Finanzinstituten nicht gestattet, für die Berechnung der aufgelaufenen Finanzierungskosten auf Zinssätze wie die von diesem Gericht in seiner dritten Vorlagefrage genannten zurückzugreifen – solche Zinssätze in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht berücksichtigen darf.

54 Diese stellen nämlich lediglich die durchschnittlichen, im Rahmen der Interbankenfinanzierung angewandten Zinssätze dar und entsprechen nicht den tatsächlich getragenen Finanzierungskosten. Des Weiteren wurde das in Rede stehende Darlehen, wie sich aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte ergibt, nicht ausschließlich durch Mittel finanziert, die von der Muttergesellschaft von KBC und anderen Banken als Darlehen zur Verfügung gestellt wurden, sondern auch über Einlagen der Kunden von KBC.

55 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten:

— Art. 49 EG steht einer Regelung nicht entgegen, nach der ein Verfahren des Steuerabzugs an der Quelle auf die Vergütung von Finanzinstituten, die nicht in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Dienstleistungen erbracht werden, angewandt wird, während die an Finanzinstitute, die in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, geleistete Vergütung keinem solchen Abzug unterliegt, sofern die Anwendung eines Abzugs an der Quelle auf gebietsfremde Finanzinstitute durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist.

— Art. 49 EG steht einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, nach der bei gebietsfremden Finanzinstituten grundsätzlich die inländischen Zinseinnahmen ohne Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit der in Rede stehenden Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben besteuert werden, während gebietsansässigen Finanzinstituten eine solche Möglichkeit zugestanden wird.

— Es obliegt dem vorlegenden Gericht, auf der Grundlage seines nationalen Rechts zu beurteilen, welche Betriebsausgaben als unmittelbar mit der in Rede stehenden Tätigkeit zusammenhängend angesehen werden können.

Kosten

56 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 49 EG steht einer Regelung nicht entgegen, nach der ein Verfahren des Steuerabzugs an der Quelle auf die Vergütung von Finanzinstituten, die nicht in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Dienstleistungen erbracht werden, angewandt wird, während die an Finanzinstitute, die in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, geleistete Vergütung keinem solchen Abzug unterliegt, sofern die Anwendung eines Abzugs an der Quelle auf gebietsfremde Finanzinstitute durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist.

Art. 49 EG steht einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, nach der bei gebietsfremden Finanzinstituten grundsätzlich die inländischen Zinseinnahmen ohne Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit der in Rede stehenden Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben besteuert werden, während gebietsansässigen Finanzinstituten eine solche Möglichkeit zugestanden wird.

Es obliegt dem vorlegenden Gericht, auf der Grundlage seines nationalen Rechts zu beurteilen, welche Betriebsausgaben als unmittelbar mit der in Rede stehenden Tätigkeit zusammenhängend angesehen werden können.

Unterschriften