Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

24. Februar 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen eines zinslosen Darlehens, das einer gebietsansässigen Gesellschaft von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährt wird – Richtlinie 2003/49/EG – Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten – Art. 1 Abs. 1 – Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle – Art. 4 Abs. 1 Buchst. d – Ausschluss bestimmter Zahlungen – Richtlinie 2011/96/EU – Körperschaftsteuer – Art. 1 Abs. 1 Buchst. b – Gewinnausschüttung einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an die gebietsfremde Muttergesellschaft – Art. 5 – Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle – Richtlinie 2008/7/EG – Ansammlung von Kapital – Art. 3 – Kapitalzuführungen – Art. 5 Abs. 1 Buchst. a – Befreiung von direkten Steuern – Art. 63 und 65 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Besteuerung des Bruttobetrags der fiktiven Zinsen – Erstattungsverfahren, das zum Abzug der mit dem Darlehen zusammenhängenden Ausgaben dient und gegebenenfalls zu einer Rückzahlung führt – Unterschiedliche Behandlung – Rechtfertigung – Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten – Effiziente Einziehung der Steuer – Bekämpfung der Steuerumgehung“

In der Rechtssache C-257/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) mit Entscheidung vom 4. Mai 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 9. Juni 2020, in dem Verfahren

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia,

Beteiligte:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan (Berichterstatter), des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Fünften Kammer, des Präsidenten der Vierten Kammer C. Lycourgos sowie der Richter I. Jarukaitis und M. Ilešič,

Generalanwalt: A. Rantos,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 30. Juni 2021,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, zunächst vertreten durch D. Yordanov, M. Emanuilov und S. Hristozova-Yordanova, dann durch Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov et D. Dimitrova, Advokati,

– des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, vertreten durch N. Kalistratov und M. Bakalova als Bevollmächtigte,

– der bulgarischen Regierung, vertreten durch T. Tsingileva und L. Zaharieva als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und Y. Marinova als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 30. September 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV, Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta), Art. 49 und 63 AEUV, Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2003, L 157, S. 49), Art. 1 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2011, L 345, S. 8) in der durch die Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 (ABl. 2015, L 21, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2011/96), Art. 3 Buchst. h bis j, Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b, Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. 2008, L 46, S. 11), Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3 des Protokolls über die Bedingungen und Einzelheiten der Aufnahme der Republik Bulgarien und Rumäniens in die Europäische Union (ABl. 2005, L 157, S. 29, im Folgenden: Aufnahmeprotokoll) und Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Bulgarischen Republik und Rumäniens und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 2005, L 157, S. 203, im Folgenden: Beitrittsakte).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, einer Gesellschaft mit Sitz in Sofia (Bulgarien), und dem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ – Sofia, Bulgarien) wegen der bei einem zinslosen Darlehen, das Viva Telecom Bulgaria von der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft gewährt wurde, auf fiktive Zinsen erhobenen Quellensteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Beitritt der Republik Bulgarien zur Europäischen Union

3 Nach Art. 20 des Aufnahmeprotokolls und Art. 23 der Beitrittsakte, in denen Übergangsmaßnahmen geregelt sind, gelten die in den Anhängen VI dieses Protokolls und dieser Akte aufgeführten Maßnahmen in Bezug auf Bulgarien unter den in diesen Anhängen festgelegten Bedingungen.

4 In diesen Anhängen mit den Überschriften „Liste nach Artikel 20 des Protokolls: Übergangsmaßnahmen, Bulgarien“ bzw. „Liste nach Artikel 23 der Beitrittsakte: Übergangsbestimmungen, Bulgarien“ heißt es in Abschnitt 6 („Steuerwesen“) Nr. 3 in Bezug auf die Richtlinie 2003/49 in der durch die Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 (ABl. 2004, L 157, S. 106) geänderten Fassung jeweils gleichlautend:

„Es wird Bulgarien gestattet, die Bestimmungen des Artikels 1 der [Richtlinie 2003/49] bis zum 31. Dezember 2014 nicht anzuwenden. Während dieser Übergangszeit darf der Steuersatz für Zinsen oder Lizenzgebühren, die an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines Mitgliedstaates gezahlt werden, bis zum 31. Dezember 2010 10 % und in den darauf folgenden Jahren bis zum 31. Dezember 2014 5 % nicht überschreiten.“

Richtlinie 2003/49

5 In den Erwägungsgründen 1 bis 4 der Richtlinie 2003/49 heißt es:

„(1) Im europäischen Binnenmarkt, der die Merkmale eines Inlandsmarktes aufweist, sollten Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats steuerlich benachteiligt werden.

(2) Diese Forderung ist bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren gegenwärtig nicht erfüllt; die nationalen Steuervorschriften, gegebenenfalls in Verbindung mit bilateralen oder multilateralen Übereinkünften, können nicht immer die Beseitigung der Doppelbesteuerung gewährleisten, und ihre Anwendung bringt für die Unternehmen oftmals Belastungen durch Verwaltungsaufwand sowie Cashflow-Probleme mit sich.

(3) Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden.

(4) Das geeignetste Mittel, um die genannten Belastungen und Probleme zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, besteht darin, die Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen; besonders notwendig ist die Beseitigung dieser Steuern bei Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten sowie zwischen Betriebsstätten derartiger Unternehmen."

6 Art. 1 („Anwendungsbereich und Verfahren") der Richtlinie 2003/49 bestimmt:

„(1) In einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren werden von allen in diesem Staat darauf erhebbaren Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – befreit, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist.

(2) Eine Zahlung, die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats oder einer in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats getätigt wurde, gilt als in dem betreffenden Mitgliedstaat (im Folgenden ‚Quellenstaat' genannt) angefallen.

…

(4) Ein Unternehmen eines Mitgliedstaats wird nur als Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person erhält.

…"

7 Art. 2 („Bestimmung der Begriffe ‚Zinsen' und ‚Lizenzgebühren'") der Richtlinie 2003/49 bestimmt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

a) ‚Zinsen' Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen; Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen;

…"

8 Art. 4 („Ausschluss von Zahlungen als Zinsen oder Lizenzgebühren") der Richtlinie 2003/49 bestimmt:

„(1) Der Quellenstaat muss die Vorteile dieser Richtlinie nicht gewähren bei

a) Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaats als Gewinnausschüttung oder als Zurückzahlung von Kapital behandelt werden,

…

d) Zahlungen aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist.

(2) Bestehen zwischen dem Zahler und dem Nutzungsberechtigten von Zinsen oder Lizenzgebühren oder zwischen einem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigt deshalb der Betrag der Zinsen oder Lizenzgebühren den Betrag, den der Zahler und der Nutzungsberechtigte ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so finden die Bestimmungen dieser Richtlinie nur auf letztgenannten Betrag Anwendung.“

Richtlinie 2008/7

9 Art. 3 („Kapitalzuführungen“) der Richtlinie 2008/7 bestimmt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie und vorbehaltlich von Artikel 4 gelten die nachstehenden Vorgänge als ‚Kapitalzuführungen‘:

…

h) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen;

i) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat;

j) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft bei einem Gesellschafter, beim Ehegatten oder bei einem Kind eines Gesellschafters sowie die Aufnahme von Darlehen bei Dritten, wenn ein Gesellschafter für ein solches Darlehen Sicherheit leistet; Voraussetzung ist, dass diese Darlehen die gleiche Funktion haben wie eine Erhöhung des Kapitals.“

10 Art. 5 („Keinen indirekten Steuern unterliegende Vorgänge“) der Richtlinie 2008/7 bestimmt in Abs. 1:

„Die Mitgliedstaaten erheben von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekten Steuern auf

a) Kapitalzuführungen;

b) Darlehen oder Leistungen im Rahmen der Kapitalzuführungen;

…“

Richtlinie 2011/96

11 In den Erwägungsgründen 3 bis 6 der Richtlinie 2011/96 heißt es:

„(3) Diese Richtlinie zielt darauf ab, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen.

(4) Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Union zu schaffen und damit das Funktionieren eines solchen Binnenmarktes zu gewährleisten. Sie sollten nicht durch Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen, insbesondere aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten, behindert werden. Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Zusammenschlüsse geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.

(5) Derartige Zusammenschlüsse können zur Schaffung von aus Mutter- und Tochtergesellschaften bestehenden Unternehmensgruppen führen.

(6) Die die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten regelnden Steuerbestimmungen wiesen vor dem Inkrafttreten der Richtlinie 90/435/EWG [des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 1990, L 225, S. 6)] erhebliche Unterschiede von einem Staat zum anderen auf und waren im Allgemeinen weniger günstig als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen. Die Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wurde auf diese Weise gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats benachteiligt. Diese Benachteiligung war durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, um Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionsebene zu erleichtern.“

12 Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96 bestimmt:

„Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie an

…

b) auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Mitgliedstaats an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten;

…“

13 Art. 5 der Richtlinie 2011/96 bestimmt:

„Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind vom Steuerabzug an der Quelle befreit.“

Bulgarisches Recht

14 Art. 1 Abs. 4 des Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Körperschaftsteuergesetz, DV Nr. 105 vom 22. Dezember 2006), das seit dem 1. Januar 2007 in Kraft ist (im Folgenden: ZKPO), bestimmt:

„Dieses Gesetz regelt die Besteuerung der darin aufgeführten Einkünfte, die in der Republik Bulgarien von gebietsansässigen oder gebietsfremden juristischen Personen erzielt werden."

15 Art. 5 ZKPO bestimmt in den Abs. 1 und 2:

„(1) Die Gewinne unterliegen der Körperschaftsteuer.

(2) Die Einkünfte der in diesem Gesetz genannten gebietsansässigen oder gebietsfremden juristischen Personen unterliegen einer Steuer, die an der Quelle erhoben wird."

16 Art. 12 Abs. 5 ZKPO bestimmt:

„Wenn sie von gebietsansässigen juristischen Personen oder Einzelunternehmern oder von gebietsfremden juristischen Personen oder Einzelunternehmern mittels einer Betriebsstätte bzw. eines konkreten Geschäftssitzes im Inland erzielt werden oder wenn sie an gebietsfremde juristische Personen von gebietsansässigen natürlichen Personen oder von gebietsfremden natürlichen Personen mit konkretem Geschäftssitz im Inland gezahlt werden, gelten folgende Einkünfte als solche inländischen Ursprungs:

1. Zinsen, einschließlich der in Leasingraten enthaltenen Zinsen;

…"

17 Art. 16 („Steuerumgehung") in der ab dem 1. Januar 2010 geltenden Fassung bestimmt:

„(1) … Werden ein oder mehrere Rechtsgeschäfte, darunter solche zwischen nicht miteinander verbundenen Personen, unter Voraussetzungen eingegangen, die zu Steuerumgehung führen, so ist die Bemessungsgrundlage ungeachtet dieser Rechtsgeschäfte, einzelner ihrer Voraussetzungen oder ihrer Rechtsform zu bestimmen; als Bemessungsgrundlage wird jene herangezogen, die sich ergeben würde, wenn ein gewöhnliches Rechtsgeschäft entsprechender Art bei marktüblichen Preisen getätigt würde und auf dasselbe wirtschaftliche Ergebnis gerichtet wäre, ohne zur Steuerumgehung zu führen.

(2) Als Steuerumgehung gelten auch

…

3. die Inanspruchnahme oder Gewährung von Krediten mit einem Zinssatz, der vom marktüblichen Zins zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts abweicht, einschließlich der Fälle zinsloser Darlehen oder anderer zeitlich begrenzter unentgeltlicher finanzieller Hilfe, sowie der Erlass von Krediten oder die Rückzahlung von nicht mit der Tätigkeit in Verbindung stehenden Krediten auf eigene Rechnung;

…"

18 Art. 20 („Steuersatz“) ZKPO bestimmt:

„Der Steuersatz für die Körperschaftsteuer beträgt 10 %.“

19 Art. 195 („Steuerabzug an der Quelle bei Gebietsfremden“) ZKPO in der ab dem 1. Januar 2015 geltenden Fassung bestimmt:

„(1) … Die von gebietsfremden juristischen Personen erzielten Einkünfte inländischen Ursprungs … unterliegen einer endgültigen Quellensteuer.

(2) … Die Steuer nach Abs. 1 wird von den gebietsansässigen juristischen Personen einbehalten …, die die Einkünfte an die gebietsfremden juristischen Personen entrichten …

…

(6) … Keiner Quellensteuer unterliegen:

…

3. Einkünfte aus Zinsen sowie aus Urheberrechts- und Lizenzgebühren unter den Voraussetzungen der Abs. 7 bis 12;

…

(7) … Einkünfte aus Zinsen sowie aus Urheberrechts- und Lizenzgebühren unterliegen nicht der Quellensteuer, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

…

(11) … Die Abs. 7, 8, 9 und 10 gelten nicht für:

1. Einkünfte, die eine Gewinnausschüttung oder eine Rückzahlung von Kapital darstellen;

…

4. Einkünfte aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist;

…

7. Einkünfte aus Geschäften, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerumgehung oder -vermeidung ist.“

20 Art. 199 („Bemessungsgrundlage für die Quellensteuer auf Einkünfte von Gebietsfremden“) ZKPO bestimmt in Abs. 1:

„Die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Steuer, die für die Einkünfte nach Art. 195 Abs. 1 an der Quelle einbehalten wird, ist der Bruttobetrag dieser Einkünfte …“

21 Art. 200 („Steuersatz“) ZKPO bestimmte in Abs. 2 in der ab dem 1. Januar 2011 geltenden Fassung:

„… Der Steuersatz für die Steuer auf die Einkünfte gemäß Art. 195 beträgt 10 %, ausgenommen in den Fällen nach Art. 200a.“

22 Mit Wirkung vom 1. Januar 2015 wurde diese Bestimmung wie folgt geändert:

„… Der Steuersatz für die Steuer auf die Einkünfte gemäß Art. 195 beträgt 10 %.“

23 Art. 200a ZKPO sah in der ab dem 1. Januar 2011 geltenden, am 1. Januar 2014 geänderten und ergänzten Fassung bis zu seiner mit Wirkung vom 1. Januar 2015 erfolgten Aufhebung vor:

„(1) … Der Steuersatz für die Steuer auf Einkünfte aus Zinsen sowie aus Urheberrechts- und Lizenzgebühren beträgt 5 %, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

…

(5) … Die Abs. 1 bis 4 gelten nicht für:

1. Einkünfte, die eine Gewinnausschüttung oder eine Rückzahlung von Kapital darstellen;

…

4. Einkünfte aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist;

…“

24 Art. 202a („Neuberechnung der an der Quelle abgezogenen Steuer“) ZKPO in der seit dem 1. Januar 2010 geltenden Fassung bestimmte in den Abs. 1 bis 4:

„(1) … Eine gebietsfremde juristische Person, die ihren steuerlichen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Staat hat, der Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum [vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3)] ist, kann eine Neuberechnung der Quellensteuer beantragen, die von den in Art. 12 Abs. 2, 3, 5 und 8 genannten Einkünften abgezogen wurde. Beantragt die gebietsfremde Person eine Neuberechnung der einbehaltenen Quellensteuer, so bezieht sich die Neuberechnung auf alle in Art. 12 Abs. 2, 3, 5 und 8 genannten Einkünfte, die sie in dem Geschäftsjahr erzielt hat.

(2) Beantragt die gebietsfremde Person eine Neuberechnung der Quellensteuer für die von ihr erzielten Einkünfte, so entspricht die neu berechnete Steuer der Körperschaftsteuer, die auf diese Einkünfte erhoben worden wäre, wenn sie von einer gebietsansässigen juristischen Person erzielt worden wären. Hat die gebietsfremde Person im Zusammenhang mit den Einkünften im Sinne von Satz 1 Aufwendungen getätigt, für die eine Aufwandsteuer geschuldet wäre, wenn sie von einer gebietsansässigen juristischen Person getätigt worden wären, so erhöht sich der Betrag der neu berechneten Steuer um diese Steuer.

(3) Übersteigt der Betrag der Quellensteuer nach Art. 195 Abs. 1 den nach Abs. 2 neu berechneten Steuerbetrag, so ist der Unterschiedsbetrag bis zur Höhe der Quellensteuer nach Art. 195 Abs. 1 zu erstatten, die die gebietsfremde Person nicht von der in ihrem Wohnsitzstaat geschuldeten Steuer abziehen kann.

(4) In der jährlich einzureichenden Steuererklärung ist anzugeben, ob eine Neuberechnung der einbehaltenen Quellensteuer beantragt wird. Der Gebietsfremde muss die Steuererklärung bis zum 31. Dezember des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Einkünfte erzielt wurden, bei der Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Sofia [(Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für öffentliche Einnahmen – Sofia, Bulgarien)] abgeben."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

25 Am 22. November 2013 schloss die „Viva Telecom Bulgaria" EAD, die Rechtsvorgängerin der „Viva Telecom Bulgaria" EOOD, als Darlehensnehmerin mit ihrer alleinigen Anteilseignerin, der InterV Investment Sàrl mit Sitz in Luxemburg, einen Darlehensvertrag, mit dem ihr diese als Darlehensgeberin ein zinsloses Wandeldarlehen gewährte, das 60 Jahre nach Inkrafttreten des Vertrags fällig werden sollte. In dem Vertrag war vorgesehen, dass die Verpflichtung der Darlehensnehmerin zur Rückzahlung des Darlehens nach der Bewilligung der Finanzierung jederzeit erlischt, wenn die Darlehensnehmerin beschließt, unter Einhaltung der in dem Vertrag vorgesehenen Bedingungen eine Sacheinlage in Höhe des geschuldeten Darlehensbetrags in ihr Kapital einzubringen.

26 Mit Bescheid vom 16. Oktober 2017 nahm die Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für öffentliche Einnahmen, Bulgarien) (im Folgenden: Steuerbehörde) bei Viva Telecom Bulgaria eine Steuerberichtigung vor. Sie verpflichtete Viva Telecom Bulgaria im Zusammenhang mit dem Darlehen, das sie von InterV Investment erhalten hatte, für den Zeitraum vom 14. Februar 2014 bis zum 31. März 2015 Quellensteuer gemäß Art. 195 ZKPO abzuführen.

27 Nachdem die Steuerbehörde festgestellt hatte, dass das Darlehen zum Zeitpunkt der Steuerprüfung nicht in Kapital umgewandelt worden war und dass die Darlehensnehmerin das Darlehen weder zurückgezahlt noch Zinsen darauf entrichtet hatte, nahm sie an, dass ein Geschäft gegeben sei, das den Tatbestand der Steuerumgehung im Sinne von Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO erfülle. Die Steuerverwaltung legte in ihrem Bescheid zur Berechnung der von der Darlehensnehmerin nicht gezahlten Zinsen den marktüblichen Zinssatz für das Darlehen fest und erhob sodann auf diese Zinsen eine Quellensteuer in Höhe von 10 %.

28 Viva Telecom Bulgaria legte gegen diesen Bescheid Einspruch ein. Der Einspruch wurde von der Beklagten des Ausgangsverfahrens am 20. Dezember 2017 zurückgewiesen.

29 Viva Telecom Bulgaria erhob daraufhin beim Administrativen sad Sofia (Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien) Klage. Sie machte geltend, dass der Bescheid vom 16. Oktober 2017 rechtswidrig sei. Der Administrativen sad Sofia (Verwaltungsgericht Sofia) wies die Klage mit Urteil vom 29. März 2019 ab. Zur Begründung führte er aus, dass das Darlehen, um das es im Ausgangsverfahren geht, ein finanzieller Vermögenswert von Viva Telecom Bulgaria sei, der aus der unterbliebenen Zinszahlung ein Vorteil erwachsen sei, während die Darlehensgeberin, weil ihr diese Zinsen entgangen seien, einen wirtschaftlichen Verlust erlitten habe. Der

Darlehensbetrag sei zur Rückzahlung bestimmter, im Darlehensvertrag aufgeführter finanzieller Verpflichtungen der Darlehensnehmerin verwendet worden und daher nicht dem Eigenkapital zuzurechnen.

30 Viva Telecom Bulgaria legte gegen dieses Urteil beim vorlegenden Gericht, dem Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien), eine Kassationsbeschwerde ein, mit der sie die Aufhebung des Urteils begehrt.

31 Zur Begründung ihrer Kassationsbeschwerde trägt Viva Telecom Bulgaria vor, dass bei der Erhebung von Quellensteuer auf fiktive Zinseinkünfte die nachgewiesenen wirtschaftlichen Beweggründe für die Gewährung eines zinslosen Darlehens unberücksichtigt geblieben seien. Sie selbst sei finanziell nicht in der Lage gewesen, für das Darlehen, um das es im Ausgangsverfahren geht, Zinsen zu zahlen. InterV Investment sei zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags über dieses Darlehen ihre alleinige Anteilseignerin gewesen. Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO stehe insoweit im Widerspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs, als die Parteien eines Vertrags über ein zinsloses Darlehen nicht dartun könnten, dass es für die Gewährung des Darlehens nachvollziehbare wirtschaftliche Gründe gegeben habe.

32 Viva Telecom Bulgaria macht hilfsweise geltend, dass die Republik Bulgarien von der Möglichkeit nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49 Gebrauch gemacht habe, wonach die Mitgliedstaaten Zinsen für Darlehen, die sie steuerlich als Einkünfte aus Eigenkapitalinstrumenten behandelten, vom Geltungsbereich dieser Richtlinie ausnehmen dürften, so dass die solche Einkünfte betreffende Richtlinie 2011/96 Anwendung finde. Nach Art. 5 dieser Richtlinie seien von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne jedoch vom Steuerabzug an der Quelle befreit. Das Darlehen, um das es im Ausgangsverfahren geht, sei eine Kapitalzuführung im Sinne von Art. 3 Buchst. h bis j der Richtlinie 2008/7, die nach Art. 5 dieser Richtlinie keiner indirekten Steuer unterliegen dürfe.

33 Der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) fragt sich als Erstes, ob Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV) und mit dem Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf (Art. 47 der Charta) vereinbar ist. Nach dieser nationalen Vorschrift werde bei einem zinslosen Darlehen nämlich unabhängig davon, ob die Vertragsparteien verbundene Unternehmen seien oder nicht, unwiderleglich vermutet, dass eine Steuerumgehung vorliege. Die Vertragsparteien könnten diese Vermutung nicht widerlegen. Bei verbundenen Unternehmen könne die Gewährung eines solchen Darlehens aber aus wirtschaftlichen Gründen, die mit den Interessen des betreffenden Konzerns zusammenhingen, gerechtfertigt sein.

34 Als Zweites fragt sich das vorlegende Gericht, welche Tragweite die Richtlinien 2003/49 und 2011/96 haben. Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49, der von der Republik Bulgarien vor dem 1. Januar 2015 im Wesentlichen mit Art. 200a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 4 ZKPO und danach mit Art. 195 Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 11 Nr. 4 ZKPO durchgeführt worden sei, müsse der Quellenstaat bei Zahlungen aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden seien oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig sei, die Vorteile der Richtlinie nämlich nicht gewähren. Daher sei fraglich, ob solche Zahlungen eine Gewinnausschüttung darstellten, die, da sie von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft erfolge, nach Art. 1 und 5 der Richtlinie 2011/96 vom Steuerabzug an der Quelle befreit sein müsse.

35 Als Drittes fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine gebietsansässige Gesellschaft durch eine gebietsfremde Gesellschaft, die ab dem 1. Januar 2010 gemäß Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 und Art. 195 ZKPO einer Quellensteuer unterliege, eine Kapitalzuführung im Sinne von Art. 3 Buchst. h bis j der Richtlinie 2008/7 darstelle, für die dann die Vorschriften dieser Richtlinie gelten müssten, insbesondere Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b, Art. 7 Abs. 1 und Art. 8.

36 Als Viertes fragt sich das vorlegende Gericht schließlich, welche Auswirkungen die im Aufnahmeprotokoll und in der Beitrittsakte vorgesehenen Übergangsmaßnahmen haben, wo es in Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3 jeweils heiße, dass Bulgarien gestattet werde, Art. 1 der Richtlinie 2003/49 bis zum 31. Dezember 2014 nicht anzuwenden, der Steuersatz für Zinsen, die u. a. an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats gezahlt würden, während dieser Übergangszeit aber bis zum 31. Dezember 2010 10 % und in den darauffolgenden Jahren bis zum 31. Dezember 2014 5 % nicht überschreiten dürfe. Art. 200 Abs. 2 und Art. 200a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 4 ZKPO in der im Jahr 2014 geltenden Fassung sähen nämlich einen Steuerabzug an der Quelle von 10 % vor und stünden daher nicht mit diesen Vorschriften im Einklang.

37 Der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stehen der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gemäß Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und das Recht, bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen, gemäß Art. 47 der Charta einer nationalen Regelung wie der des Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO entgegen?

2. Handelt es sich bei Zinszahlungen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49 um eine Gewinnausschüttung, für die Art. 5 der Richtlinie 2011/96 gilt?

3. Ist auf Zahlungen auf ein von Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49 erfasstes zinsloses Darlehen, das 60 Jahre nach Vertragsschluss fällig wird, die Regelung des Art. 1 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96 anwendbar?

4. Stehen Art. 49 und Art. 63 Abs. 1 und 2 AEUV, Art. 1 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96 und Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49 einer nationalen Regelung wie jener der Art. 195 Abs. 1, Art. 200 Abs. 2 und Art. 200a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 4 ZKPO (aufgehoben) in den jeweiligen Fassungen, die vom 1. Januar 2011 bis zum 1. Januar 2015 in Kraft waren, und des Art. 195 Abs. 1, Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 11 Nr. 4 ZKPO in der Fassung nach dem 1. Januar 2015 und einer Besteuerungspraxis entgegen, wonach nicht gezahlte Zinsen aus einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gewährt wurde und 60 Jahre nach dem 22. November 2013 fällig ist, einer Quellensteuer unterliegen?

5. Stehen Art. 3 Buchst. h bis j, Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b, Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 der Richtlinie 2008/7 einer nationalen Regelung wie jener der Art. 16 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3 und Art. 195 Abs. 1 ZKPO über die Quellenbesteuerung von fiktiven Zinseinkünften aus einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Gesellschaft von einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats gewährt wird, die alleinige Anteilseignerin der Darlehensnehmerin ist, entgegen?

6. Verletzt die Umsetzung der Richtlinie 2003/49 im Jahr 2011 vor Ablauf der in Anhang VI, Abschnitt „Steuerwesen“, Nr. 3 der Beitrittsakte bestimmten Übergangsfrist in Art. 200 Abs. 2 und Art. 200a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 4 ZKPO, in denen abweichend von dem in der Beitrittsakte und im Beitrittsprotokoll vorgeschriebenen Höchstsatz von 5 % ein Steuersatz von 10 % festgelegt wurde, nicht die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes?

Zu den Vorlagefragen

38 Die sechs Vorlagefragen, die sich teilweise überschneiden, betreffen zum einen die Auslegung des abgeleiteten Unionsrechts, nämlich der Richtlinien 2003/49 (Fragen 2, 3 und 6), 2011/96 (Fragen 2 und 4) und 2008/7 (Frage 5), und zum anderen die Auslegung des primären Unionsrechts, nämlich von Art. 49 und 63 AEUV (Frage 4), Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und Art. 47 der Charta (Frage 1).

Zur Zulässigkeit

39 Die Beklagte des Ausgangsverfahrens hält die Fragen 2, 3 und 4 für unzulässig. Diese Fragen beträfen Vorschriften des Unionsrechts, nämlich Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49 und Art. 1 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96, die alles andere als unklar seien. Außerdem wiesen diese Vorschriften keinen Bezug zu der rechtlichen Einstufung auf, die die Steuerbehörde in dem Bescheid, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens sei, vorgenommen habe. Der Steuerabzug an der Quelle, der mit diesem Bescheid verfügt worden sei, sei nicht wegen der Zahlung von Dividenden oder Ausschüttung von Gewinnen im Sinne der Richtlinie 2011/96 erfolgt, sondern wegen des Vorliegens einer Steuerumgehung durch Gewährung eines zinslosen Darlehens. Im Übrigen sei Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49 mit Art. 200a Abs. 3 Nr. 4 ZKPO, der ab dem 1. Januar 2011 Art. 200a Abs. 5 Nr. 4 ZKPO geworden sei, richtig umgesetzt worden.

40 Die bulgarische Regierung meint, dass die Fragen 2 und 3 unzulässig seien, weil sie keinen Bezug zu dem konkreten Fall des Ausgangsverfahrens aufwiesen. Das vorlegende Gericht habe nicht dargelegt, inwieweit die Auslegung der Richtlinien 2003/49 und 2011/96 für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits erforderlich sei.

41 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es allein Sache des nationalen Gerichts, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, anhand der Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der Fragen zu beurteilen, die es dem Gerichtshof vorlegt. Daher ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, über ihm vorgelegte Fragen zu befinden, wenn sie die Auslegung oder die Gültigkeit einer Vorschrift des Unionsrechts betreffen. Folglich gilt für Fragen nationaler Gerichte eine Vermutung der Entscheidungserheblichkeit. Der Gerichtshof kann die Beantwortung einer Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die Auslegung, um die er ersucht wird, ersichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 16. Juli 2020, Facebook Ireland und Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Im vorliegenden Fall ist im Hinblick auf das Vorbringen zur Klarheit der Vorschriften der Richtlinien 2003/49 und 2011/96, auf die sich die Fragen 2, 3 und 4 beziehen, zunächst klarzustellen, dass es einem nationalen Gericht keineswegs untersagt ist, dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen, deren Beantwortung nach Auffassung einer der Parteien des Ausgangsverfahrens keinen Raum für vernünftige Zweifel lässt. Daher ist ein Vorabentscheidungsersuchen mit solchen Fragen, selbst wenn dem so sein sollte, nicht schon deshalb unzulässig (Urteil vom 14. Oktober 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Weiter ist festzustellen, dass aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht ersichtlich ist, dass die Auslegung der Richtlinien 2003/49 und 2011/96, um die ersucht wird, in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits stünde oder hypothetischer Natur wäre, weil die in diesen Richtlinien enthaltenen Vorschriften in dem Bescheid, um den es im Ausgangsverfahren geht, nicht angewandt worden sind oder das nationale Recht im Einklang mit ihnen steht. Das vorlegende Gericht hat in seinem Vorabentscheidungsersuchen nämlich hinreichend klar dargelegt, warum es der Auffassung ist, dass die Antwort auf die Fragen 2, 3 und 4 betreffend die Auslegung dieser Vorschriften des Unionsrechts für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits erforderlich ist. Es meint, dass der Steuerabzug an der Quelle, der mit dem Bescheid, um den es im Ausgangsverfahren geht, verfügt werde, möglicherweise gegen die genannten Richtlinien verstoße.

44 Die Fragen 2, 3 und 4 sind mithin zulässig.

Beantwortung der Vorlagefragen

45 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine nationale Maßnahme in einem Bereich, der auf Unionsebene vollständig harmonisiert wurde, anhand der Bestimmungen dieser Harmonisierungsmaßnahme und nicht anhand des Primärrechts zu beurteilen (Urteil vom 6. Dezember 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Die Vorlagefragen sind daher zunächst insoweit zu prüfen, als sie sich auf die Auslegung der Richtlinien 2003/49, 2011/96 und 2008/7 beziehen, dann, sofern keine vollständige Harmonisierung vorliegt, insoweit, als sie sich zum einen auf die Art. 49 und 63 AEUV und zum anderen auf Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und Art. 47 der Charta beziehen.

Zur Auslegung der Richtlinien 2003/49, 2011/96 und 2008/7

47 Das vorlegende Gericht möchte mit seinen Fragen im Wesentlichen wissen, ob Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie sowie Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3 des Aufnahmeprotokolls und Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3 der Beitrittsakte, Art. 5 der Richtlinie 2011/96 und die Art. 3 und 5 der Richtlinie 2008/7 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die bei einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährt wird, die Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen vorschreibt, die nach den Bedingungen des Marktes zu entrichten gewesen wären.

– *Zur Richtlinie 2003/49*

48 Wie den Erwägungsgründen 2, 3 und 4 der Richtlinie 2003/49 zu entnehmen ist, soll die Richtlinie 2003/49 Doppelbesteuerungen bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten beseitigen und gewährleisten, dass diese Zahlungen einmal in einem einzigen Mitgliedstaat besteuert werden; das geeignetste Mittel, um die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, besteht darin, die Steuern bei diesen Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen (Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 85 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Der Anwendungsbereich der Richtlinie 2003/49, wie er in deren Art. 1 Abs. 1 umschrieben ist, erstreckt sich demnach auf die Befreiung von in einem Mitgliedstaat angefallenen Einkünften in Form von Zinsen und Lizenzgebühren, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte ist, die zu einem Unternehmen eines Mitgliedstaats gehört (Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 86 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Entsprechend sieht Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 u. a. vor, dass Einkünfte in Form von Zinsen im Quellenstaat von allen an der Quelle abgezogen Steuern befreit werden, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats ist.

51 Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 2003/49 definiert Zinsen jedoch als „Einkünfte aus Forderungen jeder Art“, so dass Zinsen als Einkünfte aus solchen Forderungen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nur beim Nutzungsberechtigten anfallen können (Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 87 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Folglich ist der Begriff „Nutzungsberechtigter“ im Sinne der Richtlinie 2003/49 dahin zu verstehen, dass damit eine Einheit gemeint ist, die wirtschaftlich betrachtet tatsächlicher Nutznießer der an sie gezahlten Zinsen ist und somit frei über deren Verwendung bestimmen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 88, 89 und 122).

53 Der Begriff ist also nicht in einem technischen Sinne zu verstehen (Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 92).

54 In Fällen, in denen die Steuerbehörde bei einem zinslosen Darlehen zum Zwecke der Besteuerung fiktive Zinsen feststellt, erhält der Darlehensgeber aber keine Zinsen und kann daher auch nicht als deren „tatsächlicher Nutzungsberechtigter“ im Sinne der oben in Rn. 51 dargestellten Rechtsprechung angesehen werden, wie der Generalanwalt in Nr. 58 seiner Schlussanträge ausgeführt hat.

55 Da ja gerade keine Einkünfte vorliegen, können von der Steuerbehörde festgestellte fiktive Zinsen wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, mithin nicht als Einkünfte in Form von Zinsen im Sinne von Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 2003/49 angesehen werden.

56 Aus demselben Grund können solche Zinsen auch nicht unter Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49 fallen. Diese Bestimmung bezieht sich nämlich auf „Zahlungen“ aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist.

57 Auf eine nationale Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, findet die Richtlinie 2003/49 somit keine Anwendung.

58 Auf die Frage, wie die die Anwendung der Richtlinie 2003/49 in Bulgarien betreffenden Übergangsbestimmungen in Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3 des Aufnahmeprotokolls und in Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3 der Beitrittsakte auszulegen sind, braucht daher nicht eingegangen zu werden.

– *Zur Richtlinie 2011/96*

59 Gemäß ihren Erwägungsgründen 3 bis 6 zielt die Richtlinie 2011/96 darauf ab, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen, um Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionsebene zu erleichtern (Urteil vom 2. April 2020, GVC Services [Bulgaria], C-458/18, EU:C:2020:266, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Die Richtlinie 2011/96 soll damit sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2017, Wereldhave Belgium u. a., C-448/15, EU:C:2017:180, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Entsprechend sieht die Richtlinie 2011/96 vor, dass sie auf Gewinnausschüttungen von einer Tochtergesellschaft an die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft anwendbar ist (Art. 1 Abs. 1 Buchst. b) und dass die ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit sind (Art. 5).

62 Hierzu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass der Mitgliedstaat, in dem eine Gesellschaft ansässig ist, die Zinsen, die diese an die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft zahlt, insoweit zu Recht als Gewinnausschüttung behandeln kann, als sie den Betrag übersteigen, der unter Bedingungen des freien Wettbewerbs gezahlt worden wäre (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, Rn. 87 bis 89).

63 Hingegen können die fiktiven Zinsen, die die Steuerbehörde bei einer gebietsansässigen Gesellschaft im Zusammenhang mit einem von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährten zinslosen Darlehen feststellt, nicht als ausgeschüttete Gewinne angesehen werden, da zwischen diesen Gesellschaften in einem solchen Fall keine tatsächliche Zinszahlung erfolgt ist.

64 Auf eine nationale Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, findet die Richtlinie 2011/96 deshalb keine Anwendung.

– *Zur Richtlinie 2008/7*

65 Der Gerichtshof hat bereits wiederholt entschieden, dass die Richtlinie 2008/7 die Fälle, in denen die Mitgliedstaaten die Ansammlung von Kapital indirekten Steuern unterwerfen dürfen, abschließend harmonisiert (Urteil vom 19. Oktober 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

66 Diese Harmonisierung dient dazu, die Faktoren, die die Wettbewerbsbedingungen verfälschen oder den freien Kapitalverkehr behindern können, so weit wie möglich auszuschalten und auf diese Weise das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. April 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, Rn. 31).

67 Entsprechend verpflichtet Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/7 die Mitgliedstaaten, von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekten Steuern auf Kapitalzuführungen zu erheben.

68 Nach Art. 3 Buchst. h der Richtlinie 2008/7 umfasst der Begriff „Kapitalzuführungen“ die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

69 Insoweit geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens eine Kapitalzuführung im Sinne dieser Bestimmung darstellen kann, da die Gesellschaft, der das Darlehen gewährt wird, über Kapital verfügen kann, ohne die Kosten dafür tragen zu müssen, dass die sich hieraus ergebende Ersparnis an Zinsaufwendungen eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens bewirkt, da der Gesellschaft Kosten, die sie sonst zu tragen gehabt hätte, nicht entstehen, und dass die Gewährung eines solchen Darlehens durch die Ersparnis dieser Kosten zur Stärkung des Wirtschaftspotenzials der begünstigten Gesellschaft beiträgt und daher geeignet ist, den Wert ihrer Gesellschaftsanteile zu erhöhen (Urteil vom 17. September 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).

70 Wie sich bereits aus ihrem Titel und dem Wortlaut ihres Art. 5 Abs. 1 Buchst. a ergibt, verbietet die Richtlinie 2008/7 es den Mitgliedstaaten lediglich, auf Kapitalzuführungen „indirekte Steuern“ zu erheben. Der Gerichtshof hat aber bereits klargestellt, dass sich die in der Richtlinie vorgesehene Harmonisierung nicht auf die direkten Steuern erstreckt, die wie die Steuer auf das Einkommen der Gesellschaften grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, unter Beachtung des Unionsrechts (Urteile vom 26. September 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, Rn. 21, und vom 18. Januar 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, Rn. 24).

71 Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/7 verpflichtet die Mitgliedstaaten also nicht dazu, auf Kapitalzuführungen keinerlei direkten Steuern zu erheben.

72 Wie der Generalanwalt in Nr. 168 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, handelt es sich bei dem Steuerabzug an der Quelle, um den es im Ausgangsverfahren geht, aber um eine direkte Steuer.

73 Steuertatbestand und Steuerbemessungsgrundlage dieser Steuer, die auf der Grundlage der nationalen Regelung über die Körperschaftsteuer erhoben wird, ist nämlich das Einkommen, das die gebietsfremde Muttergesellschaft unter Marktbedingungen erzielt hätte. Die Steuer entspricht

daher einer direkten Steuer auf das Einkommen (vgl. entsprechend Urteile vom 18. Januar 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, Rn. 26, und vom 10. März 2005, Optiver u. a., C-22/03, EU:C:2005:143, Rn. 33).

74 Auf eine nationale Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, findet die Richtlinie 2008/7 mithin keine Anwendung.

– *Antwort auf die Fragen betreffend die Auslegung der Richtlinien 2003/49, 2011/96 und 2008/7*

75 Nach alledem ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie, Art. 5 der Richtlinie 2011/96 und die Art. 3 und 5 der Richtlinie 2008/7 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, die bei einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährt wird, die Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen vorschreibt, die nach den Bedingungen des Marktes zu entrichten gewesen wären, nicht entgegenstehen.

Zur Auslegung der Art. 49 und 63 AEUV von Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und von Art. 47 der Charta

76 Das vorlegende Gericht möchte mit seinen Fragen im Wesentlichen wissen, ob die Art. 49 und 63 AEUV einerseits und Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und Art. 47 der Charta andererseits dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die bei einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährt wird, die Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen vorschreibt, die nach den Bedingungen des Marktes zu entrichten gewesen wären, wenn dabei der Bruttobetrag dieser Zinsen zugrunde gelegt wird und die mit dem Darlehen zusammenhängenden Ausgaben in diesem Stadium nicht abgezogen werden können, sondern in der Folge ein entsprechender Antrag auf Neuberechnung der Quellensteuer und etwaige Erstattung gestellt werden muss.

– *Zu den Art. 49 und 63 AEUV*

77 Da sich das vorlegende Gericht sowohl auf die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) als auch auf den freien Kapitalverkehr (Art. 63 AEUV) bezieht, ist zunächst zu bestimmen, welche dieser beiden Freiheiten durch eine nationale Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, beeinträchtigt werden kann.

78 Hierzu ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (Urteil vom 10. Juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

79 Eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, fällt in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit (Urteil vom 10. Juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).

80 Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (Urteil vom 10. Juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

81 Was die nationale Regelung angeht, um die es im Ausgangsverfahren geht, weist das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen selbst darauf hin, dass Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO sowohl auf zinslose Darlehen Anwendung findet, die einem verbundenen Unternehmen gewährt werden, als auch auf solche, die einem nicht verbundenen Unternehmen gewährt werden, also unabhängig davon, ob eine Gesellschaft in der Lage ist, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen und Tätigkeiten einer anderen Gesellschaft auszuüben, was auch der Wortlaut von Art. 16 Abs. 1 ZKPO bestätigt, wo ausdrücklich von nicht verbundenen Unternehmen die Rede ist.

82 Unter diesen Umständen geben die tatsächlichen Gegebenheiten des Ausgangsrechtsstreits, in dem die Gesellschaft, die das Darlehen gewährt hat, zum maßgeblichen Zeitpunkt alleiniger Anteilseigner der Gesellschaft war, der das Darlehen gewährt wurde, für die Frage, von welcher der betreffenden Grundfreiheiten die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Situation erfasst wird, nichts her (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, Rn. 22 und 23 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

83 Daher ist festzustellen, dass die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, schon wegen des Ziels, das mit ihr verfolgt wird, überwiegend unter den freien Kapitalverkehr (Art. 63 AEUV) fällt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 158 und die dort angeführte Rechtsprechung).

84 Sollte die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, zu Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit führen, wären derartige Auswirkungen folglich die unvermeidliche Folge einer eventuellen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und rechtfertigten damit keine eigenständige Prüfung der Regelung im Hinblick auf Art. 49 AEUV (Urteil vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, Rn. 51).

85 Somit ist zu prüfen, ob die nationale Regelung, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 AEUV enthält, und wenn ja, ob sie nach dieser Bestimmung gerechtfertigt werden kann.

86 Was als Erstes das Vorliegen einer Beschränkung angeht, ist festzustellen, dass Art. 63 Abs. 1 AEUV nach einer ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs als Beschränkungen des Kapitalverkehrs Maßnahmen verbietet, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (Urteil vom 30. April 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

87 Insoweit ist, unterstellt, Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO begründet – was eine Frage der Auslegung des nationalen Rechts ist – eine unwiderlegliche Vermutung der Steuerumgehung, ohne dass die Betroffenen die Möglichkeit hätten, insbesondere im Rahmen einer Klage darzutun, dass zinslose Darlehen aus wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt waren, festzustellen, dass diese Regel

unterschiedslos für alle zinslosen Darlehen gilt, unabhängig davon, ob gebietsfremde Gesellschaften daran beteiligt sind oder nicht. Was diese Regel angeht, enthält Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO mithin keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die unter Art. 63 AEUV fällt.

88 Der Gerichtshof hat aber bereits entschieden, dass eine nationale Regelung, nach der bei einer gebietsfremden Gesellschaft Zinsen, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft erhält, über den von dieser vorgenommenen Quellensteuerabzug ohne Möglichkeit eines Abzugs von unmittelbar mit dem in Rede stehenden Darlehen zusammenhängenden Ausgaben wie Zinsaufwendungen besteuert werden, während einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Zinsen von einer gebietsansässigen Gesellschaft erhält, eine solche Möglichkeit zugestanden wird, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt (Urteil vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 175 und die dort angeführte Rechtsprechung).

89 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass unabhängig davon, ob an dem zinslosen Darlehen lediglich gebietsansässige Gesellschaften oder auch gebietsfremde Gesellschaften beteiligt sind, zwar derselbe Steuersatz von 10 % gilt, die betreffende Steuer bei den gebietsansässigen Gesellschaften aber im Rahmen der Körperschaftsteuer auf den Nettobetrag ihrer fiktiven Zinseinkünfte – nach Abzug eventueller unmittelbar mit dem Darlehen zusammenhängender Ausgaben – erhoben wird, während bei den gebietsfremden Gesellschaften nach Art. 195 Abs. 1 und 2 und Art. 199 ZKPO ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wird, bei dem der Bruttobetrag ihrer fiktiven Zinseinkünfte zugrunde gelegt wird, ohne dass es in diesem Stadium möglich wäre, solche Ausgaben abzuziehen.

90 Die gebietsfremden Gesellschaften können zwar in dem Jahr, das auf das Jahr folgt, in dem der Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wurde, gemäß Art. 202a ZKPO beantragen, dass diese Steuer neu berechnet wird, so dass sie der entspricht, die eine gebietsansässige Gesellschaft zu entrichten gehabt hätte. Dieses Verfahren der Erstattung würde es den gebietsfremden Gesellschaften zum einen ermöglichen, die unmittelbar mit dem betreffenden Darlehen zusammenhängen Ausgaben abzuziehen, und zum anderen, an der Quelle zu viel abgezogene Steuer erstattet zu bekommen oder bei Verlusten sogar von dieser Steuer befreit zu werden.

91 Während eine gebietsansässige Gesellschaft unmittelbar mit ihren fiktiven Zinseinkünften zusammenhängende Ausgaben sofort abziehen kann, damit der von der Steuerbehörde erhobene Steuerbetrag sofort genau dem Betrag der geschuldeten Steuer entspricht, kann eine gebietsfremde Gesellschaft die Berücksichtigung solcher Ausgaben im Rahmen des beschriebenen Erstattungsverfahrens aber erst in einem späteren Stadium, nachdem sie die auf der Grundlage des Bruttobetrags ihrer fiktiven Zinsen berechnete Quellensteuer entrichtet hat, durch Stellung eines Antrags erwirken.

92 Die Berichtigung der steuerlichen Situation einer gebietsfremden Gesellschaft erfolgt mithin zwangsläufig mit einer gewissen Verzögerung gegenüber dem Zeitpunkt, zu dem eine gebietsansässige Gesellschaft nach Abgabe ihrer Steuererklärung die Steuer auf den Nettobetrag ihrer fiktiven Zinsen zu entrichten hat.

93 Im vorliegenden Fall ist demnach unstreitig, dass bei der Gesellschaft, die das im Ausgangsverfahren in Rede stehende Darlehen gewährt hat, wenn es sich bei ihr um eine gebietsansässige Gesellschaft gehandelt hätte, bei Verlusten keine Steuer auf die fiktiven Zinsen dieses Darlehens erhoben worden wäre. Sie wäre von vornherein von der Zahlung dieser Steuer befreit gewesen, ohne später eine Neuberechnung der Steuer beantragen zu müssen.

94 Eine solche unterschiedliche Behandlung ist daher geeignet, den gebietsansässigen Gesellschaften einen Vorteil zu verschaffen, da sich daraus zumindest ein Liquiditätsvorteil gegenüber den gebietsfremden Gesellschaften ergibt (vgl. entsprechend Urteil vom 22. November 2018, Sofina u. a., C-575/17, EU:C:2018:943, Rn. 28 bis 34).

95 Eine nationale Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, stellt folglich eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist.

96 Somit ist als Zweites zu prüfen, ob eine solche Beschränkung gemäß Art. 65 Abs. 1 und 3 AEUV als objektiv gerechtfertigt angesehen werden kann.

97 Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten in ihrem nationalen Recht zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen unterscheiden dürfen, sofern diese Unterscheidung weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt (Urteil vom 18. März 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira [Steuer auf Veräußerungsgewinne aus Immobilien], C-388/19, EU:C:2021:212, Rn. 34).

98 Es ist also zu unterscheiden zwischen den unterschiedlichen Behandlungen, die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässig sind, und den willkürlichen Diskriminierungen, die nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verboten sind. Insoweit geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass eine nationale Steuerregelung nur dann als mit den Vorschriften des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. März 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira [Steuer auf Veräußerungsgewinne aus Immobilien], C-388/19, EU:C:2021:212, Rn. 35).

99 Was erstens die Vergleichbarkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Situationen angeht, haben die Beklagte des Ausgangsverfahrens in ihren schriftlichen Erklärungen und die bulgarische Regierung in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass die unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt sei, weil sich eine gebietsfremde und eine gebietsansässige Gesellschaft körperschaftsteuerlich objektiv in verschiedenen Situationen befänden. Anders als die gebietsansässige Gesellschaft lege die gebietsfremde keine Finanz-, Handels- und Steuerbilanz vor, auf der Grundlage von deren Ergebnis in Bulgarien Körperschaftsteuer erhoben werden könne.

100 Hierzu ist festzustellen, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden (Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 31).

101 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nähert sich die Situation der gebietsfremden Steuerpflichtigen aber derjenigen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen an, sobald ein Staat einseitig oder im Wege eines Abkommens nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Steuerpflichtigen hinsichtlich der Einkünfte, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, der Einkommensteuer unterwirft (Urteil vom 22. November 2018, Sofina u. a., C-575/17, EU:C:2018:943, Rn. 47).

102 Was die zum Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer erfolgende Bestimmung der Ausgaben angeht, die unmittelbar mit einer Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in einem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde insoweit in einer vergleichbaren Situation befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 74 und die dort angeführte Rechtsprechung).

103 Im vorliegenden Fall ist jedoch festzustellen, dass sich die Republik Bulgarien mit der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, dafür entschieden hat, von ihrer Besteuerungszuständigkeit für zinslose Darlehen, die gebietsansässigen Gesellschaften von gebietsfremden Gesellschaften gewährt werden, Gebrauch zu machen. Deshalb ist bei den gebietsfremden Gesellschaften davon auszugehen, dass sie sich hinsichtlich der unmittelbar mit dem Darlehen zusammenhängenden Ausgaben in einer vergleichbaren Situation befinden wie die gebietsansässigen Gesellschaften.

104 Zwar hat der Gerichtshof in dem Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), festgestellt, dass in dem betreffenden Fall eine unterschiedliche Behandlung von Gesellschaften, die in der Anwendung unterschiedlicher Besteuerungstechniken je nach dem Sitz des Steuerpflichtigen bestand, Sachverhalte betraf, die objektiv nicht miteinander vergleichbar waren, so dass diese unterschiedliche Behandlung, die den gebietsansässigen Empfängern auch nicht unbedingt einen Vorteil verschaffte, u. a. keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, Rn. 41 und 49 bis 51; vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 17. September 2015, Miljoen u. a., C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608, Rn. 70).

105 Wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 94), verfügen im vorliegenden Fall gebietsansässige Gesellschaften, die ein zinsloses Darlehen gewähren, aber anders als in der Rechtssache, in der das Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ergangen ist, gegenüber gebietsfremden Gesellschaften, die ein solches Darlehen gewähren, insoweit über einen Liquiditätsvorteil, als sie unmittelbar mit dem Darlehen zusammenhängende Ausgaben zu einem anderen Zeitpunkt abziehen können.

106 Der Umfang dieses Vorteils wird, wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 91 bis 93), durch die Dauer des Verfahrens der Erstattung bestimmt, das durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung eingeführt wurde, um es gebietsfremden Gesellschaften zu ermöglichen, die Neuberechnung des auf den Bruttobetrag der fiktiven Zinsen des zinslosen Darlehens angewandten Steuerabzugs an der Quelle zu beantragen, damit der Steuerabzug dem Betrag der Körperschaftsteuer entspricht, den eine gebietsansässige Gesellschaft, die ein solches Darlehen gewährt hat, hätte entrichten müssen.

107 Daher kann nicht angenommen werden, dass die unterschiedliche Behandlung bei der Besteuerung der fiktiven Zinsen eines zinslosen Darlehens je nachdem, ob das Darlehen von einer gebietsansässigen oder einer gebietsfremden Gesellschaft gewährt wird, lediglich darin bestünde, dass unterschiedliche Besteuerungstechniken angewandt werden (vgl. entsprechend Urteile vom 26. Februar 2019, N Luxembourg 1 u. a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, EU:C:2019:134, Rn. 164 und 165, und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 71 bis 73).

108 Die unterschiedliche Behandlung betrifft demnach Situationen, die objektiv vergleichbar sind.

109 Daher ist zweitens zu prüfen, ob die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, durch die Gründe, die im vorliegenden Fall von bestimmten Beteiligten geltend gemachten werden, gerechtfertigt werden kann.

110 Insoweit macht die Beklagte des Ausgangsverfahrens geltend, dass die Mitgliedstaaten nach dem Territorialitätsprinzip befugt seien, die in ihrem Hoheitsgebiet entstandenen Einkünfte zu besteuern, um eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu wahren. Solange die Union keine Harmonisierungsmaßnahmen erlassen habe, blieben die Mitgliedstaaten dafür zuständig, die Kriterien der Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnis zu bestimmen. Die bulgarische Regierung macht geltend, dass Ziel der in Rede stehenden nationalen Regelung die Bekämpfung der Steuerumgehung sei.

111 Dieses Vorbringen zielt im Wesentlichen darauf ab, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung mit der Erforderlichkeit zu rechtfertigen, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und eine effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, um Steuerumgehung zu verhindern, wie sich aus dem Wortlaut von Art. 16 ZKPO ergibt.

112 Hierzu ist festzustellen, dass eine Maßnahme, die den freien Kapitalverkehr beschränkt, nach einer ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs nur dann zulässig ist, wenn sie aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und verhältnismäßig ist, was bedeutet, dass sie geeignet sein muss, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgehen darf, was hierzu erforderlich ist (Urteil vom 21. Mai 2019, Kommission/Ungarn [Nießbrauchsrechte an landwirtschaftlichen Flächen], C-235/17, EU:C:2019:432, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

113 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gehören zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom AEU-Vertrag garantierten Grundfreiheiten, zu denen u. a. der freie Kapitalverkehr gehört, rechtfertigen können, sowohl die Notwendigkeit, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, als auch die Bekämpfung der Steuerumgehung (Urteil vom 8. März 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, Rn. 65). Dasselbe gilt für die Notwendigkeit, eine effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. April 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, Rn. 38 die dort angeführte Rechtsprechung).

114 Zu der Eignung der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, diese Ziele zu erreichen, ist festzustellen, dass die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, eine Ungleichbehandlung dann rechtfertigen kann, wenn mit der untersuchten Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

115 Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass das Verfahren des Steuerabzugs an der Quelle ein legitimes und geeignetes Mittel darstellt, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte eines außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Steuerpflichtigen sicherzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2018, Sofina u. a., C-575/17, EU:C:2018:943, Rn. 68).

116 Im vorliegenden Fall ist jedoch festzustellen, dass die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, soweit sie die Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen von zinslosen Darlehen, die gebietsansässigen Gesellschaften von gebietsfremden Gesellschaften gewährt wurden, vorschreibt, es dem Sitzmitgliedstaat ermöglicht, seine Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben, indem sie darauf abzielt, zu verhindern, dass solche Darlehen nur zu dem Zweck gewährt werden, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die Einkünfte, die durch im nationalen Hoheitsgebiet durchgeführte Tätigkeiten erzielt wurden, geschuldet wäre.

117 Bei einer solchen Regelung ist daher davon auszugehen, dass sie geeignet ist, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und eine effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, um Steuerumgehung zu verhindern.

118 Was die Frage angeht, ob die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist, hat Viva Telecom Bulgaria in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass das Verfahren der Erstattung gemäß Art. 202a ZKPO übermäßig lang dauere, da Quellensteuer, die eine gebietsansässige Gesellschaft auf den Bruttobetrag der fiktiven Interessen eines zinslosen Darlehens, das ihr von einer gebietsfremden Gesellschaft gewährt worden sei, zu viel entrichtet habe, erst nach drei Jahren erstattet werde.

119 Wie die Beklagte des Ausgangsverfahrens in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, erfolgt eine solche Erstattung – vorbehaltlich der Überprüfungen, die das vorlegende Gericht insoweit vorzunehmen haben wird – aber in der Regel innerhalb von 30 Tagen ab der Stellung des Antrags und dauert das Verfahren nur in Ausnahmefällen drei Jahre. Außerdem hat die bulgarische Regierung in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass die Nationale Agentur für öffentliche Einnahmen auf geschuldete Beträge ab dem 30. Tag nach der Einreichung der Steuererklärung Zinsen zu entrichten habe – was das vorlegende Gericht ebenfalls zu überprüfen haben wird.

120 Somit ist vorbehaltlich der Überprüfungen, die das vorlegende Gericht vorzunehmen haben wird, festzustellen, dass die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, was die Dauer des Verfahrens der Erstattung angeht, offenbar nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele erforderlich ist.

121 Unter diesen Voraussetzungen ist davon auszugehen, dass die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, durch die Ziele, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und eine effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, um Steuerumgehung zu verhindern, gerechtfertigt werden kann.

– *Zu Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und Art. 47 der Charta*

122 Wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 33), möchte das vorlegende Gericht auch wissen, wie Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und Art. 47 der Charta im Hinblick darauf auszulegen sind, dass die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, in Gestalt von Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO bei der Gewährung eines zinslosen Darlehens eine unwiderlegliche Vermutung der Steuerumgehung vorsieht.

123 Hierzu ist festzustellen, dass der Gerichtshof nach ständiger Rechtsprechung für die Beantwortung einer Vorlagefrage nicht zuständig ist, wenn die Vorschrift des Unionsrechts, um deren Auslegung er ersucht wird, offensichtlich nicht anwendbar ist (Urteil vom 25. Juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 31).

124 Als Erstes ist zu Art. 5 Abs. 4 EUV aber festzustellen, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass sich diese Vorschrift auf Maßnahmen der Unionsorgane bezieht: Sie bestimmt, dass die Maßnahmen der Union nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit inhaltlich wie formal nicht über das zur Erreichung der Ziele der Verträge erforderliche Maß hinausgehen (Unterabs. 1) und dass die Organe der Union, wenn sie in Ausübung einer Zuständigkeit tätig werden, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anzuwenden haben (Unterabs. 2) (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 33).

125 Als Zweites ist zu Art. 12 Buchst. b EUV festzustellen, dass der Gerichtshof ferner entschieden hat, dass diese Vorschrift, nach der die nationalen Parlamente unter Beachtung des Grundsatzes der Subsidiarität zur guten Arbeitsweise der Union beitragen, die nationalen Parlamente ermächtigt, bei der Ausübung einer Zuständigkeit durch die Unionsorgane für die Beachtung dieses Grundsatzes sowie für eine gute Arbeitsweise der Union zu sorgen, und somit nicht die nationalen Rechtsvorschriften, sondern die Entwürfe von Gesetzgebungsakten der Union betrifft (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, Rn. 34).

126 Als Drittes ist zu Art. 47 der Charta festzustellen, dass der Anwendungsbereich der Charta, was das Handeln der Mitgliedstaaten betrifft, in ihrem Art. 51 Abs. 1 definiert ist. Danach gilt sie für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Unionsrechts (Urteil vom 14. Januar 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo und Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

127 Art. 51 Abs. 1 der Charta bestätigt die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der die in der Unionsrechtsordnung garantierten Grundrechte in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung finden (Urteil vom 14. Januar 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo und Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

128 Wird eine rechtliche Situation nicht vom Unionsrecht erfasst, ist der Gerichtshof also nicht zuständig, um über sie zu entscheiden, und die möglicherweise angeführten Bestimmungen der Charta können als solche keine entsprechende Zuständigkeit begründen (Urteil vom 14. Januar 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo und Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

129 Im vorliegenden Fall fällt die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, aus den oben in den Rn. 48 bis 75 genannten Gründen nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinien 2003/49, 2011/96 und 2008/7. Und Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 ZKPO fällt, sofern er eine unwiderlegliche Vermutung der Steuerumgehung begründen soll, nicht unter Art. 63 AEUV (siehe oben, Rn. 87) und insoweit damit auch nicht in den Anwendungsbereich der Charta.

130 Soweit sie die Auslegung von Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b EUV und Art. 47 der Charta betreffen, sind die Vorlagefragen daher nicht zu beantworten, da offensichtlich ist, dass diese Vorschriften auf den Fall, über den das vorlegende Gericht zu entscheiden hat, keine Anwendung finden.

– *Antwort auf die Fragen zur Auslegung des Primärrechts*

131 Nach alledem ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass Art. 63 AEUV in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung, die bei einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährt wird, die Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen vorschreibt, die nach den Bedingungen des Marktes zu entrichten gewesen wären, wenn dabei der Bruttobetrag dieser Zinsen zugrunde gelegt wird und die mit dem Darlehen zusammenhängenden Ausgaben in diesem Stadium nicht abgezogen werden können, sondern in der Folge ein entsprechender Antrag auf Neuberechnung der Quellensteuer und etwaige Erstattung gestellt werden muss, nicht entgegensteht, sofern das Verfahren, das die Regelung hierfür vorsieht, nicht übermäßig lang dauert und auf zu erstattende Beträge Zinsen zu entrichten sind.

Kosten

132 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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:

1. **Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie, Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten in der durch die Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 geänderten Fassung und die Art. 3 und 5 der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung, die bei einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährt wird, die Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen vorschreibt, die nach den Bedingungen des Marktes zu entrichten gewesen wären, nicht entgegenstehen.**

2. **Art. 63 AEUV ist in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, die bei einem zinslosen Darlehen, das einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft von ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gewährt wird, die Quellenbesteuerung der fiktiven Zinsen vorschreibt, die nach den Bedingungen des Marktes zu entrichten gewesen wären, wenn dabei der Bruttobetrag dieser Zinsen zugrunde gelegt wird und die mit dem Darlehen zusammenhängenden Ausgaben in diesem Stadium nicht abgezogen werden können, sondern in der Folge ein entsprechender Antrag auf Neuberechnung der Quellensteuer und etwaige Erstattung gestellt werden muss, nicht entgegensteht, sofern das Verfahren, das die Regelung hierfür vorsieht, nicht übermäßig lang dauert und auf zu erstattende Beträge Zinsen zu entrichten sind.**

Unterschriften