

Rechtssache C-257/20**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs****Eingangsdatum:**

9. Juni 2020

Vorlegendes Gericht:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

4. Mai 2020

Beschwerdeführerin:

„Viva Telekom Bulgaria“ EOOD

Beschwerdegegner:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“) — Sofia

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Kassationsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts, mit dem die Klage gegen den Steuerprüfungsbescheid über die Festsetzung von Steuerschulden aufgrund Steuerhinterziehung in Zusammenhang mit einem zinslosen Darlehen, das einer Handelsgesellschaft von ihrem einzigen Anteilseigner gewährt wurde, abgewiesen wurde. Der Streit zwischen den Beteiligten betrifft die Verbuchung des Darlehens und die Frage seines Charakters – ob es sich um finanzielle Passiva oder um ein Eigenkapitalinstrument handelt.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV um die Auslegung von Art. 5 Abs. 4, Art. 12 Buchst. b EUV, Art. 49 und 63 AEUV, Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49/EG, 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, Art. 1 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EG.

Vorlagefragen

- 1 Stehen der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nach Art. 5 Abs. 4 und Art. 12 Buchst. b des Vertrags über die Europäische Union und das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf vor Gericht gemäß Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union einer nationalen Regelung, wie der des Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 des ZKPO (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Körperschaftssteuergesetz), entgegen?
- 2 Handelt es sich bei Zinszahlungen gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49/EG um Gewinnausschüttungen, für die Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EG gilt?
- 3 Ist auf Zahlungen aus einem von Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49/EG erfassten zinslosen Darlehen, das 60 Jahre nach Vertragsschluss fällig wird, die Regelung des Art. 1 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EG anwendbar?
- 4 Stehen Art. 49 und Art. 63 Abs. 1 und 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Art. 1 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EG und Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49/EG einer nationalen Regelung, wie jener der Art. 195 Abs. 1, Art. 200 Abs. 2 des ZKPO und des Art. 200a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 4 des 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 des 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 Abs. 1 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 einer nationalen Regelung, wie jener der Art. 16 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3 und Art. 195 Abs. 1 des ZKPO über die Besteuerung an der Quelle von fiktiven Zinseinkünften auf der Grundlage eines zinslosen Darlehens, das einer gebietsansässigen Gesellschaft von einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaat gewährt wird, die alleiniger Anteilseigner des Kapitals der Darlehensnehmerin ist, entgegen?
- 6 Verletzt die Umsetzung der Richtlinie 2003/49/EG im Jahr 2011 vor Ablauf der in Anhang VI, Abschnitt „Steuerwesen“, Nr. 3 der Akte und des Protokolls zum Vertrag über den Beitritt der Republik Bulgarien zur Europäischen Union bestimmten Übergangsfrist in Art. 200 Abs. 2 und Art. 200a Abs. 1 und Abs. 5

Nr. 4 des ZKPO mit einem festgesetzten Steuersatz von 10 % statt des in der Akte und im Protokoll zum Beitrittsvertrag vorgeschriebenen maximalen Satzes von 5 % nicht die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes?

Unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung

Vertrag über die Europäische Union: Art. 5 Abs. 4, Art. 12 Buchst. b, Art. 19 Abs. 1.

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union: Art. 49 und 54, Art. 56, Abs. 1, Art. 63, Art. 65 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3.

Charta der Grundrechte der Europäischen Union: Art. 47 Abs. 1.

Protokoll über die Bedingungen und Einzelheiten der Aufnahme der Republik Bulgarien und Rumäniens in die Europäische Union: Art. 20 und Anhang VI Abschnitt 6 Nr. 3.

Akte über die Bedingungen des Beitritts der Bulgarischen Republik und Rumäniens und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge: Art. 23 und Anhang VI, Abschnitt 6, Nr. 3.

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: Erwägungsgründe 1 und 10, Art. 1 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 und Art. 5.

Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital: Erwägungsgründe 6 und 9, Art. 3 Buchst. h bis j, Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b, Art. 7 Abs. 1 und 3 sowie Art. 8 Abs. 3.

Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten: Art. 1 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 2 und 3, Art. 5 und Art. 9.

Urteil des Gerichtshofs vom 5. Februar 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Urteil des Gerichtshofs vom 11. November 1999, Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Urteil des Gerichtshofs vom 13. März 2007, Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Urteil des Gerichtshofs vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Urteil des Gerichtshofs vom 19. November 2009, Kommission/Italien, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Urteil des Gerichtshofs vom 16. Juni 2011, Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Urteil des Gerichtshofs vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Körperschaftssteuergesetz, ZKPO)

„Art. 16. (1) [...] Wenn ein oder mehrere Rechtsgeschäfte, einschließlich solche zwischen nicht miteinander verbundenen Personen, unter Voraussetzungen eingegangen werden, die zur Steuerhinterziehung führen, 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 werden würde und auf dasselbe wirtschaftliche Ergebnis gerichtet wäre, ohne zur Steuerhinterziehung zu führen.

(2) Als Steuerhinterziehung gelten auch:

[...]

3. die Inanspruchnahme oder Gewährung von Krediten mit einem Zinssatz, der sich vom marktüblichen Zins zum Zeitpunkt des Eingehens des Rechtsgeschäfts unterscheidet, 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;“

„Art. 20 Der Steuersatz für die Körperschaftsteuer beträgt 10 Prozent.“

„Art. 195 (1) [...] Die von ausländischen juristischen Personen erzielten Einkünfte inländischen Ursprungs [...] unterliegen einer Quellensteuer, mit deren Entrichtung die Steuerschuld endgültig abgegolten ist.

(2) Die Steuer nach Abs. 1 wird von den in Bulgarien ansässigen juristischen Personen einbehalten [...], die die entsprechenden Zahlungen an die ausländischen juristischen Personen leisten [...].

[...]

(6) Keiner Quellensteuer unterliegen:

[...]

3. ([...] in Kraft seit dem 1. Januar 2015) Einkünfte aus Zinsen [...] unter den Voraussetzungen der Absätze 7 bis 12;

[...]

(7) ([...] in Kraft seit dem 1. Januar 2015) Die Einkünfte aus Zinsen [...] unterliegen nicht der Quellensteuer, wenn folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

[...]

(11) ([...] in Kraft seit dem 1. Januar 2015) Absätze 7, 8, 9 und 10 gelten nicht für:

1. Einkünfte, die Gewinnausschüttung oder Zurückzahlung 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 erfolgt;

[...]

7. Einkünfte aus Rechtsgeschäften, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder die Steuerumgehung ist.“

Art. 199. (1) Die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Steuer, die für die Einkünfte gemäß Art. 195 Abs. 1 an der Quelle einbehalten wird, ist der Bruttobetrag dieser Einkünfte, [...].“

„Art. 200. [...]

(2) ([...] in Kraft seit dem 1. Januar 2011) Der Steuersatz für die Steuer auf die Einkünfte gemäß Art. 195 beträgt 10 Prozent, außer in den Fällen nach Art. 200a.“

„Art. 200. [...]

(2) ([...] in Kraft seit dem 1. Januar 2015) Der Steuersatz für die Steuer auf die Einkünfte gemäß Art. 195 beträgt 10 Prozent“.

„Art. 200a. ([...] in Kraft seit dem 1. Januar 2011, geändert und ergänzt [...] in Kraft seit dem 1. Januar 2014) (1) Der Steuersatz für die Steuer auf Einkünfte aus Zinsen [...] beträgt 5 Prozent, wenn folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

[...]

(5) Absätze 1 bis 4 gelten nicht für:

1. Einkünfte, die Gewinnausschüttung oder Zurückzahlung von Kapital darstellen;
2. Einkünfte aus Forderungen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen;
3. Einkünfte aus Forderungen, die den Gläubiger berechtigen, seinen Anspruch auf Zinszahlungen gegen einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners einzutauschen;
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 erfolgt; [...]"

„Art. 200a. ([...] aufgehoben [...] mit Wirkung vom 1. Januar 2015)“.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 7 Am 22. November 2013 schlossen die „Viva Telekom Bulgaria“ EAD, (Darlehensnehmerin) und ihr alleiniger Kapitalanteilseigner, die „InterV Investment“ S.a.r.l., eine juristische Person mit Sitz in Luxemburg, (Darlehensgeberin) eine Vereinbarung über ein Darlehen in Höhe von 145 700 910,32 EUR (284 966 211 Leva), die am selben Tag wirksam wurde. In der Vereinbarung war vorgesehen, dass die Darlehensnehmerin den Betrag für Tilgung von Schulden und Krediten, Steuerzahlungen und Ausgaben aus Rechtsgeschäften verwendet.
- 8 Vorgesehen war, dass das Darlehen zinslos ist und 60 Jahre nach Wirksamwerden der Vereinbarung fällig wird. Die Vertragspartner vereinbarten die Möglichkeit des Wegfalls der Verpflichtung der Darlehensnehmerin zur Rückzahlung des Darlehens im Falle der Entscheidung der Darlehensgeberin, den geschuldeten Darlehensbetrag in das Kapital der Darlehensnehmerin als Sacheinlage einzubringen, wobei ein dies regelndes Verfahren vorgesehen wurde. Die Darlehensnehmerin hat ihre Absicht zur Einbringung des Darlehens als Sacheinlage in das Kapital zu erklären, indem sie der Darlehensgeberin eine Mitteilung über die Sacheinlage übermittelt. Letztere hat über die Antragstellung beim Handelsregister und über die Beauftragung von Sachverständigen zur Bewertung des Darlehens zu entscheiden. Sie muss Unterlagen beifügen, die bescheinigen, dass das Darlehen als Forderung der Darlehensgeberin und Schuld der Darlehensnehmerin verbucht wurde. Nach Erstellung der Bewertung muss die Darlehensgeberin, die als alleiniger Anteilseigner der Darlehensnehmerin handelt, beschließen, das registrierte Kapital der Darlehensnehmerin durch die Ausgabe neuer Aktien entsprechend der Bewertung zu erhöhen, die gesamte Emission neuer Aktien als Kapital zu verbuchen und den Gesellschaftsvertrag der Darlehensnehmerin zu ändern. Diese Beschlüsse sind im Handelsregister

einzutragen. Bis zum Erlass des unten angeführten Steuerprüfungsbescheids wurde das Verfahren zur Einbringung der Darlehensforderung als Einlage nicht durchgeführt.

- 9 Am 14. Februar 2014 wurde die Darlehensnehmerin im Handelsregister gelöscht; als ihre Rechtsnachfolgerin wurde die Gesellschaft „Viva Telekom Bulgaria“ EOOD mit dem alleinigen Anteilseigner, der „InterV Investment“ S.a.r.l., eingetragen.
- 10 Mit einem Steuerprüfungsbescheid vom 16. Oktober 2017 für den Zeitraum vom 14. Februar 2014 bis zum 31. März 2015 setzte die Teritorialna direktisia na Natsionalna agentsia za prihodite - Sofia, (Gebietsdirektion Sofia der Nationalen Agentur für Einnahmen) auf der Grundlage des Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 und Art. 195 des ZKPO die Zahlung einer Quellensteuer in Höhe von 1 831 926,74 Leva zzgl. 544 079,86 Leva Zinsen auf die Zinseinkünfte der ausländischen Person „InterV Investment“ S.a.r.l fest. Die Steuerbehörde war der Auffassung, dass es bei der Erfüllung des oben beschriebenen Darlehensvertrags zur Steuerhinterziehung gekommen sei, da die Darlehensnehmerin keine Rückzahlungsraten und keine Zinsen bezahlt habe.
- 11 Der im Verwaltungsverfahren eingelegte Widerspruch gegen den Steuerprüfungsbescheid wurde zurückgewiesen. Mit Urteil vom 29. März 2019 wies der Administrativen sad Sofia grad (Verwaltungsgericht der Stadt Sofia) die dagegen gerichtete Klage ebenfalls zurück und zwar mit der Begründung, dass das gewährte Darlehen Vermögen der Darlehensnehmerin und kein Eigenkapital darstelle und dass für die Darlehensnehmerin ein wirtschaftlicher Vorteil wegen der Nichtzahlung von Darlehenszinsen gegeben sei, für die Darlehensgeberin dagegen ein wirtschaftlicher Verlust vorliege, weil ihr diese Zinsen entgangen seien. Das Gericht wies die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass, nachdem die Darlehensnehmerin während der überprüften zwei Jahre als Finanzergebnis einen Verlust verzeichnet hatte, von ihr keine Quellensteuer zu entrichten sei, zurück. Da das Darlehen nicht gemäß der Darlehensvereinbarung in Kapital umgewandelt worden sei, haben nach Ansicht dieses Gerichts die Finanzbehörden aufgrund Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 des ZKPO rechtmäßig den marktüblichen Zins bestimmt und die Quellensteuer, die gemäß Art. 195 des ZKPO von der Klägerin geschuldet werde, nach dessen Höhe festgesetzt.
- 12 Die Klägerin focht das Urteil des Verwaltungsgerichts beim vorlegenden Gericht an.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 13 Die Beschwerdeführerin trägt vor, dass die Quellensteuer auf fiktive Zinseinkünfte festgesetzt worden sei, ohne die im Verfahren nachgewiesenen wirtschaftlichen Beweggründe für die zinslose Darlehensgewährung zu berücksichtigen. Die Darlehensgeberin sei zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung der alleinige Anteilseigner des Kapitals, die

Darlehensnehmerin hingegen habe über keine Mittel für die Zahlung von Darlehenszinsen verfügt. Ihrer Ansicht nach verstoße Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 des ZKPO gegen die Rechtsprechung des Gerichtshofs der EU, da er den Darlehensvertragsparteien nicht die Möglichkeit einräume, zulässige wirtschaftliche Gründe für die zinslose Darlehensgewährung nachzuweisen.

- 14 Die Beschwerdeführerin stützt sich auf die Begründungen in den Rn. 11 bis 14 des Urteils in der Rechtssache C-249/89, in denen der Gerichtshof entschieden hat, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens für die Ziele der Richtlinie 2008/7/EG als Kapitalzuführung gilt, da diese eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der begünstigten Gesellschaft bewirkt und den Wert ihrer Gesellschaftsanteile erhöht. Die begünstigte Gesellschaft erspart sich Zinsaufwendungen; damit erhöht sich der Wert der Gesellschaftsanteile.
- 15 Hilfsweise trägt die Beschwerdeführerin vor, dass das in Rede stehende Darlehen eine Kapitalzuführung im Sinne von Art. 3 Abs. h bis j der Richtlinie 2008/7/EG darstelle und gemäß Art. 5 derselben Richtlinie keinerlei indirekten Steuern unterliege.
- 16 Nach Ansicht des Beschwerdegegners seien Beschränkungen des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs zwar nicht zulässig, jedoch sei in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehen, dass dies das Recht der Mitgliedstaaten nicht berühre, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Er stützt sich auf Rn. 81 des Urteils in der Rechtssache C-524/04, wonach der Umstand, dass einer gebietsansässigen Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft ein Darlehen zu Bedingungen gewährt worden ist, die nicht dem freien Wettbewerb entsprechen, dem Mitgliedstaat des Sitzes der Darlehensnehmerin erlaubt, nachzuprüfen, ob der geschäftliche Vorgang ganz oder teilweise eine rein künstliche Konstruktion darstellt, die darauf ausgerichtet ist, der Anwendung des Steuerrechts dieses Mitgliedstaats zu entgehen.
- 17 Der Beschwerdegegner beruft sich zudem auf das Urteil in der Rechtssache C-382/16, in dem der Gerichtshof annimmt, dass eine nationale Regelung, nach der die Einkünfte einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft, die einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen mit ihr verflochtenen Gesellschaft unter Bedingungen Vorteile gewährt hat, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so anzusetzen sind, wie sie angefallen wären, wenn die zwischen solchen Dritten vereinbarten Bedingungen anwendbar gewesen wären, zulässig ist.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

Zur ersten Frage

- 18 Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 des ZKPO enthält die unwiderlegliche Vermutung der Steuerhinterziehung, wenn ein zinsloses Darlehen zwischen miteinander verbundenen oder voneinander unabhängigen Personen gewährt wird, ohne dem Darlehensgeber und dem Darlehensnehmer die Möglichkeit einzuräumen, die Vermutung für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung zu widerlegen. Der Gerichtshof führt in Rn. 73 des Urteils in der Rechtssache C-524/04 aus, dass der Umstand allein, dass einer gebietsansässigen Gesellschaft ein Darlehen von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen verbundenen Gesellschaft gewährt wird, keine allgemeine Vermutung für missbräuchliche Praktiken begründen und keine Maßnahme rechtfertigen kann, die die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt. Zwischen nicht miteinander verbundenen Personen kann die Gewährung eines zinslosen Darlehens die Absicht einer Steuerhinterziehung begründet vermuten lassen. Bei den miteinander verbundenen Personen, die Vertragspartner eines zinslosen Darlehensvertrags sind, sind wirtschaftliche Gründe in Verbindung mit den Interessen der Unternehmensgruppe als Gründe für den Abschluss eines Vertrags über ein zinsloses Darlehen denkbar. Die Anwendung des Art. 16 Abs. 2 Nr. 3 des ZKPO schließt die rechtliche Erheblichkeit von Nachweisen für das Vorliegen von wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründen für die Gewährung eines zinslosen Darlehens aus. Die unwiderlegliche Vermutung hat dieselbe prozessuale Bedeutung bei zinslosen Darlehen, die zwischen voneinander unabhängigen Personen geschlossen wurden.

Zu den Fragen 2 bis 4

- 19 Gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49/EG muss der Quellenstaat die Vorteile dieser Richtlinie bei „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“ nicht gewähren. Die Fälligkeit des Darlehens tritt 60 Jahre nach dem Wirksamwerden der Vereinbarung ein und fällt in den Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/49/EG.
- 20 Diese Richtlinie wurde mit einer Novelle des ZKPO, die am 1. Januar 2011 in Kraft trat und durch die Art. 200 Abs. 1 ZKPO geändert wurde, in nationales Recht umgesetzt. Gemäß der neuen Fassung dieser Vorschrift beträgt der Steuersatz auf Einkünfte nach Art. 195 10 %; davon ausgenommen sind die in Art. 200a genannten Fälle. Mit derselben Novelle wurde ein neuer Art. 200a eingeführt, nach dessen Abs. 3 die Absätze 1 und 2 auf 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 erfolgt, nicht anwendbar sind. In Art. 200a Abs. 3 des ZKPO sind in den Nrn. 1

bis 3 die Tatbestände des Art. 4 Abs. 1 Buchst. a bis c der Richtlinie 2003/49/EG enthalten. Danach wurde im Jahr 2014 gemäß Art. 16 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3, Art. 195 Abs. 1, Art. 200 Abs. 2 und Art. 200a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 4 des ZKPO eine Quellensteuer von 10 % auf Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erhoben, die sie von einer mit ihr verbundenen gebietsansässigen Person aus Forderungen erhält, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung erfolgt.

- 21 Mit Wirkung vom 1. Januar 2015 trat eine erneute Novelle des ZKPO in Kraft, mit der Art. 200a aufgehoben und Art. 200 Abs. 2 dahingehend geändert wurde, dass ein Steuersatz von 10 % auf die Einkünfte nach Art. 195 festgesetzt wurde. Art. 195 Abs. 6 wurde ebenfalls geändert, indem eine neue Nr. 3 hinzugefügt wurde, wonach die Zinseinkünfte keiner Quellensteuer unterliegen, wenn die Voraussetzungen der neuen Absätze 7 bis 12 erfüllt sind. Absatz 7 zählt die Voraussetzungen auf, unter denen die Einkünfte aus Zinsen keiner Quellensteuer unterliegen. Aus Abs. 11 Nr. 4 folgt, dass Abs. 7 auf 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 erfolgt, nicht anwendbar ist. In Abs. 11 Nrn. 1 bis 3 sind die anderen Tatbestände des Art. 4 der Richtlinie 2003/49/EG aufgezählt. Danach wurde im Jahr 2015 gemäß Art. 195 Abs. 1, Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 11 Nr. 4 sowie Art. 200 Abs. 2 des ZKPO eine Quellensteuer von 10 % auf Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erhoben, die sie von einer mit ihr verbundenen ortsansässigen Gesellschaft aus Forderungen erhält, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung erfolgt.
- 22 Gemäß Art. 1 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/96/EU wenden die Mitgliedstaaten die Richtlinie auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften des jeweiligen Mitgliedstaates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten an. Gemäß Art. 1 Abs. 2 wenden die Mitgliedstaaten diese Richtlinie auf unangemessene Gestaltungen nicht an, bei denen einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Gemäß Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2011/96/EU gelten für die Zwecke von Absatz 2 Gestaltungen als unangemessen, wenn sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurden, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Gemäß Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EU sind die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit.
- 23 In Rn. 89 des Urteils in der Rechtssache C-524/04 hat der Gerichtshof entschieden, dass der Mitgliedstaat des Sitzes der Gesellschaft, die Zinsen aus einem Darlehen an die Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat zahlt, die von der gebietsansässigen Tochtergesellschaft gezahlten Zinsen als Gewinnausschüttung behandeln kann.

- 24 Der Gerichtshof führt in Rn. 54 des Urteils in der Rechtssache C-382/16, dass wenn die Tochtergesellschaft für die Erweiterung ihres Geschäftsbetriebs auf die Zuführung von Kapital angewiesen ist, weil sie über kein ausreichendes Eigenkapital verfügt, wirtschaftliche Gründe die Überlassung von Kapital durch die Muttergesellschaft unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen können.

Zur fünften Frage

- 25 Gemäß Art. 3 Buchst. h und i der Richtlinie 2008/7/EG gelten als Kapitalzuführungen: „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“, „die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat“ und „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“. Gemäß Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b derselben Richtlinie erheben die Mitgliedstaaten von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekten Steuern auf „Kapitalzuführungen“ und „Darlehen oder Leistungen im Rahmen der Kapitalzuführungen“.
- 26 In Rn. 15 des Urteils in der Rechtssache C-249/89 hat der Gerichtshof entschieden, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens eines Gesellschafters an seine Gesellschaft demnach einen Vorgang wie eine Kapitalzuführung gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335, ersetzt durch die Richtlinie 2008/7/EG, darstellt. Nach der Entsprechungstabelle entspricht die letztere Vorschrift dem Art. 3 Buchst. g bis j der Richtlinie 2008/7/EG. In Rn. [12] des Urteils hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens es der Gesellschaft erlaubt, über Kapital zu verfügen, ohne die Kosten dafür tragen zu müssen, und in Rn. 14, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens es der Gesellschaft erlaubt, über Kapital zu verfügen, ohne die Kosten dafür tragen zu müssen, und somit als geeignet angesehen werden muss, den Wert der Gesellschaftsanteile der Gesellschaft zu erhöhen.
- 27 Im Hinblick auf das angeführte Urteil entspricht das der Beschwerdeführerin gewährte zinslose Darlehen der Definition einer Kapitalzuführung gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. h bis j der Richtlinie 2008/7/EG.
- 28 In Rn. 20 des Urteils vom 11. November 1999 in der Rechtssache C-350/98 heißt es, dass die Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr vom Gerichtshof nach den objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen ist.

Zur sechsten Frage

- 29 Nach dem Protokoll über die Bedingungen und Einzelheiten der Aufnahme der Republik Bulgarien in die Europäische Union und der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Bulgarischen Republik hat Letztere das Recht, die Vorschriften des Art. 1 der Richtlinie 2003/49/EG bis zum 31. Dezember 2014 unangewendet zu lassen. In dieser Übergangszeit darf der Steuersatz auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren an eine verbundene Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates oder an eine Betriebsstätte einer verbundenen Gesellschaft eines Mitgliedstaates, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, bis zum 31. Dezember 2010 10 % und für die folgenden Jahre bis zum 31. Dezember 2014 5 % nicht übersteigen.

Die oben angeführte Regelung der Art. 200 Abs. 2 und 200a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 4 des ZKPO, die für 2014 galt, steht im Widerspruch zu der Regelung des maximalen Steuersatzes von 5 % in Anhang VI, Abschnitt 6, Nr. 3 des angeführten Protokolls und Anhang VI, Abschnitt 6, Nr. 3 der angeführten Akte.