

Rechtssache C-453/23

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 98 Abs. 1 der
Verfahrensordnung eines Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

19. Juli 2023

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

19. April 2023

Kassationsbeschwerdeführerin:

E. sp. z o.o.

Kassationsbeschwerdegegner:

Prezydent Miasta Mielca (Polen)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Kassationsbeschwerde der E. sp. z o.o. beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) gegen das Urteil des Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Rzeszów, Polen) vom 19. Oktober 2021, das aufgrund einer Klage der E. sp. z o.o. gegen den Steuervorbescheid des Prezydent Miasta Mielca (Bürgermeister der Stadt Mielec, Polen) vom 14. Juni 2021 über Bestimmungen des Steuergesetzes im Bereich der Grundsteuer erlassen wurde.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Auslegung von Art. 107 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) in Verbindung mit Art. 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 AEUV. Die Vorlagefragen werden gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt.

Vorlagefragen

1) Verfälscht oder droht es den Wettbewerb im Lichte des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung: ABl. EU C 202 vom 7. Juni 2016, S. 47) zu verfälschen, wenn ein Mitgliedstaat eine an alle Unternehmer gerichtete Steuervergünstigung wie die des Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a der Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Gesetz über kommunale Steuern und Abgaben vom 12. Januar 1991) (Dz.U. 2019, Pos. 1170, in geänderter Fassung) (im Folgenden: KSAG) gewährt, die Grundstücke, Gebäude und Bauwerke von der Grundsteuer befreit, die Teil der Eisenbahninfrastruktur im Sinne der Bestimmungen über den Eisenbahnverkehr sind, die den Eisenbahnbetreibern zur Verfügung gestellt wird?

2) Falls die erste Frage bejaht wird: Ist ein Unternehmer, der auf der Grundlage der genannten nationalen Vorschrift in den Genuss einer Steuerbefreiung gekommen ist, die nicht unter Einhaltung des in Art. 108 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung: ABl. EU C 202 vom 7. Juni 2016, S. 47) in Verbindung mit Art. 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (kodifizierter Text) (Text von Bedeutung für den EWR, ABl. EU L 248, S. 9 vom 24. September 2015) vorgesehenen Verfahrens eingeführt wurde, zur Zahlung der ausstehenden Steuer zuzüglich Zinsen verpflichtet?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union: Art. 107 Abs. 1, Art. 108 Abs. 3, Art. 267.

Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 AEUV: Art. 2.

Angeführte nationale Vorschriften

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Gesetz über lokale Steuern und Abgaben) vom 12. Januar 1991 (Dz. U. 2019, Pos. 1170 in der geänderten Fassung, im Folgenden: KSAG): Art. 2 Abs. 1 und 2, Art. 4 Abs. 1, Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a.

Gemäß dem in der ersten Vorlagefrage genannten Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG sind Grundstücke, Gebäude und Bauwerke, die Teil der Eisenbahninfrastruktur im Sinne der Bestimmungen über den Eisenbahnverkehr sind, die den Eisenbahnbetreibern zur Verfügung gestellt wird, von der Grundsteuer befreit.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Gesetz vom 30. April 2004 über das Verfahren bei staatlichen Beihilfen) (Dz. U. 2023, Pos. 702): Art. 6 Abs. 2.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die klagende Gesellschaft, die hinsichtlich ihrer Infrastruktur und des darunter befindlichen Grundstücks der Grundsteuer unterliegt, beantragte beim Bürgermeister der Stadt Mielec (im Folgenden: Auslegungsbehörde) einen schriftlichen Steuervorbescheid. In ihrem Antrag gibt sie an, dass sie als Unternehmerin ein Eisenbahnnebengleis besitze, das sich auf ihren Grundstücken befinde, und dass ein Teil der Infrastruktur des Nebengleises ihr gehöre. Sie ist der Auffassung, dass ab dem Zeitpunkt, zu dem das Nebengleis einem anderen Beförderungsunternehmen zur Verfügung gestellt werde, das die Beförderung für sie durchführe, eine Befreiung von der Grundsteuer für das gesamte Katastergrundstück, auf dem sich die Eisenbahninfrastruktur befinde, sowie für die künftig erworbenen Grundstücke, die ebenfalls teilweise mit einem Nebengleis (Eisenbahninfrastruktur) bebaut würden, in Anspruch genommen werden könne.
- 2 Um eine Bestätigung ihres Standpunkts zu erhalten, hat die Gesellschaft der Auslegungsbehörde die folgenden Fragen gestellt: 1) Kann sie die Befreiung von der Grundsteuer gemäß Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG auf die Grundstücke und die Infrastruktur ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Genehmigung für die Einfahrt in das Nebengleis und der Erteilung der entsprechenden Genehmigung an den lizenzierten Eisenbahnbetreiber, was voraussichtlich im Jahr 2021 geschehen wird, anwenden? 2) Wird sie nach dem Erwerb neuer Grundstücke die Befreiung von der Grundsteuer gemäß Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG auf die gesamte Fläche der neuen Grundstücke anwenden können?
- 3 Die Auslegungsbehörde vertrat die Auffassung, dass der Standpunkt der Gesellschaft falsch sei. Die Voraussetzungen für die Befreiung seien zwar formal erfüllt, doch könne dieses Recht nicht umgesetzt werden, da es gegen die Unionsvorschriften über staatliche Beihilfen verstoße. Das Änderungsgesetz, mit dem den Unternehmern staatliche Beihilfen in Form einer Befreiung von der Grundsteuer gewährt worden seien, sei nämlich nicht dem Verfahren der vorherigen Kontrolle durch die Europäische Kommission unterworfen worden.
- 4 Die Klägerin erhob daraufhin gegen diesen Steuervorbescheid Klage beim erstinstanzlichen Gericht, dem Woiwodschaftsverwaltungsgericht Rzeszów.
- 5 Das erstinstanzliche Gericht wies die Klage ab. Es stellte fest, dass eine Steuerbefreiung, die eine Gesellschaft von einer Steuer befreie, die dem Budget einer öffentlichen Einrichtung (einer Gebietskörperschaft) zugutekomme, die Voraussetzungen erfülle, um als staatliche Beihilfe eingestuft zu werden, so dass festgestellt werden müsse, ob der nationale Gesetzgeber den Erfordernissen der Art. 107 und 108 AEUV nachgekommen sei.

- 6 Sodann stellte das erstinstanzliche Gericht fest, dass die Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Gesetz vom 16. November 2016 zur Änderung des Gesetzes über den Eisenbahnverkehr und einiger anderer Gesetze) bei der Europäischen Kommission nicht im Rahmen des Verfahrens der vorherigen Konsultierung angemeldet worden sei. Daraus ergäben sich bestimmte Folgen für den Mitgliedstaat nach dem AEUV und der Verordnung 2015/1589.
- 7 Das erstinstanzliche Gericht war außerdem der Auffassung, dass der Standpunkt der Auslegungsbehörde, dass die Gesellschaft ihr Recht aus Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG nicht ausüben könne, eine Rechtsgrundlage im Gesetz habe. Die Auslegungsbehörde sei daher berechtigt gewesen, sich bei der Beurteilung des vorgestellten künftigen Ereignisses unmittelbar auf die Unionsvorschriften zu stützen, und zwar sowohl auf Art. 107 und Art. 108 AEUV, als auch auf Art. 3 der Verordnung (EU) 2015/1589, da der festgestellte Sachverhalt die Frage einer selektiven, neuen staatlichen Beihilfe betreffe, die ein Mitgliedstaat einem Unternehmer gewähre, also eine Materie, die im Rahmen von Fragen zum Schutz des Binnenmarkts und der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen in die Zuständigkeit der Union übertragen worden sei.
- 8 Die Klägerin, die mit der Auffassung des erstinstanzlichen Gerichts nicht einverstanden war, hat beim vorlegenden Gericht eine Kassationsbeschwerde eingebracht.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 9 Die Klägerin vertritt – anders als die Auslegungsbehörde – die Auffassung, dass die in Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG vorgesehene Befreiung nicht die Kriterien für eine staatliche Beihilfe erfülle und dass ihre Einführung nicht bei der Europäischen Kommission habe angemeldet werden müssen.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 10 Zur ersten Frage weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass unter den bis Ende 2016 geltenden Bestimmungen der KSAG, die die Anwendung der Befreiung auf einen begrenzten Kreis von Wirtschaftsteilnehmern (Betreiber von Eisenbahnen und Eigentümer einiger Umschlagterminals) beschränkten, die Gefahr bestand, dass diese Befreiung wegen ihrer offensichtlichen Selektivität als unzulässige staatliche Beihilfe eingestuft wird. Die Befreiung gemäß Art. 7 Abs. Nr. 1 Buchst. a KSAG in seiner seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung scheint keine staatliche Beihilfe darzustellen.
- 11 Denn mit Wirkung vom 1. Januar 2017 wurde der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung nach Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG erweitert. Insbesondere wurden Nebengleise, die in der früheren Fassung des Gesetzes nicht enthalten waren, von der Grundsteuer befreit, einschließlich solcher, die eine sogenannte

private Infrastruktur darstellen. Das sind solche, die sich in Bergwerken, Fabriken oder Kraftwerken befinden, die die treibende Kraft des gesamten Eisenbahngüterverkehrs sind. Darüber hinaus wurde die Befreiung auch auf Gebäude ausgedehnt, die Teil der Eisenbahninfrastruktur sind. Auch der Anwendungsbereich der Befreiung von Grundstücken wurde ausgeweitet (d. h. Katastergrundstücke, die Teil der Eisenbahninfrastruktur sind, und nicht nur die Grundstücksteile, auf denen sich die Gleise befinden, wie es in der früheren Fassung der Bestimmungen der Fall gewesen war). Seit dem 1. Januar 2017 reicht es jedoch für die Anwendung der Steuerbefreiung für Eisenbahninfrastruktur nicht aus, über ein Nebengleis auf seinem Gelände zu verfügen. Erforderlich ist, dass es einem Eisenbahnbetreiber tatsächlich zur Verfügung gestellt wird.

- 12 Die in Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG vorgesehene Steuerbefreiung gilt demnach ab dem 1. Januar 2017 für einen uneingeschränkten Empfängerkreis (jeder Unternehmer, der den Schienenverkehr nutzt, kann die Befreiung in Anspruch nehmen). Folglich richtet sie sich nicht speziell an einzelne Wirtschaftsteilnehmer, einen bestimmten Sektor oder eine Region sowie spezifische Tätigkeiten, so dass die Produktion bestimmter Erzeugnisse begünstigt würde. Das in dieser Bestimmung verwendete Kriterium des Besitzes einer bestimmten Art von Infrastruktur kann jedoch Zweifel aufkommen lassen, was in der Praxis dazu führt, dass Unternehmer, die in denselben Branchen tätig sind (z. B. Bergwerke, Wärmekraftwerke, Brauereien), sich in Bezug auf ihre Steuerlast in einer unterschiedlichen Situation befinden können.
- 13 Das vorliegende Gericht fügt hinzu, dass, wenn sich die Differenzierung der Situation der Wirtschaftsteilnehmer nicht unmittelbar aus dem Mechanismus der eingeführten Steuerbefreiung ergibt und jeder Unternehmer Zugang zu ihr hat, ihr grundsätzlich nicht das Merkmal der Selektivität zugeschrieben werden kann. Jedes Unternehmen (unabhängig von Region, Branche und anderen Merkmalen), das den Schienenverkehr mittels eines eigenen Nebengleises nutzt, kann die gesetzliche Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG nutzen. Es ist nicht möglich, der im nationalen Recht vorgesehenen Steuerbefreiung das Merkmal der Selektivität zuzuschreiben. Damit ist das Vorliegen der Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen und folglich kann diese Befreiung nicht als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV angesehen werden.
- 14 Andererseits ergeben sich jedoch Zweifel hinsichtlich einer möglichen versteckten Selektivität im Zusammenhang mit der Verwendung von auf den ersten Blick anscheinend objektiven Kriterien für die Steuerbefreiung. Es handelt sich somit um eine faktische Selektivität, mit der ein Instrument bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftszweige begünstigt, unabhängig davon, dass es sich nicht nur an diese Unternehmen (Wirtschaftszweige) richtet.
- 15 Das vorliegende Gericht führt aus, dass die in Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG vorgesehene Befreiung anlässlich einer umfassenden Novellierung der Ustawa o transporcie kolejowym (Eisenbahnverkehrsgesetz) eingeführt wurde, mit der

wiederum die Richtlinie 2012/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. November 2012 zur Schaffung eines einheitlichen europäischen Eisenbahnraums umgesetzt wurde. Ziel der Richtlinie 2012/34/EU und der Novellierung des Gesetzes über den Eisenbahnverkehr ist die Entwicklung der Eisenbahn, insbesondere durch Liberalisierung der Vorschriften und Fördermaßnahmen. Die seit dem 1. Januar 2017 geltende Form der Steuerbefreiung für den Schienenverkehr kann als angemessen betrachtet werden und steht im Einklang mit der Anreizfunktion einer Steuer, die auf diese Weise die Unternehmer zur Nutzung des emissionsfreien und sicheren Schienenverkehrs anregt.

- 16 Die zweite Frage bezieht sich auf den Fall, dass ein Unternehmer in den Genuss einer Steuerbefreiung auf der Grundlage der fraglichen nationalen Bestimmung gekommen ist, die eingeführt wurde, ohne das in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehene Verfahren einzuhalten, und nun im Ungewissen darüber ist, ob er unter Umständen wie denen des Rechtsstreits vor dem vorlegenden Gericht die ausstehende Steuer zuzüglich Zinsen zu zahlen hat.
- 17 Das hier untersuchte Problem ist umso bedeutsamer, als in den vier Jahren seit Einführung der Steuerbefreiung weder die Steuerbehörden noch die Verwaltungsgerichte die Anwendung der Steuerbefreiung durch Unternehmer angezweifelt haben. Dies hat zur Überzeugung geführt, dass die Steuerbefreiung rechtmäßig ist. Ab 2021, vier Jahre nach der Einführung der Steuerbefreiung, lehnten die Steuerbehörden deren Anwendung mit der Begründung ab, dass Polen die Steuerbefreiung nicht bei der Europäischen Kommission angemeldet habe und damit das Risiko der Erteilung einer staatlichen Beihilfe bestehe. Die Rechtsache wirft daher grundlegende Fragen auf. Eine solche Situation gefährdet die Grundrechte der Steuerzahler und läuft der Rechtssicherheit und einem günstigen Wirtschaftsklima zuwider. Umso beklagenswerter wäre es, wenn sich herausstellen würde, dass letztlich die Unternehmer die finanziellen Kosten des Ganzen zu tragen hätten.
- 18 Die entscheidende Frage ist daher, ob Steuerpflichtige, die im Vertrauen auf das Gesetz gehandelt haben, die negativen Folgen in Form der Verpflichtung zur Zahlung der Steuer zuzüglich Zinsen tragen könnten. Wenn sich herausstellen sollte, dass die fragliche Befreiung entgegen einer solchen Verpflichtung nicht angemeldet worden war, sind sie dann – wirtschaftlich gesehen – zur Rückzahlung der rechtswidrig gewährten Beihilfe, also zur Zahlung der Steuer zuzüglich Zinsen verpflichtet, oder ist eine solche Verpflichtung aufgrund des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ausgeschlossen?
- 19 Ein mögliches Urteil des Gerichtshofs kann daher von sehr weitreichender Bedeutung sein und sich auf die Qualität des Steuerrechts, die zulässigen Praktiken der staatlichen Behörden und die Haftung für deren Handlungen oder Unterlassungen auswirken. Der Gerichtshof hat sich bereits mehrfach zum Thema staatliche Beihilfen geäußert, aber seine Rechtsprechung hat sich bisher nicht in dem in der Frage aufgeworfenen Ausmaß auf die Grundsteuer bezogen.

- 20 Die Zweifel des vorlegenden Gerichts betreffen die Frage, ob die Einführung der fraglichen Steuerbefreiung in die polnische Rechtsordnung zu einem Ungleichgewicht auf dem Binnenmarkt im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV führen kann, u. a. durch den potenziell selektiven Charakter dieser Steuerbefreiung. In der beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtssache geht es um eine Befreiung von der Grundsteuer, so dass geprüft werden kann, ob es sich um eine von einem Mitgliedstaat gewährte staatliche Beihilfe in einer Form handelt, die von der Europäischen Kommission genehmigt werden muss, oder ob es sich um eine bloße Befreiung materieller Art handelt, die nicht unter den Begriff der staatlichen Beihilfe fällt. Seiner Ansicht nach ist die Freistellung rechtmäßig und steht im Einklang mit den Unionsvorschriften, aber es stellt sich die Frage, ob sie wegen der unterlassenen Verpflichtung zur Anmeldung angewendet werden kann.
- 21 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Auslegung des Begriffs „staatliche Beihilfe“ aufgrund des Fehlens einer unionsrechtlichen Definition zu Zweifeln bei der Auslegung führen kann. Die Definition des Gerichtshofs für staatliche Beihilfen – die auf einer Auslegung von Art. 107 Abs. 1 AEUV beruht – ist weit gefasst und deckt ein breites Spektrum von Maßnahmen zur staatlichen Unterstützung von Unternehmen ab. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs werden vier Kriterien definiert, um eine Beihilfe (Beihilfemaßnahme) für unvereinbar mit dem Binnenmarkt zu erklären. Die Beihilfe muss kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllen: 1) im Rahmen einer staatlichen Maßnahme oder unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel durchgeführt werden, 2) für Unternehmer einen wirtschaftlichen Vorteil darstellen, 3) selektiv gelten, 4) den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen und den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Nach Ansicht dieses Gerichts ist das Vorliegen der beiden letztgenannten Voraussetzungen im vorliegenden Fall fraglich.
- 22 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der polnische Gesetzgeber bei der späteren Novellierung von Art. 7 KSAG am 17. November 2021, die in der Ausdehnung der Steuererleichterung auf Eisenbahngüterterminals besteht, die Gefahr einer staatlichen Beihilfe gesehen hat und daher eine Anmeldung bei der Europäischen Kommission erforderlich war. Das vorlegende Gericht weist jedoch insoweit darauf hin, dass sich diese Novellierung an bestimmte Wirtschaftsteilnehmer richtet. Es fügt hinzu, dass es im realen polnischen Wirtschaftsleben so viele Unternehmer (sowohl private als auch öffentliche) gibt, die Eigentümer von Grundstücken sind, auf denen sich Eisenbahninfrastruktur befindet, dass die Einbeziehung dieser Infrastruktur in die Steuererleichterung die These vom selektiven Charakter der 2017 eingeführten Steuerbefreiung untergraben könnte. Er fragt sich daher, ob die Einbeziehung der Eisenbahninfrastruktur in die Steuerbefreiung eine Beihilfe für Unternehmer solcher Wirtschaftszweige bedeutet, die Eigentümer von Grundstücken sind, auf denen sich eine solche Infrastruktur befindet.

- 23 Das vorlegende Gericht stellt abschließend fest, dass weitreichende Zweifel bezüglich potenzieller Auswirkungen der fraglichen Befreiung auf den Wettbewerb bestehen, da insbesondere die Möglichkeit besteht, dass die Freistellung Merkmale einer Selektivität (verdeckten Selektivität) aufweist. In dieser Situation ist es von entscheidender Bedeutung, festzustellen, ob die Entwürfe der Gesetzesänderungen, selbst wenn die Wahrscheinlichkeit einer Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV besteht, hätten angemeldet werden müssen und ob das Fehlen einer solchen Anmeldung dazu führt, dass die Beihilfe gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV nicht gewährt werden kann. Folglich ist zu prüfen, ob die Bestimmung des Art. 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KSAG, obwohl sie in der von 2017 bis 2021 geltenden Fassung in die nationale Rechtsordnung aufgenommen wurde, im Hinblick auf ihre fehlende Anmeldung die Grundlage dafür sein konnte, dass die Unternehmer das Recht auf die Befreiung erworben haben.