

Rechtssache C-23/22**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 98 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofes****Eingangsdatum:**

10. Januar 2022

Vorlegendes Gericht:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuersachen [Zentrum für Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD], Portugal)

Datum der Vorlageentscheidung:

27. Dezember 2021

Schiedsklägerin:

Caxamar – Comércio e Indústria de Bacalhau S.A.

Schiedsbeklagte:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der CAXAMAR – Comércio e Indústria de Bacalhau S.A. (im Folgenden: CAXAMAR) und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollbehörde, Portugal, im Folgenden: AT), in dem Erstere die Aufhebung der Bescheide über Körperschaftsteuer und Ausgleichszinsen – in Höhe von 126 302,62 Euro – beantragt, die sich aus von der AT vorgenommenen Berichtigungen der Steuerbemessungsgrundlage für die Haushaltsjahre 2016 und 2018 ergeben.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

CAXAMAR, eine Aktiengesellschaft, die im Bereich des Einsalzens, Trocknens und der sonstigen Verarbeitung von Fischereierzeugnissen tätig ist, führte in den Jahren 2016 und 2018 Investitionsvorhaben im Bereich der Kabeljauverarbeitung

durch und erhielt dafür Steuervergünstigungen im Rahmen des Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (Steuerregelung für Investitionsbeihilfen) (im Folgenden: RFAI). Die AT ist der Ansicht, dass solche Leistungen rechtswidrig seien, da sie nicht unter die RFAI oder die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (im Folgenden: AGVO) – Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 – fielen (siehe insbesondere deren Art. 1 und 2 Nr. 11 und die Verordnung [EU] Nr. 1379/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013).

Vorlagefrage

Lässt die richtige Auslegung der Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 in Verbindung mit der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014, insbesondere deren Art. 1 und 2 Nr. 11, der Verordnung (EU) Nr. 1379/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 und Anhang I des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union den Schluss zu, dass die Tätigkeit der Verarbeitung von Fischerei- und Aquakulturerzeugnissen im Zusammenhang mit „eingesalzene[m] Kabeljau“, „eingefrorenem Kabeljau“ und „eingeweichtem Kabeljau“, die unter den CAE-Code 10204Rev3 fällt, gemäß Art. 2 Abs. 2 und Art. 22 Abs. 1 des Código Fiscal do Investimento (Investitionssteuergesetzbuch), angenommen durch das Decreto-Lei n.º 162/2014 (gesetzesvertretende Verordnung Nr. 162/2014) vom 31. Oktober 2014, und gemäß den Art. 1 und 2 der Portaria n.º 282/2014 (Durchführungsverordnung Nr. 282/2014) vom 30. Dezember 2014 keine Tätigkeit der Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Zwecke der Gewährung der in Rede stehenden Steuerbeihilfen ist?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 (Text von Bedeutung für den EWR) (ABl. 2013, C 209, S. 1)

Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2014, L 187, S. 1): Art. 1 und Art. 2 Abs. 11

Verordnung (EU) Nr. 1379/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 über die gemeinsame Marktorganisation für Erzeugnisse der Fischerei und der Aquakultur, zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 1184/2006 und (EG) Nr. 1224/2009 des Rates und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 104/2000 des Rates (ABl. 2013, L 354, S. 1)

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2016, C 202): Anhang I

Angeführte nationale Vorschriften

Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprova um novo Código Fiscal do Investimento e procede à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação (gesetzesvertretende Verordnung Nr. 162/2014 vom 31. Oktober 2014 zur Verabschiedung eines neuen Investitionssteuergesetzbuches und zur Änderung der Steuervergünstigungsregelungen für Anlageinvestitionen und entsprechender Bestimmungen): Art. 2 Abs. 2 und Art. 22 Abs. 1

„Art. 2

Objektiver Geltungsbereich

...

2 – Der Gegenstand der im vorstehenden Absatz genannten Investitionsvorhaben muss insbesondere folgenden Wirtschaftstätigkeiten zuzuordnen sein, wobei der sektorale Anwendungsbereich der im Amtsblatt der Europäischen Union C 209 vom 23. Juli 2013 veröffentlichten Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 und der AGVO einzuhalten ist:

- a) mineralgewinnende Industrie und verarbeitendes Gewerbe;
- b) Tourismus einschließlich Tätigkeiten, die für den Tourismus relevant sind;
- c) IT-Tätigkeiten und -Dienstleistungen sowie damit verbundene Tätigkeiten und Dienstleistungen;
- d) Landwirts-, Aquakultur-, Fischerei-, Agrar-/Viehzucht- und Forstwirtschaftstätigkeiten;
- e) Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten sowie technologieintensive Tätigkeiten;
- f) Informationstechnologien sowie audiovisuelle und multimediale Produktion;
- g) Verteidigung, Umwelt, Energie und Telekommunikation;
- h) Tätigkeiten gemeinsamer Dienstleistungszentren.

...

Art. 22

Anwendungsbereich und Definitionen

1 – Die RFAI ist auf Körperschaftsteuerpflichtige anwendbar, die eine Tätigkeit in den Bereichen ausüben, die in Art. 2 Abs. 2 ausdrücklich vorgesehen sind, und

zwar unter Berücksichtigung der Tätigkeitscodes, die in der in Abs. 3 des genannten Artikels vorgesehenen Durchführungsverordnung definiert sind, und mit Ausnahme der Tätigkeiten, die vom sektoralen Anwendungsbereich der Leitlinien für Regionalbeihilfen und der AGVO ausgeschlossen sind.

...“

Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades (Durchführungsverordnung Nr. 282/2014 vom 30. Dezember 2014 zur Festlegung der Wirtschaftszweigcodes für verschiedene Tätigkeiten [CAE]): Art. 1 und 2

„Art. 1

Gemeinschaftsrahmen

Gemäß den Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, die im Amtsblatt der Europäischen Union C 209 vom 27. Juli 2013 veröffentlicht wurden, und der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 vom 17. Juni 2014, die im Amtsblatt der Europäischen Union C 187 vom 26. Juni 2014 veröffentlicht wurde (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung), sind Investitionsvorhaben, die wirtschaftliche Tätigkeiten in den Sektoren Stahl, Kohle, Fischerei und Aquakultur, Primärerzeugung landwirtschaftlicher Erzeugnisse, Verarbeitung und Vermarktung der in Anhang I des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union genannten landwirtschaftlichen Erzeugnisse, Forstwirtschaft, Schiffbau, Kunstfasern, Verkehr und damit verbundene Infrastrukturen, Erzeugung und Verteilung von Energie sowie Energieinfrastrukturen zum Gegenstand haben, von Steuervergünstigungen ausgeschlossen.

Art. 2

Sektoraler Anwendungsbereich

Unbeschadet der im vorstehenden Artikel vorgesehenen Einschränkungen entsprechen die in Art. 2 Abs. 2 des Decreto-Lei n.º 162/2014 vorgesehenen Wirtschaftszweige den folgenden Codes der Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (portugiesische Wirtschaftszweigklassifikation, Neufassung 3 – CAE-Rev.3), die durch das Decreto-Lei n.º 381/2007 (gesetzesvertretende Verordnung Nr. 381/2007) vom 14. November 2007 angenommen wurde:

- a) Mineralgewinnende Industrie – Abschnitte 05 bis 09;
- b) Verarbeitendes Gewerbe – Abschnitte 10 bis 33;
- c) Beherbergung – Abschnitt 55;
- d) Gastronomie und Ähnliches – Abschnitt 56;

- e) Verlagswesen – Abschnitt 58;
- f) Film- und Videotätigkeiten sowie Produktion von Fernsehprogrammen – Gruppe 591;
- g) Beratung und Softwareprogrammierung sowie damit verbundene Tätigkeiten – Abschnitt 62;
- h) Datenverarbeitung, Hosting von Informationen und damit verbundene Tätigkeiten sowie Webportale – Gruppe 631;
- i) Wissenschaftliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten – Abschnitt 72;
- j) Für den Tourismus relevante Tätigkeiten – Unterkategorien 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 und 96040;
- k) Verwaltungs- und Unterstützungsdienstleistungen für Unternehmen – Kategorien 82110 und 82910.“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 CAXAMAR ist eine Aktiengesellschaft, deren Tätigkeit in erster Linie das Einsalzen, das Trocknen und die sonstige Verarbeitung von Fischerei- und Aquakulturerzeugnissen (Code 10204 CAE-Rev3) und in zweiter Linie das Einfrieren von Fischerei- und Aquakulturerzeugnissen (Code 10202 CAE-Rev3) und den Großhandel mit anderen Lebensmitteln (Code 46382 CAE-Rev3) umfasst und die der allgemeinen Körperschaftsteuerregelung und der normalen Mehrwertsteuerregelung mit monatlicher Abgabe der Erklärungen unterliegt.
- 2 Das Unternehmen wurde von der Direção de Finanças de Santarém (Finanzdirektion der Stadt Santarém) einer Teilsteuerverprüfung unterzogen, um die Anwendung der im Rahmen der RFAI gewährten Steuervergünstigungen zu überprüfen. In diesem Zusammenhang nahmen die Prüfdienste Berichtigungen vor, die darin bestanden, auf der RFAI beruhende Abzüge vom körperschaftssteuerpflichtigen Einkommen für die Steuerzeiträume 2016 und 2018 nicht vorzunehmen, da die von dem Unternehmen ausgeübte Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der RFAI falle. Dieser Anwendungsbereich wird durch Art. 2 Abs. 2 und 3 sowie Art. 22 Abs. 1 und 2 des Código Fiscal do Investimento (im Folgenden: CFI) sowie durch die Art. 1 und 2 der Portaria n.º 282/2014 umgrenzt. Sie falle auch nicht in den sektoralen Anwendungsbereich der Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 (ABl. 2013, C 209, S. 1) (im Folgenden: Leitlinien) und der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 in Verbindung mit Anhang I des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden: AEUV).
- 3 Es handelt sich vorliegend um Investitionskosten, im Hinblick auf die Steuervergünstigung nach der RFAI für die Jahre 2016 und 2018, die sich auf den

CAE 10204-R3 („EINSALZEN, TROCKNEN UND SONSTIGE VERARBEITUNG VON FISCHEREI- UND AQUAKULTURERZEUGNISSEN“) beziehen.

- 4 Die AT kam zu dem Schluss, dass das in Rede stehende Investitionsvorhaben auf die Kapazitätserweiterung eines bereits bestehenden Betriebs abziele und zur Verbesserung und Ausweitung der Prozesse „Einsalzen, Einweichen und Einfrieren von Kabeljau“ durchgeführt worden sei. Sie vertrat die Auffassung, dass die aus der Verarbeitungstätigkeit von CAXAMAR hervorgegangenen Erzeugnisse, die in CAE 10204 aufgeführt seien – „eingesalzener Kabeljau“, „eingefrorener Kabeljau“, „eingeweichter Kabeljau“ – und ihre Einordnung in die Kapitel des Brüsseler Zolltarifschemas, auf das in Anhang I des AEU-Vertrags Bezug genommen werde, unter den Begriff „Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse“ fielen, da das Enderzeugnis ebenfalls ein in Anhang I des AEU-Vertrags aufgeführtes landwirtschaftliches Erzeugnis sei.
- 5 CAXAMAR hatte weder im Jahr 2016 noch im Jahr 2018 Verbindlichkeiten gegenüber der AT oder der Sozialversicherung. Das Unternehmen zahlte die veranlagte Steuer für 2016 in Höhe von 82 547,33 Euro am 13. Februar 2021 und für 2018 in Höhe von 43 755,29 Euro ebenfalls am 13. Februar 2021.

Wesentliches Vorbringen der Parteien im Ausgangsverfahren

- 6 CAXAMAR führt an, die AT habe die Würdigung des Sachverhalts und die Rechtsauslegung fehlerhaft vorgenommen. Sie ist der Ansicht, ihre Tätigkeit falle in den sektoralen Anwendungsbereich der AGVO und der Leitlinien, sodass der CFI auf sie anwendbar sei und somit die RFAI auf sie Anwendung finden könne: Es handele sich um eine kabeljauverarbeitende Industrie, die keine Tätigkeit der Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse darstelle.
- 7 Im Übrigen habe das Unternehmen keine Verbindlichkeiten gegenüber der AT oder der Sozialversicherung gehabt.
- 8 Die AT ist der Ansicht, die Steuervergünstigung (RFAI), die der CAXAMAR gewährt worden sei, sei unrechtmäßig, da die ausgeübte Tätigkeit nicht förderfähig sei. Sie habe daher zusätzliche Berichtigungsbescheide erlassen. CAXAMAR könne nicht von der RFAI profitieren, da die Tätigkeiten, die in der Verarbeitung von Kabeljau zu eingesalzenem, eingefrorenem und eingeweichtem Kabeljau bestünden, sektoral ausgeschlossen seien; diese Tätigkeiten fielen zwar in den Bereich der Verarbeitung und Vermarktung von Fischereierzeugnissen, seien aber vom Anwendungsbereich der Leitlinien und der AGVO ausgeschlossen, denen die RFAI nachgeordnet sei. Obwohl Fischerei- und Aquakulturerzeugnisse ausdrücklich vom Anwendungsbereich der Leitlinien und der AGVO sowie der RFAI ausgenommen seien, schlossen sowohl die Leitlinien als auch die Portaria ebenfalls die in Anhang I des AEU-Vertrags aufgeführten „landwirtschaftlichen Erzeugnisse“ aus. Diese Bezeichnung umfasse gemäß Art. 38 AEUV und der Liste in Anhang I des AEU-Vertrags auch die Fischerei,

d. h. Fische, Weichtiere und Krebstiere nach Kapitel 3 der Kombinierten Nomenklatur. Selbst wenn der Ausschluss dieser Wirtschaftstätigkeiten nicht vorliegen sollte, übersteige die Inanspruchnahme des durch die RFAI gewährten Vorteils in den Jahren 2016 und 2018 das von der Europäischen Kommission genehmigte Höchstmaß (35 %) für staatliche Regionalbeihilfen. Abschließend führt die AT aus, es sei nicht nachgewiesen worden, dass in den Steuerzeiträumen, in denen die Vergünstigung in Anspruch genommen worden sei, keine Steuer- und Sozialversicherungsverbindlichkeiten gemäß den Bestimmungen des CFI bestanden.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 9 Im Wesentlichen geht es um die Frage, ob es angemessen war, dass die AT die Steuerbemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer und die Ausgleichszinsen berichtigt hat, weil sie davon ausging, dass die von CAXAMAR ausgeführte Tätigkeit nicht unter die RFAI falle, so dass die Investition nicht die Voraussetzungen für die Gutschriften und Abzüge im Rahmen dieser Steuervergünstigung erfülle.
- 10 Mit anderen Worten geht es um die Frage, ob die von CAXAMAR ausgeübte Tätigkeit, die in der Verarbeitung von Kabeljau zu eingesalzenem, eingefrorenem und eingeweichtem Kabeljau besteht, als eine Tätigkeit des verarbeitenden Gewerbes im Sinne von Art. 2 Buchst. b der Portaria n.º 282/2014 – „Verarbeitendes Gewerbe – Abschnitte 10 bis 33“ – eingestuft werden kann, bei der es sich um eine Tätigkeit der Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse im Sinne der anwendbaren Vorschriften des Unionsrechts handelt, namentlich der Leitlinien und der AGVO und anderer Rechtsvorschriften, auf die diese verweisen.
- 11 Im vorliegenden Fall geht es um Abzüge vom körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen in Höhe von 72 775,36 Euro und 41 607,67 Euro für die Jahre 2016 und 2018, die sich auf Steuervergünstigungen nach der RFAI für in diesen Zeiträumen getätigte Investitionen beziehen.
- 12 Konkret geht es also um die Frage, ob die von CAXAMAR in den Jahren 2016 und 2018 im Bereich der Kabeljauverarbeitung durchgeführten Investitionsvorhaben unter die RFAI fallen oder nicht.
- 13 Was die unionsrechtlichen Vorschriften über staatliche Beihilfen angeht, sind der CFI, die darin enthaltene Regelung der RFAI und die Portaria n.º 282/2014 als Instrumente zur Umsetzung, Durchführung und Anwendung der in den Art. 107 bis 109 AEUV, in der AGVO und in den Leitlinien enthaltenen Grundsätze und Regeln zu verstehen, und in diesem Sinne kann die Portaria nur als Durchführungsrechtsakt für Bestimmungen des Unionsrechts angesehen werden. Daher ist die AT der Auffassung, dass es keine Veranlassung gebe, der in Art. 1 der Portaria enthaltenen Regel gegenüber Art. 1 Abs. 3 Buchst. c AGVO Vorrang

einzuräumen, um die Gewährung der Steuervergünstigung nach der RFAI auszuschließen.

- 14 Das CAAD hat bereits darauf hingewiesen, dass die in Art. 2 CFI enthaltene Liste der Tätigkeiten nicht abschließend ist, da sie lediglich beispielhaft die Reihe der Wirtschaftstätigkeiten aufführt, die von den Investitionsvorhaben erfasst werden.
- 15 Wie jedoch auch aus diesem Artikel hervorgeht, muss die förderfähige Wirtschaftstätigkeit den sektoralen Anwendungsbereich der Leitlinien 2014-2020 und der AGVO beachten. Darüber hinaus hängt die Förderfähigkeit der Vorhaben insbesondere von der Festlegung der Wirtschaftszweigcodes (CAE) ab, für die der Gesetzgeber eine Verordnungsermächtigung vorgesehen hat. Diese Festlegung muss auch die in Art. 1 der Portaria n.º 282/2014 aufgeführten Einschränkungen berücksichtigen, zu denen die Nichtförderfähigkeit von Investitionsvorhaben gehört, die Wirtschaftstätigkeiten der Primärerzeugung landwirtschaftlicher Erzeugnisse sowie der Verarbeitung und Vermarktung der in Anhang I des AUE-Vertrags genannten landwirtschaftlichen Erzeugnisse zum Gegenstand haben.