

BESCHLUSS (EU) 2018/160 DER KOMMISSION**vom 30. Juni 2017****über die staatliche Beihilfe SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), die Polen in Bezug auf die Einzelhandelssteuer gewährt hat***(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2017) 4449)***(Nur der polnische Text ist verbindlich)****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme gemäß den genannten Artikeln ⁽¹⁾,

IN ERWÄGUNG NACHSTEHENDER GRÜNDE:

1. VERFAHREN

- (1) Durch im Februar 2016 veröffentlichte Presseberichte erlangte die Kommission Kenntnis von dem Vorhaben Polens, Rechtsvorschriften über eine Einzelhandelsumsatzsteuer mit progressiver Struktur zu verabschieden.
- (2) Am 11. Februar und am 30. Mai 2016 forderten die Kommissionsdienststellen schriftlich weitere Informationen von den polnischen Behörden an und riefen Polen auf, sie vor Verabschiedung des Gesetzes zu konsultieren. In ihren Schreiben betonten sie die Ähnlichkeit des Gesetzes mit der ungarischen Gebühr für die Kontrolle der Lebensmittelkette, das zur Einleitung eines förmlichen Verfahrens wegen staatlicher Beihilfe durch die Kommission geführt hatte, und führten aus, dass sie diese Gebühr in ihrem Einleitungsbeschluss vorläufig als staatliche Beihilfe eingestuft haben ⁽²⁾. Schließlich setzte die Kommission Polen davon in Kenntnis, dass sie eine Aussetzungsanordnung erlassen könnte, wenn eine Maßnahme, die eine staatliche Beihilfe beinhaltet, ohne vorherige Genehmigung der Kommission in Kraft gesetzt wird.
- (3) Die polnischen Behörden beantworteten diese Schreiben am 2. März bzw. am 27. Juni 2016. Mit dem Schreiben vom 2. März 2016 verpflichteten sich die polnischen Behörden, der Kommission den Gesetzentwurf nach Fertigstellung zu übermitteln. Mit dem Schreiben vom 27. Juni 2016 setzten die polnischen Behörden die Kommission davon in Kenntnis, dass der Gesetzentwurf bereits dem polnischen Parlament unterbreitet worden sei und eine Verabschiedung bevorstehe. Sie stellten den Kommissionsdienststellen auch den Wortlaut des Gesetzentwurfs zur Verfügung.
- (4) Am 6. Juli 2016 verabschiedete das polnische Parlament das Gesetz über die Steuer auf den Einzelhandelsverkauf (USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej ⁽³⁾), im Folgenden das „Gesetz“. Das Gesetz trat am 1. September 2016 in Kraft.
- (5) Mit Schreiben vom 8. Juli 2016 setzte die Kommission Polen über ihre vorläufige Auffassung in Kenntnis, dass die in dem Gesetz verankerte Einzelhandelssteuer (im Folgenden „Einzelhandelssteuer“) eine staatliche Beihilfe darstellt, und forderte die polnischen Behörden auf, dazu Stellung zu nehmen, dass die Kommission eine Aussetzungsanordnung erlassen könnte. Polens Antwort ging am 22. Juli 2016 ein.
- (6) Am 4. August 2016 ging bei der Kommission eine gegen dieselbe Maßnahme gerichtete beihilferechtliche Beschwerde ein.

⁽¹⁾ ABl. C 406 vom 4.11.2016, S. 76.

⁽²⁾ Siehe Beschluss der Kommission in der Sache Änderung der ungarischen Gebühr für die Inspektion der Lebensmittelkette (AbI. C 277 vom 21.8.2015, S. 12); siehe außerdem die Beschlüsse der Kommission in folgenden Beihilfesachen: SA.39235 — Ungarn — Werbesteuer (AbI. C 136 vom 24.4.2015, S. 7); und SA.41187 — Ungarn — Gesundheitsbeitrag der Unternehmen der Tabakindustrie (AbI. C 277 vom 21.8.2015, S. 24).

⁽³⁾ Gesetzblatt der Republik Polen 2016, Position 1155.

- (7) Mit Schreiben vom 19. September 2016 hat die Kommission Polen von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der genannten Maßnahme das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden „AEUV“) einzuleiten (im Folgenden „Einleitungsbeschluss“). Die Kommission forderte darüber hinaus nach Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates die umgehende Aussetzung der Maßnahme ⁽⁴⁾.
- (8) Der Einleitungsbeschluss wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht ⁽⁵⁾. Die Kommission hat die Beteiligten zur Abgabe einer Stellungnahme zu der betreffenden Beihilfemaßnahme aufgefordert.
- (9) Polen übermittelte mit Schreiben vom 7. November 2016 seine Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss. Bei der Kommission gingen keine Stellungnahmen von Beteiligten ein.
- (10) Mit Verordnung des polnischen Ministers für Entwicklung und Finanzen, in Kraft getreten am 19. Oktober 2016, setzte Polen die Erhebung der Einzelhandelssteuer auf Umsätze aus dem Zeitraum vom 1. September 2016 bis zum 31. Dezember 2016 aus ⁽⁶⁾. Am 15. November verabschiedete das polnische Parlament ein am 22. Dezember 2016 ⁽⁷⁾ in Kraft getretenes Gesetz über die Aussetzung der Anwendung der Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bis zum 1. Januar 2018.
- (11) Mit Schreiben vom 11. Januar 2017 setzte die Kommission Polen davon in Kenntnis, dass sie keine Stellungnahmen von Beteiligten erhalten habe, und rief die polnischen Behörden auf, ihre eigene Stellungnahme sowie etwaige geplante Änderungen des Gesetzes mit den Kommissionsdienststellen zu erörtern. Eine Video-Konferenz-Sitzung fand am 14. März 2017 statt.

2. AUSFÜHRLICHE BESCHREIBUNG DER BEIHILFEMAßNAHME

- (12) Das Gesetz sieht eine Steuer auf den Einzelhandel in Polen vor.
- (13) Artikel 5 des Gesetzes unterwirft der Steuer Umsätze aus Verkäufen von Waren an natürliche Personen, die keine Wirtschaftstätigkeit ausüben (Verbraucher). Nach Artikel 4 des Gesetzes ist der Einzelhändler die steuerpflichtige Person, sei dies eine natürliche Person, ein Unternehmen bürgerlichen Rechts (*spółka cywilna*), eine Organisationseinheit ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder eine juristische Person wie Personengesellschaften (*spółki osobowe*) und andere Gesellschaften nach *kodeks spółek handlowych* (Gesellschaften mit beschränkter Haftung [*z.o.o.*] sowie Aktiengesellschaften [*S.A.*]) ⁽⁸⁾.
- (14) Nach Artikel 8 des Gesetzes, entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung einer Umsatzsteuer, sobald der Steuerpflichtige einen Umsatz von monatlich über 17 Mio. PLN erzielt. Nach Artikel 6 Absatz 1 des Gesetzes beläuft sich die Steuerbemessungsgrundlage auf einen monatlich erzielten Umsatz aus Einzelhandelsverkäufen von über 17 Mio. PLN. Die Umsatzsteuer ist monatlich bis zum 25. Tag des Folgemonats des Monats zu entrichten, in dem die besteuerten Einnahmen generiert wurden.
- (15) Artikel 9 des Gesetzes legt zwei Steuersätze fest:
- Es wird eine Steuer von 0,8 % auf den Teil des Monatsumsatzes aus Einzelhandelsverkäufen erhoben, der sich auf über 17 Mio. PLN beläuft ($\approx$ 4 Mio. EUR ⁽⁹⁾) aber 170 Mio. PLN ($\approx$ 40 Mio. EUR) nicht übersteigt und
 - eine Steuer von 1,4 % auf den Teil Monatsumsatzes aus Einzelhandelsverkäufen, der sich auf über 170 Mio. PLN beläuft.
- (16) Vor dem Hintergrund von Artikel 6 Absatz 1 und Artikel 8 des Gesetzes, die den Teil des Unternehmensumsatzes aus Einzelhandelsverkäufen von einer Besteuerung ausschließen, der 17 Mio. PLN nicht überschreitet, kann festgestellt werden, dass die Umsatzsteuerregelung auf einer progressiven Steuersatzstruktur beruht, die drei verschiedene Umsatzstufen drei verschiedenen Steuersätzen unterwirft: einen Steuersatz von 0 % für den 17 Mio. PLN nicht übersteigenden Betrag des Monatsumsatzes; einen Steuersatz von 0,8 % für den Betrag des Monatsumsatzes von über 17 Mio. PLN, aber nicht über 170 Mio. PLN; einen Steuersatz von 1,4 % für den Betrag des Monatsumsatzes aus Einzelhandelsverkäufen von über 170 Mio. PLN.

⁽⁴⁾ Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

⁽⁵⁾ Siehe Fußnote 1.

⁽⁶⁾ Siehe Gesetzblatt der Republik Polen 2016, Position 1723.

⁽⁷⁾ Siehe Gesetzblatt der Republik Polen 2016, Position 2099.

⁽⁸⁾ Der Begriff „Einzelhändler“ wird in Artikel 3 Absatz 4 des Gesetzes definiert.

⁽⁹⁾ Bei einem Wechselkurs von 1 PLN $\approx$ 0,238 EUR.

3. FÖRMLICHES PRÜFVERFAHREN

3.1. Gründe für die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens

- (17) Die Kommission leitete das förmliche Prüfverfahren ein, da sie zu diesem Zeitpunkt zu dem Schluss gelangt war, dass die progressive Steuersatzstruktur der polnischen Einzelhandelssteuer eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellt.
- (18) Insbesondere stellte die Kommission fest, dass das Gesetz zwischen im Einzelhandel tätigen Unternehmen aufgrund ihres Umsatzes und daher ihrer Größe unterscheidet und daher Unternehmen mit geringerem Umsatz und somit kleineren Unternehmen einen selektiven Vorteil gewährt. Polen hat keine überzeugende Erklärung dafür vorgelegt, warum sich große und kleine Einzelhandelsmarktteilnehmer in Hinsicht auf die Erhebung der Steuer auf Einzelhandelsverkäufe in einer unterschiedlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Polen hat somit nicht nachgewiesen, dass die Maßnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt war. Daher ging die Kommission vorläufig davon aus, dass das Gesetz eine staatliche Beihilfe darstellt, da alle Bedingungen in Artikel 107 Absatz 1 AEUV erfüllt zu sein schienen.
- (19) Weiterhin äußerte die Kommission Zweifel an der Vereinbarkeit des Gesetzes mit dem Binnenmarkt. Die Kommission stellte fest, dass keine der Ausnahmen in Artikel 107 Absatz 2 oder 3 AEUV anwendbar zu sein scheint, und Polen auch kein Argument vorgelegt hat, warum die Einzelhandelssteuer mit dem Binnenmarkt vereinbar sein sollte. Sie erinnerte ferner daran, dass sie eine staatliche Beihilfe nicht als vereinbar erklären kann, wenn sie einen unauflöschlichen Verstoß gegen andere Vorschriften des Unionsrechts, wie die im AEUV festgeschriebenen Grundfreiheiten oder die Bestimmungen aus Verordnungen und Richtlinien der Union, zur Folge hat. Zu diesem Zeitpunkt konnte die Kommission nicht ausschließen, dass sich die Maßnahme überwiegend gegen in ausländischem Eigentum stehende Unternehmen wendet, was einen Verstoß gegen Artikel 49 AEUV über die Grundfreiheit der Niederlassung darstellen könnte.

3.2. Stellungnahme Polens

- (20) Die polnischen Behörden sind der Auffassung, dass die Beschreibung der Einzelhandelssteuer im Einleitungsbeschluss als eine dreifach gestaffelte Steuer mit drei Steuersätzen nicht korrekt sei. Nach Ansicht der polnischen Behörden, beinhalte die Einzelhandelssteuer nur zwei Steuersätze, da Umsätze, die 17 Mio. PLN nicht überschreiten, überhaupt nicht der Steuer unterlägen, unabhängig von der Art des Unternehmens, das den Umsatz generiere, und des Gesamtbetrags der Umsätze, die innerhalb des betreffenden Monats erzielt werden. Nach ihrer Auffassung unterscheide sich eine Steuerbefreiung von einem Null-Steuersatz und die Schwellenwerte gälten für alle Steuerpflichtigen „zu gleichen und objektiven Bedingungen“.
- (21) Hinsichtlich des Zwecks der Steuer betonten die polnischen Behörden, dass die aus der Einzelhandelssteuer generierten Einnahmen der Finanzierung des Kindergeldprogramms 500+ zugutekämen. Allerdings könne bei dem erwarteten Budget dieses Programms (d. h. ca. 16 Mrd. PLN für 2016 und ca. 22 Mrd. PLN für die Folgejahre) die Finanzierung nur zum Teil durch die Einzelhandelssteuer (d. h. erwartete Jahreserlöse von 1,6 Mrd. EUR für das Jahr 2017) erreicht werden. Polen führt auch an, dass das Kindergeldprogramm 500+ neben den Ausgaben, die es bedeute, auch positive Auswirkungen auf die Wirtschaft haben werde, da es den Konsum anrege und so direkte Auswirkungen auf die Einnahmen des Einzelhandels habe.
- (22) Soweit die Finanzierung der Maßnahme durch staatliche Mittel betroffen ist, führt Polen aus, dass die Gestaltung der Steuer keinen Verzicht auf Einnahmen bedeute, die unter normalen Umständen von den Einzelhändlern erhoben worden wären. Insbesondere machen die polnischen Behörden geltend, dass der Steuerfreibetrag und der reduzierte Steuersatz von 0,8 % auf alle Unternehmen angewendet werden und dass dem polnischen Staat Einnahmen entgingen, die er sonst von allen Unternehmen erheben könne und nicht nur von den kleineren.
- (23) Polen ist darüber hinaus der Auffassung, dass ein Unterschied gemacht werden müsse zwischen einer „linearen Progression“, bei der verschiedene Steuersätze auf den gesamten Umsatz abhängig von der Höhe dieses Umsatzes angewendet werden, und einer „gestufte Progression“, bei der die verschiedenen Steuersätze auf verschiedene Teile (Stufen) des Umsatzes sämtlicher Unternehmen angewendet wird. Eine gestufte Progression stelle nach Polens Auffassung keine Gewährung selektiver Vorteile dar, da dasselbe Steuersatzsystem auf alle Einzelhandelsunternehmen angewendet werde. Insbesondere führt Polen an, dass die progressive Natur der Steuer keinen Vorteil für kleinere Unternehmen bedeute, da der Steuerfreibetrag und der reduzierte Steuersatz von 0,8 % die Betriebskosten sowohl für Unternehmen mit höheren als auch für Unternehmen mit niedrigeren Umsätzen senkten. Nach Polens Auffassung seien die Beihilfen für ein Unternehmen umso höher, je größere Umsätze es erwirtschafte.
- (24) Darüber hinaus macht Polen geltend, dass die Kommission die Begünstigten des Steuervorteils falsch ermittelt habe, da es nicht immer zutreffe, dass Unternehmen mit kleineren Umsätzen auch kleinere Unternehmen und Unternehmen, die höhere Umsätze erzielen, auch größere Unternehmen seien. In der Tat seien, laut Polen, die Unternehmensumsätze nicht direkt oder wenigstens nicht ausschließlich mit der Unternehmensgröße verknüpft.

- (25) Hinsichtlich der Selektivität der Maßnahme bestreitet Polen das von der Kommission ermittelte Referenzsystem und macht geltend, dass nur die Besteuerung von Einnahmen aus dem Einzelhandelssektor, die 17 Mio. PLN im Monat übersteigen als Referenzsystem angesehen werden sollte. Weiter macht Polen geltend, dass der Grund hierfür die Tatsache sei, dass Umsätze von unter 17 Mio. PLN nicht der Einzelhandelssteuer unterliegen. Die Gestaltung des Systems sei darüber hinaus weder willkürlich noch voreingenommen und die Steuerbefreiung gelte für alle Steuerpflichtigen. Bezug nehmend auf Erwägungsgrund 26 des Einleitungsbeschlusses macht Polen geltend, dass nicht festgestellt werden könne, dass die Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt, ohne dass der als Referenzpunkt dienende Einzelreferenzsatz festgelegt werde.
- (26) Zweitens führt Polen in Antwort auf Erwägungsgrund 32 des Einleitungsbeschlusses aus, dass der Durchschnittsteuersatz der Einzelhandelssteuer, wie er von der Kommission festgelegt worden ist, ein künstliches Konstrukt sei. Polen behauptet, dass die Struktur der Einzelhandelssteuer auf bestimmten Sätzen beruhe, die im Voraus zwei bestimmten, für alle Steuerpflichtigen geltenden Steuerstufen zugeordnet worden seien. Darüber hinaus sei die „gestufte Progression“ nicht selektiv, da die reduzierten Steuersätze auf alle Unternehmen unter gleichen Bedingungen angewendet würden, unabhängig von deren Größe. Infolgedessen gebe es nach Ansicht Polens keine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.
- (27) Vor diesem Hintergrund ist Polen der Auffassung, dass keine Notwendigkeit für eine Rechtfertigung der Natur oder des inneren Aufbaus des Systems bestehe. Die polnischen Behörden machen ferner geltend, die progressive Struktur der Einzelhandelssteuer und die progressive Struktur der Einkommenssteuer sollten von derselben Behandlung profitieren und für Umverteilungszwecke als gerechtfertigt gelten. Polen bietet jedoch keine weiteren Argumente zur Unterstützung dieser angeblichen Rechtfertigung.
- (28) Hinsichtlich der Auswirkung auf den Handel und die Verfälschung des Wettbewerbs stellte Polen die Struktur seines Einzelhandels vor und merkte an, dass die Verkaufsstellen, die die größten Umsätze (in Einkaufszentren) erzielten, in der Regel in Städten lägen, was eine höhere Verbraucherfrequenz bedeute als bei Geschäften außerhalb der Stadt, bei denen die Kunden Anfahrtkosten zu tragen hätten. Kleine Geschäfte befänden sich wiederum vor allem in kleinen Städten und auf dem Land, wo das Gegenteil der Fall sei (die Geschäfte seien schlechter zu erreichen, die Verbraucherfrequenz niedriger und der Umsatz kleiner). Polen stellt weiter fest, dass Steueroptimierungspraktiken unter den Händlern mit den höchsten Umsätzen weit verbreitet seien, was dazu führe, dass sie keine Körperschaftssteuer entrichteten, dass Händler mit einem hohen Umsatz von Skaleneffekten profitierten (je mehr sie verkaufen desto geringer sind die Stückkosten) und dass sie dazu neigten, Einfluss auf Hersteller und Lieferanten auszuüben, um deren Margen zu ihrem eigenen Vorteil zu reduzieren. Schließlich habe die Entwicklung des modernen Handels in Polen das Segment der unabhängigen Einzelhändler deutlich geschwächt (51 % der Marktanteile im Jahr 2008 und 37 % im Jahr 2015).
- (29) Polen zieht folgende Schlüsse: (i) Selbst, wenn davon ausgegangen werden müsse, dass die Einzelhandelssteuer selektiv sei, würde der Wettbewerb nicht verfälscht werden, da große Einzelhändler bereits einen signifikanten Vorteil gegenüber kleinen Einzelhändlern besäßen, und (ii) die Progression im Steuersatz der Einzelhandelssteuer begrenze nachteilige Veränderungen in den Handelsmustern (Verschwinden kleiner Einzelhandelsbetriebe gekoppelt mit einem Anwachsen des großformatigen Handels), die zurzeit den Wettbewerb verfälschten.
- (30) Schließlich macht Polen geltend, dass der Einleitungsbeschluss die Autonomie der Mitgliedstaaten bei der Entwicklung ihrer Steuerpolitik in nicht zu rechtfertigender Weise einschränke. Polen zufolge sei es Aufgabe der Einzelstaaten, die Struktur — d. h. den Gegenstand, die Bemessungsgrundlage und die Steuersätze — einer einzuführenden Steuer so zu gestalten, wie es aus Sicht der verfolgten Steuerpolitik am besten ist.

3.3. Stellungnahmen der Beteiligten

- (31) Bei der Kommission gingen keine Stellungnahmen von Beteiligten ein.

4. WÜRDIGUNG DER BEIHILFEMAßNAHME

- (32) Vorab erinnert die Kommission in Antwort auf die von Polen als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss vertretene Ansicht, bei der Einzelhandelssteuer handle es sich um eine direkte Besteuerungsmaßnahme, sodass die Kommission bei der Ausübung ihrer Zuständigkeit für die Prüfung staatlicher Beihilfen die Autonomie des Landes bei der Entwicklung seiner Steuerpolitik in nicht zu rechtfertigender Weise einschränke, daran, dass, wenngleich die Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung Autonomie besitzen, jede von einem Mitgliedstaat verabschiedete Steuermaßnahme mit Artikel 107 AEUV im Einklang stehen muss ⁽¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁾ Siehe Urteil Belgium und Forum 187 ASBL, C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 81; Urteil Government of Gibraltar und United Kingdom, C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; Urteil 3M Italia SpA, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, Rn. 25; Beschluss Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, Rn. 18; siehe auch Urteil Belgium, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, Rn. 66.

4.1. Vorliegen einer Beihilfe

- (33) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Damit eine Maßnahme im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 als staatliche Beihilfe bezeichnet werden kann, müssen alle Voraussetzungen des genannten Artikels erfüllt sein ⁽¹¹⁾. Nach ständiger Rechtsprechung stellt eine Maßnahme eine staatliche Beihilfe dar, wenn erstens ein Eingriff durch den Staat oder durch staatliche Mittel gegeben ist; zweitens die Maßnahme geeignet ist, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen; sie drittens einem Begünstigten einen selektiven Vorteil gewährt und viertens den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht ⁽¹²⁾.

4.1.1. Staatliche Mittel und Zurechenbarkeit an den Staat

- (34) Um eine staatliche Hilfe darzustellen, muss eine Maßnahme sowohl dem Staat zurechenbar sein als auch aus staatlichen Mitteln finanziert werden.
- (35) Da die Einzelhandelssteuer aus einem Gesetz des polnischen Parlaments hervorgeht, ist sie eindeutig dem polnischen Staat zuzuordnen.
- (36) Hinsichtlich der Finanzierung der Maßnahme aus staatlichen Mitteln ist es ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass eine Maßnahme, bei der die öffentlichen Behörden bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewähren, selbst dann eine staatliche Beihilfe darstellt, wenn dabei kein positiver Transfer von staatlichen Mitteln erfolgt, die Personen, denen die Maßnahme gewährt wird, aber finanziell besser als andere Steuerzahler gestellt werden ⁽¹³⁾. In den Erwägungsgründen 37 bis 60 wird die Kommission belegen, dass die progressive Struktur der in den Erwägungsgründen 15 und 16 beschriebenen Einzelhandelssteuer für Polen einen Verzicht auf Steuereinnahmen bedeutet, die sie anderenfalls von Marktteilnehmern des Einzelhandels mit geringeren Umsatzzahlen (und damit kleineren Einzelhandelsunternehmen) erhoben hätte, wenn diese demselben effektiven Einzelhandelssteuersatz ausgesetzt wären wie Marktteilnehmer des Einzelhandels mit höheren Umsatzzahlen (und damit größere Einzelhandelsunternehmen). Die auf der Größe des Unternehmens basierende unterschiedliche Behandlung von Einzelhändlern durch die progressive Steuersatzstruktur bedeutet für Polen vor allem einen Verzicht auf Steuereinnahmen, die anderenfalls von Einzelhandelsunternehmen erhoben hätten werden können, die nach dem Geschäftsmodell des Franchisings tätig sind, anders als bei Unternehmen, die nach dem Modell einer Holding operieren ⁽¹⁴⁾. Durch den Verzicht auf die Einkünfte führt die Einzelhandelssteuer zu einem Verlust staatlicher Mittel im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV ⁽¹⁵⁾.

4.1.2. Vorteil

- (37) Nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte umfasst der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte ⁽¹⁶⁾. Ein Vorteil kann durch verschiedene Arten der Senkung der Steuerbelastung eines Unternehmens gewährt werden, insbesondere durch die Reduzierung des anzuwendenden Steuersatzes, der Steuerbemessungsgrundlage oder der Höhe des fälligen Steuerbetrags ⁽¹⁷⁾. Eine Maßnahme, die eine Reduktion von Steuern oder Abgaben zur Folge hat, führt zu einem Vorteil, da sie die von ihr profitierenden Unternehmen in eine bessere finanzielle Situation versetzt als andere Steuerzahler, und zu einem Verlust von Einnahmen für den Staat ⁽¹⁸⁾.
- (38) Das Gesetz sieht eine progressive Steuersatzstruktur vor, die auf alle der Einzelhandelssteuer unterliegenden Unternehmen angewandt wird, und die von jedem einzelnen Einzelhändler zu tragende Steuerlast hängt von der Steuerstufe ab, in die sein Umsatz fällt.
- (39) Der progressive Charakter der Steuer bewirkt, dass nicht nur die Höhe der Steuer, sondern auch der durchschnittliche Steuersatz auf den durch Einzelhandelsverkäufe erwirtschafteten Umsatz eines Händlers steigt, wenn sein Umsatz wächst und die nächste Stufe erreicht ⁽¹⁹⁾. Als Ergebnis davon wird von Einzelhändlern mit einem niedrigeren Umsatz keine Einzelhandelssteuer oder eine Steuer von einem erheblich geringeren Steuersatz

⁽¹¹⁾ Siehe Urteil Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, Rn. 38, und die zitierte Rechtsprechung.

⁽¹²⁾ Siehe Urteil Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, Rn. 39, und die zitierte Rechtsprechung.

⁽¹³⁾ Siehe Urteil Government of Gibraltar und United Kingdom, C-106/09 P und C-107/09 P ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 72, und die zitierte Rechtsprechung.

⁽¹⁴⁾ Einzelhandelsunternehmen, die mehrere Verkaufsstellen einer Einzelhandelskette besitzen und betreiben, werden mit Blick auf die Einzelhandelssteuer als ein einziger Steuerpflichtiger betrachtet.

⁽¹⁵⁾ Siehe Urteil Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709, Rn. 58.

⁽¹⁶⁾ Urteil Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 38.

⁽¹⁷⁾ Siehe Urteil Italien, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 78; Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 132; Urteil Ministerio de Defensa and Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, Rn. 21 bis 31.

⁽¹⁸⁾ Urteil Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, Rn. 30 und Urteil Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, Rn. 14.

⁽¹⁹⁾ Berechnet als fällige Steuer eines Steuerpflichtigen in einem bestimmten Monat, dividiert durch den Umsatz des Steuerpflichtigen in diesem Monat.

als dem Satz anderer Händler mit höheren Umsätzen erhoben und die Kosten für Unternehmen mit niedrigeren Umsätzen im Vergleich zu denen von Unternehmen mit höheren Umsätzen gesenkt. Da die Höhe des von einem Unternehmen erzielten Umsatzes zu einem gewissen Grad im Zusammenhang mit der Größe dieses Unternehmens steht, kann man sagen, dass kleineren Einzelhändlern durch die sich aus dem Gesetz ergebende progressive Steuersatzstruktur zum Nachteil größerer Händler ein Vorteil in Form einer Senkung ihrer Steuerlast und der Reduktion des effektiven Durchschnittssteuersatzes, dem diese Unternehmen unterliegen, entsteht. Tatsächlich sind für Unternehmen, deren Gesamtumsatz 17 Mio. PLN nicht übersteigt, die am Ende des Monats durch das Gesetz verursachten Kosten für jeden Umsatz von 100 PLN gleich Null; sie erhöhen sich schrittweise auf 0,8 % für Einzelhändler mit einem Gesamtumsatz von über 17 Mio. PLN aber nicht mehr als 170 Mio. PLN; und steigen weiter bis auf 1,4 % für Einzelhändler mit Umsätzen von über 170 Mio. PLN:

Umsatz (PLN)	Grenz-steuersatz (in %)	Steuer-betrag (PLN)	Steuer/Umsatz (in %)
500 000 000	1,4	5 844 000	1,2
100 000 000	0,8	664 000	0,7
20 000 000	0,8	24 000	0,1
15 000 000	0	0	0,0

- (40) Die auf der Größe des Unternehmens basierende unterschiedliche Behandlung von Einzelhändlern durch die progressive Steuersatzstruktur bedeutet auch, dass individuellen, als Franchisenehmer nach dem Geschäftsmodell des Franchisings arbeitenden Einzelhändlern ein Vorteil gewährt wird, da ihre Steuerlast auf der Basis des Monatsumsatzes aus Einzelhandelsverkäufen ihrer einzelnen Verkaufsstellen berechnet wird und nicht auf der Basis des Monatsumsatzes aus den Einzelhandelsverkäufen der gesamten Handelskette, wie es bei Handelsketten der Fall ist, die nach dem Modell einer Holding tätig sind ⁽²⁰⁾.

4.1.3. Selektivität

- (41) Eine Maßnahme ist selektiv, wenn sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV begünstigt. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Selektivität von Beihilfemaßnahmen grundsätzlich in einer Drei-Stufen-Analyse beurteilt werden muss ⁽²¹⁾. In einem ersten Schritt wird die gewöhnliche oder normale Steuerregelung des Mitgliedstaats ermittelt: „das Referenzsystem“. Im zweiten Schritt wird festgelegt, ob eine bestimmte Maßnahme eine Abweichung von diesem System darstellt, insofern sie Marktteilnehmer, die sich unter Berücksichtigung der immanenten Ziele des Systems in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation befinden, unterschiedlich behandelt. Stellt die fragliche Maßnahme keine Abweichung vom Referenzsystem dar, ist sie nicht selektiv. Stellt sie aber eine Abweichung dar (und ist daher dem ersten Anschein nach selektiv), muss im dritten Schritt der Analyse festgestellt werden, ob die abweichende Maßnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Referenzsteuersystems gerechtfertigt ist ⁽²²⁾. Wenn eine dem ersten Anschein nach selektive Maßnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Referenzsystems gerechtfertigt ist, gilt sie nicht als selektiv und fällt daher nicht in den Geltungsbereich des Artikels 107 Absatz 1 AEUV.

4.1.3.1. Referenzsystem

- (42) Das Referenzsystem besteht aus einem einheitlichen Satz von Regeln, der allgemein auf der Grundlage objektiver Kriterien auf alle Unternehmen angewendet wird, die in den durch seine Ziele definierten Anwendungsbereich fallen.

⁽²⁰⁾ Beim Geschäftsmodell des Franchisings ist jeder Franchisenehmer ein eigener Steuerpflichtiger. In dem wahrscheinlichen Fall, dass der Franchisenehmer nur eine Verkaufsstelle besitzt und betreibt, wird die Umsatzsteuer nur auf dieses einzige Geschäft angewendet. Beim Modell einer Holding ist nicht die einzelne Verkaufsstelle steuerpflichtig. Die Steuer und ihre progressive Steuersatzstruktur werden auf den Gesamtumsatz aller Verkaufsstellen der Holding angewendet.

⁽²¹⁾ Siehe z. B. Urteil Niederlande (NOx), C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551; Urteil Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598; Urteil Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08; ECLI:EU:C:2011:550 und ECLI:EU:C:2010:411, Urteil GIL Insurance C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252 und ECLI:EU:C:2003:481.

⁽²²⁾ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3).

- (43) Entgegen den Vorbringungen Polens kann als Ziel der Einzelhandelssteuer nicht die Haushaltsausgabenfinanzierung des Kindergeldprogramms Familie 500+ gelten. Polen bestätigte, dass Steuereinnahmen nicht vollständig und ausschließlich der Finanzierung einer vorherbestimmten Art von Ausgaben zugewiesen werden können, sodass eine vermeintliche Beziehung zwischen der Kinderfürsorge und dem Einzelhandelssektor nicht belegt ist, ebenso wenig die vermeintliche Beziehung zwischen den Kosten des Kinderfürsorgeprogramms und der Höhe der Umsätze der Marktteilnehmer am Einzelhandel. Die Finanzierung des Kindergeldprogramms Familie 500+ kann nicht als systemimmanentes Ziel der Einzelhandelssteuer gelten.
- (44) Ziel der Einzelhandelssteuer ist vielmehr die Besteuerung der Umsätze aller Wirtschaftsbeteiligten, die am Verkauf von Waren an natürliche Personen teilhaben. In Anbetracht dieses Ziels müssen alle Unternehmen die einen Umsatz aus dem Verkauf von Waren an natürliche Personen erzielen, als sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befindlich gelten. Die Kommission stellt daher fest, dass das Referenzsystem die Einzelhandelssteuer ist, die auf Umsätze von im Einzelhandel aller nur denkbaren Arten von Waren tätigen Unternehmen in Polen erhoben wird.
- (45) Entgegen der Auffassung Polens ⁽²³⁾ ist das Referenzsystem nicht aufgrund der Tatsache, dass der monatliche Umsatz aus Einzelhandelsverkäufen, der 17 Mio. PLN nicht überschreitet, nach dem Gesetz nicht steuerpflichtig ist, auf Unternehmen mit einem Umsatz von über 17 Mio. PLN zu beschränken. Diese Steuerbefreiung wird auf alle Unternehmen angewendet, die einen Umsatz aus dem Einzelhandelsverkauf von Waren erzielen, unabhängig davon, ob sie einen Umsatz erzielen der 17 Mio. PLN überschreitet oder nicht.
- (46) Die Kommission gelangt ebenso wenig zu dem Ergebnis, dass die im Gesetz festgelegte progressive Steuerstruktur ein Teil des Referenzsystems ist. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass es nicht immer ausreichend ist, die Selektivitätsanalyse darauf zu beschränken, ob eine Maßnahme vom durch den Mitgliedstaat festgelegten Referenzsystem abweicht. ⁽²⁴⁾ Es ist außerdem notwendig zu prüfen, ob die Grenzen dieses Systems durch den Mitgliedstaat konsequent oder, im gegenteiligen Fall, deutlich willkürlich oder voreingenommen festgelegt wurden, sodass bestimmte Unternehmen anderen gegenüber bevorzugt werden. Ansonsten könnten die Mitgliedstaaten dasselbe Ergebnis anstatt durch allgemeine Vorschriften für sämtliche Unternehmen mit Ausnahmen für bestimmte Unternehmen unter Umgehung des Beihilferechts durch geeignetes Anpassen und Kombinieren seiner Rechtsvorschriften erreichen, sodass ihre Anwendung zu unterschiedliche Lasten für verschiedene Unternehmen führt ⁽²⁵⁾. Es ist von besonderer Bedeutung, in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass der Gerichtshof durchgängig die Auffassung vertreten hat, dass Artikel 107 Absatz 1 AEUV nicht zwischen staatlichen Beihilfemaßnahmen nach Maßgabe ihrer Ursachen oder Ziele differenziert, sondern sie anhand ihrer Wirkungen definiert und somit unabhängig von den verwendeten Techniken ⁽²⁶⁾.
- (47) Das Ergebnis der in dem Gesetz festgelegten progressiven Steuersatzstruktur ist, dass Unternehmen mit kleineren Umsätzen aus Einzelhandelsverkäufen keiner Einzelhandelssteuer oder dieser Steuer zu einem deutlich niedrigeren effektiven Durchschnittssteuersatz — d. h. für jeden Zloty des monatlich erzielten Umsatzes — unterworfen sind als Unternehmen mit einem hohen Umsatz, wodurch die Kosten, die einem Unternehmen mit niedrigem Umsatz entstehen, niedriger sind als die von Unternehmen mit einem hohen Umsatz. Da jedes Unternehmen zu einem unterschiedlichen effektiven Durchschnittssteuersatz besteuert wird, ist es der Kommission nicht möglich, einen Einzelreferenzsatz festzustellen. Polen hat darüber hinaus auch keinen genauen Steuersatz als Referenzsatz oder „normalen“ Satz angegeben und nicht erklärt, warum höhere Sätze für Marktteilnehmer am Einzelhandel mit einem hohen Umsatz durch besondere Umstände gerechtfertigt oder warum niedrigere Sätze auf Marktteilnehmer mit niedrigem Umsatz anzuwenden sein sollten. Die Auswirkungen der progressiven Steuersatzstruktur sind daher, dass verschiedene Unternehmen Steuern zu unterschiedlichen effektiven Steuersätzen bezahlen, abhängig von ihrem Monatsumsatz und in der Konsequenz von ihrer Größe und dem Geschäftsmodell. Folglich kann gelten, dass die durch das Gesetz eingeführte progressive Steuersatzstruktur speziell entworfen wurde, um kleinere Einzelhändler gegenüber größeren zu bevorzugen, indem verschiedene Steuersätze auf die monatlich von Unternehmen im Bereich des Warenverkaufs an natürliche Personen erzielten Umsätze angewandt werden und so Unternehmen mit niedrigeren Umsätzen mit einem niedrigeren effektiven Durchschnittssteuersatz besteuert werden als Unternehmen mit höheren Umsätzen, die sich tendenziell eher in ausländischen Besitz befinden ⁽²⁷⁾, auch wenn sich beide Unternehmensarten im selben Bereich engagieren.

⁽²³⁾ Siehe Erwägungsgrund 25.

⁽²⁴⁾ Urteil *Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

⁽²⁵⁾ Ebenda, Rn. 92.

⁽²⁶⁾ Urteil *British Aggregates*, C-487/06, ECLI:EU:C:2008:757, Rn. 85 und 89, sowie die zitierte Rechtsprechung und Urteil *Netherlands (NOx)*, C-279/08, ECLI:EU:C:2011:551, Rn. 51.

⁽²⁷⁾ Urteil *Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

- (48) Die unterschiedliche Behandlung von Einzelhändlern aufgrund ihrer Größe durch die progressive Steuersatzstruktur dürfte Händler, die nach dem Geschäftsmodell des Franchisings arbeiten oder unabhängig sind (z. B. als Unternehmen des bürgerlichen Rechts), gegenüber Händlern, die nach dem Modell einer Holding tätig sind, bevorzugen.
- (49) Da Polen die Steuer so gestaltet hat, dass bestimmte Unternehmen (und zwar Einzelhändler mit niedrigen Monatsumsätzen — kleinere Einzelhändler — und Einzelhändler nach dem Geschäftsmodell des Franchisings oder unabhängige Einzelhändler (ohne Handelskette im Hintergrund)) bevorzugt und andere (Einzelhändler mit hohen Umsätzen — größere Einzelhändler — und Einzelhandelsketten, die nach dem Modell einer Holding tätig sind) benachteiligt werden, ist das Referenzsystem auf eine Weise selektiv gestaltet, die vor dem Hintergrund der Ziele der Steuer, die Umsätze aller Marktteilnehmer am Einzelhandel zu besteuern, nicht gerechtfertigt ist. Folglich vertritt die Kommission die Auffassung, dass das geeignete Referenzsystem im vorliegenden Fall die Erhebung einer einheitlichen (pauschalen) Steuer auf die monatlich erzielten Umsätze aus Einzelhandelsverkäufen ist, ohne dass die progressive Steuersatzstruktur Teil des Systems ist.

4.1.3.2. Abweichung vom Referenzsystem

- (50) Als zweiter Schritt muss ermittelt werden, ob die Maßnahme von der Anwendung der Referenzregeln zum Vorteil bestimmter Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation hinsichtlich der systemimmanenten Ziele des Referenzsystems befinden, abweicht.
- (51) Nach Artikel 6 Absatz 1 wird keine Steuer auf den 17. Mio. PLN nicht überschreitenden Teil des Monatsumsatzes aus Einzelhandelsverkäufen eines Einzelhändlers erhoben. Für eine beträchtliche Zahl von Einzelhändlern, vor allem in der Lebensmittelbranche, bedeutet die Freistellung, dass sie von jeglicher Besteuerung des Umsatzes, den sie aus ihren Einzelhandelsverkäufen erzielen, befreit sind, da ihr monatlicher, aus diesem Engagement erzielter Umsatz 17 Mio. PLN nicht übersteigt. Nach öffentlich zugänglichen Daten ⁽²⁸⁾ wurden für den Monat September 2016 109 Steuererklärungen zur Festsetzung des Steuerbetrags für Einzelhandelsumsätze abgegeben, während den Schätzungen des polnischen Ministeriums für Finanzen zufolge rund 200 000 Marktteilnehmer im Einzelhandel des Landes tätig sind. Infolgedessen fällt die überwiegende Mehrheit der in der Lebensmittelbranche in Polen tätigen Unternehmen unter die in Artikel 6 Absatz 1 des Gesetzes genannte Umsatzschwelle und entrichtet keine Einzelhandelssteuer.
- (52) Für die Einzelhändler, deren Monatsumsatz 17 Mio. PLN überschreitet, wird der Umsatz unter dem Schwellenwert von 17 Mio. PLN von der Besteuerung befreit, wird der Monatsumsatz über 17 Mio. PLN, aber nicht über 170 Mio. PLN mit einem Steuersatz von 0,8 % besteuert, wird der Teil des Umsatzes, der 170 Mio. PLN überschreitet, mit einem Steuersatz von 1,4 % besteuert.
- (53) Polen macht einen Unterschied zwischen der „gestuften Progression“ und der „linearen Progression“ und macht geltend, dass keine Abweichung vom Referenzsystem bestünde, da alle Steuersätze (d. h. die Steuerbefreiung entsprechend einem Steuersatz von 0 % und die Steuersätze von 1,4 % und 0,8 %) unter gleichen Bedingungen auf alle Unternehmen angewendet würden. Beide Arten der progressiven Besteuerung führen jedoch zu unterschiedlichen effektiven Durchschnittssteuersätzen, die auf verschiedene Unternehmen aufgrund ihrer Umsätze — die der Gegenstand der Besteuerung sind — und damit letztlich ihrer Größe angewendet werden. Das folgende Beispiel von drei Einzelhändlern (Steuerpflichtigen), die Umsätze von 10 Mio. PLN, 100 Mio. PLN bzw. 750 Mio. PLN erzielen, zeigt, dass, obwohl alle Einzelhändler denselben Steuersätzen unterworfen sind und obwohl derselbe Anteil ihrer Einnahmen in dieselben drei Stufen fällt, sich ihr effektiver Durchschnittssteuersatz deutlich unterscheidet. In der Tat zahlt Einzelhändler 1 keine Steuern je 100 PLN an erzieltm Umsatz, Einzelhändler 2 hat dafür eine Steuerlast von etwa 0,7 PLN zu tragen und Einzelhändler 3 eine Steuer von etwa 1,2 PLN.

Monatliche Umsatzerlöse aus Einzelhandelsverkäufen	Einzelhändler 1 10 Mio. PLN	Einzelhändler 2 100 Mio. PLN	Einzelhändler 3 750 Mio. PLN
Fällige Steuer auf Umsatzanteil von höchstens 17 Mio. PLN	0	0	0

⁽²⁸⁾ Siehe <https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5> (auf Polnisch). Die Summe der von allen Steuerpflichtigen angemeldeten geschuldeten Einzelhandelssteuern belief sich in diesem Monat auf 114 Mio. PLN. Etwa 70 % dieser Summe, d. h. 78,9 Mio. PLN, entfallen auf die 10 größten in Polen tätigen Einzelhändler, und nur 12 Marktteilnehmer unterlagen dem höchsten Steuersatz von 1,4 %. Siehe auch „Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce“, Fundacja Republikańska, Warschau 2016, zur Zahl der Marktteilnehmer im Einzelhandel in Polen.

Monatliche Umsatzerlöse aus Einzelhandelsverkäufen	Einzelhändler 1 10 Mio. PLN	Einzelhändler 2 100. Mio. PLN	Einzelhändler 3 750. Mio. PLN
Fällige Steuer auf den Umsatzteil von über 17 Mio. PLN aber nicht über 170 Mio. PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Fällige Steuer auf den Umsatzteil von über 170 Mio. PLN	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN × 0,014)
Fällige Gesamtsteuer	0	664 000 PLN	9 344 000 PLN
Effektiver Durchschnittssteuersatz	0 %	0,664 %	1,246 %

- (54) Wie diese Tabelle zeigt, erfolgt die unterschiedliche Behandlung der Einzelhändler (Steuerpflichtigen) abhängig von ihrem Umsatz und daher ihrer Größe genau aufgrund der progressiven Steuersätze und der Bemessungsstufen, auf die jene angewendet werden. Aufgrund des im Gesetz festgelegten progressiven Charakters der Steuersätze sind Unternehmen mit einem hohen Umsatz verglichen mit Marktteilnehmern mit niedrigem Umsatz sowohl deutlich höheren Grenzsteuersätzen als auch deutlich höheren Durchschnittssteuersätzen unterworfen. Daher kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die im Gesetz eingeführte progressive Steuersatzstruktur vom Referenzsystem — bestehend aus einem einheitlichen (pauschalen) Steuersatz auf Verkäufe aus dem Einzelhandel für alle in Polen im Einzelhandel tätigen Unternehmen — zugunsten der Einzelhändler mit niedrigem Umsatz und daher kleineren Händlern abweicht.
- (55) Aus den dargelegten Gründen vertritt die Kommission die Auffassung, dass die Maßnahme vom Referenzsystem abweicht und daher dem ersten Anschein nach selektiv ist.

4.1.3.3. Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus des Systems

- (56) Nachdem die Kommission dargelegt hat, dass eine staatliche Maßnahme dem ersten Anschein nach selektiv ist, da sie Unternehmen in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation hinsichtlich des Referenzsystems unterschiedlich behandelt, liegt es in der Hand des Mitgliedstaats, eine Rechtfertigung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems beizubringen. Eine Maßnahme, die vom Referenzsystem abweicht, ist nicht selektiv, wenn sie durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt ist. Dies ist der Fall, wenn die selektive Behandlung das Ergebnis inhärenter Mechanismen ist, die erforderlich für das Funktionieren und die Effektivität des Systems sind ⁽²⁹⁾.
- (57) Polen führt an, dass, wenn die progressive Steuerstruktur des Gesetzes als diskriminierend gelte, was es bestreite, sie aufgrund ihres Umverteilungszwecks gerechtfertigt sei, wie es bei gewinnbasierten Steuern der Fall sei. Polen macht weiterhin geltend, dass Unternehmen mit einem hohen Umsatz zahlungsfähiger seien, dass solche Unternehmen sich des Skaleneffektes erfreuten, dass solche Unternehmen die Möglichkeit hätten, Druck zu ihrem eigenen Vorteil auf die Marge der Hersteller und Lieferanten auszuüben und dass sich solche Unternehmen oft Steueroptimierungsstrategien bedienten.
- (58) Die Kommission erinnert daran, dass das Gesetz Unternehmen nach der Höhe ihres Umsatzes besteuert. Im Gegensatz zu gewinnbasierten Steuern ⁽³⁰⁾ berücksichtigt eine umsatzbasierte Steuer nicht die Kosten, die bei der Erzielung des Umsatzes entstehen. Daher treffen Umsatzsteuern Unternehmen eher aufgrund ihrer Größe als aufgrund ihrer Profitabilität oder Zahlungsfähigkeit, ihrer Möglichkeit Effizienzgewinne aus Skaleneffekten zu

⁽²⁹⁾ Siehe z. B. Urteil *Paint Graphos* u. a., C-78/08 bis 80/08; ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69.

⁽³⁰⁾ Siehe Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, Randnr. 24 (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3). Die Äußerung zur Umverteilungslogik, die einen progressiven Steuersatz rechtfertigen kann, wird ausdrücklich für auf Gewinn- oder (Netto-)Einkommenssteuern und nicht in Bezug auf Umsatzsteuern getan.

generieren, ihrer Möglichkeit die Margen von Herstellern und Lieferanten zu ihren eigenen Gunsten zu beeinflussen und der Möglichkeit die ihnen von Polen unterstellten Steueroptimierungsstrategien auszunutzen⁽³¹⁾. Daher kann keiner dieser Faktoren als Rechtfertigung für eine progressive, auf den Umsatz eines Unternehmens erhobene Steuer darstellen.

- (59) Progressive Umsatzsteuern können nur durch die Natur und den inneren Aufbau, d. h. die innere Logik, des Steuersystems gerechtfertigt sein, wenn das spezifische, von der Steuer verfolgte Ziel progressiver Steuersätze bedarf. Ist z. B. eine Umsatzsteuer dazu bestimmt nachteilige äußere Auswirkungen aufzufangen, könnte ein bestimmter Grad an Progression gerechtfertigt sein, wenn belegt würde, dass die äußeren Auswirkungen, die durch die der Steuer unterworfenen Aktivitäten entstehen, auch progressiv ansteigen, wenn sich der Umsatz (oder die Größe) des Steuerpflichtigen erhöht. Die polnischen Behörden haben dazu keine Rechtfertigung vorgelegt.
- (60) Dementsprechend stellt die Kommission fest, dass die progressiven Steuersätze der Umsatzsteuer nicht durch die Natur und den inneren Aufbau des Referenzsteuersystems gerechtfertigt sind. Die Maßnahme ist daher ein selektiver Vorteil für Einzelhandelsunternehmen mit einem niedrigen Umsatzniveau (und daher für kleinere Unternehmen).

4.1.4. Mögliche Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels innerhalb der Union

- (61) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV muss eine Maßnahme den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und Auswirkungen auf den Handel innerhalb der Union haben, um eine staatliche Beihilfe darzustellen.
- (62) Die Einzelhandelssteuer wird auf alle Unternehmen angewandt, die einen Umsatz aus bestimmten Einzelhandelsverkäufen in Polen erzielen. Der Einzelhandel in Polen ist für den Wettbewerb offen und durch die Präsenz von Marktteilnehmern aus den Mitgliedstaaten geprägt. Genauso ist es möglich, dass in Polen niedergelassene Einzelhandelsmarktteilnehmer in anderen Mitgliedstaaten aktiv sind — oder es in Zukunft sein werden. Daher beeinträchtigt jede Beihilfe zugunsten bestimmter Marktteilnehmer den Handel innerhalb der Union.
- (63) In der Tat hat der progressive Charakter der Einzelhandelssteuer Auswirkungen auf die Wettbewerbssituation des von ihr betroffenen Unternehmens. Insofern die Maßnahme Unternehmen mit niedrigeren Umsätzen von einer Steuerpflicht befreit, der sie nachzukommen hätten, wären sie denselben Steuersätzen unterworfen wie Unternehmen mit hohen Umsätzen, stellt der selektive, aus dieser Maßnahme erwachsende Vorteil eine Betriebsbeihilfe dar. Der Gerichtshof hat durchgängig die Auffassung vertreten, dass Betriebsbeihilfen den Wettbewerb verfälschen, sodass jede, solchen Unternehmen gewährte Beihilfe als den Wettbewerb verfälschend oder ihn zu verfälschen drohend gelten muss, da sie deren finanzielle Lage auf dem polnischen Einzelhandelsmarkt stärken. Ebenso können höhere Steuersätze für größere Einzelhandelsunternehmen (höhere Umsätze) die Verkäufe großer Einzelhändler bremsen und ihren Marktanteil reduzieren oder sie aus dem Markt drängen. Der Wettbewerb würde verfälscht, da Einzelhändler nicht nur auf der Basis ihrer Effizienz und Konkurrenzfähigkeit auf dem Markt miteinander konkurrierten, sondern sich auch noch unterschiedlicher Steuerbehandlung ausgesetzt sähen, die abhängig von ihrem Umsatz und nicht durch die von ihnen verursachten negativen äußeren Auswirkungen gerechtfertigt ist.
- (64) Hinsichtlich der Beobachtungen Polens zur Struktur des Einzelhandelssektors merkt die Kommission an, dass die Tatsache, dass Polen geltend mache⁽³²⁾, der progressive Steuersatz begrenze negative Veränderungen der Handelsmuster (Verschwinden kleiner Einzelhandelsbetriebe gekoppelt mit einem Anwachsen des großformatigen Handels), die laut Polen zurzeit den Wettbewerb verfälschten, nichts Anderes als eine Bestätigung dafür ist, dass die Maßnahme in der Absicht verabschiedet worden sei, das Wettbewerbsumfeld des Einzelhandelssektors in dem Land zu beeinflussen.
- (65) Folglich ist die Kommission der Auffassung, dass die Maßnahme den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und Auswirkungen auf den Handel innerhalb der Union hat.

4.1.5. Schlussfolgerung

- (66) Da alle Voraussetzungen des Artikels 107 Absatz 1 AEUV erfüllt sind, gelangt die Kommission zu dem Schluss, dass die Einzelhandelssteuer mit ihren progressiven Steuersätzen eine staatliche Beihilfe im Sinne der genannten Bestimmungen darstellt.

⁽³¹⁾ Darüber hinaus kann ein Netzwerk von Franchisenehmern, die unter derselben Marke tätig sind, auch gemeinsam einen ähnlichen Einfluss auf die Margen der Produzenten und Lieferanten haben wie große integrierte Marktteilnehmer und diesen möglicherweise missbrauchen. Dennoch werden sie zum Zweck der Einzelhandelssteuer anders behandelt.

⁽³²⁾ Siehe Polens Vortrag vom 7. November 2016 bei der Kommission in Reaktion auf den Einleitungsbeschluss.

4.2. Vereinbarkeit der Beihilfen mit dem Binnenmarkt

- (67) Staatliche Beihilfen gelten als mit dem Binnenmarkt vereinbar, wenn sie in eine der in Artikel 107 Absatz 2 AEUV ⁽³³⁾ genannten Kategorien fällt, und sie kann als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar gelten, wenn die Kommission feststellt, dass sie in die in Artikel 107 Absatz 3 AEUV aufgeführten Kategorien fällt ⁽³⁴⁾. Es trägt jedoch der Mitgliedstaat, der die Beihilfe gewährt, die Beweislast dafür, dass die gewährte staatliche Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 2 oder Artikel 107 Absatz 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist ⁽³⁵⁾.
- (68) Die Kommission stellt fest, dass die polnischen Behörden keine Argumente für die Vereinbarkeit der Einzelhandelssteuer mit dem Binnenmarkt vorgebracht haben. Polen äußerte sich nicht zu den im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifeln hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme.
- (69) Die Kommission ist der Auffassung, dass keine der Ausnahmen in den genannten Bestimmungen anwendbar ist, da die Maßnahme keines der in diesen Bestimmungen aufgelisteten Ziele anzustreben scheint. Die Beihilfe kann daher nicht als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden.

4.3. Rückforderung der Beihilfe

- (70) Das Gesetz wurde der Kommission niemals mitgeteilt oder von ihr als vereinbar mit dem Binnenmarkt erklärt. Da es sich um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV handelt und um eine neue Beihilfe im Sinne des Artikels 1 Buchstabe c der Verordnung (EU) 2015/1589, die unter Verstoß gegen das Durchführungsverbot nach Artikel 108 Absatz 3 AEUV in Kraft gesetzt wurde, stellt die Maßnahme eine rechtswidrige Maßnahme im Sinne des Artikels 1 Buchstabe f der Verordnung (EU) 2015/1589 dar.
- (71) Die Konsequenz aus der Feststellung, dass das Gesetz eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellt, ist, dass die Beihilfe von ihren Empfängern nach Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 von den Begünstigten zurückzuzahlen ist.
- (72) Jedoch hat Polen infolge der von der Kommission im Einleitungsbeschluss erlassenen Aussetzungsanordnung mit Schreiben vom 7. November 2016 bestätigt, dass es die Zahlung der Einzelhandelssteuer nach dem Gesetz ausgesetzt habe.
- (73) Daher wurde im Rahmen der Maßnahme effektiv keine staatliche Beihilfe gewährt. Aus diesem Grund gibt es keine Notwendigkeit, eine Rückzahlung einzufordern.

5. SCHLUSSFOLGERUNG

- (74) Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass Polen die betreffende Beihilfemaßnahme unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt hat.
- (75) Dieser Beschluss greift etwaigen Verfahren nach Artikel 258 AEUV über die Vereinbarkeit der Maßnahme mit den Grundrechten im AEUV, insbesondere der Niederlassungsfreiheit nach Artikel 49 AEUV, nicht vor —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Die durch das Gesetz vom 6. Juli 2016 über die Steuer auf den Einzelhandelsverkauf eingeführte Einzelhandelssteuer mit der progressiven Steuersatzstruktur stellt eine staatliche Beihilfe dar, die im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, und wurde von Polen unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 dieses Vertrags rechtswidrig in Kraft gesetzt.

Artikel 2

Polen stellt alle noch ausstehenden Beihilfezahlungen aus der in Artikel 1 genannten Maßnahme mit Wirkung vom Zeitpunkt der Annahme dieses Beschlusses ein.

⁽³³⁾ Die Ausnahmen gemäß Artikel 107 Absatz 2 AEUV betreffen: a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher; b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind; c) Beihilfen für bestimmte Gebiete der Bundesrepublik Deutschland.

⁽³⁴⁾ Die Ausnahmen gemäß Artikel 107 Absatz 3 AEUV betreffen: a) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Gebiete; b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats; c) Beihilfen zur Entwicklung bestimmter Wirtschaftszweige oder Gebiete; d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes; e) Beihilfen aufgrund eines Beschlusses des Rates.

⁽³⁵⁾ Urteil Olympiaki Aeroporia Ypiresies, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, Rn. 34.

Artikel 3

Polen stellt sicher, dass dieser Beschluss binnen vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 4

1. Polen teilt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses ausführlich mit, welche Maßnahmen ergriffen wurden bzw. geplant sind, um dem Beschluss nachzukommen.
2. Polen unterrichtet die Kommission über den Fortgang seiner Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beschlusses. Auf Anfrage der Kommission legt Polen unverzüglich Informationen über die Maßnahmen vor, die ergriffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen.

Artikel 5

Dieser Beschluss ist an die Republik Polen gerichtet.

Brüssel, den 30. Juni 2017

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Mitglied der Kommission
