

also der Verpflichtung des Beauftragten, eventuelle spätere Überkompensationen, die sich aus günstigen Entwicklungen ergeben, zurückzuzahlen, wird aus ökonomischer Sicht sehr stark kritisiert, weil es den Anreiz des Unternehmens minimiere, durch Effizienzstreben zusätzliche Gewinne zu realisieren, wohlwissend, dass diese ja am Ende seitens der Bewilligungsbehörde wieder abgeschöpft werden (vgl. eingehend van Buijen/Gerritsen/van der Voort ESTAL 2014, 61 (64)). Vor dem Hintergrund dieser nicht unberechtigten Skepsis sollte die Kommission mE Zurückhaltung bei Forderungen nach der Verwendung dieses ohnehin ja nur fakultativen Rückforderungsmechanismus üben. Teilweise wurde in der Kommissionspraxis auch mit auf den Umstand abgestellt, dass die Vergabestelle hinsichtlich der Entscheidung über den Zuschlag kein Ermessen besass (Kommission 16.12.2003 – Fall N 475/2003 Tz. 59 – Schaffung neuer Stromerzeugungskapazitäten zur Gewährleistung der Versorgungssicherheit).

Bei der **zweiten Alternative einer Auswahl des Betreibers ohne öffentliche Ausschreibung** 113 ist nach dem Wortlaut des Altmark-Urteils die (beihilfefreie) staatliche Ausgleichszahlung „auf der Grundlage einer Analyse der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen, das so angemessen mit Transportmitteln ausgestattet ist, dass es den gestellten gemeinwirtschaftlichen Anforderungen genügen kann, bei der Erfüllung der betreffenden Verpflichtungen hätte, wobei die dabei erzielten Einnahmen und ein angemessener Gewinn aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen zu berücksichtigen sind“ (EuGH 24.7.2003 – C-280/00, Slg. 2003, I-7747 Rn. 93 = BeckRS 2004, 75950 – Altmark). Wie bereits erwähnt (→ Rn. 109), verlangt die Kommissionspraxis stets eine ökonomische Vergleichsanalyse, um die Frage zu beantworten, ob der Mittelempfänger ein **durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen** ist (vgl. zB Kommission 2.5.2013 – Fall SA.22843, ABl. 2013 L 220, 20 Tz. 180 – Eröffnung in Sachen SNCM und CMN). Die DAWI-Mitteilung nennt eine „**allgemein akzeptierte marktübliche Vergütung**“ als den besten Weg, das Vorliegen dieses Tatbestandsmerkmals nachzuweisen (DAWI-Mitteilung Tz. 69). Dabei erwähnt der DAWI-Leitfaden, dass Voraussetzung einer solchen sei, dass die betrachteten „Dienstleistungen in jeder Hinsicht vergleichbar sind“, verweist aber iÜ nur darauf, dass es sich hierbei um ein „*recht striktes Konzept*“ handle, dessen Vorliegen von den Besonderheiten des jeweils zu beurteilenden Einzelfalls abhängt; konkret erwähnt werden hier die in Sachverständigengutachten verwendeten Nachweise sowie dessen Methodik, Qualität und repräsentativer Charakter (DAWI-Mitteilung Tz. 71). Nach der DAWI-Mitteilung ist alleine der (hohe) Gewinn eines Unternehmens kein Indiz dafür, dass es als „*gut geführt*“ angesehen werden kann; dies wird damit begründet, dass diese Gewinne möglicherweise stark von der Marktmacht dieses Unternehmens oder sektorspezifischen Vorschriften beeinflusst sein können (DAWI-Mitteilung Tz. 71). Als unabdingbar werden sowohl die Einhaltung der auf mitgliedstaatlicher, EU- und internationaler Ebene geltenden Rechnungslegungsmaßnahmen sowie diejenige der in dem jeweiligen Mitgliedstaat bestehenden Kriterien für die Qualität der betreffenden DAWI angesehen (DAWI-Mitteilung Tz. 72). Die von der Kommission geforderte Kostenanalyse verbietet die Bezugnahme auf Kosten, die „einem Unternehmen entstehen, das ein Monopol innehat oder Ausgleichszahlungen für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen erhält, die nicht mit dem Unionsrecht im Einklang stehen“; zu berücksichtigen seien sowohl die direkt mit der DAWI verbundenen leistungsspezifischen Zusatzkosten als auch ein angemessener Anteil an den indirekten Kosten, die zwischen dem DAWI – und dem Nicht-DAWI-Bereich aufzuteilen sind (DAWI-Mitteilung Tz. 74). Hinsichtlich des weiteren, in

der Kommissionspraxis bisher nicht iE problematisierten Tatbestandsmerkmals der **angemessenen Ausstattung mit Sachmitteln** – das Altmark-Urteil spricht hier sachverhaltsspezifisch von „Transportmitteln“ – trifft die DAWI-Mitteilung die Aussage, dass als solches ein Unternehmen gilt, „das über die Ressourcen verfügt, die für die sofortige Erfüllung der öffentlichen Dienstleistungen, mit denen das für die Erbringung der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraute Unternehmen beauftragt ist, erforderlich sind“ (DAWI-Mitteilung Tz. 76).

114 Die Verwaltungspraxis der Kommission hat wiederholt darauf verwiesen, dass alleine der Vergleich mit anderen Unternehmen, deren Effizienz zweifelhaft sei, nicht genügen könne, um nachzuweisen, dass es sich um ein durchschnittliches gut geführtes Unternehmen handle; in solchen Fällen wurde auch das Argument, dass sich der Mittelempfänger in einem Branchenvergleich stets als der „Musterschüler“ erwiesen habe, nicht akzeptiert; vielmehr entgegnete die Kommission diesem Vorhalt damit, dass es sich bei diesem eher um einen „Einäugigen unter Blinden“ handeln könne (Kommission 20.11.2012 – Fall SA.33989 Tz. 50 – Poste Italiane; Kommission 2.5.2013 – Fall SA.31006 Tz. 79 – bpost). Des Weiteren hat die Kommission unter Berufung auf die absolute Höhe der gewährten Ausgleichszahlungen im Verein mit dem Umstand, dass diese in anderen Regionen nicht geleistet würden (Kommission 25.4.2012 – Fall SA.25051, ABl. 2012 L 236, 1 Tz. 231 – Zweckverband Tierkörperbeseitigung) sowie auf ihre vorgängige Spruchpraxis, in der sie schon befunden hatte, dass die zum Vergleich herangezogenen Unternehmen nicht als typisch gut geführte angesehen werden konnten, (Kommission 2.5.2013 – Fall SA.31006 Tz. 79 – bpost) das Vorliegen dieser zweiten Alternative des vierten Altmark-Kriteriums zurückgewiesen. Auch der mitgliedstaatliche Hinweis auf die (angebliche) Unvergleichbarkeit des von dem Mittelempfänger betriebenen Vertriebsnetzes wurde kommissionsseitig mit dem Argument zurückgewiesen, dass in diesem Fall zumindest ein Vergleich mit Unternehmen, die über ein kleineres Vertriebsnetz verfügten, hätte angestellt werden müssen; im Rahmen dieses Vergleiches hätte dann untersucht werden müssen, ob und inwiefern die zwischen den Vergleichsunternehmen bestehenden Kostenunterschiede auf die Größe dieses Netzes zurückgeführt werden könnten (Kommission 23.1.2013 – Fall SA.29367 Tz. 35 – Livret A de la Banque Postale).

115 Durch die Rechtsprechung sowie Kommissionspraxis nach wie vor ungeklärt ist die Frage, wie das **Verhältnis dieses vierten Altmark-Kriteriums zur sogenannten Chronopost-Rechtsprechung** (→ Rn. 88) genau zu bestimmen ist. In letzterem Urteil hatte der EuGH befunden, das in bestimmten Fallkonstellationen, wie konkret der Zurverfügungstellung einer mit staatlichen Mitteln errichteten und zur Erfüllung einer bestimmten Gemeinwohlverpflichtung bestimmten Infrastruktur, kein Marktvergleich gangbar sei, da kein Privater jemals derartiges unter bloßen Rentabilitäts Gesichtspunkten unternommen hätte (EuGH 3.7.2003 – verb. Rs. C-83/01 P, C-93/01 P und C-94/01 P, Slg. 2003, I-6993 Rn. 34 ff. = BeckRS 2003, 160834 – Chronopost I; → Rn. 88). Die Kommission hat in ihrer bisherigen Praxis die Frage der Relevanz dieses Urteils im Rahmen der Prüfung des vierten Altmark-Kriteriums ausdrücklich nicht beantwortet und dagegen in bloß tatsächlicher Hinsicht die Nichtvergleichbarkeit der Kosten bestimmter öffentlicher Betreiber mit denjenigen anderer privater Wettbewerber angenommen (Kommission 24.4.2007 – Fall E 3/2005 Tz. 168 – Finanzierung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten in Deutschland) oder den Vergleich zu (von dem Mitgliedstaat benannten) Referenzunternehmen mit dem Argument abgelehnt, dass diese nicht als effizient anzusehen seien (Kommission 20.11.2012 –

Fall SA.33989 Tz. 50 – Poste Italiane; Kommission 2.5.2013 – Fall SA.31006 Tz. 79 – bpost). ME deutet die Chronopost-Rechtsprechung allerdings in der Tat an, dass in bestimmten Fallkonstellationen der Vergleich der Kosten eines öffentlichen Betreibers mit einem hypothetischen privaten, gut geführten Unternehmen nicht möglich ist (vgl. Bartosch EStAL 2003, 375 (384 f.); ebenso Thyri EWS 2004, 444 (447)). In derartigen Fallkonstellationen müsste daher der Kostenvergleich mit einem gut geführten Unternehmen entsprechend den Einschränkungen des Chronopost-Urteils vorgenommen werden (→ Rn. 88).

b) Konsequenzen. Eines der wesentlichsten Bedenken, die unmittelbar nach 116 seiner Verkündung gegen das Altmark-Urteil formuliert worden waren und die bis zum heutigen Tage nicht ausgeräumt sind, war die (antizipierte) Schwierigkeit nationaler Gerichte, die teilweise außerordentlich vage formulierten Voraussetzungen im konkreten Fall anzuwenden (vgl. Travers EStAL 2003, 387 (390–392); Vesterdorf EStALI-Proceedings 2004, 11 (15)). Insbesondere wurde auf die Probleme hingewiesen, die ein Wettbewerber des begünstigten Unternehmens vor einem nationalen Gericht haben würde, die Nichterfüllung der vier Altmark-Kriterien nachzuweisen, da ihm ja in aller Regel jegliche Informationen über die interne Kostenstruktur des Konkurrenten fehlten (Vesterdorf EStALI-Proceedings 2004, 15). Zu letzterer Frage hat sich der Gerichtshof in der Rechtssache Laboratoires Boiron (EuGH 7.9.2006 – C-526/04, Slg. 2006, I-7529 = BeckRS 2006, 70662 – Laboratoires Boiron) geäußert. Das vorlegende (französische) nationale Gericht hatte in diesem Fall unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach nationale Beweislastregelungen, die es entweder unmöglich oder unangemessen schwierig machten, die Rückzahlung von unter Verstoß gegen Unionsrecht gezahlten Geldern zu erreichen, rechtswidrig seien (vgl. EuGH 9.11.1983 – C-199/82, Slg. 1983, 3595 Rn. 14 = BeckRS 2004, 72185 – San Giorgio sowie EuGH 9.2.1999 – C-343/96, Slg. 1999, I-579 Rn. 48 = BeckRS 2004, 76589 – Dilexport), den Gerichtshof um Auskunft darüber nachgesucht, ob im Fall der Altmark-Voraussetzungen eine Umkehr der Beweislast zu Lasten des begünstigten Unternehmens notwendig sei. Während der Generalanwalt keinen Grund sah, die geltenden Beweislastregelungen des nationalen Rechts zu verändern (GA Tizzano 7.9.2006 – SchlA C-526/04, Slg. 2006, I-7529 Rn. 68 = BeckRS 2006, 70662 – Laboratoires Boiron), urteilte die Kammer, dass in einer derartigen Situation der nationale Richter „alle ihm nach dem nationalen Recht zu Gebote stehenden Verfahrensmaßnahmen ausschöpfen“ muss, „darunter die Anordnung der erforderlichen Beweiserhebungen, einschließlich der Vorlage von Urkunden oder Schriftstücken durch eine Partei oder einen Dritten“ (EuGH 7.9.2006 – C-526/04, Slg. 2006, I-7529 Rn. 67 = BeckRS 2006, 70662 – Laboratoires Boiron).

Unabhängig von der ebenfalls teilweise sehr kritisch bewerteten Frage, ob die 117 Altmark-Kriterien tatsächlich geeignet seien, eine Begünstigung im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV auszuschließen (Vesterdorf EStALI-Proceedings 2004, 17), zeigt die bisherige Kommissionspraxis, dass keiner der im Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Urteils bereits existierenden Kompensationsmechanismen in der Praxis diesen Anforderungen entsprach. Wie das EuG rechtskräftig festgestellt hat, hat der Gerichtshof in der Rechtssache Altmark die **Anwendung der vier genannten Kriterien zeitlich nicht begrenzt** (EuGH 12.2.2008 – T-289/03, Slg. 2008, II-81 Rn. 158 = BeckRS 2008, 70248 – BUPA/Kommission). Dies bedeutet, dass auch vor der Verkündung dieses Urteils existente nationale Ausgleichsregelungen in vollem Umfang an diesen vier Voraussetzungen zu messen

sind. Dementsprechend hat bisher auch die Kommissionspraxis gehandelt. Besondere Schwierigkeiten bereiten in der Regel stets das zweite Altmark-Kriterium, dh die Notwendigkeit der Vorab-Bestimmung der Berechnungsparameter, sowie die vierte Voraussetzung, insbesondere der Vergleich mit der Kostenstruktur eines durchschnittlichen, gut geführten Unternehmens. Die bereits sehr früh in der Literatur geäußerte Auffassung, dass auf diejenigen Ausgleichsmechanismen, die diesen Kriterien nicht genügen, zumindest die Bereichsausnahmegvorschrift des Art. 106 Abs. 2 AEUV Anwendung finden müsse, um sie (wenigstens) für mit dem Unionsrecht vereinbar erklären zu können (vgl. Sinnäeve EStAL 2003, 351 (358 f.)), hat sich später in der Kommissionspraxis durchgesetzt. Die Kommission prüft daher nunmehr in all den Fällen, in denen sie das Vorliegen einer Begünstigung mangels Erfüllung aller vier Altmark-Kriterien verneint, unmittelbar anschließend, ob die Voraussetzungen des Art. 106 Abs. 2 AEUV gegeben sind und daher die Beihilfe eventuell genehmigt werden kann.

- 118 Dabei unterscheiden sich die Prüfung der Begünstigung nach den Altmark-Kriterien einerseits und diejenige nach der Bereichsausnahmegvorschrift des Art. 106 Abs. 2 AEUV (vgl. hierzu im Detail → AEUV Art. 106 Abs. 2 Rn. 1 ff.) trotz gewisser Parallelitäten nicht unwesentlich voneinander. Hinsichtlich des Erfordernisses einer klaren Definition der Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse bzw. einer gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung einschließlich der an ihre Eigenart zu stellenden Voraussetzungen sowie der Betrauung ist zwischen den beiden Tests kein Unterschied erkennbar (so auch EuG 12.2.2008 – T-289/03, Slg. 2008, II-81 Rn. 162 = BeckRS 2008, 70248 – BUPA/Kommission; vgl. des Weiteren beispielsweise Kommission 24.5.2007 – Fall E 3/2005 Tz. 163, 227, 236 wo im Rahmen der Prüfung des ersten Altmark-Kriteriums **ausdrücklich** auf die Analyse im Rahmen des Art. 106 Abs. 2 AEUV verwiesen wird). Demgegenüber ist das zweite Altmark-Kriterium im Rahmen der Bereichsausnahmegvorschrift nicht wieder zu finden. Während die zweite Altmark-Voraussetzung ausdrücklich eine **ex ante**-Bestimmung der Berechnungsparameter fordert, genügt nach der Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen des Art. 106 Abs. 2 AEUV die (bloße) **ex post**-Kontrolle einer möglichen Überkompensation (Kommission 24.5.2007 – Fall E 3/2005 Tz. 279 ff.). Hinsichtlich des dritten Altmark-Kriteriums, des Erforderlichkeitstestes, besteht demgegenüber wiederum ein Gleichklang mit der Verhältnismäßigkeitsprüfung gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV (Kommission 24.5.2007 – Fall E 3/2005 Tz. 163 unter Verweis auf Tz. 268 f.). Der vielleicht praktisch wichtigste Unterschied zwischen den beiden Maßstäben findet sich jedoch im Hinblick auf das vierte Altmark-Kriterium. Während diese vierte Voraussetzung – abgesehen von den Fällen einer öffentlichen Ausschreibung – den Vergleich mit den Kosten eines durchschnittlichen, gut geführten Unternehmens verlangt, also einen subjektiven Bewertungsmaßstab einführt, legt zumindest die Kommission ihrer Verhältnismäßigkeitsprüfung gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV lediglich die tatsächlichen Kosten des beauftragten Unternehmens zu Grunde und stellt die Frage, ob diese in Folge der staatlichen Ausgleichszahlungen evtl. überkompensiert worden sind (vgl. zu Beispielen, in denen die Erfüllung des vierten Altmark-Kriteriums abgelehnt worden ist, die Verhältnismäßigkeitsprüfung auf der Ebene des Art. 106 Abs. 2 AEUV aber dennoch positiv ausfiel: Kommission 1.10.2003 – Fall N 37/2003 – BBC Digital Curriculum; Kommission 15.10.2003 – ABl. 2005 L 142, 1 – RTP; Kommission 15.10.2003 – ABl. 2004 L 119, 1 – RAI; Kommission 10.12.2003 – ABl. 2004 L 361, 21 – France 2 und France 3; Kommission 20.2.2013 – Fall SA.34515 – irisches Risiko-

ausgleichssystem; Kommission 2.5.2013 – Fall SA.31006 – bpost). In der Rechtssache BUPA hat das Gericht der EU die Frage, ob ein derartiger Effizienztest auch im Rahmen der Vorschrift des Art. 106 Abs. 2 AEUV zur Anwendung gelangt, dagegen ausdrücklich offen lassen können (EuG 12.2.2008 – T-289/03, Slg. 2008, II-81 Rn. 297 = BeckRS 2008, 70248 – BUPA/Kommission). Nachfolgende Urteile haben inzwischen diese Rechtsunsicherheit beseitigt und eindeutig auf die Nichtanwendbarkeit eines Effizienzmaßstabs im Rahmen des Art. 106 Abs. 2 AEUV erkannt (EuG 16.10.2013 – T-275/11, ECLI:EU:T:2013:535 Rn. 129–134, 138 = BeckRS 2014, 80147 – TF1/Kommission; EuG 7.11.2012 – T-137/10, ECLI:EU:T:2012:584 Rn. 292 ff. = BeckRS 2012, 82356 – CBI/Kommission; EuG 10.7.2012 – T-520/09, ECLI:EU:T:2012:352 Rn. 152 = BeckRS 2012, 82076 – TF1 ua/Kommission). Daher ist die entscheidende Konsequenz des im Rahmen des vierten Altmark-Kriteriums zu prüfenden Effizienztestes nicht die **materielle** Frage der Vereinbarkeit eines Ausgleichsmechanismus mit dem Binnenmarkt, sondern vielmehr die prozedurale Problematik, dass eine nicht dem vierten Altmark-Erfordernis entsprechende Maßnahme der Kommission notifiziert werden muss und, sofern dies nicht geschieht, die aus der direkten Anwendbarkeit des letzten Satzes des Art. 108 Abs. 3 AEUV resultierenden Risiken entstehen (vgl. hierzu auch Bartosch EuZW 2004, 295 (300 f.); ebenso Sinnaeve EStAL 2003, 351 (360), die indes Zweifel an einer verbesserten Notifizierungsdisziplin der Mitgliedstaaten anmeldete).

3. Steuern und Abgaben

Da das MEIP staatliches Handeln mit demjenigen eines privaten, nach marktwirtschaftlichen Gesichtspunkten handelnden Wirtschaftsteilnehmers vergleicht, ist es dann nicht anwendbar, wenn es **rein hoheitlichen Charakter** besitzt. Denn in derartigen Fällen kann kein Privater (hypothetisch) an die Stelle der öffentlichen Hand gesetzt werden (→ Rn. 3). Für den speziellen Bereich der Steuern hat der EuGH entschieden, dass es für die Anwendbarkeit des MEIP nicht auf die Form ankommt, in der der Staat handelt, sondern vielmehr darauf, ob dieses Handeln auf seiner Rolle als Hoheitsträger oder als Anteilseigner eines Unternehmens beruht. Sofern ein Mitgliedstaat die Anwendbarkeit des MEIP auf eine Steuermaßnahme behauptet, ist er nach dieser Rechtsprechung verpflichtet, „eindeutig und anhand objektiver und nachprüfbarer Nachweise [zu] belegen, dass er die durchgeführte Maßnahme in seiner Eigenschaft als Anteilseigner“ durchführt (EuGH 5.6.2012 – C-124/10 P, ECLI:EU:C:2012:318 Rn. 81 f. = BeckRS 2012, 81042 – EDF/Kommission).

Im fiskalischen Bereich kann der betreffende wirtschaftliche Vorteil bereits entstehen, bevor dieser positiv festgestellt ist. So hat die Unionsjudikatur befunden, dass für den Fall, dass die von einer Steuer geltend gemachten Abzugsposten (im Zeitpunkt der Annahme des Kommissionsbeschlusses) unklar sind, die **alleinige Möglichkeit der Gewährung eines solchen Vorteils** ausreichend ist. Konkret heißt es in den betreffenden Schlussanträgen, denen der Gerichtshof gefolgt ist: „In einem solchen Fall, wenn es im Rahmen einer Prüfung im Voraus, d. h. in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Steuerregelung, nicht möglich ist, die genaue Tragweite dieser Komponenten und daher ihre Auswirkungen auf die Besteuerung zu bestimmen, weil diese Tragweite von der Verwirklichung außerhalb der Regelung liegender und von einem Geschäftsjahr zum anderen unterschiedlicher Elemente abhängt, die sich erst zu einem Zeitpunkt nach dem

119

120

Erlass der fraglichen Steuerregelung verwirklichen, wird es nicht möglich sein, im Voraus zu bestimmen, ob diese Komponenten in jedem Steuerjahr den Vorteil ausgleichen können, der sich aus der Anwendung dieses von der in Rede stehenden Regelung vorgesehenen Vorzugssteuersatzes ergibt. Mit anderen Worten, wenn es nicht möglich ist, die Tragweite der Abzüge im Voraus zu bestimmen, wird es nicht möglich sein, im Voraus zu wissen, ob sie den Vorteil, der sich aus der Anwendung des Vorzugssteuersatzes ergibt, in allen Steuerjahren ausgleichen können. Es wird daher nicht möglich sein, das Vorliegen eines solchen Vorteils in allen maßgeblichen Steuerjahren im Voraus auszuschließen.“ (vgl. GA Pitruzzella 4.3.2021 – SchIA C-362/19 P, ECLI:EU:C:2020:838 Rn. 104, s. auch Rn. 115 = BeckRS 2021, 3232 – Kommission/Fútbol Club Barcelona).

- 121 Wenn nunmehr der Staat im rein hoheitlichen Bereich handelt, bedeutet dies allerdings nicht, dass er hier stets vollkommen beihilfefrei handelt. Eine Begünstigung liegt nach der Unionsprechung nämlich auch dann vor, wenn staatliche Maßnahmen die **Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte** (EuGH 15.3.1994 – C-387/92, Slg. 1994, I-877 Rn. 13 f. = BeckRS 2004, 76937 – Banco Exterior de España). Ein klassischer Anwendungsfall dieser Rechtsprechung sind **Steuerbeihilfen**, wo die öffentliche Hand idR (zu der Möglichkeit der Anwendbarkeit des MEIP → Rn. 4) hoheitlich handelt. Die Anwendung des MEIP, maW die Frage, ob das Unternehmen die fragliche wirtschaftliche Vergünstigung auch unter normalen Marktbedingungen erhalten hätte, ist daher im Bereich fiskalischer Maßnahmen, die dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen sind, unzulässig (vgl. in diesem Sinne auch Schön CMLR 1999, 911 (923); ebenso Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, Rn. 137, 194–196, 199).

- 122 Entscheidend ist, dass im Steuerbereich die Mitgliedstaaten (mangels unionsrechtlicher Harmonisierung mit der Ausnahme mehrwertsteuerrechtlicher Regelungen) eine **umfangliche Souveränität** genießen, die bei der Anwendung des beihilferechtlichen Verbotstatbestandes zu berücksichtigen ist. Einerseits gilt, daher, dass Steuerregelungen nur auf der Grundlage der Art. 116 und 117 AEUV ausnahmsweise harmonisiert werden können und diese beschränkte Unionskompetenz nicht durch eine Anwendung der beihilferechtlichen Regelungen des Vertrages ausgehöhlt werden darf; Art. 116 AEUV sieht hierbei einen Beurteilungsspielraum für die Kommission bei ihrer Entscheidung vor, ob sie gegen Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten einschreitet, die eine Verzerrung innerhalb der EU hervorrufen. Wenn daher die betreffende Verzerrung im Interesse der Union beseitigt werden muss, ist die Kommission gehalten, ihre Befugnisse aus den Art. 116 und 117 AEUV zur Anwendung zu bringen und nicht diejenigen nach den Art. 107 und 108 AEUV (vgl. so ausdrücklich GA Geelhoed 29.4.2004 – SchIA C-308/01, Slg. 2004, I-4777 Rn. 71 ff., insbes. Rn. 77 = BeckRS 2004, 76120 – GIL Insurance). Auf der anderen Seite entspricht es allerdings auch der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass der Umstand, dass eine bestimmte Maßnahme steuerlicher Art ist, nicht zur Unanwendbarkeit der beihilferechtlichen Regelungen des Vertrages führen kann (EuGH 2.7.1974 – C-173/73, Slg. 1974, 709 Rn. 26 ff. = BeckRS 2004, 71968 – Italien/Kommission). Dieses Spannungsverhältnis zwischen der Souveränität der Mitgliedstaaten in fiskalischen Angelegenheiten und der hierbei beschränkten Unionskompetenz gemäß den Art. 116 und 117 AEUV einerseits und der Zuständigkeit der Kommission auf der Grundlage der Art. 107 und 108 AEUV andererseits wird in Rechtsprechung und Kommissionspraxis dadurch

gelöst, dass bei Steuermaßnahmen zwischen **systemimmanenten** Vergünstigungen, **die durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sind**, einerseits und **systemfremden** Vergünstigungen andererseits, bei denen dies nicht der Fall ist, unterschieden wird (ständige Rechtsprechung seit EuGH 2.7.1974 – C-173/73, Slg. 1974, 709 Rn. 33 = BeckRS 2004, 71968 – Italien/Kommission; ebenso zB EuGH 17.6.1999 – C-75/97, Slg. 1999, I-3671 Rn. 33 = BeckRS 2004, 77761 – Belgien/Kommission; EuGH 29.4.2004 – C-308/01, Slg. 2004, I-4777 Rn. 72 = BeckRS 2004, 76120 – GIL Insurance; EuGH 15.12.2005 – C-148/04, Slg. 2005, I-11137 Rn. 51 = BeckRS 2005, 70988 – Unicredito Italiano). In der Praxis wird diese Differenzierung (meistens) beim Tatbestandsmerkmal der **Selektivität** und nicht bei demjenigen der **Begünstigung** vorgenommen. Teilweise ist im Schrifttum indes dafür plädiert worden, die Frage der Systemimmanenz einer fiskalischen Regelung ausschließlich im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Begünstigung zu prüfen, da auch systemimmanente Differenzierungen zwischen bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen zwar sehr wohl selektiv sein könnten, diese allerdings dann, wenn sie durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt seien, erst die Gleichbehandlung dieser Gruppen bedingten, so dass sich in der Konsequenz kein wirtschaftlicher Vorteil ergebe. Nach dieser Auffassung wirkt sich die Prüfung der Systemimmanenz auf der Ebene der Selektivität verkürzend auf dieses Tatbestandsmerkmal aus (in diesem Sinne Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, Rn. 246; Rossi-Maccanico EStAL 2007, 215 (224)). Für die Praxis hat diese Frage der dogmatischen Einordnung jedoch mE keine Auswirkungen. Danach muss in einem **ersten Schritt** zunächst stets festgestellt werden, welche **allgemeine Regel** gilt. Unzulässig ist in diesem Zusammenhang die Bezugnahme auf günstigere Steuerrechtsregelungen in anderen Mitgliedstaaten der Union, in denen Wettbewerber des begünstigten Unternehmens ansässig sind. Nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte muss der wirtschaftliche Vorteil im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV stets nach einem „Bezugspunkt in einem gegebenen rechtlichen System“ bestimmt werden. Anderenfalls liefe „in Ermangelung einer Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Steuervorschriften auf Gemeinschaftsebene [...] dieser Vergleich darauf hinaus, aufgrund der Unterschiede in den Regelungen der Mitgliedstaaten unterschiedliche tatsächliche und rechtliche Verhältnisse miteinander zu vergleichen“ (EuG 22.1.2013 – T-308/00, Slg. 2004, II-1933 Rn. 81 = BeckRS 2013, 80142 – Salzgitter). Dabei bildet bei der vorrangigen Bestimmung des (steuerlichen Referenzsystems) das gesamte Gebiet ein und desselben Mitgliedstaates das maximale Referenzgebiet (ständige Rechtsprechung: EuGH 11.11.2004 – C-73/03, ECLI:EU:C:2004:711 Rn. 28 – Spanien/Kommission; EuG 7.11.2014 – T-219/10, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 71–75 = BeckRS 2014, 82407 – Autogrill España/Kommission; EuG 7.11.2014 – T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938 Rn. 75–79 = BeckRS 2014, 82547 – Banco Santander und Santusa/Kommission; die Urteile des EuG in den Rechtssachen T-219/10 sowie T-399/11 sind zwar beide im Rechtsmittel aufgehoben worden, indes ohne, dass der Gerichtshof an der hier interessierenden Aussage Anstoß genommen hätte). Hieran zeigt sich die Unterschiedlichkeit und zugleich Komplementarität des beihilferechtlichen Verbotstatbestandes einerseits und der Harmonisierungsnorm des Art. 116 AEUV. Letztere setzt das Vorliegen unterschiedlicher Rechtsvorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten voraus und zielt darauf ab, die hierdurch verursachten Verzerrungen der allgemeinen Marktbedingungen zu heilen, wohingegen Art. 107 Abs. 1 AEUV wettbewerbsverzer-

renden Vorschriften auch dann entgegensteht, wenn diese auch in anderen Mitgliedstaaten der Union existieren (vgl. hierzu Schön EStAL 2006, 495 (499)). Entscheidend ist daher die Identifizierung der rechtlichen Rahmenbedingungen, die einheitlich auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen Anwendung finden. Danach muss in einem **zweiten Schritt** bestimmt werden, ob die zu prüfende Regelung zu Gunsten bestimmter Steuerpflichtiger oder bestimmter Steuersachverhalte von dieser allgemeinen Regel abweicht. Schließlich ist dann in einem **dritten Schritt** die Differenzierung zwischen **systemimmanenten** und **systemfremden** Unterscheidungen vorzunehmen und dementsprechend zu prüfen, ob die unterschiedliche Behandlung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt ist (NoA Tz. 128). Auf diese Prüffreiheitsfolge ist es ohne Einfluss, ob die Frage der Rechtfertigung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems auf der Ebene der Begünstigung oder vielmehr auf derjenigen der Selektivität geprüft wird. Wie noch im Detail gezeigt werden wird (→ Rn. 170, → Rn. 199 ff.), ist diese Rechtfertigungsprüfung hinreichend flexibel angelegt, um auch diejenigen Aspekte mit aufzunehmen, deren Vernachlässigung die Vertreter der og Gegenauffassung befürchten. Aus Praktikabilitätszwecken soll daher auch im Rahmen dieser Darstellung der in Rechtsprechung und Kommissionspraxis zumeist vorfindbaren Einordnung dieser Frage unter das Merkmal der Selektivität gefolgt werden (hierzu im Detail → Rn. 148 ff.). Das Vorstehende ist zwischenzeitlich so ausdrücklich von der Unionsrechtsprechung bestätigt worden. Diese (also die Unionsjudikatur) befindet, dass bei einer steuerlichen Maßnahme die Prüfung des wirtschaftlichen Vorteils einerseits und diejenige der Selektivität andererseits zusammenfallen. Denn es ist gerade die Abweichung von dem zuvorderst festzustellenden „Normalsystem“ bzw. der „Referenzregelung“, die den wirtschaftlichen Vorteil begründet (EuGH 21.9.2023 – C-831/21 P, ECLI:EU:C:2023:686 Rn. 36 f. = BeckRS 2023, 25018 – Fachverband Spielhallen ua/Kommission unter Hinweis auf EuGH 8.11.2022 – verb. Rs. C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859 Rn. 69–71 = BeckRS 2022, 30275 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission). MaW fallen Vorteils- und Selektivitätsprüfung bei Steuerregelungen notwendigerweise zusammen. Hierbei gilt bei allgemeinen Steuerregelungen des Weiteren, dass das Vorliegen eines Vorteils nicht notwendigerweise nachgewiesen werden muss; vielmehr reicht die Möglichkeit einer Vorteilsentstehung aus (EuGH 4.3.2021 – C-362/19 P, ECLI:EU:C:2021:169 Rn. 104, 115 = BeckRS 2021, 3232 – Kommission/Fútbol Club Barcelona; ebenso EuG 26.10.2022 – T-668/21, ECLI:EU:T:2022:677 Rn. 58 = BeckRS 2022, 28730 – Siremar/Kommission).

- 123 Eine besondere Ausprägung findet der Vorteilsbegriff nach einer Rechtsprechung des EuG bei **indirekten Verbrauchssteuern**. Diese betrifft einen Fall, in dem Airlines unterschiedlich hohe Flugpassagiersteuern in Abhängigkeit von der geflogenen Entfernung auferlegt worden waren. Nur dann, wenn die Differenz zwischen der höheren Steuer, die den normalen Besteuerungsfall bildete, und der niedrigeren Steuer, die für eine bestimmte definierte Gruppe von Luftfahrtgesellschaften, welche die nach der geflogenen Entfernung eingegrenzten Flüge durchführten, galt, nachweislich nicht an die Verbraucher, iE die Fluggäste, weitergegeben, sondern diese Differenz eins zu eins zur Erhöhung des Nettoflugpreises (also ohne die Steuer) verwendet worden sei, sei der gesamte Differenzbetrag als Begünstigung der Airline anzusehen. Die Kommission sei daher in jedem Einzelfall gehalten, nachzuprüfen, in welchem Umfang diese Steuer an die Verbraucher weitergegeben worden sei. Nur in dem Umfang, in dem dies nicht geschehen