

Werner Christof HASLEHNER

Steuerbeihilfen für die Daseinsvorsorge – Alte Probleme und neue Entwicklungen zum gemeinwirtschaftlichen Ausgleich

Inhaltsübersicht

I	Einleitung	344
II	Die besondere Stellung der Daseinsvorsorge in Europa.....	344
1.	Der Begriff der Daseinsvorsorge	344
2.	Die Sonderstellung der Daseinsvorsorge im Beihilfenrecht: verbotener Vorteil oder angemessener Ausgleich?.....	346
III	Von <i>Ferring</i> bis <i>BUPA</i> : Beihilfen für die Daseinsvorsorge durch Steuern und „parafiskalische Abgaben“	350
1.	Kategorisierung: Arten von Steuerbeihilfen	350
2.	Rechtsprechung zu Steuerbeihilfen in der Daseinsvorsorge: Offene Fragen zur Anwendung des gemeinwirtschaftlichen Ausgleichs.....	354
3.	Zusammenfassung.....	357
IV	Jüngste Entwicklungen bei Steuerbeihilfen im Bereich der Daseinsvorsorge	359
1.	Körperschaftsteuerbefreiung für öffentlich kontrollierte Unternehmen in Italien	359
a)	Sachverhalt und Entscheidung der Kommission.....	359
b)	Entscheidung des EuG	360
c)	Bewertung.....	361
2.	Steuervergünstigungen für Krankenversicherung – zum alternativen irischen Risikoausgleichssystem nach <i>BUPA</i>	363
a)	Das System des abgestuften Steuerabsetzbetrages	363
b)	Vorliegen einer Beihilfe	364
c)	Vereinbarkeit der Beihilfe als Maßnahme für die Daseinsvorsorge ...	365
d)	Bewertung.....	365
V	Fazit und Ausblick	367

Beihilfen im Bereich der Daseinsvorsorge stellen den Rechtsanwender auch sieben Jahre nach *Altmark* weiterhin vor zahlreiche praktische Probleme, die von der Definition der Daseinsvorsorgeleistungen bis zum Nachweis effizienter Leistungserbringung reichen. Diese Probleme werden umso größer, wenn Steuerregelungen nach beihilferechtlichen Regeln untersucht werden, da diese kaum in

das System der vier Ausgleichskriterien einzupassen sind. Die Schwierigkeiten und mögliche Lösungen werden zB durch die jüngste Entscheidung der Kommission (N 582/2008) zu Steuervergünstigungen iZm dem Krankenversicherungssystem Irlands aufgezeigt, die ein interessantes Licht auf das Zusammenspiel von *Altmark* und der EuG-Entscheidung *BUPA* wirft.

I Einleitung

Steuerliche Maßnahmen von EU-Mitgliedstaaten stellen das europäische Wettbewerbsrecht vor besondere Anforderungen: während die Form einer Maßnahme für die Anwendbarkeit der Beihilfenbestimmungen grundsätzlich ohne Bedeutung ist,¹ sind selektive Steuervergünstigungen in ihrer Wirkung schwieriger fassbar, was sowohl die Rechtfertigung als auch die Rückforderung unzulässig gewährter Vorteile verkompliziert.

Im Bereich der Daseinsvorsorge erhöht sich die Komplexität der Beurteilung durch die Erschwernisse und Unklarheiten, die sich aus der Rechtsprechung von EuGH und EuG vor und nach der bekannten *Altmark*-Entscheidung ergeben.

Es ist die Aufgabe dieses Beitrages, die bisherige Entwicklung im Bereich der Steuerbeihilfen für die Daseinsvorsorge kurz nachzuzeichnen und auf Basis einer systematischen Darstellung der Erkenntnisse Besonderheiten des Steuerrechts und mögliche Fortentwicklungen zu analysieren. Dem Ziel eines Jahrbuchs entsprechend liegt das Hauptaugenmerk dabei insbesondere in der zweiten Hälfte der Untersuchung auf jüngeren Entscheidungen des EuG bzw der Kommission, von denen wenigstens letztere sich überraschend in augenscheinlichen Widerspruch zur vorangegangenen Judikatur setzt.

II Die besondere Stellung der Daseinsvorsorge in Europa

1. Der Begriff der Daseinsvorsorge

Der Begriff Daseinsvorsorge ist dem EU-Vertrag² fremd; er geht auf das deutsche Verwaltungsrecht und *Ernst Forsthoff* zurück, der diesen als die Gesamtheit von allem, „was von Seiten der Verwaltung geschieht, um die Allgemeinheit oder nach objektiven Merkmalen bestimmbare Personenkreise in den Genuß nützlicher Leistungen zu versetzen“,³ definierte und damit sowohl wirtschaftliche als auch nichtwirtschaftliche Leistungen umfasst. Demgegenüber kennt der EU-Vertrag nur den Begriff der „Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen

1 Vgl Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 16.

2 Mit dem am 1. 12. 2009 in Kraft getretenen Vertrag von Lissabon werden die Verträge zur Gründung der EU und der EG in den Vertrag über die Europäische Union (EU) und den Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union (AEU) umbenannt und die Artikelnummerierung geändert. In der Folge werden auch die aktuellen Artikelbezeichnungen durch die in Klammer gesetzten Artikelnummern vor Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon ergänzt.

3 Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts¹⁰, Bd. I, Allgemeiner Teil (1973) 370, zitiert nach Boysen/Neukirchen, Europäisches Beihilferecht und mitgliedstaatliche Daseinsvorsorge (2007) 19.

Interesse“, der insbesondere in Art 14 EU (Ex-Art 16 EU) und in Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) Erwähnung findet und anders als die Daseinsvorsorge im Allgemeinen auf bloß wirtschaftliche Tätigkeiten eingeschränkt ist.⁴ Eine Definition des gemeinschaftsrechtlichen Begriffes findet sich allerdings nicht im Primärrecht,⁵ sodass – abgesehen von jenen Bereichen, die einer sekundärrechtlichen Harmonisierung unterliegen⁶ – die Kompetenz zur Festlegung der konkreten Inhalte von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse im Wesentlichen den Mitgliedstaaten zukommt.⁷ Der Europäischen Kommission kommt nur eine auf bloße Missbrauchskontrolle eingeschränkte Kompetenz zu.⁸ Zwar legen die Gerichte gewisse Mindestkriterien, die eine Dienstleistung im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse charakterisieren, fest, diese bleiben allerdings wenig greifbar. *Boysen/Neukirchen* führen dafür Universalität, Kontinuität, Qualität und Erschwinglichkeit an.⁹ Sowohl EuG als auch EuGH wenden diese zwar mitunter an, verlangen aber kein kumulatives Vorliegen.¹⁰ Tatsächlich stellen die Kriterien der (gleichmäßigen) Qualität und Erschwinglichkeit einer Leistung auch nur näher bestimmende Subkriterien des Prinzips der Universalität dar,¹¹ welches zusammen mit dem obligatorischen Charakter¹² einer gemeinwirtschaftlichen Aufgabe¹³ den Begriff in seinem Kern bestimmt. Darüber hinaus werden die einzelnen Kriterien in der Rechtsprechung tendenziell weit ausgelegt.¹⁴ Hinsichtlich der Dienstleistungen im nichtwirtschaftlichen Bereich greift der

-
- 4 Vgl die Unterscheidung in „Dienstleistungen von allgemeinem Interesse“ und „Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ im Weißbuch der Kommission zu Dienstleistungen von allgemeinem Interesse, KOM(2004) 374 endg., 27.
- 5 Statt vieler Jaeger, *Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben* (2006) Rz 132; auch die Protokollerklärung Nr. 26 zu Art 24 AEU widmet sich nur der Bestätigung der Wichtigkeit der mit der Daseinsvorsorge zusammenhängenden europäischen Werte, die unter anderem im Ermessensspielraum der Behörden und der Vielfalt der jeweiligen Dienstleistungen gesehen werden.
- 6 Vgl *Boysen/Neukirchen*, *Europäisches Beihilferecht und mitgliedstaatliche Daseinsvorsorge* (2007) 22.
- 7 Koenig, *Daseinsvorsorge durch Wettbewerb!*, *EuZW* 2001, 481; zu den vom EuGH herausgearbeiteten Charakteristika von Dienstleistungen von allgemeinem Interesse siehe *Boysen/Neukirchen*, *Europäisches Beihilferecht und mitgliedstaatliche Daseinsvorsorge* (2007) 22 f sowie Karayigit, *The Notion of Services of General Economic Interest Revisited*, *European Public Law* 2009, 575 (583 ff).
- 8 Schwarze, *Daseinsvorsorge im Lichte des europäischen Wettbewerbsrechts*, *EuZW* 2001, 334 (335); Karayigit, *European Public Law* 2009, 575 (578 ff).
- 9 *Boysen/Neukirchen*, *Europäisches Beihilferecht und mitgliedstaatliche Daseinsvorsorge* (2007) 22.
- 10 Das EuG geht etwa in der Rechtssache BUPA auf die Voraussetzungen eines obligatorischen und universellen Charakters der Dienstleistung ein, interpretiert diese allerdings inhaltlich sehr weit, *EuG T-298/03, BUPA and others*, *Slg* 2008, II-81, Rn 186 ff.
- 11 Vgl *EuG T-298/03, BUPA*, *Slg* 2008, II-81, Rn 203.
- 12 Siehe zu letzterem *EuG T-298/03, BUPA*, *Slg* 2008, II-81, Rn 188 ff.
- 13 Der Begriff der „Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ ist dem Begriff der „gemeinwirtschaftlichen Aufgabe“ bzw „gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung“ gleichzusetzen, vgl Bartosch, *Öffentlichrechtliche Rundfunkfinanzierung und EG-Beihilfenrecht – Zehn Jahre später*, *EuZW* 2009, 684 mit Hinweis auf *EuG T-298/03, BUPA*, *Slg* 2008, II-81, Rn 162.
- 14 So verlangt etwa das Kriterium der Universalität keine Leistungserbringung gegenüber „der Gesamtheit der Bevölkerung“, sondern akzeptiert auch einen relativ be-

EU-Vertrag hingegen überhaupt nicht in die mitgliedstaatliche Regelungskompetenz ein und das Beihilfenrecht ist nicht anwendbar.¹⁵ Auch wenn die Mitgliedstaaten damit nahezu¹⁶ völlig frei sind, ist festzuhalten, dass die Berufung auf Ausnahmeregelungen für Daseinsvorsorge grundsätzlich nur dann in Anspruch genommen werden können, wenn sie ihre Regelungskompetenz ausgeübt haben, also eine entsprechend klare Definition vorliegt.

2. Die Sonderstellung der Daseinsvorsorge im Beihilfenrecht: verbotener Vorteil oder angemessener Ausgleich?

Die Einschränkung der gemeinschaftsrechtlich relevanten Daseinsvorsorgeleistungen auf die so genannten „wirtschaftlichen“ Dienstleistungen ergibt sich als unmittelbare Folge des Anwendungsbereiches des europäischen Wettbewerbsrechts, welcher eine unternehmerische Tätigkeit voraussetzt. Wirtschaftliche Tätigkeiten im Bereich der Daseinsvorsorge umfassen dabei beispielsweise die Telekommunikation, der Postdienst, der Verkehr, die Energie, Hörfunk und Fernsehen.¹⁷ Diese kurze Aufzählung ist klarerweise weit von einer abschließenden Erfassung der Schnittmenge aus Daseinsvorsorge und Wettbewerbsrecht entfernt: Dem steht einerseits die mitgliedstaatliche Kompetenz zur Definition von Dienstleistungen im Allgemeininteresse entgegen, andererseits der aufgrund fortschreitender Liberalisierung sich ständig erweiternde Kreis von Bereichen, in denen diese Dienstleistungen am freien Markt angeboten werden.¹⁸

Seine Sonderstellung im Bereich des Beihilfenrechts bezieht die Daseinsvorsorge neben der bloß programmatischen Aufnahme in Art 14 EU (Ex-Art 16 EU)¹⁹ im Wesentlichen aus Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG), welcher für

grenzten Nutzerkreis (BUPA, Rn 186 f); der „obligatorische Charakter“ einer Dienstleistung ist schon dann erfüllt, wenn das betraute Unternehmen gegenüber jedem Nutzer zur Leistungserbringung verpflichtet ist (BUPA, Rn 190). Vgl Karayigit, *European Public Law* 2009, 575 (583 ff ff).

15 Vgl Art 2 der Protokollerklärung Nr. 26 zum AEU: „Die Bestimmungen der Verträge berühren in keiner Weise die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, nichtwirtschaftliche Dienste von allgemeinem Interesse zur Verfügung zu stellen, in Auftrag zu geben und zu organisieren.“ Zu den Kriterien für das Vorliegen nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten siehe Boysen/Neukirchen, *Europäisches Beihilferecht und mitgliedstaatliche Daseinsvorsorge* (2007) 109 ff (122).

16 Als eine bedeutsame Grenze der Entscheidungsfreiheit der Mitgliedstaaten werden diesbezüglich die Grundfreiheiten genannt, vgl Mestmäcker/Schweitzer, *Europäisches Wettbewerbsrecht*² (2004) § 43 Rn 26: „Der Beihilfenkontrolle entzogen ist hingegen die staatliche Betrauungsentscheidung selbst. [...] [Diese ist] am Maßstab der Grundfreiheiten, nicht aber an beihilferechtlichen Maßstäben zu messen.“

17 Schwarze, *Daseinsvorsorge im Lichte des europäischen Wettbewerbsrechts*, *EuZW* 2001, 334 (335).

18 So können zB Krankenversicherungsanstalten in einem diesbezüglich liberalisierten System ebenso zum dem Wettbewerbsrecht unterliegenden Regelungsbereich zählen (vgl EuGH in der Rs BUPA), wie Banken unter bestimmten Umständen als Erbringer von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse qualifiziert werden können (vgl Jaeger, *Bestand und Betrieb öffentliche Kreditinstitute als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse*, *JB* 2005, 419, [422 ff]).

19 Zur Bedeutungslosigkeit des Art 14 EU (Ex-Art 16 EU) im Zusammenhang mit den Wettbewerbsbestimmungen siehe König, *EuZW* 2001, 481.

Unternehmen in diesem Bereich die Anwendung der Vorschriften der EU-Verträge insoweit einschränkt, als diese zur Beeinträchtigung der Daseinsvorsorgeaufgaben führen. Daraus ergibt sich die Möglichkeit einer Rechtfertigung staatlicher Beihilfen für Unternehmen, die Dienstleistungen im Allgemeininteresse erbringen. Der Hauptanwendungsbereich dieser Sonderstellung liegt somit in den Fällen öffentlicher oder privater Unternehmen, die wenigstens teilweise von staatlicher Finanzierung profitieren. Dieser Bereich bot dementsprechend auch den Hauptschauplatz für die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zur Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Beeinträchtigung der Aufgaben gegeben ist bzw wann eine staatliche Finanzierungsleistung an derart „gemeinnützige“ Unternehmen überhaupt als Beihilfe anzusehen ist. Dreh- und Angelpunkt war dabei seit dem Grundlagenurteil in der Rechtssache *ADBHU* die Frage, unter welchen Voraussetzungen die vom begünstigten Unternehmen an die Allgemeinheit erbrachte Dienstleistung eine den Beihilfentatbestand ausschließende Gegenleistung darstellt mit der Folge, dass nicht nur die Begünstigung in jeglicher Form wettbewerbsrechtlich unbedenklich ist, sondern auch keine Notifizierung der staatlichen Leistung angezeigt war.

Die Beurteilung staatlicher Finanzierungsleistungen an gewirtschaftlich tätige Unternehmen im System der Beihilfenkontrolle ist dabei wesentlich mit der Bedeutung des Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) im Verhältnis zum Beihilfenbegriff verbunden. Die diesbezügliche Rechtsprechung drehte sich seit der „Frühzeit der Beihilfenkontrolle“²⁰ um die Frage, ob die vom Staat zugewendete Leistung als „angemessene Vergütung“ der „an die Allgemeinheit“ erbrachten Dienstleistung für die zum Entfall des für eine Beihilfe notwendigen Merkmals einer wirtschaftlichen Begünstigung führen kann.

Im Bereich privatwirtschaftlicher Tätigkeiten ist klar, dass bei angemessener Leistungsbeziehung der Beihilfentatbestand nicht erfüllt ist, wobei die Angemessenheit der staatlichen Zuwendung anhand des Privatinvestortests ermittelt wird:²¹ Würde ein vernünftig handelnder privater Investor am freien Markt für die Leistung des Unternehmens ein Entgelt in gleicher Höhe zu den gleichen Bedingungen gewähren, liegt eben keine staatliche Begünstigung iSd Art 107 AEU (Ex-Art 87 EG) vor, sondern wettbewerbsneutrales Handeln des Staates.²²

Bei gewirtschaftlichen Tätigkeiten aber versagt dieser Test: Es ist ein wesentliches Element von Daseinsvorsorgeleistungen, dass diese weitgehend unabhängig von einer Gegenleistung angeboten werden, die am freien Markt als angemessen angesehen werden könnte. Der Staat handelt gerade nicht wie ein privater Investor, eigennutzorientiert und nach rein ökonomischen Prinzipien auf finanziellen Gewinn gerichtet, sondern strebt nach der Maximierung des Gemeinnutzens im Staat, der neben finanziellen auch andere, für den privaten Investor unbeachtliche Elemente enthält. Die Angemessenheit einer Leistungsbeziehung im Bereich gewirtschaftlicher Dienstleistungen lässt sich daher nicht anhand eines Vergleichs mit einem privaten Investor beurteilen. Damit stellt sich die Frage, ob in diesen Fällen überhaupt ein angemessener Ausgleich vorliegen kann, der zum Entfall der Beihilfeneigenschaft einer Zuwendung führt. Da

20 Gündel, Staatliche Ausgleichszahlungen für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse: Zum Verhältnis zwischen Art. 86 Abs. 2 EGV und dem EG-Beihilfenrecht, RIW 2002, 222 (224).

21 Vgl Mamut in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilfenrecht 09 (2009) 329 (344 mWN).

22 Mamut in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilfenrecht 09 (2009) 329 (330 ff).

die Regelungskompetenz für die Definition von Daseinsvorsorgeleistungen ausschließlich bei den Mitgliedstaaten angesiedelt ist, ist dabei davon auszugehen, dass auch die Bestimmung der Höhe des Nutzens, den die Tätigkeit für den jeweiligen Staat hat, in seinem grundsätzlichen Ermessen stehen muss. Die Bewertung kann aber ebenso wie die Zweckfestlegung einer Missbrauchskontrolle unterworfen werden, wobei zu beachten ist, dass die Angemessenheit eines Entgelts aus Sicht des Wettbewerbsrechts nicht davon abhängen kann, welchen Wert das dadurch erworbene Gut für den Staat hat, sondern zu welchem Preis es am Markt erworben werden kann. Eben diesen Grundsatz hat der EuGH auch in seiner wegweisenden *Altmark*-Entscheidung zum Ausdruck gebracht, wo er als wesentliches viertes Kriterium der Angemessenheit eines Ausgleichs verlangt, dass die vergüteten Kosten der gemeinwirtschaftlichen Leistungserbringung nicht über jene hinausgehen, die ein durchschnittliches Unternehmen hätte.²³

Zu der Frage, ob eine staatliche Leistung überhaupt als tatbestandsaus-schließender Ausgleich außerhalb eines „marktgerechten“ Verhaltens qualifiziert werden kann, stehen drei verschiedene Theorien in Rechtsprechung und Lehre miteinander im Widerstreit:

Ihren Ausgang nahm die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *ADBHU* betreffend Zahlungen an Unternehmen, die zur Sammlung und Beseitigung von Altölen verpflichtet worden waren: es handle sich dabei „nicht um Beihilfen im Sinne der Artikel 92 ff EWG-Vertrag [107 ff AEU], sondern um die Gegenleistung für die von den Abhol- oder Beseitigungsunternehmen erbrachten Leistungen“.²⁴ Dieser so genannte „Ausgleichsansatz“ (*compensation approach*) wurde vom EuGH in seiner nachfolgenden Rechtsprechung beibehalten²⁵ und näher konkretisiert, wobei insbesondere der Zusammenhang des Ausgleichs mit den Zusatzkosten der Empfänger aufgrund ihrer Verpflichtungen klarer herausgearbeitet wurde. Einen entsprechenden Äquivalenzzusammenhang verlangte der EuGH in der Rechtssache *Ferring* betreffend die steuerliche Begünstigung von Arzneigroßhändlern, die als Ausgleich für die diesen auferlegte Verpflichtung zur Gewährleistung einer flächendeckenden Versorgung in bestimmten Gebieten von einer speziellen Abgabe auf Arzneimittel befreit war. Soweit die gewährte Befreiung nämlich den tatsächlichen Zusatzkosten entspricht, bewirke sie keinen Vorteil, sondern nur, dass die Großhändler und ihre Konkurrenten vergleichbaren Wettbewerbsbedingungen ausgesetzt seien.²⁶ Über die Kosten hinausgehende Vorteile sind nach diesem Ansatz hingegen jedenfalls als unzulässige Beihilfe

23 EuGH C-280/00, *Altmark*, Slg 2003, I-7747, Rn 95.

24 EuGH 240/83, *ADBHU*, Slg 1985, I-531, Rn 18.

25 Es wird zwar im Schrifttum vorgebracht, dass der EuGH in der Rechtssache *Banco Exterior* (EuGH C-387/92, *Banco Exterior de España*, Slg 1994, I-877) dem Beihilfenansatz gefolgt ist, indem er die dort in Frage stehende Steuerbefreiung als Beihilfe qualifizierte, die einer Rechtfertigung nach Art 106 Abs 2 AEU zugänglich sein könne (vgl Karayigit, *Under the triangle rules of competition, state aid and public procurement: public undertakings entrusted with the operation of services of general economic interest*, ECLR 2009, 542 [548 ff]). In diesem Fall handelte es sich allerdings um eine „Altbeihilfe“, sodass das Verhältnis der Artikel 107 und 106 AEU nicht entscheidungserheblich war: eine Anzeigepflicht bestand ja ohnedies nicht. Da der EuGH außerdem die Möglichkeit einer Rechtfertigung einer Beihilfe für Daseinsvorsorge in der neueren Rechtsprechung nicht ausschließt, ist ein Widerspruch zum Ausgleichsansatz jedenfalls nicht deutlich zu erkennen.

26 EuGH C-53/00, *Ferring*, Slg 2001, I-9067, Rn 27.

anzusehen.²⁷ Eine abschließende Konkretisierung nahm der EuGH schließlich in der Rechtssache *Altmark* vor, wo er als wesentliche Neuerung verlangte, dass der Ausgleich nicht nur die tatsächlichen Kosten nicht überschreiten dürfe, sondern einem Unternehmen auch dann ein Vorteil gewährt würde, wenn zwar nur dessen Mehrkosten ausgeglichen werden, diese aber über den durchschnittlichen Kosten eines vergleichbaren Unternehmens lägen.²⁸ Diese Entwicklung ist auf Basis der Vorjudikatur konsequent: ein Vorteil für ein Unternehmen liegt auch darin, wenn bestehende Ineffizienzen in der Kostenstruktur eines mit Daseinsvorsorge beauftragten Unternehmens durch den Staat aufgefangen werden: auch die Daseinsvorsorge soll insoweit dem Wettbewerb unterliegen.²⁹

Im Schrifttum wurde die Fortführung des Ausgleichsansatzes in der Rechtssache *Ferring* kritisiert. Hauptkritikpunkt war dabei, dass durch diese „Tatbestandslösung“ die staatlichen Maßnahmen von vornherein keiner Prüfung durch die Kommission unterlägen und Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) weitgehend leer liefe.³⁰ Auch das EuG war dem Ausgleichsansatz von Beginn an nicht gefolgt, sondern hatte in einer Reihe von Entscheidungen versucht, einen anderen Weg durchzusetzen: Nach dem sogenannten „Beihilfenansatz“ (*state aid approach*) sind auch Ausgleichsleistungen des Staates für eine gemeinwirtschaftliche Aufgabe ungeachtet eines behaupteten Gegenleistungscharakters jedenfalls als Beihilfen zu qualifizieren, können aber unter den in Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) genannten Voraussetzungen gerechtfertigt sein (daher auch als „Rechtfertigungslösung“ bezeichnet). Die Pflicht zur Anzeige der Vergünstigung an die Kommission bleibt dabei bestehen. Das EuG entschied diesem Ansatz entsprechend in der Rechtssache *FFSA* betreffend staatliche Steuervergünstigungen für die französische Post, dass im vollen Umfang der Begünstigung eine Beihilfe vorlag, wenngleich diese – da sie die Zusatzkosten der gemeinwirtschaftlichen Leistungserbringung nicht überstieg – unter Anwendung der Ausnahme für Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse gerechtfertigt war.³¹ Diese Sichtweise wurde vom EuGH zwar bestätigt,³² allerdings ging er dabei auf mögliche Unterschiede zu seinem Ausgleichsansatz nicht ein, da schon aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Zurückweisung geboten war. Das EuG selbst folgte der Rechtfertigungslösung infolgedessen in seiner Entscheidung in der Rechtssache *SIC*.³³ In seiner jüngsten Entscheidung in der Rechtssache *BUPA* schließlich folgte das EuG zwar dem Ausgleichsansatz, relativierte allerdings die in *Altmark* vom EuGH aufgestellten Kriterien in wesentlichen Punkten.³⁴

27 Vgl Kahl, Der weiterentwickelte Ausgleichsansatz in der Daseinsvorsorge, wbl 2003, 401 (405).

28 EuGH C-280/00, *Altmark*, Slg 2003, I-7747, Rn 95.

29 Siehe dazu schon den Beitrag von König, EuZW 2001, 481.

30 Gundel, RIW 2002, 222 (224 ff); Lindner, The Impact of the Decision of the European Court of Justice in *Ferring* on European State Aid Law, *European Public Law* 2003, 359 (363 ff); so auch Generalanwalt Léger in seinen zweiten Schlussanträgen zur Rechtssache C-280/00, *Altmark*, Slg 2003, I-7797, Rn 79 ff.

31 EuG T-106/95, *FFSA and others*, Slg 1997, II-229, Rn 167 ff.

32 EuGH C-175/97 P, *FFSA and others*, Slg 1998, I-1303.

33 EuG T-46/97, *SIC*, Slg 2000, II-2125.

34 EuG T-289/03, *BUPA and others*, Slg 2008, II-81; siehe dazu näher unten III.2.; grundsätzlich dazu Kahl/Müller, Fünf Jahre nach *Altmark* – Was blieb von den „Daseinsvorsorge-Kriterien“? in Jaeger (Hrsg) *Jahrbuch Beihilferecht* 09 (2009) 351 (360 ff).

Der dritte Ansatz zu Beihilfen für Daseinsvorsorgeleistungen wurde von Generalanwalt *Jacobs* in seinen Schlussanträgen zur Rechtssache *GEMO* entwickelt: Der so genannte „Gegenleistungsansatz“ (*quid pro quo approach*) stellt eine vermittelnde Position zwischen dem Ausgleichsansatz und dem Beihilfenansatz dar und unterscheidet zwischen jenen Fällen, in denen ein „unmittelbarer und offensichtlicher Zusammenhang“ der staatlichen Leistung mit einer „klar definierten“ gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung des Leistungsempfängers vorliegt und jenen, wo ein solcher Zusammenhang fehlt. Bei ersteren kann nach diesem Ansatz demnach ein tatbestandsausschließender Ausgleich vorliegen, für letztere Maßnahmen hingegen käme allenfalls eine Rechtfertigung unter Zugrundelegung von Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) in Betracht.³⁵ Der EuGH griff diesen Ansatz in der Rechtssache *GEMO*, wo die Begünstigten nämlich tatsächlich überhaupt keine gemeinwirtschaftliche Aufgabe übernommen hatten,³⁶ zwar nicht auf, allerdings kann in der Konkretisierung hinsichtlich der Voraussetzung der Betrauung und klaren Definition der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung in *Altmark* wohl ein Widerhall der Ausführungen von Generalanwalt *Jacobs* in den Schlussanträgen zu *GEMO* gesehen werden.³⁷

Im Ergebnis ist die Frage, ob eine Zuwendung einen Vorteil darstellt und daher den Beihilfentatbestand erfüllt, aber wegen Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) gerechtfertigt ist, oder aber schon aufgrund der Angemessenheit der Gegenleistung nicht als Vorteil qualifiziert wird, materiell-rechtlich unbedeutend – schließlich liegt in beiden Fällen kein Verstoß gegen das Beihilfenverbot vor. Bedeutung erlangt die Unterscheidung aber aus den verfahrensrechtlichen Bestimmungen betreffend die Anzeigepflicht des Mitgliedstaates an die Kommission und das Durchführungsverbot für (tatbestandsmäßige) Beihilfen.³⁸

III Von *Ferring* bis *BUPA*: Beihilfen für die Daseinsvorsorge durch Steuern und „parafiskalische Abgaben“

1. Kategorisierung: Arten von Steuerbeihilfen

Der Begriff der „Steuerbeihilfen“ umfasst im weitesten Sinn alle gemäß Art 107 AEU (Ex-Art 87 EG) tatbestandsmäßigen Begünstigungen, die unmittelbar oder mittelbar auf steuerliche Regelungen zurückgehen. Den größten Anteil daran haben **Steuerbefreiungen** verschiedenster Art.³⁹ Daneben sind insbesondere

35 Schlussanträge GA *Jacobs*, C-126/01, *GEMO*, Slg 2003, I-13769, Rn 118 ff.

36 Vgl *Bartosch*, Die Kommissionspraxis nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Altmark* – Worin liegt das Neue? *EuZW* 2004, 295 (299).

37 Vgl *Karayigit*, *ECLR* 2009, 542 (552), der die *Altmark*-Entscheidung als eine Mischung des Ausgleichsansatzes mit dem Gegenleistungsansatz bezeichnet.

38 Dazu näher unten III.3.

39 Der letzte Beihilfenanzeiger der Europäischen Kommission (7.12.2009) weist den Anteil der Steuerbefreiungen am Gesamtvolumen aller Beihilfen im Jahr 2008 mit 8%, den der Steuerstundungsmaßnahmen mit unter 1% aus, weist aber darauf hin, dass dieses Bild durch die Finanzkrise verzerrt ist – einerseits durch die ungewisse Höhe der gewährten Staatsgarantien (die dadurch möglicherweise einen höheren Anteil einnehmen als tatsächlich realisiert wird), andererseits durch die Tatsache, dass Steuervergünstigungen unterdurchschnittlich oft zum Einsatz kommen, da

Steuerstundungsmaßnahmen davon umfasst. Damit ist eine erste Kategorisierung **nach dem ökonomischen Effekt** einer Steuermaßnahme beim Beihilfempfänger vorgenommen.⁴⁰ In beiden Fällen liegt ohne Zweifel eine Vergünstigung vor, die einen wirtschaftlichen Vorteil für den jeweiligen Steuerpflichtigen und eine Zuwendung von staatlicher Seite darstellt und damit idR den Beihilfenatbestand erfüllt, sofern sie nicht eine dem Steuersystem immanente Differenzierung darstellt; der Vorteil ergibt sich in der zweiten Kategorie allerdings ausschließlich aus dem positiven Zinseffekt durch die spätere Besteuerung. Innerhalb der beiden Kategorien lässt sich eine weitere Einteilung **nach der konkreten Ausgestaltung** der Sonderregelung treffen:

In die Kategorie der Steuerbefreiungen fallen dabei zB Steuerbefreiungen im engeren Sinn (im Wege einer Ausnahme von der Bemessungsgrundlage oder der Anwendung eines Nullsteuersatzes), Steuergutschriften, Steuer(satz)mindierungen, Kostenpauschalierungen, Absetzbeträge und Freigrenzen. Die Kommission weist auch auf eine Unterteilung in Maßnahmen, bei denen das Ausmaß des gewährten Vorteils von der Höhe der ansonsten bestehenden **Steuerschuld abhängig** ist, und solchen, die **unabhängig** vom Bestehen und der Höhe der Steuerschuld gewährt werden (zB Steuergutschriften, die pauschal zustehen und bei Überschreiten der tatsächlichen Steuerschuld zu einer Auszahlung („Negativsteuer“) führen), hin.⁴¹ In der Kategorie der Steuerstundungen wären demgegenüber insbesondere vorzeitige Abschreibungen, die Bildung unverteuerter Rücklagen, besondere Rückstellungen, die Verteilung der Steuerbemessungsgrundlage auf mehrere Steuerperioden⁴² sowie die Gewährung von Steueraufschub anzuführen.⁴³

Steuern idR an Gewinn, Umsatz oder ähnliche Kennzahlen anknüpfen, welche in Krisenzeiten ohnedies zu einer marginalen Steuerbelastung führen. Im mehrjährigen Durchschnitt (2006-2008) stellen Steuerbefreiungen – bereinigt von „Krisenmaßnahmen“ allerdings 42% der gewährten Beihilfen, Steuerstundungen weitere 1%. Vgl State Aid Scoreboard Autumn 2009 Update, Facts and figures on State aid in the EU Member States, SEC(2009) 1638. Die Statistik zeigt, dass der Anteil von Steuerbeihilfen in den vergangenen Jahren merklich zunimmt: Noch 2006 verweist Jaeger auf einen langjährigen Gemeinschaftsdurchschnitt „um die 25%“ mit Verweis auf die Statistiken bis 1999, wobei allerdings die Frage der Vergleichbarkeit der damaligen mit den aktuellen Daten im Hinblick auf die Bereinigung von „Krisenmaßnahmen“ hier offen bleiben muss.

- 40 Ihrer Wirkung entsprechend ordnet die Kommission denn auch Steuerbefreiungen der gleichen Kategorie wie Zuschüsse, Steuerstundungen der gleichen Kategorie wie so genannte „soft loans“, also zinsgünstige oder bzw zinslose Darlehen, ein.
- 41 State aid Scoreboard - Conceptual and methodological remarks: Categories of aid, verfügbar im Internet unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/conceptual_remarks.html. Diese Unterscheidung geht bereits auf den ersten Bericht über Staatliche Beihilfen in der EG von 1989 zurück; vgl Sutter, Beihilfen im materiellen Steuerrecht, in Studiengesellschaft Wirtschaft und Recht (Hrsg), Beihilfenrecht (2004) 37 (39).
- 42 Soweit diesbezüglich ein progressiver Steuersatz zur Anwendung kommt, führt eine Verteilung auf mehrere Steuerperioden allerdings zu einem endgültigen Steuervorteil, der dementsprechend in die Kategorie der Steuerbefreiungen fielen.
- 43 Für eine Reihe von Beispielen für Steuerbeihilfen in der Praxis siehe Mamut in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilfenrecht 09 (2009) 329 (339).

Die Kommission hat in ihrer „Mitteilung Unternehmensbesteuerung“⁴⁴ eine Einteilung in drei Kategorien vorgenommen, wobei sie ausschließlich auf den **Anknüpfungspunkt der Begünstigung im Steuererhebungsverfahren** abgestellt wird, während insbesondere unterschiedliche ökonomische Wirkungen der einzelnen Regelungen ausgeblendet bleiben: Demnach unterscheidet sie Maßnahmen, die zur Herabsetzung der Steuerlast (1) durch eine Minderung der Bemessungsgrundlage, (2) durch eine Ermäßigung des Steuerbetrags oder (3) durch eine der Steuerfestsetzung nachgelagerte Maßnahme (Zahlungsaufschub, Aufhebung der Steuerschuld oder Ratenzahlung) führen.⁴⁵

Die soeben vorgenommenen Kategorisierungen haben – soweit ersichtlich – allerdings weder materielle noch verfahrensrechtliche Auswirkungen auf die Beihilfenprüfung. Es handelt sich dabei nur um unterschiedliche Erscheinungsformen einer Beihilfe, wobei die erfolgte Aufzählung und Kategorisierung insbesondere dazu dienen soll, das Verständnis für die Fülle von Möglichkeiten einer (mehr oder weniger verdeckten) Begünstigung durch die Mitgliedstaaten zu fördern. Demgegenüber kann eine Einteilung nach der **Abgabensart**, im Rahmen derer eine Beihilfe gewährt wird, dazu dienen, Unterschiede in der Anwendbarkeit bestimmter Rechtfertigungsgründe oder anderer Aspekte aufzuzeigen. Insbesondere ist hier die Unterscheidung zwischen Steuern und parafiskalischen Abgabensystemen zu nennen. Der wesentliche Unterschied ist dabei in der Zweckwidmung der Abgabe zu erkennen.⁴⁶ Parafiskalische Abgabensysteme sind aufgrund der engen Verknüpfung der Abgabenerhebung mit der Verwendung der eingehobenen Mittel in ihrer Gesamtheit einer beihilfenrechtlichen Prüfung zu unterwerfen, wodurch insbesondere die Ausnahme für Daseinsvorsorgeleistungen größere Bedeutung erlangt als bei herkömmlichen Steuern.⁴⁷ Durch die Zweckbindung kann eine hinreichende Verknüpfung zwischen Begünstigung und Belastung hergestellt werden, die zur Anwendbarkeit der *Altmark*-Kriterien führt.⁴⁸ Wird eine Abgabe zur unmittelbaren Finanzierung einer gemeinwirtschaftlichen Leistung erhoben, und liegt darin eine angemessene Gegenleistung, kann daher die Einordnung als verbotene Beihilfe entfallen.⁴⁹

44 ABI C 384/3 vom 10. 12. 1998.

45 Europäische Kommission, Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABI C 384/3 vom 10. 12. 1998, Rz 9.

46 Zum Begriff der parafiskalischen Abgabe siehe Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 279 ff, der fünf Merkmale herausarbeitet. Die Unterschiede dieser Merkmale von jenen allgemeiner Abgaben lassen sich allerdings im Wesentlichen auf das Vorliegen eines Zweckes unabhängig von der bloßen staatlichen Mittelaufbringung und der Widmung der Abgabe für diesen Zweck zurückführen.

47 Vgl Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 143, der die Anwendbarkeit der *Altmark*-Kriterien auf Steuern für ausgeschlossen hält.

48 Nach der Rechtsprechung des EuGH muss diese Zweckbindung allerdings eine hohe Intensität erreichen: Diese fordert das Bestehen eines „zwingenden Verwendungszusammenhangs“, damit die Beihilfe als Bestandteil einer Beihilferegelung angesehen werden kann. Die Abgabe muss ausschließlich der Finanzierung der Beihilfe dienen und deren Umfang somit unmittelbar beeinflussen. Vgl EuGH, C-333/07, *Société Régie Networks*, Rn 99.

49 Nicht in jedem Fall kommt es aber zu einer hinreichenden Verknüpfung: So hat der EuGH zB in der Rs *GEMO* die Erhebung einer Abgabe von bestimmten Unterneh-

Schließlich erscheint es berechtigt, steuerliche Maßnahmen im Hinblick auf ihre **Zielsetzung** weiter zu unterteilen und eine Unterscheidung zwischen allgemeinen, primär auf die staatliche Mittelaufbringung gerichteten Steuern (sog. Fiskalzwecknormen) und solchen Steuern, die zwar nicht als parafiskalisch qualifiziert werden können, da das Aufkommen ohne enge Zweckbindung verwendet wird, aber doch über den bloßen Fiskalzweck hinaus einen Lenkungseffekt bei den Steuerpflichtigen erreichen wollen (Lenkungsnormen), zu treffen.⁵⁰ Bedeutung hat diese Unterscheidung vor allem im Zusammenhang mit der Ausnahme von „systemimmanenten Differenzierungen“ im Rahmen eines Steuergesetzes: Nach ständiger Rechtsprechung der europäischen Gerichte liegt eine Beihilfe dann nicht vor, wenn eine Begünstigung auf die „innere Logik“ des untersuchten Steuersystems zurückzuführen ist.⁵¹ Fiskalzwecknormen und Lenkungsnormen unterscheiden sich insofern in ihrer Natur, woraus sich die Frage ergibt, ob diesbezüglich Aussagen im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem „inneren Aufbau des Steuersystems“ ableitbar sind.⁵² Jaeger führt diesbezüglich aus, dass für Differenzierungen in Lenkungs(steuern)normen eine Vermutung gegen die Systemimmanenz greift, da diese – ihrer Natur als Lenkungsnorm entsprechend – gerade nicht den allgemeinen Prinzipien des Steuersystems folgen, sondern eigene Zwecke und Prinzipien kennen.⁵³ Dabei gesteht er freilich selbst ein, dass diese Indizwirkung mangels klarer Abgrenzbarkeit von Fiskal- und Lenkungszwecken oftmals nicht greifen kann. ME stellt sich darüber hinaus die Frage, inwiefern die mitgliedstaatliche Abgabenhöhe nicht dazu führen muss, die Existenz verschiedener „Steuersysteme“ mit jeweils eigenen Prinzipien akzeptieren zu müssen, sodass die Überprüfung der Systemgerechtigkeit einer Differenzierung an den Grundprinzipien der jeweiligen Steuer erfolgen müsste.⁵⁴ So stellt etwa die Steueratzdifferenzierung der Normverbrauchsabgabe für Kfz mit unterschiedlichen Verbrauchs- sowie CO₂-Werten eine nicht mit allgemeinen Grundsätzen des österreichischen „Gesamtsteuersystems“ rechtfertigbare Besonderheit dar;⁵⁵ gleichwohl ist sie dem Regelungszweck der Abgabe inhärent: sie für unzulässig

men nicht in ihrem Zusammenhang mit der dadurch finanzierten Entlastung anderer Unternehmer von bestimmten Pflichten geprüft. In diesem Fall war der notwendige Verwendungszusammenhang nicht gegeben. Siehe dazu Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 342 ff, der die Rechtssache GEMO als „indirekt begünstigendes“ parafiskalisches System einordnet, in welchem die Umverteilung zwischen Beitragsverpflichteten Unternehmen zu untersuchen wären.

- 50 Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 235.
 51 ZB EuGH, C-148/04, Unicredito Italiano, Slg 2005, I-11137, Rn 51; EuGH, C-88/03, Kommission/Portugal, Slg 2006, I-7115, Rn 52.
 52 Demgegenüber hat Jaeger bereits überzeugend dargelegt, dass parafiskalische Abgabensysteme schon ihrer Natur nach nicht als systemimmanent qualifiziert werden können, siehe Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 375 f.
 53 Vgl Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 237.
 54 Vgl Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005) 104 ff; Triantafyllou in Von der Groeben/Schwarze (Hrsg) EU/EG-Vertrag⁶ (2003) Art 87 Rn 106. Auch das EuG hat die Existenz solcher „Sonderbesteuerungssysteme“ zur Rechtfertigung einer Differenzierung als systemimmanent akzeptiert, vgl EuG, T-67/94, Ladbroke Racing, Slg 1998, II-1 ff Rn 76.
 55 Siehe dazu Sutter, Beihilfen im materiellen Steuerrecht, in Studiengesellschaft Wirtschaft und Recht (Hrsg), Beihilfenrecht (2004) 37 (45).

zu erklären hieße dementsprechend, die Einführung der Abgabe insgesamt als beihilferechtlich bedenklich anzusehen. Anhand dieses Beispiels zeigt sich deutlich die Schwierigkeit und Subjektivität für die Annahme einer Tatbestandsausnahme von „Steuerbeihilfen“.

2. Rechtsprechung zu Steuerbeihilfen in der Daseinsvorsorge: Offene Fragen zur Anwendung des gemeinwirtschaftlichen Ausgleichs

Die Rechtssache *Ferring* markiert den Ausgangspunkt der Anwendung der Daseinsvorsorge-Rechtsprechung auf steuerliche Beihilfen. Quintessenz der Entscheidung war einerseits die beihilferechtliche Relevanz einer (zu) selektiven Auswahl des Besteuerungsgegenstandes,⁵⁶ andererseits die Möglichkeit einer Aufrechnung der erbrachten gemeinwirtschaftlichen Tätigkeiten der von der Abgabe entlasteten Steuersubjekte gegen die in der Steuerbefreiung liegenden Begünstigung mit der Folge, dass der Beihilfentatbestand nicht erfüllt war.⁵⁷ Hefig diskutiert und umstritten ist in diesem Zusammenhang die grundsätzliche Zulässigkeit einer Aufrechnung. Diese wird vor allem für parafiskalische Abgaben dem Grunde nach bejaht, während im Rahmen allgemeiner Steuern darauf verwiesen wird, dass es an der für eine Aufrechnung zwingend benötigten synallagmatischen Verknüpfung der erbrachten Leistung mit einer gewährten Steuerbegünstigung fehlt.⁵⁸ Nach dieser Ansicht gelte dies ohne Einschränkung, da Steuern naturgemäß einseitig und nicht auf Basis gegenseitiger Einigung gewährt werden. Letzteres trifft freilich ebenso auf parafiskalische Abgaben zu: diese werden ebenso einseitig und auf Basis eines hoheitlichen Aktes bestimmt und sind für den Abgabepflichtigen idR in keiner Weise disponibel. *Mamut* vertritt daher, dass bei Vorliegen einer besonderen hoheitlichen (quasi-synallagmatischen⁵⁹) Verknüpfung des gewährten Steuervorteils und der auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung auch eine Aufrechnung bei Steuern zulässig sein soll und vermeint darin einen Unterschied zur Ansicht von *Jaeger* zu erkennen.⁶⁰ Dieser Unterschied verschwindet allerdings, sobald man erkennt, dass im Falle einer solchen Verknüpfung nach der Definition von *Jaeger* eben nicht mehr eine gewöhnliche Steuer, sondern idR ein parafiskalisches Abgabensystem vorliegt, für welches die Zulässigkeit einer Aufrechnung nicht bestritten wird.⁶¹ Zwar

56 Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005) 128.

57 Lindner, European Public Law 2003, 359 (363).

58 Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006) Rz 143.

59 Dieser Begriff soll der Abgrenzung gegenüber einem „echten“ Synallagma dienen, das nur bei privatrechtlichen Verträgen bestehen und daher hinsichtlich hoheitlicher Abgabenregelungen tatsächlich nicht angenommen werden kann.

60 Vgl. *Mamut* in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilfenrecht 09 (2009) 329 (347 f).

61 Dies wird aus der Analyse der jeweils herangezogenen Aussagen des EuGH bzw. der Generalanwälte deutlich: *Mamut* stützt ihre Ansicht maßgeblich auf die von GA Jacobs in seinen Schlussanträgen zu GEMO angeführte Ansicht, wonach die Rs *Ferring* eine Besonderheit darstellen und daher eine Aufrechnung im Zusammenhang mit Steuern zulassen würde, weil ein unmittelbarer Zusammenhang der Verpflichtung mit der Vergünstigung vorlag. Für Jaeger ergibt sich hingegen aus der Ausgestaltung der in *Ferring* untersuchten Abgabenbegünstigung klar, dass ein para-

ist denkbar, dass im Rahmen einer allgemeinen (Fiskalzweck-)Steuer eine besondere Begünstigung für bestimmte, mit gemeinwirtschaftlichen Aufgaben betraute Unternehmen vorgesehen sind,⁶² da aber sowohl das Konzept der engen Verbindung als auch die Begriffsdefinition der parafiskalischen Abgabe fließend sind, kann bei Nachweis der entsprechenden Verknüpfung auch ohne Schwierigkeiten angenommen werden, dass in einer solchen Vergünstigung ein parafiskalisches Element der ansonsten möglicherweise als Steuer zu qualifizierenden Abgabe vorliegt. Freilich ist vor diesem Hintergrund die Frage zu stellen, ob die Unterscheidung in Steuern und parafiskalische Abgaben für Fälle der Daseinsvorsorge überhaupt noch Bedeutung hat, oder vom Konzept der aus Gesetzeszweck und -ausgestaltung ableitbaren engen tatsächlichen Verbindung von Abgabe und Verpflichtung abgelöst werden sollte, wie dies wohl Generalanwalt *Jacobs* in der Rechtssache *GEMO* im Sinn hatte. Dies freilich umso mehr, als weder ein einheitlicher gemeinschaftsrechtlicher Begriff der parafiskalischen Abgaben existiert, noch die Unterscheidung in den Urteilen der europäischen Gerichte durchgängig vorgenommen wird.

Akzeptiert man entsprechend der *Ferring*-Rechtsprechung die prinzipielle Möglichkeit einer Aufrechnung von Steuervergünstigungen, ergibt sich daraus freilich die Frage, ob die dafür entwickelten *Altmark*-Kriterien unverändert Anwendung finden können. Insoweit kann es als unstrittig gelten, dass hinsichtlich des Betrauungsaktes keine Besonderheiten bestehen, wobei der EuGH den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum hinsichtlich der Form der Betrauung einräumt.⁶³ Die bloße Ermächtigung zur Ausübung bestimmter gemeinwirtschaftlicher Tätigkeiten genügt allerdings nicht.⁶⁴

Schon das zweite Kriterium der *Altmark*-Rechtsprechung betreffend die objektive *ex-ante*-Festlegung der Parameter für die Berechnung des gemeinwirt-

fiskalisches Abgabensystem vorlag, sodass aus seiner Sicht kein Widerspruch zur Unanwendbarkeit des Ausgleichsansatzes für nicht-parafiskalische Abgaben (Steuern i.e.S.) ergibt, vgl. Jaeger, *Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben* (2006) Rz 355.

62 Zu denken ist etwa an die im österreichischen KStG festgelegten Begünstigungen für öffentlich-rechtliche Körperschaften: deren Betrauung mit öffentlichen Aufgaben steht dabei schon aufgrund ihrer Einrichtung idR ebenso außer Zweifel wie deren Stellung als beschränkt Steuerpflichtige „zweiter Art“ und der Einschränkung einer Steuerpflicht von Betrieben gewerblicher Art (§ 2 KStG) mit diesen Aufgaben verknüpft ist. Ob der dabei bestehende Zusammenhang als „unmittelbar“ iSd Rechtsprechung und Lehre zu qualifizieren ist, kann dabei hier offen bleiben; in jedem Fall erscheint es vor dem Hintergrund dieses Beispiels nicht undenkbar, unmittelbare Verknüpfungen in allgemeine Steuergesetze aufzunehmen.

63 Vgl. Lechner, *DaseinsvorsorgeE und GR der Kommission – Ein Beitrag zur Rechtssicherheit?* Jahrbuch Beihilferecht 08 (2008) 245 (259) mit Nachweisen aus der Rechtsprechung.

64 Entsprechend ist die bloße Festsetzung bestimmter Voraussetzungen, zu denen die Übernahme gemeinwirtschaftlicher Dienstleistungen unter mehr oder weniger vorherbestimmten Bedingungen gehört, nicht schon als Beauftragung anzusehen, sodass die Steuerbefreiung für gemeinnützige Tätigkeiten in Deutschland und Österreich schon diese erste Hürde einer Tatbestandsausnahme vom Beihilfenrecht kaum nehmen kann – in Betracht kommt aber möglicherweise einer Rechtfertigung mit der Systemimmanenz der Befreiung. Den Gedanken einer derart weit verstandenen „Betrauung“ ablehnend auch Droege, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat* (Habil. Frankfurt am Main 2009) 458.

schaftlichen Ausgleichs wird jedenfalls häufig Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Steuerbeihilfen bereiten, da es so gut wie ausgeschlossen erscheint, die Höhe einer durch eine Steuerbefreiung zugewendete Vergünstigung im Voraus berechnen zu können, hängt diese doch in aller Regel von Faktoren ab, welche im Voraus nicht mit Sicherheit bekannt sein können.⁶⁵ Die Lösung der Problematik kann hier allenfalls darin gesehen werden, dass nicht die konkrete Berechnung der Vergünstigung erforderlich ist, sondern nur die Parameter für die Berechnung abstrakt festgelegt sein müssen. Welche konkreten Werte diese Parameter schließlich annehmen, könnte dabei aber noch offenbleiben.⁶⁶

Das dritte Kriterium verlangt allerdings wohl wenigstens die näherungsweise Berechenbarkeit der Höhe eines Ausgleich sowie der Zusatzkosten der Auftragsübernahme, damit sicher gestellt ist, dass es zu keiner Überkompensation kommt. Das bringt der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache *Enirisorse* noch deutlich zum Ausdruck, wo er die Berechnung anhand der konkreten Kosten des beauftragten Unternehmens fordert.⁶⁷

Demgegenüber ging er in der Rechtssache nicht mehr auf die vierte Präzisierung nach *Altmark* ein, wonach höchstens die Nettomehrkosten eines durchschnittlich (effizient) geführten Unternehmens ausgeglichen werden dürften, um die Erforderlichkeit des gewährten Ausgleichs bejahen zu können. Daraus ist unmittelbar wenig ableitbar. Insbesondere war es aufgrund der Tatsache, dass schon die Überkompensation der tatsächlichen Kosten festgestellt werden konnte für den EuGH nicht notwendig, auf Überlegungen zur Überkompensation hypothetischer Kosten einzugehen. Eine Einschränkung der Voraussetzungen für einen zulässigen Ausgleich speziell für den Bereich des Abgabenrechts kann daraus nicht abgeleitet werden.⁶⁸ Dessen ungeachtet äußerte sich das Schrifttum weitgehend kritisch zur Praktikabilität und Richtigkeit des letzten der *Altmark*-Kriterien.⁶⁹

Auch das EuG scheint von der Allgemeingültigkeit der Voraussetzungen nicht überzeugt zu sein, wie die Entscheidung in der Rechtssache *BUPA* zeigt. Das Gericht erklärte dort ausdrücklich, dass schon das dritte Kriterium, die exakte Vorausberechenbarkeit der Kosten, auf das geprüfte System eines Risikoausgleichsmechanismus für irische Krankenversicherungen keine Anwendung finden könne;⁷⁰ vielmehr reiche es schon aus, dass die festgelegten Parameter der Berechnung die Voraussetzungen des zweiten Kriteriums erfüllen, solange sie nicht offensichtlich ungeeignet sind, eine Überkompensation der Kosten zu vermeiden.⁷¹ Im konkreten Fall war Irland bei der Schaffung des Ausgleichssystems mit großer Umsicht vorgegangen, um das Ziel einer Risikoaufteilung zwischen der staatlichen Krankenversicherung und den privaten Konkurrenten zu errei-

65 Vgl Mamut in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilfenrecht 09 (2009) 329 (348).

66 So auch Von Wallenberg in Grabitz/Hilf (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (38. EL 2009) Art 87 Rn 29.

67 EuGH, C-34/01, *Enirisorse*, Slg 2003, I-14243, Rn 38 f.

68 So auch Jaeger, *Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben* (2006) Rz 142.

69 So zB Bartosch, *EuZW* 2004, 295 (300) mit Hinweis auf die Entscheidung Chronopost des EuGH; Von Wallenberg in Grabitz/Hilf (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (38. EL 2009) Art 87 Rn 25; Mamut in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilfenrecht 09 (2009) 329 (349).

70 EuG, T-289/03, *BUPA and others*, Slg 2008, II-81, Rn 237.

71 Vgl dazu Kahl/Müller, Jahrbuch Beihilferecht 09 (2009) 351 (361).

chen: durch Ausgleichszahlungen sollte erreicht werden, dass die Kosten jedes Krankenversicherungsunternehmens jenen entsprechen, die es bei Vorliegen eines durchschnittlichen Risikoprofils zu tragen hätte. Dadurch wurde der Vorteil der privaten Unternehmen, deren Versicherte primär ein geringeres Risiko aufweisen, dahingehend ausgeglichen, dass alle Beteiligten im Ergebnis die gleichen Marktbedingungen vorfinden sollten.⁷² Ohne im Detail zu überprüfen, ob dieses Ziel durch die Bestimmungen auch erreicht würde, akzeptierte das EuG diese Prämisse, da die Kläger nicht in der Lage waren, Zweifel an der Eignung des Systems zu schüren. Auch im Hinblick auf das Effizienzkriterium der *Altmark*-Judikatur legte das EuG einen besonderen Maßstab an: Die Ungewissheit der Kenntnis der konkreten „Gewinner“ des Ausgleichsystems (jedenfalls auf lange Sicht) machte die Anwendbarkeit des Effizienztests von vornherein praktisch unmöglich.⁷³ Daher verlegte sich das EuG darauf, die **Neutralität des Systems gegenüber Ineffizienzen** der Marktteilnehmer zu untersuchen und kam zu dem Schluss, dass das Ausgleichssystem nicht dazu führen könne, dass erhöhte Kosten überwältigt und durch erhöhte Effizienz erreichte Gewinne abgeschöpft werden könnten.⁷⁴ Unter diesen Umständen⁷⁵ ist nicht verwunderlich, dass weder die Kommission noch das EuG eine verbotene Beihilfe angenommen haben: Der Mechanismus diente nämlich gerade der Herstellung der Wettbewerbsgleichheit in einem Markt, der aufgrund der Mischung aus Liberalisierung und Regulierung zugunsten der Versicherten nicht im Gleichgewicht war.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass hinsichtlich der Einteilung von Steuerbeihilfen insbesondere die Sonderform der parafiskalischen Ausgleichssysteme für die auf Daseinsvorsorgeleistungen beschränkte Ausnahme vom Beihilfenatbestand geeignet erscheint. „Gewöhnliche“ Steuervergünstigungen sind demgegenüber auf jene Ausnahmen eingeschränkt, die unabhängig von den Voraussetzungen einer angemessenen Ausgleichsleistung sind, insbesondere der Rechtfertigung mit dem Argument der Systemimmanenz einer Vergünstigung. Die Kategorisierung stellt allerdings eine starke Abstraktion dar, deren Hintergrund bewusst bleiben muss – wesentlich kommt es für die Kategorisierung einer Abgabe aus beihilfenrechtlicher Sicht in einem ersten Schritt nicht nur auf ihre Wirkungen, sondern auch auf ihre Zwecke an, um eine allfällige Verknüpfung mit gemeinwirtschaftlichen Aufgaben feststellen zu können. Wo keine genaue Analyse vorgenommen wird, stellt die Kategorisierung eine Gefahr dar, da sie zu einfachen Lösungen verleitet. Für parafiskalische Abgabensysteme ist festzuhalten, dass bei besonderer Ausgestaltung auch spezielle Maßstäbe ihrer Beurteilung angenommen werden können, die *Altmark*-Kriterien also nicht der

72 Siehe zur Erläuterung des Systems EuG, T-289/03, BUPA and others, Slg 2008, II-81, Rn 33.

73 EuG, T-289/03, BUPA and others, Slg 2008, II-81, Rn 248.

74 EuG, T-289/03, BUPA and others, Slg 2008, II-81, Rn 250.

75 Gegen das Vorliegen der Ineffizienzneutralität des irischen Ausgleichssystems haben freilich Kahl/Müller, Jahrbuch Beihilferecht 09 (2009) 351 (363) geltend gemacht, dass die Annahme, die Ausgleichszahlungen würden nur von Kosten abhängen, die nicht mit der Effizienz des Versicherers zusammenhängen, möglicherweise in die Irre geht.

Weisheit letzter Schluss für ihre Beurteilung darstellt, wo der Nachweis der beihilfenrechtlichen Undenklichkeit auf andere Weise erbracht wird. Es wäre aber ein Missverständnis, anzunehmen, dass der Maßstab für parafiskalische Abgaben dadurch weniger streng ist als für Steuerbeihilfen; die in *BUPA* aufgezeigten Grenzen der *Altmark*-Kriterien gelten im Prinzip für alle Beihilfen. Offen bleiben kann in diesem Zusammenhang die Frage, ob die Dehnung des Effizienzkriteriums auch außerhalb parafiskalischer Ausgleichssysteme praktische Bedeutung erlangen kann. Dies wird die weitere Entwicklung der Entscheidungspraxis und Rechtsprechung zeigen.⁷⁶

Jedenfalls ist die Effizienz des begünstigten Unternehmens nach herrschender Ansicht im Schrifttum⁷⁷ und nach der Kommissionspraxis⁷⁸ für eine Rechtfertigung nach Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) nicht zu prüfen, was erneut die Frage nach den unterschiedlichen Rechtsfolgen dieser Lösung zur Tatbestandsausnahme aufwirft. Bei Bejahung des Beihilfentatbestands ist eine Notifikation an die Kommission jedenfalls unerlässlich. Nach *Gundel* soll allerdings das Durchführungsverbot nicht greifen, wenn die Voraussetzungen für eine Rechtfertigung nach Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) vorliegt. Dies deshalb, weil zum Unterschied von einer Rechtfertigung nach Art 107 AEU (Ex-Art 87 EG) kein Ermessen der Kommission besteht, sodass „die Illegalität der Beihilfe als Rechtsfolge des Verstoßes gegen die Notifikationspflicht unangemessen“ wäre.⁷⁹ Dementsprechend könnte aber auch die Rechtsfolge eines Verstoßes nicht in der Rückabwicklung der Beihilfe bestehen; vielmehr soll nur insoweit eine Rückzahlung notwendig sein, als eine Überkompensation erfolgt, die von der Daseinsvorsorgeausnahme nicht erfasst ist.⁸⁰ Es bliebe allerdings möglich, den Mitgliedstaat wegen Verstoß gegen Verfahrensregeln mit einer Strafe zu belegen.⁸¹ Wie wahrscheinlich die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens aufgrund der unterlassenen Notifikation einer materiell zulässigen Beihilfe ist, sei allerdings dahingestellt.

Das schon bislang nicht gänzlich geklärte Verhältnis zwischen Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) zu Art 107 AEU (Ex-Art 97 EG)⁸² hat durch die Entscheidung in *BUPA* jedenfalls eine weitere Facette erhalten. Die Schwierigkeit der Abgrenzung zeigt sich zusätzlich in der jüngsten Entscheidung der Kommission zum nach Aufhebung des in *BUPA* geprüften Systems eingeführten alternativen Risikoausgleichssystem durch eine abgestufte Steuerbefreiung der Konsumenten: Obgleich dem Anschein nach kein Unterschied hinsichtlich der Wir-

76 Siehe dazu die Entscheidung der Kommission N 582/2008, unten IV.2.

77 Bartosch, *EuZW* 2004, 295 (300); Jennert, *Finanzierung und Wettbewerb in der Daseinsvorsorge nach Altmark Trans*, *NVwZ* 2004, 425 (428); Jaeger, *Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben* (2006) Rz 402 ff. AA möglicherweise noch Pernice/Wernicke in Grabitz/Hilf (Hrsg), *Das Recht der Europäischen Union* (21. EL 2003) Art 86 Rn 64, die unter Hinweis auf EuGH C-475/99 Rn 64 die Effizienz der Anbietung der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse als Kriterium der Erforderlichkeit voraussetzen.

78 Vgl die Kriterien im *DaseinsvorsorgeGR* sowie der *DaseinsvorsorgeE* (Abl. 2005 L 312/67); dazu Lechner in Jaeger (Hrsg) *Jahrbuch Beihilferecht* 08 (2008) 245 ff.

79 *Gundel*, *RIW* 2002, 222 (229).

80 So der von *Gundel* zitierte Vorschlag von GA Tizzano in seinen Schlussanträgen zur Rs *Ferring*, Rn 82.

81 Schlussanträge GA Tizzano, C-53/00, *Ferring*, *Slg* 2001, I-9067, Rn 81.

82 Vgl Jennert, *NVwZ* 2004, 425 (428 ff).

kungsweise des neuen Systems vorliegt, geht die Kommission entgegen ihrer Entscheidung in *BUPA* vom Vorliegen einer Beihilfe aus und rechtfertigt diese in der Folge mit Hinweis auf Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG). Es ergibt sich daraus die Frage nach der Bedeutung der Entscheidung in *BUPA* und die darin festgelegte Einschränkung der Anwendung der *Altmark*-Kriterien für künftige Fälle.⁸³

IV Jüngste Entwicklungen bei Steuerbeihilfen im Bereich der Daseinsvorsorge

1. Körperschaftsteuerbefreiung für öffentlich kontrollierte Unternehmen in Italien

Das EuG hatte im abgelaufenen Jahr in einer Reihe von Entscheidungen über steuerliche Begünstigungen öffentlicher Unternehmen in Italien zu befinden, die allerdings alle auf dieselbe Kommissionsentscheidung zurückgingen.⁸⁴ In den vom Gericht geprüften Fällen kam dabei sowohl das Konzept der „systemimmanenten Steuervergünstigung“ als auch die spezielle Ausnahme für Daseinsvorsorgeleistungen zur Anwendung. Da die den Fällen zugrundeliegende Entscheidung durch die Kommission bereits im Jahr 2002⁸⁵ erfolgt war, fand sich darin noch keinerlei Auseinandersetzung mit den *Altmark*-Kriterien, sondern nur die Bezugnahme auf eine mögliche Rechtfertigung nach Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG).

a) Sachverhalt und Entscheidung der Kommission

Im zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um Vorteile von Aktiengesellschaften mit mehrheitlich hoheitlicher Beteiligung, die vor allem im Bereich der Daseinsvorsorge tätig waren. Dabei wurden die Gesellschaften von sämtlichen Abgaben im Zusammenhang mit der Umwandlung von städtischen Betrieben in privatrechtliche Aktiengesellschaften befreit, nach der Umwandlung eine dreijährige Körperschaftsteuerbefreiung gewährt und schließlich die Möglichkeit eingeräumt, Darlehen unter den marktüblichen Zinsen zu erhalten. Die Kommission anerkannte hinsichtlich der ersten Begünstigung, dass ein systemimmanenter Vorteil vorlag: Die Befreiung von den Transfer-Abgaben auf Vermögensübertragungen aufgrund der Neugründung der AGs folgt nach Ansicht der Kommission einer Logik, die „das korrekte Funktionieren und die Effizienz des Steuersystems widerspiegelt“.⁸⁶ Die ausdrückliche Befreiung war nämlich nur deshalb überhaupt notwendig, weil die Umwandlung öffentlicher Betriebe in privatrechtliche Gesellschaften nicht vom italienischen Umwandlungsrecht erfasst war, das steuerliche Neutralität garantieren würde, sodass es zur prinzipiell steuerpflichtigen Liquidation und Neugründung kommen musste. In Wirklichkeit, wie die Kommission ausführte, läge aber ein und dasselbe Wirtschaftsgebilde vor, bloß in anderer Rechtsform. Die Begründung der Kommission erscheint in diesem Punkt zu kurz

83 Siehe dazu sogleich IV.2.

84 EuG, T-292/02, *Confservici*; T-297/02, *ACEA*; T-300/02, *AMGA*; T-301/02, *AEM*; T-309/02, *Acegas-APS*; T-189/03 *ASM Brescia* und T-222/04, *Italien / Kommission*.

85 Entscheidung der Kommission 2003/193/EG, Abl. 2003 L 77/21.

86 Kommissionsentscheidung 2003/193/EG Rn 81.

und stützt sich im Wesentlichen auf die Argumente der italienischen Behörden, ohne näher auf die Voraussetzungen eines „systemimmanenten Vorteils“ einzugehen. Ob nämlich der „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ tatsächlich „ein grundlegendes Prinzip des Abgabensystems darstellt“⁸⁷ – was in dieser verkürzten Form wenig überzeugend klingt⁸⁸ – muss wohl davon abhängen, ob die italienischen Vorschriften, die dies vorsehen, an sich alle Umwandlungsfälle erfassen wollen oder im Gegenteil einen Ausnahmecharakter haben, wie es etwa beim österreichischen Umgründungssteuergesetz anzunehmen ist.⁸⁹ Wäre aber ersteres der Fall, sodass zu Recht von „allgemeinen steuerlichen Vorschriften“ gesprochen werden könnte, erscheint schwer erklärbar, weshalb diese „allgemeinen“ Regeln nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar waren. Bedauerlicherweise fehlen nähere Feststellungen der Kommission in diese Richtung.

Die zweite und dritte Begünstigung qualifizierte die Kommission hingegen als verbotene Beihilfe. Dabei untersuchte sie hinsichtlich der befristeten Steuerbefreiung das von Italien vorgebrachte Rechtfertigungsargument, dass die Befreiung bloß einen Ausgleich für die Erbringung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse darstelle, kam aber zu dem Schluss, dass keine der Voraussetzungen für diese Rechtfertigung gegeben war. Weder läge eine Betrauung mit klar definierten Aufgaben vor, noch bestünde ein unmittelbarer Zusammenhang solcher Dienstleistungen (soweit sie tatsächlich erbracht wurden) mit der gewährten Steuerbefreiung: Diese knüpfte vielmehr an die Eigentümerstruktur an. Daraus ergäbe sich klar, dass die Steuerbefreiung „nichts mit der Rückerstattung der zusätzlichen Nettokosten zu tun [hat], die sich aus der Erfüllung einer Aufgabe der Daseinsvorsorge ergeben“.⁹⁰ Die Kommission ordnete in der Folge die Rückzahlung der gewährten Beihilfe an.⁹¹

b) Entscheidung des EuG

Sechs der theoretisch⁹² betroffenen Unternehmen und der italienische Staat bekämpften die Entscheidung vor dem EuG, der sich aufgrund des durch die Klagsgründe der Parteien eingeschränkten Prüfungsgegenstandes allerdings zu der Befreiung von Transfer-Leistungen nicht mehr äußerte. Es ging daher in den Fällen im Wesentlichen um die Entscheidung betreffend die dreijährige Körper-

87 KommissionsE 2003/193/EG Rn 81.

88 Das Abgabensystem ist ja im Grunde geradezu das Gegenteil von „steuerneutral“, indem es durch Differenzierung festlegt, welche Sachverhalte einer Besteuerung unterworfen werden und welche nicht.

89 Vgl. iZm Umwandlungen Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz⁴ (2007) § 7 Rz 3: „Nach allgemeinem Steuerrecht ist die übertragende Umwandlung der Liquidationsbesteuerung gem § 19 KStG zu unterwerfen“ (Herv. d. Verf.).

90 KommissionsE 2003/193/EG Rn 118.

91 Siehe auch die entsprechende Pressemitteilung der Kommission vom 5. 6. 2001, IP/02/817.

92 Tatsächlich stellte das EuG bei drei der Unternehmen fest, dass sie – vor allem wegen fehlender Gewinne, welche die Irrelevanz der Körperschaftsteuerbefreiung begründeten, mangels unmittelbarer Betroffenheit der Entscheidung nicht zur Klage berechtigt waren. Die betraf die Rs T-292/02, T-300/02 sowie T-309/02. In den beiden letzteren Rechtssachen sind Berufungen über die Entscheidung beim EuGH anhängig (C-329/09 P und C-341/09 P).

schaftsteuerbefreiung. Diesbezüglich brachten die Parteien⁹³ unter anderem vor, es fehle an der Selektivität der Begünstigung, weil sie im Wesentlichen der Regelung gemeindlicher Unternehmen entspräche;⁹⁴ dies ähnelt dem schon vor der Kommission vorgebrachten Argument, in der Befristung der Befreiung auf drei Jahre sei eher eine Schlechterstellung gegenüber dem *status quo* als eine Begünstigung zu erkennen, da Gemeindebetriebe generell befreit waren und in ökonomischer Sicht die in AGs umgewandelten Betriebe diesen glichen; soweit daher überhaupt eine Beihilfe vorlag, sei diese als bestehende Beihilfe einzustufen gewesen.⁹⁵

Umfassender setzten sich die Klagen mit der Frage nach der möglichen Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des grenzüberschreitenden Handels auseinander. Die Parteien brachten vor, dass im Bereich der von den fraglichen Unternehmen ausgeübten Daseinsvorsorgeleistungen (zulässigerweise) kein Wettbewerb bestehe, die betroffenen Unternehmen über langjährige Exklusivkonzessionen verfügten und das Tätigwerden auf Wettbewerbsmärkten sowie die Konkurrenzierung innerhalb der Daseinsvorsorge in verschiedenen Gemeindegebieten unzulässig sei.⁹⁶ Es gelang den Klägern allerdings nicht, diese Vorbringen überzeugend zu belegen: Die Begünstigung stand allen nach den untersuchten Regelungen gegründeten AGs unabhängig von ihrem Tätigkeitsfeld zu, das weder auf Daseinsvorsorgeleistungen noch auf bestimmte Gemeindegebiete begrenzt war; die Beeinträchtigung von Wettbewerb und grenzüberschreitenden Handel war daher wenigstens potentiell gegeben.⁹⁷

Schließlich behandelte das EuG in zwei der Fälle⁹⁸ die mögliche Rechtfertigung nach Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG), entschied aber auch dort (wenig überraschend) im Sinne der Kommission gegen das Vorliegen einer Rechtfertigung: Die klagenden Parteien hätten keinerlei nähere Ausführungen zu den Voraussetzungen dieser Rechtfertigung gemacht, sondern nur vorgebracht, dass die fraglichen Unternehmen „eine Tätigkeit von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse ausübten und mithin die Vorschriften auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen auf sie nicht angewandt werden dürften“⁹⁹. Auch sei das Gesetz zur Gründung der begünstigten Unternehmen angesichts seiner Struktur weder als hoheitlicher Betrauungsakt einzustufen, noch definiere es die fraglichen gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen klar und bestimmt.¹⁰⁰

c) Bewertung

Zumindest hinsichtlich der fehlenden klaren Bestimmtheit ist dem EuG ohne Vorbehalt zuzustimmen. Weiters wäre jedenfalls auch auf dieser Prüfungsebene

93 Aufgrund der Gleichartigkeit der gestellten Rechtsfrage werden in der Folge die Argumente nicht explizit bestimmten Parteien zugeordnet, obwohl nicht alle Kläger jedes Argument vorgebracht haben.

94 Vgl EuG, T-222/04, Italien / Kommission, Rn 34.

95 Kommissionsentscheidung 2003/193/EG Rn 24.

96 Vgl EuG, T-301/02, AEM, Rn 56 ff.

97 EuG, T-301/02, AEM, Rn 88 ff.

98 EuG, T-189/03, ASM Brescia; T-222/04, Italien / Kommission. Die übrigen Kläger brachten die diesbezüglichen Argumente – wohl aufgrund deren Aussichtslosigkeit – vor dem EuG nicht vor.

99 EuG, T-222/04, Italien / Kommission, Rn 113.

100 EuG, T-222/04, Italien / Kommission, Rn 114; T-189/03, ASM Brescia, Rn 129.

der vom Gericht zuvor festgestellte fehlende Zusammenhang der Daseinsvorsorgetätigkeit mit der gewährten Steuerbegünstigung herauszustellen gewesen: Denn selbst wenn die klagenden Unternehmen tatsächlich mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Aufgaben betraut wären, würde die insofern undifferenzierte Steuerbefreiung, da sie auch andere Unternehmen wegen ihrer Aktionärsstruktur erfasst, nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Aufgaben stehen. Ein Ausgleich für die Übernahme der Verpflichtungen läge somit nicht vor, ungeachtet der Höhe des Vorteils.

Die Ablehnung des Vorliegens eines Betrauungsaktes ist hingegen weniger selbstverständlich, ist doch von der Offenheit der Form einer solchen Betrauung auszugehen.¹⁰¹ Das EuG scheint hier recht formal darauf abzustellen, was der primäre Zweck des als Betrauungsakt in Frage stehenden Gesetzes war. Im konkreten Fall lag der in „der Struktur“ des Gesetzes abgebildete Zweck in der Reform der rechtlichen Möglichkeiten von Gemeinden, bestimmte gemeinwirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben. Die bloße Aufzählung bzw Definition der Tätigkeiten, für welche die behandelten Begünstigungen anfielen, reicht demnach nicht dafür aus, die Körperschaften als mit diesen Tätigkeiten betraut anzusehen, auch wenn von der Regelung nur die Körperschaften erfasst sind, die die entsprechenden Tätigkeiten ausüben. Eine Betrauung durch Gesetz kann daher nur dann angenommen werden, wenn das Gesetz einen Betrauungszweck verfolgt; unklar ist, ob dies auch eine Konkretisierung der betrauten Unternehmen erfordert.¹⁰² Die pauschale Festlegung von Voraussetzungen, unter denen Unternehmen eine (im weitesten Sinn) gemeinwirtschaftliche Dienstleistung begünstigt ausüben können, fällt nicht darunter, sodass insbesondere pauschale Steuerbefreiungen von gemeinnützigen Unternehmen nicht nach Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) rechtfertigbar sind.¹⁰³

Bemerkenswert ist schließlich noch, dass das EuG den Ausgleich eines Vorteils nach *Altmark* und die Rechtfertigung nach Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) von vornherein gemeinsam geprüft hat. Angesichts der Gleichheit des einzigen geprüften Kriteriums und wegen des expliziten Hinweises auf diese gemeinsame Prüfung¹⁰⁴ schadet dies der Klarheit freilich nicht, sondern dient vielmehr einer ökonomischen Urteilsgestaltung. Es ist auch anzumerken, dass die Kläger in den gegen die EuG-Entscheidungen eingelegten Rechtsmitteln an den EuGH keine fehlerhafte Anwendung der Ausnahme für Leistungen der Daseinsvorsorge eingewendet haben.¹⁰⁵

101 Vgl oben FN 63. So auch explizit die Daseinsvorsorgeentscheidung der Kommission (2005/842/EG) in Art 4: „Die Form des Rechts- oder Verwaltungsaktes kann von den Mitgliedstaaten frei gewählt werden“.

102 Dies stünde jedenfalls in einem Spannungsverhältnis zur Entscheidung EuG, T-289/03, *BUPA and others*, Slg 2008, II-81, Rn 182 ff, wo die irische Health Insurance Act aufgrund der darin enthaltenen detaillierten Festlegung der Verpflichtungen und Bedingungen für private Krankenversicherungsanbieter trotz ihres gänzlich allgemeinen Adressatenkreises als Hoheitsakt zur Betrauung von Unternehmen mit Daseinsvorsorgeleistungen qualifiziert wurde.

103 Vgl oben FN 64.

104 Vgl EuG, T-189/03, *ASM Brescia*, Rn 126 f.

105 Vgl die Klageschriften in den Rechtssachen C-318/09, C-319/09 und C-320/09.

2. Steuervergünstigungen für Krankenversicherung – zum alternativen irischen Risikoausgleichssystem nach *BUPA*

Nach der Nichtigerklärung des der Rechtssache *BUPA* zugrundeliegenden irischen Risikoausgleichssystems durch den irischen *Supreme Court* meldete Irland ein anderes System, basierend auf einer abgestuften Steuervergünstigung für Versicherungsnehmer bei der Kommission als Beihilfe an. Dieses neue System ist zwar von seiner Struktur her grundlegend anders aufgebaut, führt aber im Wesentlichen zu den gleichen Wirkungen wie jenes System, das vom EuG nach den *Altmark*-Kriterien nicht als Beihilfe qualifiziert wurde. Daher ist es auf den ersten Blick überraschend, dass die Kommission in der Entscheidung N 582/2008 zu einem anderen Ergebnis kommt und die Beihilfeneigenschaft des Steuervergünstigungssystems bejaht, sie aber als nach Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) gerechtfertigt ansieht. Die Entscheidung könnte somit als weiteres Indiz für die Unmöglichkeit eines tatbestandsausschließenden Ausgleichs im Bereich einer Steuerbeihilfe sein. Es wäre allerdings auch denkbar, dass die Kommission ganz bewusst eine enge Auslegung des *BUPA*-Urteils vornimmt, um den dadurch erweiterten Spielraum der Mitgliedstaaten zulasten der Prüfungskompetenz der Kommission in der Praxis einzuengen.¹⁰⁶ Dafür spricht auch, dass die Kommission in ihrer Beurteilung die Rechtssache *BUPA* vor allem bei der Prüfung des kritischen vierten *Altmark*-Kriteriums nicht erwähnt.

a) Das System des abgestuften Steuerabsetzbetrages

Das Ziel des Systems ist im Ergebnis die Erhöhung des Aufwands von privaten Krankenversicherungsanbietern mit einem geringeren Risikoprofil zugunsten der Versicherer mit einem höheren Risikoprofil.¹⁰⁷ Dies wird in der notifizierten Regelung dadurch erreicht, dass den versicherten Personen in Bezug auf ihre Prämienzahlungen zur Krankenversicherung ein Steuerabsetzbetrag¹⁰⁸ gewährt wird, der sich mit zunehmendem Alter – und somit steigendem Risiko aus Sicht des Versicherers – erhöht. Dieser Absetzbetrag wird direkt an die Versicherer ausbezahlt, die dem Versicherten eine entsprechend verminderte Prämie vorschreiben. Zur Finanzierung der Steuervergünstigung wird von allen Versicherern eine gleichbleibende Abgabe je Versicherungsnehmer eingehoben. Im Ergebnis werden dadurch die Versicherungen für jüngere Kunden aus Sicht des Versicherers verteuert bzw jene älterer Kunden günstiger, was einen Ausgleich für das höhere Risiko darstellt. Notwendig ist dieses System schließlich, da es den Versicherern nicht erlaubt ist, das tatsächlich steigende Krankheitsrisiko durch höhere Prämien auszugleichen. Gegen das System wandten sich zwei private

106 Dafür spricht insbesondere, dass die Entscheidung in *BUPA* der strengeren Kommissionspraxis betreffend die Anwendung der *Altmark*-Kriterien widerspricht. Auch in der *BUPA* zugrundeliegenden Entscheidung hatte die Kommission eine – nach Art 86 Abs 2 EG gerechtfertigte – Beihilfe angenommen. Vgl auch Bartosch, *The Ruling in BUPA – Clarification or Modification of Altmark?* ESTAL 2008, 211, der die Entscheidung vor diesem Hintergrund als „bad news“ für die Kommission bezeichnet hat.

107 Vgl Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 21.

108 Dieser wird dabei unabhängig vom Bestehen einer Steuerschuld gewährt und entspricht damit einer einkommensunabhängigen Zahlung an den Versicherten. Der Betrag wird dabei in Irland als „tax relief“ bezeichnet, was allgemein Steuervergünstigung bedeutet; der Sache nach handelt es sich aber um einen Absetzbetrag.

Krankenversicherer, die darin eine verbotene Beihilfe zugunsten der staatlichen (freiwilligen) Krankenversicherung (VHI – Voluntary Health Insurance Board) sahen. Die irische Regierung brachte demgegenüber vor, dass das System nur die Versicherten und nicht die Unternehmen begünstige und daher nicht den Wettbewerbsvorschriften unterlag; alternativ, dass ein zulässiger Ausgleich iSd *Altmark*-Rechtsprechung vorlag; oder schließlich die Rechtfertigung des Art 86 Abs 2 EG (jetzt: Art 106 Abs 2 AEU) für Daseinsvorsorgeleistungen eingreifen müsse.

b) Vorliegen einer Beihilfe

Die Kommission bejaht ohne Umschweife die Erfüllung der Kriterien einer verbotenen Beihilfe. Dabei schließt sie auch die Möglichkeit aus, bei der vorliegenden Regelung handle es sich um ein parafiskalisches Abgabensystem iSd *Pearle*-Urteils, welches keinen Transfer staatlicher Mittel beinhalte. Zwar werden Mittel verteilt, die zuvor von den Empfängern eingehoben wurden, doch sei es sowohl vom Staat eingeführt als auch – soweit die Selbstfinanzierung scheitert – von diesem mit Eigenmitteln zu erhalten. Darüber hinaus bestehe kein Zweifel an der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen mit Ausnahme der Zuwendung eines „Vorteils“ an die Begünstigten des Systems. Diesbezüglich verweist die Kommission auf die *Altmark*-Kriterien, anhand derer die Frage zu klären sei.

Zur Betrauung der begünstigten Unternehmen mit einer gemeinwirtschaftlichen Aufgabe als erste Voraussetzung stützt die Kommission ihre Überlegungen weitgehend auf die Entscheidung in *BUPA*: Da die Erbringung privater Krankenversicherungsleistungen unter den in Irland bestehenden Bedingungen, die eine umfassende Regulierung beinhalten, dort als gemeinwirtschaftliche Aufgabe angesehen wurde,¹⁰⁹ konnte die Entscheidung im vorliegenden Fall nicht anders ausfallen – insofern bestand schließlich kein Unterschied.

Auch das Vorliegen von im Vorhinein klar definierten Parametern zur Berechnung des Ausgleichs stellt keine Schwierigkeit dar, da genau festgelegt war, in welcher Höhe Abgabenbelastungen und die Steuerbefreiungen gewährt wurden. Dabei stellt die Kommission fest, dass der maßgebliche Zeitpunkt, vor dem die Parameter definiert sein müssen, die Gewährung des Ausgleichs ist, nicht etwa – wie vorgebracht – die erstmalige Erbringung der gemeinwirtschaftlichen Leistungen.¹¹⁰

Im Hinblick auf das dritte Kriterium, die Nichtüberschreitung der tatsächlichen Kosten für die Erbringung der gemeinwirtschaftlichen Leistungen, nimmt die Kommission eine umfassende Analyse der Wirkungszusammenhänge des geprüften Systems vor, wobei es schon zu Beginn darauf hinweist, dass es im Wesentlichen die gleichen Effekte wie ein Risikoausgleichssystem hat, dessen Notwendigkeit die Kommission mit Hinweis auf das Ermessen der Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Ziele ihrer Daseinsvorsorgepolitik – in diesem Fall die Erhaltung der Solidarität zwischen den Generationen – akzeptiert.¹¹¹ Als Ergebnis der Untersuchung kommt die Kommission zu dem Schluss, dass unter Berücksichtigung der Prognosen hinsichtlich der Kosten und Einnahmen des VHI eine Überkompensation nicht zu erwarten ist. Darüber hinaus stellt sie fest, dass im System

109 Vgl. EuG T 289/03, *BUPA and others*, Slg 2008, II-81, Rn 171 – 208.

110 Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 43.

111 Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 46 – 54.

Vorkehrungen getroffen worden sind, die eine solche Überkompensation ausschalten bzw zur Rückzahlung einer solchen führen, sodass das dritte *Altmark*-Kriterium erfüllt ist.¹¹²

Schließlich wendet sich die Kommission dem Effizienzkriterium zu und verneint dessen Erfüllung, da keine öffentliche Ausschreibung erfolgt sei. Die Tatsache, dass die Versicherten als Kunden die Entscheidung über ihren Versicherungsanbieter treffen, könne eine solche dabei ebenso wenig ersetzen wie die Tatsache, dass unter dem geprüften System die Anreize zum effizienten Wirtschaften bestehen bleiben.¹¹³ Das System diene nämlich dem Ersatz der versicherungsmathematisch berechneten erwarteten Kosten und basiere nicht auf einem Nachweis, dass die zu ersetzenden Kosten Folgen einer effizienten Leistungserbringung sind. Dadurch könne es im Falle einer tatsächlich geringeren als der angenommenen Inanspruchnahme von Versicherungsleistungen dazu kommen, dass Kosten ersetzt werden, die Folge einer ineffizienten Gebarung des Versicherers sind. Auch wurden keinerlei Nachweise dafür erbracht, dass die Kosten von VHI jene eines durchschnittlichen Unternehmens nicht übersteigen.¹¹⁴

Mangels Erfüllung aller vier *Altmark*-Kriterien liegt nach Ansicht der Kommission somit eine tatbestandsmäßige Beihilfe vor.

c) Vereinbarkeit der Beihilfe als Maßnahme für die Daseinsvorsorge

Die Kommission untersucht im Anschluss die Vereinbarkeit des Systems mit dem Beihilferecht auf Basis des Gemeinschaftsrahmens für Beihilfen als Ausgleich von Dienstleistungen der Daseinsvorsorge. Da die Voraussetzungen im Wesentlichen den bereits bejahten ersten drei *Altmark*-Kriterien entsprechen, fällt diese Prüfung erwartungsgemäß kurz aus. Die Kommission kommt dabei zu dem Schluss, dass alle Voraussetzungen des Gemeinschaftsrahmens erfüllt sind und somit eine zulässige, gemäß Art 86 Abs 2 EG (jetzt: Art 106 Abs 2 AEU) gerechtfertigte Beihilfe vorliegt.¹¹⁵

d) Bewertung

Die Bewertung der Kommissionsentscheidung hängt von der Beurteilung des unterschiedlichen Ergebnisses gegenüber dem EuG-Urteil in *BUPA* ab. Soweit sich die Kommission auf dieses Urteil stützt bzw ihm wenigstens nicht widerspricht, besteht hier kein Anlass für eine gesonderte Diskussion der Argumente. Es ist allerdings außerordentlich verwunderlich, dass die Kommission die sich nach jenem Urteil geradezu aufdrängende Frage nach der möglichen Unanwendbarkeit des vierten *Altmark*-Kriteriums im vorliegenden Fall nicht einmal gestellt hat. Angesichts der unausweichlichen Erwähnung und Anwendung der Entscheidung des EuG bei der Prüfung der übrigen Kriterien kann es sich dabei freilich um keinen Zufall handeln. Es ist daher nach dem Grund für die unterschiedliche Beurteilung zu suchen, da die Kommission diesen nicht selbst klarstellt.

112 Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 67 f.

113 Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 71 f.

114 Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 72.

115 Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 79 ff.

Hinsichtlich des Ausgangspunkts für die Feststellung der Unanwendbarkeit des Effizienzkriteriums besteht mE kein Unterschied zur Rechtssache *BUPA*: Insbesondere ist es auch im vorliegenden System nicht möglich, auf lange Frist den Begünstigten zu bestimmen, da sich die Altersstruktur der Versicherten ändern kann, wodurch die ursprünglich Belasteten zu Begünstigten würden.¹¹⁶ Diesem Umstand misst die Kommission aber keine Bedeutung bei, sondern stützt sich darauf, dass jedenfalls zum Zeitpunkt der Einführung des Systems VHI die Begünstigte ist. Dass die Kommission von dieser Vorgehensweise selbst nicht vollends überzeugt ist, zeigt die Tatsache, dass sie – unter der Prämisse der *Altmark*-Anwendung in voller Strenge unnötigerweise – auf die Neutralität des Systems in Bezug auf Ineffizienzen eingeht, somit als das in *BUPA* entwickelte „Alternativ-Kriterium“ für die Prüfung der Effizienz heranzieht. Danach sollte es ausreichen, dass das System den Ersatz von aus Ineffizienzen entstandenen Kosten verhindert; in *BUPA* wurde dies vom EuG akzeptiert, weil die Zahlungen in und aus dem System einnahmenunabhängig waren. Gleiches würde auch im neuen Regime gelten. Die Kommission bemängelt allerdings, es wäre wegen der Berechnung der Vergünstigungen im Voraus auf Basis von Annahmen denkbar, dass der staatliche Krankenversicherungsträger für die ungünstigere Altersstruktur seiner Kunden eine höhere Vergütung als die tatsächlich daraus folgenden Kosten erhält.¹¹⁷ Wäre dies richtig, hätte es freilich schon auf Ebene des dritten Kriteriums zur Annahme einer Beihilfe führen müssen: Eine Überkompensation wäre diesfalls ja gerade nicht ausgeschlossen. Insoweit hat die Kommission zuvor anerkannt, dass Sicherungsmechanismen eingeführt wurden, die eine Überkompensation wirksam vermeiden. In diesen Mechanismen offenbart sich allerdings wohl der Grund für die abweichende Entscheidung: sie stellen nämlich nur die Vermeidung eines überhöhten Gewinnes der VHI sicher,¹¹⁸ eine Rückzahlung durch den Begünstigten, wenn aus Gründen ineffizienten Wirtschaftens ein Verlust vorlag, ist hingegen offenbar nicht vorgesehen.¹¹⁹ Dies wäre aber wohl Voraussetzung für das Vorliegen eines echt effizienz sichernden Ausgleichssystems, da ansonsten der Anreiz zur effizienten Leistungserbringung nur teilweise erhalten bleibt.

Ungeachtet der verwunderlichen Nichterwähnung von *BUPA* im insofern spannendsten Teil der Kommissionsentscheidung und der scheinbaren Anwendung einer klassischen Effizienzprüfung nach *Altmark* kann der Kommission damit im Ergebnis zugestimmt werden, wobei daran zu erinnern ist, dass die Kommission schon in *BUPA* möglicherweise zu dem gleichen Ergebnis gekommen wäre, wenn sie dort zeitlich nach *Altmark* entschieden hätte. Die Kommission hat zweifellos den konkreteren Einblick in die Ausgestaltung der Mechanismen, die

116 Vgl. EuG T-289/03, *BUPA and others*, Slg 2008, II-81, Rn 248.

117 Die Kommission bringt diesen Gedanken allerdings nur undeutlich zum Ausdruck, indem sie ausführt: „the scheme operates on the basis of actuarial calculations about expected costs, not on the basis of a verification of whether costs reflect efficiency of operation or are attributable to a lower level of claims than anticipated.“ Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 72.

118 Zum Sicherungsmechanismus siehe Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 68: Daraus geht hervor, dass bei der nachträglichen Überprüfung der Kompensation jedenfalls ein „reasonable profit“ einkalkuliert wurde.

119 Zum Fehlen weiterer Sicherungsmaßnahmen siehe Kommissionsentscheidung N 582/2008, Rn 101 f.

den Ersatz „ineffizienter Kosten“ verhindert, und hätte möglicherweise auch das Risikoausgleichssystem in dieser Hinsicht als nicht ausreichend angesehen.¹²⁰ Dies entspricht auch den unterschiedlichen Prüfungskompetenzen von Kommission und EuG: insbesondere bei der Beurteilung komplexer Sachverhalte prüft das EuG nur, ob der Kommission im Rahmen ihrer Beurteilung ein „offenkundiger Fehler“ unterlaufen ist.¹²¹ Die Kommission hat ihre Entscheidung in *BUPA* im Wesentlichen auf Art 86 EG gestützt, das EuG die Entscheidung bestätigt, und einen anderen Lösungsweg auch nur wegen dem zwischenzeitlich ergangenen *Altmark*-Urteil beschränkt. Hätte die Kommission ihre Entscheidung zeitlich nach *Altmark* auf Basis der 4 Kriterien wie im vorliegenden Fall im Ergebnis ebenso – nämlich unter Heranziehung des Art 106 Abs 2 AEU (Ex-Art 86 Abs 2 EG) nach Bejahung des Vorliegens einer Beihilfe getroffen, wäre das EuG dieser Lösung daher wohl eher gefolgt.

Somit ist im Ergebnis festzuhalten, dass die Kommission wohl keine Abweichung von der Rechtsprechung des EuG bezweckt. Die Entscheidung N 582/2008 basiert auf den gleichen Kriterien und sollte daher eher als Konkretisierung gesehen werden. Die aus *BUPA* ableitbaren Ergebnisse behalten daher ihre Bedeutung für die Ausgleichsprüfung nach den *Altmark*-Kriterien.

V Fazit und Ausblick

Viele Detailfragen im Zusammenhang mit der Anwendung des Beihilferechts auf die Daseinsvorsorge sind nach wie vor ebenso wenig letztgültig geklärt wie deren Bedeutung für Steuerbeihilfen. Es ist schwierig, aus den Entscheidungen der Kommission oder der europäischen Gerichte allgemein gültige Kriterien abzuleiten, da sie stets auf die konkreten Umstände des Einzelfalles abstellen. Selbst wenn – wie in *Altmark* – eine Kriterienliste ausgearbeitet wird, zeigt sich, dass auch diese einer weiteren Entwicklung unterworfen ist, da abschließende Prüfungslisten naturgemäß nicht auf jeden Fall in gleicher Weise passen wollen.

In diesem Beitrag wurde versucht, ein Bogen von der Frage der Allgemeindefinition und der Festlegungskompetenz der Mitgliedstaaten für die Leistungen der Daseinsvorsorge bis zur Bedeutung des Effizienzkriteriums bei Ausgleichsleistungen an gemeinwirtschaftlich tätige Betriebe im Zusammenhang mit steuerlichen Vergünstigungen zu spannen. Das Ziel war es, die Entwicklung dieses Spezialbereiches des Beihilfenrechts bis zu diesem Punkt dazustellen, die Problembereich und scheinbare sowie tatsächlich Widersprüche aufzuzeigen sowie zu Einzelfragen Stellung zu beziehen. Die endgültige Lösung für viele der aufgezeigten Detailprobleme ist allerdings den europäischen Gerichten für künftige Entscheidungen zu überlassen.

120 Vgl auch die Kritik von Kahl/Müller in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilferecht 09 (2009) 351 (363), die die Annahme des EuG hinsichtlich des Zusammenhangs der Ausgleichszahlungen in *BUPA* mit ausschließlich effizienzneutralen Kosten in Frage stellen.

121 Vgl insofern zB EuG T-289/03, *BUPA and others*, Slg 2008, II-81, Rn 279.

