



---

**Ausarbeitung**

---

**Die Dienstwagenbesteuerung im Lichte des EU-Beihilferechts**

## **Die Dienstwagenbesteuerung im Lichte des EU-Beihilferechts**

Aktenzeichen: EU 6 - 3000 - 017/23  
Abschluss der Arbeit: 28. April 2023  
Fachbereich: EU 6: Fachbereich Europa

---

Die Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegen, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab der Fachbereichsleitung anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Einführung</b>	<b>4</b>
2.1.	Rechtliche Grundlagen der pauschalen Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs nach der sog. „1 %-Regelung“	4
2.2.	Zur umwelt- und sozialpolitischen Kritik am sog. „Dienstwagenprivileg“	5
2.3.	Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung	7
<b>3.</b>	<b>Die zentralen Merkmale einer Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV mit Blick auf die Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung</b>	<b>7</b>
3.1.	Wirtschaftlicher Vorteil	8
3.1.1.	Mittelbare Vorteile grundsätzlich erfasst	8
3.1.2.	Abgrenzung zu bloßen sekundären wirtschaftlichen Auswirkung	9
3.1.3.	Schwierigkeiten bei der Anwendung auf die Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung	11
3.1.3.1.	... mit Blick auf eine mögliche Begünstigung der Kfz-Hersteller gegenüber anderen Mobilitätsanbietern	11
3.1.3.2.	... mit Blick auf eine mögliche Begünstigung bestimmter Kfz-Hersteller	13
3.2.	Selektivität	14
3.3.	Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	15
3.4.	Ergebnis	16

## 1. Fragestellung

Der Fachbereich Europa ist beauftragt worden, zu prüfen, ob das „sogenannte Dienstwagenprivileg, also die Ein-Prozent-Regelung nach § 8 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, als Beihilfe zugunsten der Hersteller von Kraftfahrzeugen im Sinne des Europäischen Beihilferechts eingestuft werden“ kann. Diese Prüfung soll zum einen im Hinblick auf Wettbewerber vorgenommen werden, „die andere Arten der Mobilität anbieten“ und zum anderen „im Hinblick darauf, dass von der Regelung faktisch insbesondere die Hersteller vergleichsweise teurer Fahrzeuge profitieren“.

## 2. Einführung

### 2.1. Rechtliche Grundlagen der pauschalen Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs nach der sog. „1 %-Regelung“

Die unentgeltliche Überlassung eines Kraftfahrzeugs (Kfz) an den Arbeitnehmer führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und ist daher Arbeitslohn,<sup>1</sup> welcher der Einkommensteuer unterliegt. Anstelle einer individuellen Ermittlung des Nutzungswerts für den betreffenden Arbeitnehmer („Fahrtenbuchmethode“, § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG)<sup>2</sup> besteht die Möglichkeit, für die Besteuerung den pauschalen Nutzungswert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit einem Prozent des Bruttolistenpreises für jeden Kalendermonat anzusetzen (im Weiteren „1 %-Regelung“ oder „Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung“):

„Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; [...]“

Diese Regelung bezweckt die vereinfachte Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kfz.<sup>3</sup> Mit ihr wird eine grobe Typisierung vorgenommen, da sie stark divergierende Sachverhalte zusammenfasst, wie die Nutzung neuer oder gebrauchter bzw. teurer oder preiswerter Kfz, einen unterschiedlichen Umfang der betrieblichen bzw. privaten Nutzung und eine unterschiedliche Nutzungsdauer betrieblicher Kfz.<sup>4</sup>

---

1 *Eisgruber* in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 22. Auflage 2023, 8. Einzelnachweise (ABC Arbeitslohn), Stichwort Kraftfahrzeugstellung.

2 Vgl. BMF-Schreiben vom 3. März 2022, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, IV C 5 - S 2334/21/10004 :001.

3 *Ehmcke/Krumm*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 165. EL Dezember 2022, § 6 EStG, Rn. 1013.

4 BFH, Urteil vom 15. Mai 2018, X R 28/15.

Die „1 %-Regelung“ erfasst nicht nur das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst, sondern auch sämtliche damit verbundene Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur- und Wartungskosten sowie insbesondere Treibstoffkosten.<sup>5</sup>

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass bei Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeugen ein verringerter Listenpreis anzusetzen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 und 4 EStG). Mit Blick auf andere Mobilitätsformen ist festzustellen, dass etwa die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads steuerfrei ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG). Zuschüsse des Arbeitgebers etwa zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Jobticket) sind unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls steuerfrei (§ 3 Nr. 15 EStG).

## 2.2. Zur umwelt- und sozialpolitischen Kritik am sog. „Dienstwagenprivileg“

In der wiederkehrenden Debatte um eine mögliche Änderung der Regelungen zur steuerlichen Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kfz wird die „1 %-Regelung“ in erster Linie aus umwelt- und sozialpolitischer Sicht kritisiert.<sup>6</sup>

Im Ausgangspunkt wird hierbei darauf verwiesen, dass die „1 %-Regelung“ zu einer **Unterbesteuerung des tatsächlichen Nutzungswerts für den Arbeitnehmer** führe. Nach einer vom Umweltbundesamt herausgegebenen Übersicht liege der zu versteuernde geldwerte Vorteil für einen Dienstwagen im Durchschnitt bei lediglich 40 % der Kosten für einen privat angeschafften Pkw.<sup>7</sup> Die hieraus resultierenden Steuermindereinnahmen beliefen sich Schätzungen zufolge auf durchschnittlich 4,4 Mrd. Euro jährlich.<sup>8</sup>

Unter Berücksichtigung verschiedener steuerlicher Faktoren entstehe dadurch ein **Anreiz, dem Arbeitnehmer einen privat nutzbaren Dienstwagen als Teil des Gehalts zur Verfügung zu stellen.**<sup>9</sup> Der Umstand, dass diese Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung ebenfalls die

---

5 Ehmcke/Krumm, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 165. EL Dezember 2022, § 6 EStG, Rn. 1013g.

6 Vgl. etwa ZDF-Beitrag vom 26. August 2022, „FDP contra Grüne – So läuft die Debatte ums Dienstwagen-Privileg“, abrufbar unter: <https://www.zdf.de/nachrichten/politik/dienstwagenprivileg-fdp-gruene-9-euro-ticket-100.html>.

7 Umweltbundesamt, Kurzpapier vom 1. September 2022, Klimaschutzinstrumente im Verkehr – Dienstwagenbesteuerung, S. 1. Für diesen Wert beziehen sich die Autoren des Kurzpapiers auf eine in diesem Zusammenhang vielfach genannte OECD-Studie, siehe Harding, OECD Taxation Working Papers No. 20 – Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, 2014; vgl. auch die Verweise bei Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft, Studie im Auftrag von Greenpeace, Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, 2021, S. 30, 58 f.

8 Umweltbundesamt, Kurzpapier vom 1. September 2022, Klimaschutzinstrumente im Verkehr – Dienstwagenbesteuerung, S. 3, siehe dortigen Verweis auf die Schätzungen in Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft, Studie im Auftrag von Greenpeace, Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, 2021, S. 58 f.

9 Umweltbundesamt, Kurzpapier vom 1. September 2022, Klimaschutzinstrumente im Verkehr – Dienstwagenbesteuerung, S. 3.

Aufwendungen des Arbeitgebers für die variablen Kosten etwa für Treibstoff (z.B. durch Bereitstellung einer Tankkarte) abdeckt, entfalte einen **Anreiz zu einer intensiven privaten Nutzung des Fahrzeugs**.<sup>10</sup> Dies vermindere den Anreiz andere Mobilitätsoptionen, wie Bahn, Bus oder Rad zu nutzen.<sup>11</sup>

Darüber hinaus hebt eine u.a. vom Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo) im Auftrag des Bundesumweltministeriums erstellte Studie aus dem Jahr 2011 in ihrer Bewertung der Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung u.a. hervor, dass speziell ihre Anknüpfung an den Listenpreis die **Anschaffung von Neuwagen** bevorzuge und daher als „erhebliche indirekte Subventionierung der Neuwagenhersteller betrachtet werden“ müsse.<sup>12</sup> Ferner ergebe sich aus dem Zusammenspiel mit den übrigen steuerlichen Regelungen zugleich ein beträchtlicher **Anreiz eher Fahrzeuge in den höheren Preisklassen anzuschaffen**, deren Gebrauch in der Regel mit einem höheren Treibstoffverbrauch verbunden sei.<sup>13</sup>

Unter Verweis auf sozio-ökonomische Daten wird ferner kritisiert, dass überwiegend Beschäftigte mit einem hohen Einkommen über einen Dienstwagen verfügten.<sup>14</sup> Die aus der pauschalen Dienstwagenbesteuerung folgende Steuervergünstigung sei somit ein Privileg, von dem insbesondere bessergestellte Personengruppen profitierten.<sup>15</sup>

Zu dieser Kritik sei an dieser Stelle lediglich angemerkt, dass im Subventionsbericht des Bundes nur die Sonderbestimmungen der Dienstwagenbesteuerung von Elektro- und Hybridfahrzeugen als Steuervergünstigung eingestuft werden.<sup>16</sup> Die frühere Bundesregierung vertrat in einer Antwort auf eine Kleine Anfrage die Ansicht, dass „die gesetzlich vorgegebene Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mit dem Listenpreis [...] unter Berücksichtigung

---

10 Umweltbundesamt, Kurzpapier vom 1. September 2022, Klimaschutzinstrumente im Verkehr – Dienstwagenbesteuerung, S. 3; siehe auch Europäische Kommission, Company Car Taxation, DG TAXUD working paper No. 22, 2010, S. 2, 18, abrufbar unter: [https://commission.europa.eu/about-european-commission/departments-and-executive-agencies/taxation-and-customs-union\\_en](https://commission.europa.eu/about-european-commission/departments-and-executive-agencies/taxation-and-customs-union_en).

11 Umweltbundesamt, Kurzpapier vom 1. September 2022, Klimaschutzinstrumente im Verkehr – Dienstwagenbesteuerung, S. 3.

12 Forschungskoooperation des FiFo Köln mit Prof. Dr. jur. Stefan Klinski und dem Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V., FiFo-Bericht Nr. 13 Mai 2011, Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 54, abrufbar unter: [https://foes.de/pdf/2011\\_Firmenwagenbesteuerung\\_lang.pdf](https://foes.de/pdf/2011_Firmenwagenbesteuerung_lang.pdf).

13 Forschungskoooperation des FiFo Köln mit Prof. Dr. jur. Stefan Klinski und dem Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V., FiFo-Bericht Nr. 13 Mai 2011, Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 55; zu dem Anreiz zur Anschaffung größerer Fahrzeuge siehe auch Europäische Kommission, Company Car Taxation, DG TAXUD working paper No. 22, 2010, S. 9 f.

14 Agora Verkehrswende (Hrsg.), Dienstwagen auf Abwegen – Warum die aktuellen steuerlichen Regelungen einen sozial gerechten Klimaschutz im Pkw-Verkehr ausbremsen, 2021, S. 19 f.

15 Agora Verkehrswende (Hrsg.), Dienstwagen auf Abwegen – Warum die aktuellen steuerlichen Regelungen einen sozial gerechten Klimaschutz im Pkw-Verkehr ausbremsen, 2021, S. 3.

16 BMF, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022 (28. Subventionsbericht), S. 46, 437.

ihres Ziels, den Nutzungsvorteil zutreffend und typisierend zu bewerten, angemessen“ sei und zu einer „sachgerechten Besteuerung“ führe.<sup>17</sup>

### 2.3. Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung

Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung ist eine Darstellung der unionsrechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV, soweit dies zur Beurteilung der in Rede stehenden Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung erforderlich ist. Auf die Ausnahmetatbestände der Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV geht die Ausarbeitung nicht ein.

Die dargestellten umwelt- und sozialpolitischen Einwände sind hierfür insoweit von Interesse, als es um die Beantwortung der Frage geht, inwieweit die in diesem Zusammenhang beschriebene Anreiz- und Lenkungswirkung dieser Regelung tatsächlich zu einer Wettbewerbsverfälschung führt, die geeignet ist, das Vorliegen einer Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV zu begründen.

Auftragsgemäß geht es dabei zum einen um eine mögliche Begünstigung von Kfz-Herstellern gegenüber anderen Mobilitätsanbietern durch den beschriebenen Anreiz für den Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer einen privat nutzbaren Dienstwagen als Lohnbestandteil zur Verfügung zu stellen, in Verbindung mit einem Anreiz für den Arbeitnehmer zur intensiven privaten Nutzung des Fahrzeugs. Zum anderen geht es um eine mögliche Begünstigung bestimmter (deutscher) Kfz-Hersteller durch den beschriebenen Anreiz zum Erwerb von teuren Fahrzeugen.

### 3. Die zentralen Merkmale einer Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV mit Blick auf die Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung

Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV „sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.

Die in dieser Bestimmung genannten Merkmale müssen kumulativ erfüllt sein. Die Beihilfe muss aus staatlichen Mitteln finanziert werden, sie muss dem Unternehmen eine Begünstigung verschaffen (wirtschaftlicher Vorteil), sie muss sich auf bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige beziehen (Selektivität) und neben einer Wettbewerbsverfälschung auch relevante Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten haben. Fehlt eines dieser Merkmale, liegt keine Beihilfe vor und die Vorgaben der Art. 107 ff. AEUV finden keine Anwendung.<sup>18</sup> Sind sämtliche Merkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt, kann sich eine Vereinbarkeit der Beihilfe nach Maßgabe der hier nicht näher analysierten Absätze 2 und 3 dieser Bestimmung ergeben. Die

---

17 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Umgang der Bundesregierung mit umweltschädlichen Subventionen in der 19. Wahlperiode, BT-Drs. 19/1577, 9. April 2018, S. 5.

18 Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 24. Juli 2003, Rs. C-280/00, Altmark Trans, Rn. 74.

---

Europäische Kommission (Kommission) übt nach den Verfahren des Art. 108 AEUV die Beihilfeaufsicht aus.

Die Kommission hat in einer Bekanntmachung, der sog. Beihilfemitteilung, ausgeführt, wie der Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV aus ihrer Sicht ausgehend von der Rechtsprechung des EuGH auszulegen ist.<sup>19</sup> Auch wenn für die verbindliche Auslegung des Beihilfebegriffs ausschließlich der EuGH zuständig ist, enthält die Beihilfemitteilung der Kommission aufgrund ihrer Zuständigkeit für die Beihilfeaufsicht praktisch bedeutsame Auslegungshinweise, auf die somit bei der nachfolgenden Prüfung an entsprechender Stelle hinzuweisen ist.

Nachfolgend sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV insoweit darzustellen, als dies zur Beurteilung der in Rede stehenden Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung erforderlich ist. Hierbei steht nicht eine etwaige *unmittelbare* Begünstigung der betreffenden Arbeitnehmer (und ihrer Arbeitgeber) durch die „1 %-Regelung“ im Fokus. Vielmehr geht es um die Frage, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen auch eine aus der Regelung resultierende *mittelbare* Begünstigung von (bestimmten) Kfz-Herstellern als Beihilfe erfasst werden kann. Diese Frage stellt sich in erster Linie bei der Prüfung der Merkmale des wirtschaftlichen Vorteils (siehe unter Ziff. 3.1.). Hierbei ergibt sich unter Zugrundelegung der von der Kommission und dem überwiegenden Schrifttum vertretenen einschränkenden Auslegung eine Überschneidung zum Erfordernis der Selektivität der Regelung (Ziff. 3.2.). Im Anschluss ist knapp auf das Erfordernis der Handelsbeeinträchtigung einzugehen (Ziff. 3.3.).

### 3.1. Wirtschaftlicher Vorteil

#### 3.1.1. Mittelbare Vorteile grundsätzlich erfasst

Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung in verschiedenen Einzelfällen grundsätzlich anerkannt, dass auch eine mittelbare Vorteilsgewährung eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen kann. Zur Begründung verweist der EuGH zum einen auf den Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV, der nicht danach unterscheidet, ob die aus der Beihilfe entstehenden Vorteile unmittelbar oder mittelbar gewährt werden.<sup>20</sup> Zum anderen folge dies bereits aus der Legalausnahme des Art. 107 Abs. 2 Buchst. a AEUV (für eine Fallgruppe mittelbarer Vorteile: „Beihilfen sozialer Art an Verbraucher, [...]“), welche die grundsätzliche Einbeziehung von mittelbaren Vorteilen in den Beihilfebegriff des Absatzes 1 notwendig voraussetze.<sup>21</sup>

In der Diskussion werden insbesondere folgende Fälle hervorgehoben:

---

19 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Beihilfemitteilung), [ABl. C 262 vom 19.7.2016](#).

20 EuGH, Urteil vom 28. Juli 2011, Rs. C-403/10 P, Mediaset/Kommission Rn. 81, vorausgehend EuG, Urteil vom 15. Juni 2010, Rs. T-177/07, Mediaset/Kommission, Rn. 75.

21 EuGH, Urteil vom 28. Juli 2011, Rs. C-403/10 P, Mediaset/Kommission, Rn. 81.



In der Rechtssache C-156/98 (Deutschland/Kommission) ging es etwa um die Gewährung von Steuervorteilen für Investoren bei Investitionen in Unternehmen in bestimmten Regionen, welche der EuGH als mittelbaren Vorteil für die betreffenden Unternehmen einstufte.<sup>22</sup>

In der Rechtssache C-382/99 (Niederlande/Kommission) ging es um die Gewährung einer staatlichen Subvention an die Betreiber von Tankstellen, welche sich mit Rücksicht auf die (teilweise) von ihnen mit den Mineralölgesellschaften vereinbarten Preisregulierungs-Klauseln als mittelbare Begünstigung dieser Gesellschaften darstellte, da sich durch die Subvention eine Anwendung der Preisregulierungs-Klauseln erübrigte, wodurch eine Verringerung von Lasten bewirkt wurde, die sie normalerweise selbst hätten tragen müssen.<sup>23</sup>

Die Rechtssache (Mediaset/Kommission) betraf hingegen nachfragesteuernde Maßnahmen in Form von staatlichen Zuschüssen an Verbraucher für die Anschaffung von Digitaldecodern zum Empfang bestimmter Fernsehprogramme, die als mittelbare Beihilfe zugunsten der betreffenden Sender und Kabelbetreiber eingestuft wurden.<sup>24</sup>

Im Schrifttum wird diese Rechtsprechung des EuGH zur Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV auf mittelbare Vorteile überwiegend positiv bewertet.<sup>25</sup> Für die Notwendigkeit zur Einbeziehung solcher Vorteile in den Beihilfebegriff wird insbesondere auf die Fälle des gezielten Einsatzes von Verbraucherbeihilfen zur Schaffung von Kaufanreizen zugunsten bestimmter Technologien verwiesen, durch die es zu erheblichen Wettbewerbsverfälschungen kommen könne.<sup>26</sup> Teilweise wird kritisiert, dass die grundsätzliche Erstreckung des Beihilfeverbots auf mittelbare Begünstigungen zu einer uferlosen Ausweitung der Beihilfeaufsicht führe,<sup>27</sup> ohne dass die Rechtsprechung des EuGH Ansätze zur sinnvollen Eingrenzung erkennen lasse.<sup>28</sup>

### 3.1.2. Abgrenzung zu bloßen sekundären wirtschaftlichen Auswirkung

Zur Begrenzung des Beihilfebegriffs vertritt die Kommission in ihrer Beihilfemitteilung die Ansicht, dass ein mittelbarer Vorteil nur dann von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst werde, wenn die betreffende Maßnahme in einer Weise ausgestaltet ist, dass die durch sie bewirkte mittelbare Begünstigung vorhersehbar bestimmbar Unternehmen oder Unternehmensgruppen zugutekommt.

---

22 EuGH, Urteil vom 19. September 2000, Rs. C-156/98, Deutschland/Kommission, Rn. 25 ff.

23 EuGH, Urteil vom 13. Juni 2002, Rs. C-382/99, Niederlande/Kommission, Rn. 62 ff.

24 EuGH, Urteil vom 28. Juli 2011, Rs. C-403/10 P, Mediaset/Kommission, Rn. 81.

25 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Auflage 2020, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 129, dort mit weiteren Nachweisen.

26 *Arhold*, in: Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht, 4. Auflage 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 182.

27 Siehe die Kritik bei *Heidenhain*, Mittelbare Beihilfen, EuZW 2007, 623.

28 Vgl. *Soltész/Hellstern*, „Mittelbare Beihilfen“ – Indirekte Begünstigungen im EU-Beihilferecht, EuZW 2013, 489.

Im Unterschied zu einer in dieser Weise *gezielten* mittelbaren Begünstigung würden bloße sekundäre wirtschaftliche Auswirkungen in Form eines Produktionsanstiegs keine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen:

„Derartige mittelbare Vorteile sind von bloßen sekundären wirtschaftlichen Auswirkungen zu unterscheiden, die zwangsläufig mit fast allen Beihilfemaßnahmen verbunden sind (zum Beispiel ein Anstieg der Produktion). Zu diesem Zweck sollte die vorhersehbare Wirkung der Maßnahme ex ante betrachtet werden. Ein mittelbarer Vorteil liegt vor, wenn die Maßnahme so ausgestaltet ist, dass ihre sekundären Auswirkungen bestimmbar Unternehmen oder Gruppen von Unternehmen zugeleitet werden. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn die unmittelbare Beihilfe de facto oder de jure davon abhängig gemacht wird, dass nur von bestimmten Unternehmen (zum Beispiel Unternehmen, die in einem bestimmten Gebiet niedergelassen sind) hergestellte Waren oder Dienstleistungen erworben werden.“<sup>29</sup> (Unterstreichung hinzugefügt)

Das Abstellen auf die vorhersehbaren Auswirkungen einer Maßnahme auf „bestimmbare Unternehmen“ zur Feststellung eines beihilferelevanten mittelbaren Vorteils führt zu einer Überschneidung zum Erfordernis der Selektivität, mit dem sehr ähnlich eine Abgrenzung zu allgemeinen wirtschaftlichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten vorgenommen werden soll.<sup>30</sup> Der Ansatz der Kommission wurde im Schrifttum überwiegend aufgegriffen, wenn auch in leicht abgewandelter Formulierung.<sup>31</sup>

Offen bleibt in der zitierten Passage der Beihilfemitteilung, welche Anforderungen an die Darlegung der Bestimmbarkeit der mittelbar begünstigten Unternehmen zu stellen sind und welche außerhalb der fraglichen Maßnahme liegenden Faktoren (wie das Verhalten der Marktbeteiligten) für die Begründung eines bestimmten Wirkungszusammenhangs zu berücksichtigen sind. Die zuvor genannten Urteile des EuGH könnten (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) möglicherweise Hinweise darauf liefern, dass der EuGH hieran keine besonders hohen Anforderungen stellt:

In der Rechtssache C-156/98 (Deutschland/Kommission) stellte der EuGH maßgeblich darauf ab, dass die fraglichen Steuervorteile zugunsten von Investoren „nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise [eine] Änderung der Marktbedingungen“ bewirkte. Hieraus zog er den Schluss, dass das „Hinzutreten einer autonomen Entscheidung der Investoren [...] den Zusammenhang zwischen

---

29 Beihilfemitteilung der Kommission, Rn. 116.

30 Allgemein zum Merkmal der Selektivität, siehe *von Wallenberg/Schütte*: in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 78. EL Januar 2023, Art. 107 AEUV, Rn. 47; vgl. auch die Ausführungen zur Selektivität im Kontext der Frage nach Relevanz mittelbarer Vorteile bei *Soltész/Hellstern*, „Mittelbare Beihilfen“ – Indirekte Begünstigungen im EU-Beihilferecht, EuZW 2013, 489 (492); *Schweitzer/Mestmäcker*, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, 6. Auflage 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 58c.

31 *Arhold*, in: Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht, 4. Auflage 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 194: „Von den Fällen mittelbarer Begünstigung abzugrenzen ist der sich aus der Beihilfengewährung auch für andere Wirtschaftsteilnehmer ergebende bloße positive wirtschaftliche Reflex, [...]. Die Abgrenzung kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten. Abzustellen sein dürfte auf den wesentlichen Zweck und allgemeinen Zusammenhang der Maßnahme“; vgl. auch *Schweitzer/Mestmäcker*, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, 6. Auflage 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 59.

der Steuervergünstigung und dem den betreffenden Unternehmen gewährten Vorteil nicht entfalten“ lasse.<sup>32</sup>

Im Unterschied dazu stellte der EuGH in der Rechtssache C-382/99 (Niederlande/Kommission) zur Begründung des mittelbaren Vorteils zugunsten der Mineralölgesellschaften gerade darauf ab, dass zwischen ihnen und einigen der unmittelbar begünstigten Tankstellenbetreiber Vereinbarungen bestanden, welche die Übernahme bestimmter Kosten durch die Mineralölgesellschaften regelten, deren Anwendung sich durch die Beihilfe erübrigte.<sup>33</sup> Erst unter Berücksichtigung dieser außerhalb der fraglichen niederländischen Maßnahme liegenden Faktoren ließ sich eine mittelbare Begünstigung feststellen.

Im Schrifttum werden in diesem Zusammenhang etwa Schwierigkeiten bei der Nachweisbarkeit einer Beihilfe adressiert. Nach *Arhold* sei noch ungeklärt, „ob und wie detailliert die Kommission dann die etwaigen mittelbaren Vorteile für das Unternehmen in ihrem Beschluss herausarbeiten muss“.<sup>34</sup> Nach Ansicht von *Soltész/Hellstern* scheide das Vorliegen einer Beihilfe bei fehlender Quantifizierbarkeit der Begünstigung nur dann aus, „wenn überhaupt nicht festgestellt werden kann, ob der mögliche Beihilfeempfänger einen Vorteil erlangt hat“.<sup>35</sup>

### 3.1.3. Schwierigkeiten bei der Anwendung auf die Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung

Mit Blick auf die in Rede stehende Regelung zur Dienstwagenbesteuerung und ihre Wirkungen für Kfz-Hersteller ist somit festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich davon auszugehen ist, dass auch mittelbare Vorteile unter das Beihilfeverbot fallen können. Unter Zugrundelegung der Beihilfemitteilung (sowie der wohl überwiegenden Ansicht im Schrifttum) wäre einschränkend zu prüfen, ob die betreffende Regelung durch ihre Ausgestaltung vorhersehbar eine mittelbare Begünstigung bestimmbarer Unternehmen oder Unternehmensgruppen bewirkt. Nur eine in diesem Sinne gezielte mittelbare Begünstigung wäre von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst.

Vorliegend dürften sich unterschiedliche Schwierigkeiten ergeben, je nachdem, ob auf eine mögliche Begünstigung der Kfz-Hersteller gegenüber anderen Mobilitätsanbietern (Ziff. 3.1.3.1.) oder auf eine mögliche Begünstigung bestimmter Kfz-Hersteller abgestellt wird (Ziff. 3.1.3.2.).

#### 3.1.3.1. ... mit Blick auf eine mögliche Begünstigung der Kfz-Hersteller gegenüber anderen Mobilitätsanbietern

Für eine im dargestellten Sinn gezielte mittelbare Begünstigung von Kfz-Herstellern könnte zunächst die von den Kritikern beschriebene Anreiz- und Lenkungswirkung der in Rede stehenden

---

32 EuGH, Urteil vom 19. September 2000, Rs. C-156/98, Deutschland/Kommission, Rn. 27.

33 EuGH, Urteil vom 13. Juni 2002, Rs. C-382/99, Niederlande/Kommission, Rn. 62.

34 *Arhold*, in: Münchener Kommentar zum Wettbewerbsrecht, 4. Auflage 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 181.

35 *Soltész/Hellstern*, „Mittelbare Beihilfen“ – Indirekte Begünstigungen im EU-Beihilferecht, EuZW 2013, 489 (492).

Regelung sprechen (Ziff. 2.2.). Es erscheint plausibel, wäre aber ggf. noch näher darzulegen, dass die Kombination aus einem Anreiz für den Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer einen privat nutzbaren Dienstwagen als Lohnbestandteil zur Verfügung zu stellen, und einem Anreiz für den Arbeitnehmer zur intensiven privaten Nutzung des Fahrzeugs im Ergebnis zu einer verminderten Nutzung anderer Mobilitätsoptionen führt. Im Kern geht es somit um die Frage, inwieweit von einem Wettbewerbsverhältnis zwischen Kfz-Herstellern und sonstigen Mobilitätsanbietern auszugehen ist.

Eine derart begründete mittelbare Begünstigung von Kfz-Hersteller dürfte wohl auch auf die konkrete Ausgestaltung der „1 %-Regelung“ als einer grob typisierenden Regelung zurückzuführen sein, welche gerade zur Folge hat, dass u.a. ein unterschiedlich hoher privater Nutzungsanteil sowie vom Arbeitgeber übernommene Treibstoffkosten von der Pauschalierung mitumfasst sind. Die eingangs beschriebene Sonderregelung zugunsten von Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeuge dürfte den Anreiz zur Anschaffung und Nutzung von KfZ sogar weiter verstärken.

Sofern die beschriebene Anreiz- und Lenkungswirkung der Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Änderung der Marktbedingungen anzusehen wäre, könnte mit Blick auf das genannte Urteil des EuGH in der Rechtssache C-156/98 (Deutschland/Kommission) auch nicht eingewendet werden, dass es bei der Auswahl zwischen verschiedenen Mobilitätsoptionen letztlich um eine „autonome Entscheidung“ der unmittelbar Begünstigten handelt. Hiervon ausgehend könnte das Vorliegen eines von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfassten mittelbaren Vorteils wohl auch nicht unter Verweis auf die vielfältigen anderen Faktoren für die Attraktivität bestimmter Mobilitätsoptionen – und damit die allgemeinen Rahmenbedingungen der Nutzung der verschiedenen Mobilitätsoptionen (mobilitätsspezifische Infrastruktur) und das Bestehen sonstiger staatlicher Anreize zugunsten der verschiedenen Mobilitätsoptionen – in Frage gestellt werden.

Gegen das Vorliegen einer beihilferelevanten mittelbaren Begünstigung könnte zwar sprechen, dass die steuerliche Bewertung anderer Mobilitätsoptionen *de jure* teilweise sogar noch günstiger ausgestaltet ist (zur Steuerbefreiung für die private Nutzung betrieblicher Fahrräder sowie für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Jobticket, siehe unter Ziff. 2.1.). Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ließe sich aber möglicherweise *de facto* ein deutliches Überwiegen der Lenkungswirkung der Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung zugunsten der Kfz-Nutzung und damit eine Änderung der Marktbedingungen begründen, etwa mit Blick auf besondere Faktoren, die ausschließlich oder zumindest in besonderer Weise bei einem vom Arbeitgeber zur privaten Nutzung überlassenen Kfz zum Tragen kommen. Zu denken wäre etwa an die hohe Bedeutung von variablen Kosten bei der Nutzung eines Kfz, die Vielseitigkeit seiner Nutzung, die gesellschaftliche Bedeutung eines Kfz als Statussymbol sowie der durch seinen hohen Wert begründeten Eignung zur Substitution eines signifikanten absoluten Lohnbestandteils.

Im Ergebnis erscheint es somit durchaus begründbar, dass die Regelung zur Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kfz zu einer faktischen mittelbaren Begünstigung der Kfz-Hersteller gegenüber anderen Mobilitätsanbietern führt. In Anbetracht der auf der Grundlage der dargestellten Rechtsprechung des EuGH verbleibenden Unsicherheiten sowohl hinsichtlich der rechtlichen Kriterien, als auch den Anforderungen der Darlegung eines mittelbaren Vorteils ist eine abschließende Beurteilung an dieser Stelle indes nicht möglich.

### 3.1.3.2. ... mit Blick auf eine mögliche Begünstigung bestimmter Kfz-Hersteller

Weniger deutlich ist der dargestellten Kritik an der Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung zu entnehmen, inwieweit in der Regelung eine gezielte Begünstigung einer bestimmten Gruppe von Kfz-Herstellern angelegt ist.

Zwar wurde von den genannten kritischen Stimmen in nachvollziehbarer Weise beschrieben, dass die in Rede stehende Regelung durch ihren grob typisierenden Ansatz einen Anreiz zur Anschaffung von teuren (neuen) Kfz setzt. Allerdings wird allein daraus nicht deutlich, welche bestimmbare Gruppe von Kfz-Herstellern möglicherweise dadurch begünstigt wird. Teure Modelle oder Ausstattungsvarianten dürften bei allen (europäischen) Kfz-Herstellern erhältlich sein. Hierfür dürfte es wohl nicht ausreichen auf Branchenangaben zu verweisen, wonach der Marktanteil deutscher Hersteller bei Dienstwagen bei 82 % liege (im Unterschied zu 68 % im Gesamtmarkt).<sup>36</sup> Denn es ist anzunehmen, dass die Entscheidung eines Arbeitgebers für die Anschaffung eines bestimmten Kfz als Dienstwagen von einer Vielzahl von Kriterien bestimmt wird, die nicht auf die „1 %-Regelung“ als solche zurückgeführt werden können (wie etwa die beabsichtigte betriebliche Nutzung eines teuren Dienstwagens zu Repräsentationszwecken). Demgegenüber wäre möglicherweise allerdings auch zu berücksichtigen, dass sich eine Regelung, die für sich gesehen lediglich einen unspezifischen (allgemeinen) Anreiz zur Anschaffung teurer Kfz bewirkt, in dem Wissen um eine bestehende Präferenz aufseiten der Arbeitgeber und Arbeitnehmer für bestimmte (deutsche) Kfz durchaus gezielt in dieser Weise einsetzen ließe. Für die allgemeine Relevanz solcher außerhalb der fraglichen Maßnahme liegenden Faktoren könnte möglicherweise das genannte Urteil des EuGH in der Rechtssache C-382/99 (Niederlande/Kommission) angeführt werden. Darin stellte der EuGH jedoch konkret darauf ab, dass durch die streitige niederländische Regelung eine Verringerung von Lasten bewirkt wurde, die die betreffenden Unternehmen normalerweise selbst hätten tragen müssen. Inwieweit das Urteil auch unter diesem Aspekt auf die Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung übertragen werden kann, erscheint unklar.

Im Ergebnis bedürfte es zur Begründung eines beihilferechtlich relevanten mittelbaren Vorteils wohl insbesondere einer näheren Darlegung, welche bestimmbare Gruppe von Kfz-Herstellern von der Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung in besonderer Weise profitiert. Ferner wäre zu zeigen, inwieweit diese Wirkung auf die Ausgestaltung der Regelung zurückgeführt werden kann, so dass im Unterschied zu bloßen sekundären wirtschaftlichen Auswirkungen von einer gezielten mittelbaren Begünstigung einer bestimmbar Gruppe von Kfz-Herstellern auszugehen wäre. Welche Bedeutung hierbei den bestehenden, statistisch feststellbaren Präferenzen aufseiten der Arbeitgeber und Arbeitnehmer für bestimmte (deutsche) Kfz zukommt, ist auf der Grundlage der dargestellten Rechtsprechung des EuGH nicht eindeutig zu beantworten. In Anbetracht der verbleibenden Unsicherheiten ist eine abschließende beihilferechtliche Beurteilung an dieser Stelle nicht möglich.

---

<sup>36</sup> Siehe den Verweis in Medienberichten auf entsprechende Angaben des Verbands der Automobilindustrie (VDA), ZDF-Beitrag vom 26. August 2022, „FDP contra Grüne – So läuft die Debatte ums Dienstwagen-Privileg“.

### 3.2. Selektivität

Nach der Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei dem aus Art. 107 Abs. 1 AEUV folgenden Erfordernis der Selektivität um eine vom Nachweis eines wirtschaftlichen Vorteils grundsätzlich zu unterscheidende Voraussetzung.<sup>37</sup> Allgemein ist hierfür darzulegen, dass die in Rede stehende Maßnahme zwischen Unternehmen differenziert, die sich im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Lage befinden. Die Gewährung des Vorteils muss also selektiv erfolgen und geeignet sein, bestimmte Unternehmen in eine günstigere Lage zu versetzen als andere.<sup>38</sup> Die Selektivität einer Maßnahme kann sich nach der Rechtsprechung des EuGH entweder unmittelbar aus den rechtlichen Kriterien für die Vorteilsgewährung ergeben (De-jure-Selektivität) oder aber daraus, dass die Maßnahme in einer Weise ausgestaltet ist, dass ihre Auswirkungen eine bestimmte Gruppe von Unternehmen erheblich begünstigen (De-facto-Selektivität).<sup>39</sup> Mit diesem Erfordernis der Selektivität soll eine Abgrenzung zu allgemeinen wirtschaftlichen Maßnahmen vorgenommen werden.<sup>40</sup> Bei staatlichen Maßnahmen zur Verringerung der normalen Belastungen von Unternehmen (etwa durch Steuern) ist zur Feststellung einer Selektivität zu prüfen, ob eine nicht gerechtfertigte Abweichung von dem der Maßnahme immanenten Bezugssystem vorliegt.<sup>41</sup>

Ersichtlich ergibt sich bei dem Erfordernis der Selektivität eine Überschneidung oder gar ein Gleichlauf zu der von der Kommission und dem überwiegenden Schrifttum bereits bei der für die Feststellung eines beihilferelevanten mittelbaren Vorteils geforderten Prüfung, ob die betreffende Regelung durch ihre Ausgestaltung vorhersehbar eine mittelbare Begünstigung von bestimmbar Unternehmen oder Unternehmensgruppen bewirkt, um sie von den bloßen sekundären wirtschaftlichen Auswirkungen abzugrenzen.

Wie bereits dargelegt, erscheint es insbesondere begründbar, dass die Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung zu einer faktischen mittelbaren Begünstigung der Kfz-Hersteller gegenüber anderen Mobilitätsanbietern führt (Ziff. 3.1.3.1.). Zur Feststellung einer mittelbaren Begünstigung bestimmter (deutscher) Kfz-Hersteller bedürfte es hingegen u.a. einer näherer Darlegung der Wirkungen der Regelungen. Im Ergebnis verbleiben jedoch diverse Unsicherheiten, die einer abschließenden Feststellung eines mittelbaren Vorteils zugunsten bestimmbarer Unternehmen oder Unternehmensgruppen entgegenstehen.

Aus denselben Gründen dürfte sich an dieser Stelle ebenso wenig das Vorliegen einer *selektiven* Begünstigung an dieser Stelle eindeutig feststellen, aber auch nicht ausschließen lassen. Keine Klarheit hinsichtlich des Vorliegens einer Selektivität ergibt sich auch unter Anwendung der vom EuGH bei steuerlichen Regelungen zugrunde gelegten Prüfung, ob eine nicht gerechtfertigte Abweichung vom regelungsimmanenten Bezugssystem vorliegt. Ausgehend vom Ziel der Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung, den Nutzungsvorteil zutreffend zu bemessen (und

---

37 EuGH, Urteil vom 30. Juni 2016, Rs. C-270/15 P, Belgien/Kommission, Rn. 48.

38 EuGH, Urteil vom 30. Juni 2016, Rs. C-270/15 P, Belgien/Kommission, Rn. 48.

39 Beihilfemitteilung der Kommission, Rn. 121 f., dort mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

40 *von Wallenberg/Schütte*: in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 78. EL Januar 2023, Art. 107 AEUV, Rn. 47.

41 Beihilfemitteilung der Kommission, Rn. 123 ff., dort mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

damit eine leistungsgerechte Besteuerung sicherzustellen), ist zwar aufgrund der mit der „1 %-Regelung“ vorgenommenen Typisierung grundsätzlich eine Abweichung vom regelungsimmanenten Bezugssystem festzustellen, wenngleich über den Umfang der damit einhergehenden Abweichung (Unterbesterung) Uneinigkeit bestehen dürfte. Allerdings dürfte sich daraus allein, selbst im Falle einer unterstellten fehlenden Rechtfertigung dieser Abweichung, wohl keine Begünstigung von Kfz-Herstellern gegenüber anderen Mobilitätsanbietern begründen lassen, da auf diese Anbieter bezogene Arbeitslohnbestandteile teilweise sogar von der Einkommenssteuerung befreit (wie der Arbeitgeberzuschuss zum Jobticket oder die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads zur privaten Nutzung) und damit *de jure* sogar bessergestellt sind als nach der „1 %-Regelung“ (siehe unter Ziff. 2.1.). Bei fehlender Feststellbarkeit einer De-jure-Selektivität wäre die Regelung aber nach dem dargestellten Prüfungsansatz auch auf eine De-facto-Selektivität hin zu überprüfen. Diesbezüglich kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden (siehe unter Ziff. 3.1.3.1.).

### 3.3. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Staatliche Förderungen für Unternehmen stellen nach Artikel 107 Abs. 1 AEUV nur eine staatliche Beihilfe dar, soweit sie „den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Hierbei muss nicht festgestellt werden, dass die Beihilfe tatsächlich Auswirkungen auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten hat, sondern lediglich, ob sie Auswirkungen auf diesen Handel haben könnte.<sup>42</sup> Zur Feststellung einer Auswirkung auf den Handel ist weder eine Marktabgrenzung erforderlich noch müssen die Auswirkungen der Maßnahme auf die Wettbewerbsfähigkeit des Beihilfeempfängers und seiner Wettbewerber im Einzelnen geprüft werden.<sup>43</sup> Eine fehlende Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten hat die Kommission etwa in Fällen angenommen, in denen die betreffende Maßnahme nach ihrer Auffassung „rein lokale Auswirkungen“ hatte.<sup>44</sup>

Mit Blick auf die vorliegend in Rede stehende Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung ist zu unterscheiden: Sollte der erforderliche Nachweis einer mittelbaren Begünstigung bestimmter (deutscher) Kfz-Hersteller gelingen (Ziff. 3.1.3.2.), dürfte in Anbetracht des allgemein bestehenden Wettbewerbs zwischen den verschiedenen europäischen Kfz-Herstellern eine Eignung zur Handelsbeeinträchtigung gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV ohne Weiteres anzunehmen sein.

Hinsichtlich einer durch den Anreiz für den Arbeitnehmer zur intensiven privaten Nutzung des Dienstwagens begründeten mittelbaren Begünstigung von Kfz-Herstellern gegenüber anderen Mobilitätsanbietern könnte zwischen verschiedenen Mobilitätsanbietern zu unterscheiden sein: Die Nutzbarkeit eines Kfz als Transportmittel auch für Fahrten zwischen den Mitgliedstaaten könnte für eine Handelsbeeinträchtigung mit Blick auf die Personenbeförderungsdienstleister anderer Mitgliedstaaten sprechen. Aber auch mit Blick auf die Hersteller alternativer Transportmittel in den anderen Mitgliedstaaten erscheint die Begründung einer Handelsbeeinträchtigung möglich. Insoweit erscheint auch die Annahme rein lokaler Auswirkungen eher fernliegend. Auch wenn

---

42 Beihilfemitteilung der Kommission, Rn. 190, dort mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

43 Beihilfemitteilung der Kommission, Rn. 194, dort mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

44 Beihilfemitteilung der Kommission, Rn. 196 ff.

es zur Feststellung einer Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten keiner Marktabgrenzung bedarf, könnte eine nähere Darlegung des europäischen Marktes für verschiedene Mobilitätsoptionen größere Klarheit schaffen.

#### 3.4. Ergebnis

Eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV kann grundsätzlich auch bei einer mittelbaren Vorteilsgewährung vorliegen. Besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang der Prüfung zu, ob die betreffende Maßnahme in einer Weise ausgestaltet ist, dass durch sie bestimmte (bzw. bestimmbare) Unternehmen oder Unternehmensgruppen begünstigt werden. Dies ist erforderlich, um sie von allgemeinen wirtschaftlichen Maßnahmen (bzw. den bloßen sekundären wirtschaftlichen Auswirkungen einer Maßnahme) abzugrenzen.

Mit Blick auf die Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung erscheint es durchaus begründbar, dass diese zu einer faktischen mittelbaren *Begünstigung der Kfz-Hersteller gegenüber anderen Mobilitätsanbietern* führt. In Anbetracht der auf der Grundlage der dargestellten Rechtsprechung des EuGH verbleibenden Unsicherheiten sowohl hinsichtlich der rechtlichen Kriterien, als auch der Anforderungen der Darlegung eines mittelbaren Vorteils ist eine abschließende Beurteilung an dieser Stelle indes nicht möglich.

Zur Begründung einer beihilferechtlich relevanten mittelbaren *Begünstigung bestimmter Kfz-Hersteller* wäre wohl näher darzulegen, welche bestimmbare Gruppe von Kfz-Herstellern von der Regelung zur pauschalen Dienstwagenbesteuerung in besonderer Weise profitiert. Ferner wäre zu zeigen, inwieweit diese Wirkung auf die Ausgestaltung der Regelung zurückgeführt werden kann. Welche Bedeutung hierbei den bestehenden Präferenzen aufseiten der Arbeitgeber und Arbeitnehmer für bestimmte (deutsche) Kfz zukommt, ist auf der Grundlage der aufgezeigten Rechtsprechung des EuGH nicht eindeutig zu beantworten. In Anbetracht der verbleibenden Unsicherheiten ist abschließende beihilferechtliche Beurteilung an dieser Stelle nicht möglich.