

Arrêt de la Cour
Rechtssache C-172/03

Wolfgang Heiser

gegen

Finanzamt Innsbruck

(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes [Österreich])

„Mehrwertsteuer – Befreiung der im Rahmen ärztlicher Berufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin – Berichtigung des Vorsteuerabzugs“

Schlussanträge des Generalanwalts A. Tizzano vom 28. Oktober 2004

Urteil des Gerichtshofes (Zweite Kammer) vom 3. März 2005

Leitsätze des Urteils

1. *Staatliche Beihilfen – Begriff – Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten – Selektiver Charakter der Maßnahme – Rechtfertigung mit dem Wesen oder der allgemeinen Zielsetzung des Systems – Beeinträchtigung des Wettbewerbs*

(EG-Vertrag, Artikel 92 Absatz 1 [nach Änderung jetzt Artikel 87 Absatz 1 EG])

2. *Staatliche Beihilfen – Begriff – Maßnahme, mit der ein sozialer Zweck verfolgt wird – In Artikel 90 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 86 EG) vorgesehene Ausnahmeregelung – Staatliche Maßnahmen, die darauf abzielen, die Wettbewerbsbedingungen denen in anderen Mitgliedstaaten anzunähern – Keine Auswirkung auf die Einstufung als Beihilfe*

(EG-Vertrag, Artikel 90 Absatz 2 und 93 Absatz 3 [nach Änderung jetzt Artikel 86 Absatz 2 EG und 88 Absatz 3 EG] und Artikel 92 Absatz 1 [nach Änderung jetzt Artikel 87 Absatz 1 EG])

3. *Staatliche Beihilfen – Begriff – Verzicht auf die in Artikel 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgeschriebene Kürzung des bereits gewährten Vorsteuerabzugs für weiterhin im Unternehmen verwendete Güter beim Wechsel von Ärzten von der Erbringung umsatzsteuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze – Einbeziehung*

(Artikel 92 Absatz 1 EG [nach Änderung jetzt Artikel 87 Absatz 1 EG]; Richtlinie 77/388 Artikel 20 des Rates)

1. Nach Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Maßnahme als Beihilfe qualifiziert werden kann: Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss sie geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

Was die zweite Voraussetzung angeht, so gibt es keine Schwelle und keinen Prozentsatz, bis zu der oder dem man davon ausgehen könnte, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten nicht

beeinträchtigt ist. Weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens schließt nämlich von vornherein die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten aus. Diese zweite Voraussetzung kann daher unabhängig vom örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienste oder von der Größe des betreffenden Tätigkeitsgebiets erfüllt sein.

Was die dritte Voraussetzung betrifft, so steht fest, dass der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen umfasst, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlicher Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen. Insoweit verlangt Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen. Ist dies der Fall, ist die betreffende Maßnahme selektiv, was Tatbestandsmerkmal des Begriffes der staatlichen Beihilfe ist. Dass sehr viele Unternehmen die betreffende Maßnahme in Anspruch nehmen können oder dass diese Unternehmen mehreren Wirtschaftszweigen angehören, genügt nämlich allein noch nicht, um die Selektivität der Maßnahme und damit ihre Einstufung als staatliche Beihilfe zu verneinen. Desgleichen können Beihilfen einen ganzen Wirtschaftszweig betreffen und gleichwohl unter Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag fallen. Anders wäre es, wenn eine Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellte, aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt wäre.

Was die vierte Voraussetzung angeht, so verfälschen Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen.

(vgl. Randnrn. 27, 32-33, 36, 40, 42-43, 55)

2. Der bloße Umstand, dass mit einer Maßnahme ein sozialer Zweck verfolgt wird, genügt nicht, um sie von vornherein von der Einstufung als Beihilfe im Sinne von Artikel 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) auszunehmen. Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag unterscheidet nämlich nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern beschreibt diese nach ihren Wirkungen. Außerdem erlaubt es die in Artikel 90 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 86 Absatz 2 EG) vorgesehene Ausnahmeregelung nicht, eine Maßnahme der Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 EG-Vertrag zu entziehen. Ebenso wenig entbindet sie den betroffenen Mitgliedstaat, wenn erst einmal die Beihilfeeigenschaft festgestellt worden ist, von seiner Pflicht zur Anmeldung dieser Maßnahme gemäß Artikel 93 Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 88 Absatz 3 EG). Schließlich kann der Versuch eines Mitgliedstaats, die Wettbewerbsbedingungen eines bestimmten Wirtschaftssektors denen in anderen Mitgliedstaaten durch einseitige Maßnahmen anzunähern, diesen Maßnahmen nicht den Charakter von Beihilfen nehmen.

(vgl. Randnrn. 46, 51, 54)

3. Artikel 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) ist dahin auszulegen, dass eine Regelung, nach der bei Ärzten der Wechsel von der Erbringung umsatzsteuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zu der durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie vorgeschriebenen Kürzung des bereits gewährten Vorsteuerabzugs führt, eine staatliche Beihilfe darstellt.

(vgl. Randnr. 59)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)
3. März 2005(1)

„Mehrwertsteuer – Befreiung der im Rahmen ärztlicher Berufe erbrachten Heilbehandlungen im
Bereich der Humanmedizin – Berichtigung des Vorsteuerabzugs“

In der Rechtssache C-172/03 betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG,
eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Entscheidung vom 31. März 2003, beim
Gerichtshof eingegangen am 14. April 2003, in dem Verfahren

Wolfgang Heiser

gegen

Finanzamt Innsbruck
erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer),

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans (Berichterstatte) sowie der
Richter C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk und J. Klučka,
Generalanwalt: A. Tizzano,
Kanzler: K. Sztranc, Verwaltungsrätin,
aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 30. September
2004, unter Berücksichtigung der Erklärungen
– von Herrn Heiser, vertreten durch Steuerberater R. Kapferer,
– der österreichischen Regierung, vertreten durch E. Riedl und J. Bauer als Bevollmächtigte,
– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch V. Kreuschitz, V. Di Bucci
und K. Gross als Bevollmächtigte,
nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. Oktober 2004,
folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 92 EG-Vertrag (nach
Änderung jetzt Artikel 87 EG).

2 Dieses Ersuchen ergeht in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Heiser und dem Finanzamt
Innsbruck (Österreich) wegen eines Bescheides des Finanzamts über die Berichtigung des
Vorsteuerabzugs.

Nationale Vorschriften

**3 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt in
Österreich nach § 6 Abs. 1 Z 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 – unter Ausschluss des
Vorsteuerabzugs – steuerfrei sind. Gemäß § 29 Abs. 5 UStG 1994 gilt diese Steuerbefreiung**

allerdings erst für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführt worden sind. Ärztliche Leistungen, die vor dem 1. Jänner 1997 erbracht worden sind, waren umsatzsteuerpflichtig und unterlagen dem Normalsteuersatz.

4 Dieser Übergang von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung stellt die Umsetzung des Anhangs XV Teil IX Nr. 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 1994, C 241, S. 21, und ABl. 1995, L 1, S. 1) dar. Denn nach diesem Anhang wurde u. a. für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin durch Ärzte im Bereich des öffentlichen Gesundheitswesens und der Sozialfürsorge die Inkraftsetzung der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) auf den 1. Jänner 1997 hinausgeschoben.

5 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass lang andauernde ärztliche Leistungen, wie z. B. kieferorthopädische Behandlungen, die vor dem 1. Jänner 1997 begonnen hatten, aber erst nach dem 31. Dezember 1996 beendet wurden, als nach dem 31. Dezember 1996 erbracht gelten und daher umsatzsteuerbefreit sind. Hat der Arzt auf derartige Leistungen vor dem 1. Jänner 1997 Anzahlungen vereinnahmt und Mehrwertsteuer entrichtet, ist auf diese Anzahlungen nachträglich die Steuerbefreiung anzuwenden. Eine solche steuerliche Entlastung erfolgt im Wirtschaftsjahr 1997.

6 § 12 Abs. 10 UStG 1994 bestimmt:

„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.“

7 In Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995 in der Fassung BGBl 756/1996 (im Folgenden: Bundesgesetz BGBl 21/1995) heißt es:

„Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 10 ... Umsatzsteuergesetz 1994, die wegen der nach dem 31. Dezember 1996 erfolgenden erstmaligen Anwendung der Bestimmungen des § 6 Abs. 1 ... Z 19 ... des Umsatzsteuergesetzes 1994 durchzuführen wäre, entfällt. ...“

8 Nach dem Gesundheits- und Sozialbereich? Beihilfengesetz, BGBl 746/1996 (im Folgenden: GSBG 1996), haben Ärzte Anspruch auf Ausgleichszahlungen, mit denen die entfallenden Vorsteuern kompensiert werden.

9 In § 3 GSBG 1996 heißt es:

„(1) Ärzte, Dentisten und sonstige Vertragspartner haben Anspruch auf einen Ausgleich, der sich nach den von den Sozialversicherungsträgern, den Krankenfürsorgeeinrichtungen und den von den Trägern des öffentlichen Fürsorgewesens gezahlten Entgelten für Leistungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 richtet.

...

(3) Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit und Soziales mit Verordnung die Ausgleichssätze auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Unternehmern festzusetzen.“

10 Die Höhe des Ausgleichs ist in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereichsbeihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind, BGBl. II Nr. 56/1997 (im Folgenden: Verordnung BGBl 56/1997), festgelegt worden.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

11 Herr Heiser, der Beschwerdeführer, ist Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde.

12 Wegen seines Übertritts in die Steuerbefreiung machte Herr Heiser in der Umsatzsteuererklärung 1997 eine umsatzsteuerliche Entlastung von etwa 3,5 Mio. ATS für jene lang andauernden kieferorthopädischen Behandlungen geltend, die 1991 begonnen hatten und am 1. Jänner 1997 noch nicht abgeschlossen waren. Dabei handelte es sich um Behandlungen, für die er Anzahlungen erhalten hatte und die er im Umfang dieser Anzahlungen der Umsatzsteuer unterzogen hatte.

13 Das zuständige Finanzamt ging davon aus, dass bei lang andauernden kieferorthopädischen Behandlungen von einer in etwa jahresweisen Leistungserbringung auszugehen sei. Bei Erlassung des Umsatzsteuerbescheids für das Jahr 1997 vom 4. Oktober 1999 erkannte es eine umsatzsteuerliche Entlastung daher bloß für jene Behandlungen an, die erst im Jahr 1996 begonnen hatten. Es berücksichtigte die geltend gemachte Entlastung folglich nur mit dem Betrag von 1 460 000 ATS.

14 Der Beschwerdeführer brachte gegen den Umsatzsteuerbescheid Berufung ein.

15 Die Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) als belangte Behörde, an deren Stelle nunmehr das Finanzamt Innsbruck getreten ist, wies das Finanzamt mit Schreiben vom 1. März 2002 u. a. an, zu erheben, in welchem Ausmaß im Fall des Übergangs von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung, bei der der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei, zum 1. Jänner 1997 eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen sei.

16 Im Anschluss an die Feststellungen, die das Finanzamt im Einvernehmen mit Herrn Heiser traf, erließ die Finanzlandesdirektion am 19. September 2002 einen Bescheid, mit dem sie die bei ihr angebrachte Berufung abwies und gegenüber dem Umsatzsteuerbescheid eine „Verböserung“ vornahm. In dem betreffenden Bescheid wurde die Umsatzsteuergutschrift von Herrn Heiser um den Betrag der Vorsteuerberichtigungen von 89 635,94 ATS und 164 870,15 ATS gekürzt.

17 Mit seiner Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wendet sich Herr Heiser u. a. dagegen, dass die Finanzlandesbehörde Vorsteuerberichtigungen vorgenommen hat. Zur Begründung führt er insbesondere aus, Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995 schließe ausdrücklich aus, dass Ärzte zum 1. Jänner 1997 eine Vorsteuerberichtigung vornehmen müssten.

18 In ihrer Gegenschrift wendet die Finanzlandesdirektion ein, bei der Prüfung der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid habe sie Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995 nicht angewendet, weil es sich bei der fehlenden Vorsteuerberichtigung um eine nicht notifizierte Beihilfe im Sinne des Artikels 92 EG?Vertrag handle. Nicht notifizierte Beihilfen dürften gemäß Artikel 93 Absatz 3 EG?Vertrag (jetzt Artikel 88 Absatz 3 EG) von den Behörden der Mitgliedstaaten nicht vollzogen werden. Im Übrigen widerspreche Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995 Artikel 20 der Sechsten Richtlinie.

19 Der Verwaltungsgerichtshof führt in seiner Vorlageentscheidung aus, es gehöre zum System der Umsatzsteuer, das innerhalb der EU durch Richtlinien der Gemeinschaft, insbesondere die Sechste Richtlinie, vorgegeben sei, dass die Steuerpflichtigkeit von Umsätzen mit dem Recht auf vollen Vorsteuerabzug des Unternehmers einhergehe, während andererseits jene Unternehmer, deren Umsätze steuerbefreit seien, grundsätzlich vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien. Änderten sich die Verhältnisse für den Vorsteuerabzug, ordne Artikel 20 der Sechsten Richtlinie eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge an. Nach Artikel 20 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie werde für Investitionsgüter eine Berichtigung vorgenommen, wenn sich nach dem Jahr der Anschaffung der Investitionsgüter Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug gegenüber dem Anspruch für das Jahr der Anschaffung ergäben.

20 Außerdem sei durch Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995 für Leistungen im medizinischen Bereich, insbesondere für Leistungen der Ärzte, angeordnet worden, dass entgegen Artikel 20 der Sechsten Richtlinie der Wechsel von der bisherigen Umsatzsteuerpflicht (bis 1996) in die Steuerbefreiung (ab 1997) nicht zu einer Berichtigung der Vorsteuern, die für noch in der Zeit der Steuerpflicht erworbene Güter geltend gemacht worden seien, führe, obwohl diese Güter auch in der Zeit der Steuerbefreiung weiter verwendet würden, also der Erzielung befreiter Umsätze dienten. Durch diese Anordnung werde erreicht, dass der Vorsteuerabzug für Güter, die für die Erzielung befreiter Umsätze verwendet würden, erhalten bleibe.

21 Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass Kieferorthopäden aus Österreich in Konkurrenz zu Kieferorthopäden aus anderen Mitgliedstaaten der EU stünden. Das gelte insbesondere in grenznahen Gebieten. Durch Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995, eine Regelung, mit der der österreichische Gesetzgeber eine vom System der Mehrwertsteuer vorgegebene und durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich angeordnete Vorsteuerkürzung ausgeschlossen habe, habe er den inländischen Ärzten einen Vorteil eingeräumt.

22 Bei dem Vorsteuerabzug handle es sich um einen Vorteil, der aus staatlichen Mitteln gewährt werde und der die Wettbewerbsstellung der begünstigten Unternehmer gegenüber anderen Unternehmern, die mit ihnen im Wettbewerb stünden und keinen Abzug vornehmen könnten, verstärke.

23 Außerdem hegt der Verwaltungsgerichtshof Zweifel an der sachlichen Rechtfertigung von Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995, mit der die Republik Österreich im Bereich der Mehrwertsteuer auf die Berichtigung des von den Ärzten bis zum 31. Dezember 1996 durchgeführten Vorsteuerabzugs (im Folgenden: im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme) verzichtet habe, im Sinne der Randnummer 42 des Urteils vom 8. November 2001 in der Rechtssache C?143/99 (Adria?Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Slg. 2001, I?8365). Das gelte umso mehr, als Nachteile, die den Betroffenen aus dem Wegfall des Rechts auf Vorsteuerabzug erwüchsen, ohnedies im Wege staatlicher Ausgleichszahlungen nach dem GSBG 1996 und der Verordnung BGBl 56/1997 abgegolten würden.

24 Daher hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:
Stellt eine Regelung, wie sie durch Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995 in der Fassung BGBl 756/1996 angeordnet wird, also eine Regelung, nach der bei Ärzten der Wechsel von der Erbringung umsatzbesteuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zu der durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie vorgeschriebenen Kürzung des bereits gewährten Vorsteuerabzugs führt, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG (früher Artikel 92 EG?Vertrag) dar?

Zur Vorabentscheidungsfrage

25 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Frage des vorlegenden Gerichts nur die Auslegung von Artikel 92 EG?Vertrag betrifft.

26 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass ein Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde wie Herr Heiser als Unternehmen im Sinne von Artikel 92 EG-Vertrag anzusehen ist, da er als selbständiger Wirtschaftsteilnehmer Dienstleistungen auf einem Markt erbringt, nämlich dem der ärztlichen Leistungen auf dem Gebiet der Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. September 2000 in den Rechtssachen C-180/98 bis C-184/98, Pavlov u. a., Slg. 2000, I-6451, Randnrn. 76 und 77).

27 Sodann ist zu beachten, dass nach Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine Maßnahme als Beihilfe qualifiziert werden kann: Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss sie geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (Urteil vom 24. Juli 2003 in der Rechtssache C-280/00, Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg, Slg. 2003, I-7747, Randnr. 75).

28 Was die erste in der vorstehenden Randnummer genannte Voraussetzung angeht, so lässt sich nicht bestreiten, dass eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige eine staatliche Maßnahme darstellt.

29 Zur zweiten in Randnummer 27 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzung tragen Herr Heiser und die österreichische Regierung vor, dass die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme jedenfalls nicht den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen könne, da die vom Verzicht auf die Vorsteuerberichtigung erfassten Beträge in der Regel von eher untergeordneter Bedeutung seien. Im Ausgangsverfahren handle es sich um höchstens 30 000 Euro über den Zeitraum von 1997 bis 2004, was weit unter der „De-minimis“-Schwelle von 100 000 Euro für einen Dreijahreszeitraum liege, wie sie in der Bekanntmachung der Kommission vom 6. März 1996 über „De-minimis“-Beihilfen (ABl. C 68, S. 9) vorgesehen sei und im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Maßnahme im Jahr 1996 gegolten habe.

30 Nach Ansicht der österreichischen Regierung hat die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme aufgrund der Besonderheiten der ärztlichen Versorgung, die vorwiegend regionalen Charakter habe, außerdem keine spürbaren Auswirkungen auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten.

31 Mit diesem Vorbringen ist jedoch nicht dargetan, dass die zweite in Randnummer 27 des vorliegenden Urteils genannte Voraussetzung nicht erfüllt ist.

32 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes keine Schwelle und keinen Prozentsatz gibt, bis zu der oder dem man davon ausgehen könnte, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigt ist. Weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens schließt nämlich von vornherein die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten aus (vgl. u. a. Urteil Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg, Randnr. 81 und die zitierte Rechtsprechung).

33 Die zweite Anwendungsvoraussetzung von Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag, wonach die Beihilfe geeignet sein muss, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, kann daher unabhängig vom örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienste oder von der Größe des betreffenden Tätigkeitsgebiets erfüllt sein (vgl. in diesem Sinne Urteil Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg, Randnr. 82).

34 Was die in der Bekanntmachung der Kommission vom 6. März 1996 vorgesehene „De-minimis“-Schwelle angeht, so ist den Akten, die das vorlegende Gericht dem Gerichtshof übermittelt hat, nicht zu entnehmen, dass der Betrag, in dessen Höhe ein Arzt aufgrund einer Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren streitigen den Vorsteuerabzug beanspruchen kann, unter allen Umständen unter dem „De-minimis“-Betrag liegt, der auf 100 000 Euro für einen Dreijahreszeitraum festgelegt ist. Denn die nationale Regelung sieht, wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu Recht bemerkt, keine Begrenzung des Betrages vor, den ein Arzt als einzelnes Unternehmen wegen des Verzichts auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs erhalten kann. Somit ist nicht

bewiesen, dass eine solche Maßnahme unter die in der Bekanntmachung der Kommission aufgestellte „De?minimis“-Regel fällt.

35 Da, wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Vorlageentscheidung feststellt, nicht auszuschließen ist, dass Fachärzte für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde wie Herr Heiser im Wettbewerb mit Berufskollegen aus anderen Mitgliedstaaten stehen, ist die zweite Voraussetzung für die Anwendung von Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag folglich als erfüllt anzusehen.

36 Was die dritte in Randnummer 27 des vorliegenden Urteils genannte Voraussetzung – Bestehen eines Vorteils – betrifft, so umfasst nach ständiger Rechtsprechung der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlicher Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (vgl. u. a. Urteil Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Randnr. 38 und die zitierte Rechtsprechung).

37 Herr Heiser macht im Wesentlichen geltend, die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme sei schon deshalb kein Vorteil, weil jedenfalls die Berichtigung als solche gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße.

38 Selbst wenn aber die Regelung, die die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorsieht, im Ausgangsverfahren also § 12 Abs. 10 UStG 1994, rechtswidrig sein sollte, ändert dies nichts daran, dass diese Regelung so lange Auswirkungen hat, wie sie nicht aufgehoben oder zumindest ihre Rechtswidrigkeit nicht festgestellt worden ist. Folglich kann sie zu einer Belastung führen, die ein Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde wie Herr Heiser normalerweise zu tragen hat. Der Umstand, dass die Republik Österreich später durch eine andere Maßnahme als die, in der die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorgesehen ist, auf diese Berichtigung verzichtet, vermindert somit die Belastungen, die ein solcher Arzt normalerweise zu tragen hat, und stellt deshalb einen Vorteil für ihn dar.

39 Die österreichische Regierung ist dagegen der Auffassung, dass der Verzicht auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs keine Beihilfe sei, da er für alle Ärzte gelte, insbesondere Fachärzte für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde, Psychotherapeuten, Hebammen und sonstige Freiberufler im Sinne des Krankenpfliegergesetzes, wie auch für Krankenanstalten. Ein solcher Verzicht sei daher nicht geeignet, bestimmte Ärzte zu begünstigen.

40 Hierzu ist zu bemerken, dass nach ständiger Rechtsprechung Artikel 92 Absatz 1 EG die Feststellung verlangt, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen. Ist dies der Fall, ist die betreffende Maßnahme selektiv, was Tatbestandsmerkmal des Begriffes der staatlichen Beihilfe in dieser Bestimmung ist (vgl. u. a. Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-308/01, GIL Insurance u. a., noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 68 und die zitierte Rechtsprechung).

41 Daraus, dass die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme nicht nur Fachärzte für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde wie Herrn Heiser begünstigt, sondern auch andere oder sogar alle im medizinischen Bereich Tätigen, folgt nicht, dass diese Maßnahme nicht das Tatbestandsmerkmal der Selektivität erfüllt.

42 Dass sehr viele Unternehmen die betreffende Maßnahme in Anspruch nehmen können oder dass diese Unternehmen mehreren Wirtschaftszweigen angehören, genügt nämlich allein noch nicht, um die Selektivität der Maßnahme und damit ihre Einstufung als staatliche Beihilfe zu verneinen (vgl. u. a. Urteil vom 13. Februar 2003 in der Rechtssache C-409/00, Spanien/Kommission, Slg. 2003, I-1487, Randnr. 48 und die zitierte Rechtsprechung). Desgleichen können Beihilfen einen ganzen Wirtschaftszweig betreffen und gleichwohl unter Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag fallen (vgl. u. a. Urteil vom 17. Juni

1999 in der Rechtssache C-75/97, Belgien/Kommission, Slg. 1999, I-3671, Randnr. 33 und die zitierte Rechtsprechung).

43 Anders wäre es, wenn eine Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellte, aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt wäre (vgl. u. a. Urteil *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Randnr. 42 und die zitierte Rechtsprechung).

44 Hierzu macht die österreichische Regierung geltend, eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige fördere die Solidarität der Krankenversicherungsträger, da sie in Wirklichkeit ihnen zugute komme. Denn eine Erhöhung der Kostenbelastung für freiberuflich tätige Ärzte durch die Umstellung der Umsatzbesteuerung führe mittelbar zu einer Belastung der Krankenversicherungsträger. Diese könnten aber aufgrund der gesetzlichen Festlegung der Beitragssätze der Versicherten ihre Einnahmen nicht erhöhen. In der mündlichen Verhandlung hat die österreichische Regierung wie schon Herr Heiser in seinen schriftlichen Erklärungen erläutert, dass die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme nicht zu den Ausgleichszahlungen aufgrund des GSVG 1996 und der Verordnung BGBl 56/1997 hinzukomme, da diese Ausgleichszahlungen Ärzten, die wie Herr Heiser keine Vertragsärzte sind, nicht gewährt würden.

45 Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige nicht als Beihilfe angesehen werden kann.

46 Zum einen genügt der bloße Umstand, dass mit dem Verzicht auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ein sozialer Zweck verfolgt wird, unterstellt, er wäre bewiesen, nicht, um eine solche Maßnahme von vornherein von der Einstufung als Beihilfe im Sinne von Artikel 92 EG-Vertrag auszunehmen. Artikel 92 Absatz 1 EG unterscheidet nämlich nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern beschreibt diese nach ihren Wirkungen (Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-159/01, *Niederlande/Kommission*, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 51 und die zitierte Rechtsprechung).

47 Zum anderen ist, was die Wirkungen einer Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren streitigen angeht, festzustellen, dass – rechtlich – nur die Ärzte die Begünstigten sind. Die dem Gerichtshof vom vorlegenden Gericht zur Verfügung gestellten Akten enthalten keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Nutzen aus dieser Maßnahme von den Ärzten systematisch an die Krankenversicherungsträger weitergegeben und damit der Vorteil für die Ärzte letztlich neutralisiert würde.

48 Außerdem erklärt die österreichische Regierung nicht, warum der Vorteil, der sich aus der im Ausgangsverfahren streitigen Maßnahme ergibt, dadurch gerechtfertigt sein könnte, dass Nichtvertragsärzte keine der in § 3 GSVG 1996 vorgesehenen und der Höhe nach in der Verordnung BGBl 56/1997 festgesetzten Ausgleichszahlungen erhielten. Denn die Akten enthalten nichts, was den Schluss zuließe, dass Vertragsärzten, denen diese Ausgleichszahlungen gewährt würden, nicht ebenfalls der Verzicht auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs zugute kommt.

49 Da die österreichische Regierung hierzu keine anderen Gründe angeführt hat, ist die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme nach Lage der dem Gerichtshof vorgelegten Akten nicht durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt.

50 Soweit sich die österreichische Regierung auf Artikel 90 Absatz 2 EG-Vertrag (jetzt Artikel 86 Absatz 2 EG) beruft, um der im Ausgangsverfahren streitigen Maßnahme den Vorteilscharakter abzusprechen, kann ihrem Vorbringen nicht gefolgt werden.

51 Die in Artikel 90 Absatz 2 EG-Vertrag vorgesehene Ausnahmeregelung erlaubt es nämlich nicht, eine Maßnahme der Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 EG-Vertrag zu entziehen. Ebenso wenig entbindet sie den betroffenen Mitgliedstaat, wenn erst einmal die Beihilfeeigenschaft festgestellt worden ist, von seiner Pflicht zur Anmeldung dieser Maßnahme gemäß Artikel 93 Absatz 3 EG-Vertrag (vgl. Urteil vom 21. Oktober 2003 in den Rechtssachen C-261/01 und C-262/01, *Van Calster u. a.*, Slg. 2003, I-12249, Randnr. 61 und die zitierte Rechtsprechung).

52 Herr Heiser führt zudem aus, dass eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige keinen Vorteil darstelle, weil ihre einzige Wirkung darin bestehe, eine zuvor existierende Benachteiligung zu Lasten österreichischer Nichtvertragsärzte gegenüber ihren Berufskollegen aus anderen Mitgliedstaaten zu beseitigen. Während nämlich auf die dort erbrachten ärztlichen Leistungen keine Umsatzsteuer erhoben worden sei, hätten die von österreichischen Nichtvertragsärzten 1995 und 1996 erbrachten ärztlichen Leistungen der Umsatzsteuer unterlegen.

53 Hierzu ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme, selbst wenn sie zum Ziel gehabt haben sollte, die Benachteiligung auszugleichen, auf die sich Herr Heiser bezieht, jedenfalls, wie der Generalanwalt in Nummer 50 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht damit gerechtfertigt werden kann, dass sie Wettbewerbsverzerrungen auf dem Gemeinschaftsmarkt für ärztliche Dienste beseitigen soll.

54 Versucht ein Mitgliedstaat, die Wettbewerbsbedingungen eines bestimmten Wirtschaftssektors denen in anderen Mitgliedstaaten durch einseitige Maßnahmen anzunähern, so kann dies nämlich nach gefestigter Rechtsprechung diesen Maßnahmen nicht den Charakter von Beihilfen nehmen (vgl. u. a. Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-372/97, Italien/Kommission, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 67 und die zitierte Rechtsprechung).

55 Was die vierte in Randnummer 27 des vorliegenden Urteils genannte Voraussetzung angeht, wonach die staatliche Maßnahme den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen muss, so ist darauf hinzuweisen, dass Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen verfälschen (Urteil vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-156/98, Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Randnr. 30 und die zitierte Rechtsprechung).

56 Dem Vorbringen von Herrn Heiser und der österreichischen Regierung, dass die vierte Voraussetzung nicht erfüllt sei, weil die Ärzte, denen eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige zugute komme, keinem Preiswettbewerb ausgesetzt seien, kann nicht gefolgt werden.

57 Selbst wenn, wie Herr Heiser und die österreichische Regierung vortragen, andere Kriterien als der Preis der ärztlichen Behandlung, wie etwa die Qualität der Behandlung oder das Vertrauensverhältnis zum Arzt, die Arztwahl der Parteien beeinflussen können, kann doch der Preis einen – sogar erheblichen – Einfluss auf diese Wahl haben. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn, wie sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten in Bezug auf Nichtvertragsärzte wie Herrn Heiser ergibt, der Patient mehr als 50 % der Behandlungskosten selbst tragen muss.

58 Nach alledem ist eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag anzusehen.

59 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 92 EG-Vertrag dahin auszulegen ist, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige, also eine Regelung, nach der bei Ärzten der Wechsel von der Erbringung umsatzbeststeuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zu der durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie vorgeschriebenen Kürzung des bereits gewährten Vorsteuerabzugs führt, eine staatliche Beihilfe darstellt.

Kosten

60 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:
Artikel 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) ist dahin auszulegen, dass eine
Regelung wie die in Artikel XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 21/1995 in der Fassung BGBl
756/1996 getroffene, also eine Regelung, nach der bei Ärzten der Wechsel von der
Erbringung umsatzbeststeuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze
hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zu der durch Artikel 20
der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der
Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames
Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage
vorgeschriebenen Kürzung des bereits gewährten Vorsteuerabzugs führt, eine staatliche
Beihilfe darstellt.

Unterschriften.

1 – Verfahrenssprache: Deutsch.