

Arrêt de la Cour
Mål C-172/03

Wolfgang Heiser

mot

Finanzamt Innsbruck

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Österrike))

”Mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska yrkesutövare – Jämkning av avdrag”

Förslag till avgörande av generaladvokat A. Tizzano föredraget den 28 oktober 2004

Domstolens dom (andra avdelningen) av den 3 mars 2005

Sammanfattning av domen

1. *Statligt stöd – Begrepp – Inverkan på handeln mellan medlemsstaterna – Åtgärdens selektiva karaktär – Motivering som avser systemets karaktär och allmänna systematik – Skadlig inverkan på konkurrensen*

(EG-fördraget, artikel 92.1 (nu artikel 87.1 EG i ändrad lydelse))

2. *Statligt stöd – Begrepp – Åtgärd som har ett socialt syfte – Undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i fördraget (nu artikel 86.2 EG) – Statliga åtgärder i syfte att anpassa konkurrensvillkoren till de villkor som gäller i andra medlemsstater – Saknar inverkan på om åtgärden skall betecknas som stöd*

(EG-fördraget, artiklarna 90.2 och 93.3 (nu artiklarna 86.2 EG och 88.3 EG) samt 92.1 (nu artikel 87.1 EG i ändrad lydelse))

3. *Statligt stöd – Begrepp – Avstående från den i artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivna nedsättningen av det redan gjorda avdraget beträffande varor som fortsatt används i verksamheten, när de tjänster som en läkare tillhandahåller övergår från att vara mervärdesskattepliktiga till att vara undantagna från skatteplikt – Omfattas*

(EG-fördraget, artikel 92.1 (nu artikel 87.1 EG i ändrad lydelse); rådets direktiv 77/388, artikel 20)

1. Enligt artikel 92.1 fördraget (nu artikel 87.1 EG i ändrad lydelse) skall följande villkor vara uppfyllda för att en åtgärd skall anses utgöra statligt stöd. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje skall mottagaren av stödet gynnas. För det fjärde skall åtgärden snedvrider eller hota att snedvrider konkurrensen.

Vad beträffar det andra villkoret finns det inte någon gräns eller procentsats under vilken man kan anse att handeln mellan medlemsstaterna inte påverkas. Det förhållandet att ett stöd är av relativt

ringa storlek eller att det stödmottagande företaget är relativt litet innebär inte att det omedelbart kan uteslutas att handeln mellan medlemsstaterna påverkas. Det andra villkoret kan således vara uppfyllt oberoende av om de tillhandahållna tjänsterna är av lokal eller regional art eller det aktuella verksamhetsområdets betydelse.

Vad beträffar det tredje villkoret är det fastslaget att begreppet stöd inte enbart omfattar konkreta förmåner, utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar ett företags budget och som därigenom, utan att vara subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter. Enligt artikel 92.1 i fördraget skall det fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna "vissa företag eller viss produktion" i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen. Om så är fallet uppfyller den berörda åtgärden selektivitetsvillkoret, vilket utgör grund för begreppet statligt stöd. Den omständigheten att antalet företag som kan komma att omfattas av åtgärden i fråga är mycket betydande, eller att de tillhör olika verksamhetssektorer, medför inte att åtgärden inte skall anses vara selektiv, och därmed heller inte utgöra statligt stöd. Likaså kan stöd beröra en hel ekonomisk sektor och ändå omfattas av artikel 92.1 i fördraget. Situationen skulle vara en annan om en åtgärd motiverades av det relevanta systemets karaktär och allmänna systematik, även om åtgärden utgör en fördel för den som kommer i åtnjutande av den.

Vad beträffar det fjärde villkoret, skall det påpekas att stöd som syftar till att befria ett företag från kostnader som detta normalt borde ha burit inom ramen för den löpande driften eller dess normala verksamhet i princip snedvrider konkurrensvillkoren.

(se punkterna 27, 32, 33, 36, 40, 42, 43 och 55)

2. Enbart den omständigheten att en åtgärd har ett socialt syfte räcker inte för att en sådan åtgärd skall undgå att betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 92 i fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse). I artikel 92.1 i fördraget görs nämligen inte någon åtskillnad mellan statliga åtgärder med hänsyn till deras orsaker eller syften, utan de definieras i stället med utgångspunkt i vilka verkningar de har. Det undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i fördraget (nu artikel 86.2 EG) kan vidare inte medföra att en åtgärd inte skall anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 92 i fördraget. När det fastslagits att en åtgärd utgör statligt stöd kan undantaget inte heller befria den berörda medlemsstaten från skyldigheten att anmäla åtgärden i enlighet med artikel 93.3 i fördraget (nu artikel 88.3 EG). Den omständigheten att en medlemsstat genom ensidiga åtgärder försöker anpassa konkurrensvillkoren i en viss näringssektor till de villkor som gäller i andra medlemsstater kan slutligen inte frånta dessa åtgärder deras karaktär av stöd.

(se punkterna 46, 51 och 54)

3. Artikel 92 i fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att en bestämmelse, enligt vilken det förhållandet att de tjänster som en läkare tillhandahåller övergår från att vara mervärdesskattepliktiga till att vara undantagna från skatteplikt inte leder till den i artikel 20 i sjätte direktivet föreskrivna nedsättningen av det redan gjorda avdraget beträffande varor som fortsatt används i verksamheten, skall anses utgöra statligt stöd.

(se punkt 59)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 3 mars 2005(1)

Mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska yrkesutövare – Jämkning av avdrag

I mål C-172/03, angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställdes av Verwaltungsgerichtshof (Österrike), genom beslut av den 31 mars 2003, som inkom till domstolen den 14 april 2003, i målet mellan

Wolfgang Heiser

och

Finanzamt Innsbruck,
meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans (referent) samt domarna C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk och J. Klučka,
generaladvokat: A. Tizzano,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,
med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 30 september 2004, med beaktande av de skriftliga yttranden som avgivits av:
– Wolfgang Heiser, genom R. Kapferer, Steuerberater,
– Österrikes regering, genom E. Riedl och J. Bauer, båda i egenskap av ombud,
– Europeiska gemenskapernas kommission, genom V. Kreuschitz, V. Di Bucci och K. Gross, samtliga i egenskap av ombud,
och efter att den 28 oktober 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i samband med en tvist mellan Wolfgang Heiser och Finanzamt Innsbruck (Österrike) angående sistnämnda myndighets beslut i fråga om jämkning av avdrag för mervärdesskatt.

Nationell lagstiftning

3 Det framgår av beslutet om hänskjutande att enligt 6 § stycke 1 punkt 19 i Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om omsättningsskatt, BGBl. 663/1994) (nedan kallad UStG 1994) är transaktioner i samband med verksamhet som läkare undantagna från mervärdesskatteplikt, och avdrag för ingående mervärdesskatt medges ej. Enligt 29 § stycke 5 UStG 1994 gäller detta undantag från skatteplikt emellertid endast de transaktioner som genomförts efter den 31 december 1996. Läkartjänster som tillhandahölls före den 1 januari 1997 var mervärdesskattepliktiga och beskattades enligt den normala skattesatsen.

4 Denna övergång från en ordning med mervärdesskatteplikt till en ordning med undantag från skatteplikt skedde för att genomföra punkt 2 a andra strecksatsen i del IX i bilaga XV till akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21 och EGT L 1, 1995, s. 1). Enligt denna bilaga sköts ikraftträdandet av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) upp till den 1 januari 1997 för bland annat läkarvård inom den allmänna hälso- och sjukvården.

5 Det framgår av beslutet om hänskjutande att långvariga läkartjänster, exempelvis ortodontiska behandlingar, som påbörjades före den 1 januari 1997, men som avslutades först efter den 31 december 1996, skall anses ha tillhandahållits efter det sistnämnda datumet och därmed vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Om läkaren före den 1 januari 1997 har erhållit förskott för sådana tjänster och redovisat mervärdesskatt för dessa tjänster, skall dessa förskott retroaktivt undantas från skatteplikt. Denna skattelättnad medges med avseende på år 1997.

6 I 12 § stycke 10 UStG 1994 föreskrivs följande:

”Om förhållandena beträffande en vara som företagaren använder eller utnyttjar som en anläggningstillgång i sin rörelse, vilka det år då varan togs i bruk var bestämmande för avdraget av ingående skatt, ändras inom fyra kalenderår efter det år då varan togs i bruk (stycke 3) skall det för vart och ett av de år som berörs av ändringen företas en jämkning av avdraget för ingående skatt.

Detta gäller på motsvarande sätt för ingående mervärdesskatt som hänförs till efterföljande anskaffnings- eller produktionskostnader, utgifter som skall tas upp i balansräkningen och utgifter för större reparationer på byggnader, varvid jämkningsperioden inträder det kalenderår som följer på det år under vilket de tjänster som medfört dessa omkostnader och utgifter användes första gången tillsammans med anläggningstillgången.

Vad beträffar fast egendom i den mening som avses i 2 § i Grunderwerbssteuergesetz 1987 [1987 års lag om skatt på köp av fast egendom] (inklusive utgifter som skall tas upp i balansräkningen och utgifter för större reparationer) utgör jämkningsperioden nio kalenderår i stället för fyra.

Jämkningsperioden, som skall företas för vart och ett av de år som berörs av ändringen, sker med en femtedel, vid fast egendom (inklusive kostnader som skall tas upp i balansräkningen och utgifter för större reparationer) med en tiondel av den sammanlagda ingående skatt som hänförs till varan, till utgifterna eller kostnaderna. Om varan säljs eller tas ut sker jämkningen för den återstående jämkningsperioden senast i den sista deklarationen som avser det år varunder försäljningen ägde rum.”

7 I artikel XIV.3 i förbundslag 21/1995, i dess lydelse enligt förbundslag 756/1996 (nedan kallad förbundslag 21/1995), föreskrivs följande:

”Den i 12 § [stycke] 10 ... UStG angivna jämkningen av avdrag för ingående skatt som skall företas med anledning av den första tillämpningen efter den 31 december 1996 av bestämmelserna i 6 § stycke 1 [punkt] ... 19 ... UStG [1994] bortfaller.”

8 Enligt Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (lag om stöd till social- och vårdsektorn, BGBl. 746/1996) (nedan kallad GSBG 1996) har läkare rätt att få kompensation för ingående mervärdesskatt som erlagts.

9 3 § GSBG 1996 har följande lydelse:

”1) Läkare, tandläkare [’Dentisten’] och övriga avtalsparter har rätt till kompensation som beräknas på grundval av vad socialförsäkringsorgan, sjukförsäkringsorgan eller allmänvården betalat för tjänster i den mening som avses i 6 § stycke 1 punkt 19 UStG [1994].

...

3) Förbundsfinansministern skall, i samråd med förbundsministern för arbetsmarknadsfrågor och sociala frågor, genom kungörelse och på grundval av vad som är känt beträffande de ekonomiska förhållandena för berörda kategorier av företagare fastställa kompensationens storlek.”

10 Kompensationens storlek har fastställts i Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (förbundsfinansministerns kungörelse om storleken på de stöd och de kompensationer som skall tillämpas inom ramen för GSBG 1996, BGBl. II 56/1997) (nedan kallad kungörelse 56/1997).

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Wolfgang Heiser, klaganden i målet vid den nationella domstolen, är läkare specialiserad i ortodonti.

12 I sin mervärdesskattedeklaration för år 1997 yrkade Wolfgang Heiser, på grund av övergången till ordningen med undantag från mervärdesskatteplikt, avdrag på cirka 3,5 miljoner ATS med avseende på de långvariga ortodontiska behandlingar som hade påbörjats sedan år 1991 och som per den 1 januari 1997 ännu inte var avslutade. Han hade mottagit förskott för dessa behandlingar för vilka han debiterat mervärdesskatt.

13 Det behöriga skattekontoret ansåg att tjänsten vid långvariga ortodontiska behandlingar tillhandahålls under ungefär ett år. I beskattningsbeslutet beträffande mervärdesskatt för år 1997, daterat den 4 oktober 1999 (nedan kallat beskattningsbeslutet), medgav skattekontoret därför avdrag för ingående mervärdesskatt endast med avseende på de behandlingar som hade påbörjats under år 1996. Följaktligen medgavs det yrkade avdraget endast upp till ett belopp om 1 460 000 ATS.

14 Klaganden i målet vid den nationella domstolen begärde omprövning av beskattningsbeslutet.

15 Finanzlandesdirektion für Tirol (omprövningsinstans) (nedan kallad Finanzlandesdirektion), motpart i målet vid den nationella domstolen, i vars ställe Finanzamt Innsbruck därefter har inträtt, anmodade skattekontoret, genom skrivelse av den 1 mars 2002, att bland annat utreda i vilken omfattning det med anledning av övergången från en ordning med mervärdesskatteplikt till en ordning med undantag från skatteplikt, enligt vilken avdrag för ingående mervärdesskatt inte medges, skulle ske en jämkning av avdragen den 1 januari 1997, i enlighet med 12 § stycke 10 UStG 1994.

16 Efter att ha erhållit de yttranden som skattekontoret och Wolfgang Heiser samtidigt avgav, omprövade Finanzlandesdirektion den 19 september 2002 beskattningsbeslutet och ändrade det till nackdel för den skattskyldige. Wolfgang Heisers mervärdesskatt att återfå sattes genom detta beslut ned med 89 635,94 ATS och 164 870,15 ATS, vilket motsvarade jämkningen av avdragen.

17 Wolfgang Heiser överklagade beslutet till Verwaltungsgerichtshof och invände bland annat mot att Finanzlandesdirektion gjort dessa jämkningar. Till stöd för överklagandet anfördes bland annat att det i artikel XIV.3 i förbundslag 21/1995 uttryckligen föreskrivs att läkare inte skall behöva jämka avdrag den 1 januari 1997.

18 I sin svarsskrivelse genmålde Finanzlandesdirektion att den vid omprövningen av beskattningsbeslutet inte tillämpade artikel XIV.3 i förbundslag 21/1995, eftersom det faktum att jämkning inte påbjuds utgör ett stöd som inte har anmälts, i den mening som avses i artikel 92 i fördraget. Enligt artikel 93.3 i EG-fördraget (nu artikel 88.3 EG) får myndigheterna i en medlemsstat inte genomföra stöd som inte har anmälts. Artikel XIV.3 strider dessutom mot artikel 20 i sjätte direktivet.

19 I beslutet om hänskjutande har Verwaltungsgerichtshof angett att systematiken i mervärdesskattesystemet, vilket inom Europeiska unionen regleras genom gemenskapens direktiv, särskilt genom sjätte direktivet, innebär att det förhållandet att transaktioner är mervärdesskattepliktiga ger företagaren rätt att fullt ut göra avdrag för ingående

mervärdesskatt och, omvänt, att de företagare vars transaktioner är undantagna från skatteplikt i princip inte har en sådan rätt. Om förhållandena som var bestämmande för avdraget ändras skall avdragen jämkas enligt artikel 20 i sjätte direktivet. Nämnda domstol har gjort gällande att enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet skall en jämkning ske, när det gäller anläggningstillgångar, om det under de följande åren efter det år då anläggningstillgångarna förvärvades förekommer variationer i avdragsrätten jämfört med den som gällde då tillgångarna förvärvades.

20 Den nationella domstolen har tillagt att det i artikel XIV.3 i förbundslag 21/1995 föreskrivs, vad gäller tjänster på det medicinska området, särskilt läkartjänster, att – till skillnad från vad som stadgas i artikel 20 i sjätte direktivet – övergången från att dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga, vilket var fallet enligt den ordning som gällde fram till den 31 december 1996, till en ordning med undantag från skatteplikt från och med den 1 januari 1997, inte leder till att de avdrag som gjorts med avseende på tillgångar som förvärvades vid den tidpunkt då mervärdesskatteplikt förelåg skall jämkas, trots att dessa tillgångar fortsätter att användas efter övergången till en ordning med undantag från skatteplikt, det vill säga möjliggör genomförandet av transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Denna bestämmelse medför att avdraget bibehålls med avseende på tillgångar som används i samband med sådana transaktioner.

21 Enligt Verwaltungsgerichtshof kan det inte uteslutas att ortodontister som är etablerade i Österrike konkurrerar med ortodontister som utövar sitt yrke i andra medlemsstater i Europeiska unionen. Detta gäller särskilt i gränsområdena. Genom att anta artikel XIV.3 i förbundslag 21/1995, det vill säga en bestämmelse enligt vilken den i mervärdesskattesystemet fastställda och i artikel 20 i sjätte direktivet uttryckligen föreskrivna nedsättningen av avdrag bortfaller, har den österrikiska lagstiftaren gett läkare som är etablerade i Österrike en fördel.

22 Avdragsbestämmelsen utgör en fördel som ges med hjälp av statliga medel och som stärker konkurrensställningen för de företagare som drar nytta av denna fördel jämfört med konkurrensställningen för de konkurrerande företagare som inte kan göra sådana avdrag.

23 Vidare betvivlar Verwaltungsgerichtshof att artikel XIV.3 i förbundslag 21/1995, genom vilken Republiken Österrike har avstått från att jämka de avdrag för ingående mervärdesskatt som läkare gjort fram till den 31 december 1996 (nedan kallad den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen), är sakligt motiverad i den mening som avses i punkt 42 i dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (REG 2001, s. I-8365). Detta gäller särskilt med hänsyn till att de berörda personerna under alla omständigheter får ersättning för de nackdelar som avskaffandet av avdragsrätten medför genom den kompensation som den berörda medlemsstaten utbetalar med tillämpning av GSBG 1996 och kungörelse 56/1997.

24 Mot denna bakgrund har Verwaltungsgerichtshof beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör en sådan bestämmelse som artikel XIV.3 i förbundslag ... 21/1995, i dess lydelse enligt [förbundslag] 756/1996, det vill säga en bestämmelse enligt vilken det förhållandet att de tjänster som en läkare tillhandahåller övergår från att vara mervärdesskattepliktiga till att vara undantagna från skatteplikt inte leder till den i artikel 20 i sjätte direktivet ... föreskrivna nedsättningen av det redan gjorda avdraget beträffande varor som fortsatt används i verksamheten, statligt stöd i den mening som avses i artikel 87 EG (tidigare artikel 92 i EG-fördraget)?”

Tolkningsfrågan

25 Det skall omgående påpekas att den nationella domstolens fråga endast avser tolkningen av artikel 92 i fördraget.

26 Domstolen konstaterar att en sådan läkare som i likhet med Wolfgang Heiser är specialiserad i ortodonti skall anses utgöra ett företag i den mening som avses i nämnda bestämmelse, eftersom han, i sin egenskap av oberoende näringsidkare, tillhandahåller

tjänster på en marknad, nämligen marknaden för tjänster som tillhandahålls av läkare som är specialiserade i ortodonti (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2000 i de förenade målen C-180/98–C-184/98, Pavlov m.fl., REG 2000, s. I-6451, punkterna 76 och 77).

27 Enligt artikel 92.1 fördraget skall följande villkor vara uppfyllda för att en åtgärd skall anses utgöra statligt stöd. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje skall mottagaren av stödet gynnas. För det fjärde skall åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (dom av den 24 juli 2003 i mål C-280/00, Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg, REG 2003, s. I-7747, punkt 75).

28 Vad beträffar det första villkor som anges i föregående punkt är det klarlagt att en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen utgör en statlig åtgärd.

29 När det gäller det andra villkor som anges i punkt 27 i förevarande dom, har Wolfgang Heiser och den österrikiska regeringen gjort gällande att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen under alla omständigheter inte kan påverka handeln mellan medlemsstaterna på grund av att de belopp som berörs av att man avstått från att jämka avdragen i allmänhet är obetydliga. I målet vid den nationella domstolen är det fråga om ett belopp på högst 30 000 euro för hela perioden under åren 1997–2004, ett belopp som klart understiger taket för försumbart stöd på 100 000 euro under en period på tre år, som föreskrivs i kommissionens meddelande av den 6 mars 1996 om försumbart stöd (EGT C 68, s. 9), och vilket tak var tillämpligt då bestämmelsen trädde i kraft år 1996.

30 Den österrikiska regeringen har även hävdatt att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen inte inverkar märkbart på handeln mellan medlemsstaterna med hänsyn till vad som är kännetecknande för sjukvård, vilken framför allt är regional till sin art.

31 Domstolen anser dock att dessa argument inte visar att det andra villkor som omnämns i punkt 27 i förevarande dom inte är uppfyllt.

32 Enligt domstolens rättspraxis finns det nämligen inte någon gräns eller procentsats under vilken man kan anse att handeln mellan medlemsstaterna inte påverkas. Det förhållandet att ett stöd är av relativt ringa storlek eller att det stödmottagande företaget är relativt litet innebär inte att det omedelbart kan uteslutas att handeln mellan medlemsstaterna påverkas (se bland annat domen i det ovannämnda målet Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg, punkt 81 och där angiven rättspraxis).

33 Det andra villkoret för tillämpning av artikel 92.1 i fördraget, nämligen att stödet skall kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna, kan således vara uppfyllt oberoende av om de tillhandahållna tjänsterna är av lokal eller regional art eller det aktuella verksamhetsområdets betydelse (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg, punkt 82).

34 Vad beträffar taket för försumbart stöd som föreskrivs i kommissionens meddelande av den 6 mars 1996, framgår det inte av de handlingar som den nationella domstolen har ingett till domstolen att storleken på de avdrag som en läkare kan medges enligt en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen i samtliga fall understiger beloppet för försumbart stöd, vilket har fastställts till 100 000 euro under en period på tre år. Som Europeiska gemenskapernas kommission korrekt har påpekat föreskrivs det nämligen inte i den nationella lagstiftningen någon begränsning av det belopp som en läkare, i egenskap av enskilt företag, kan medges genom att man avstår från att jämka avdragen. Under dessa förhållanden kan det inte anses bevisat att en sådan åtgärd kan omfattas av den regel om försumbart stöd som fastställts i nämnda meddelande.

35 Som Verwaltungsgerichtshof konstaterade i beslutet om hänskjutande kan det inte uteslutas att sådana läkare som i likhet med Wolfgang Heiser är specialiserade i ortodonti konkurrerar med kolleger som är etablerade i en annan medlemsstat. Följaktligen skall det

andra villkoret för tillämpning av artikel 92.1 i fördraget anses uppfyllt.

36 Vad beträffar det tredje villkor som anges i punkt 27 i förevarande dom, nämligen att det skall föreligga en fördel, följer det av fast rättspraxis att begreppet stöd inte enbart omfattar konkreta förmåner, utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar ett företags budget och som därigenom, utan att vara subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter (se bland annat domen i det ovannämnda målet *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

37 Wolfgang Heiser har gjort gällande att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen inte utgör en fördel, enbart på grund av att jämkningen i sig under alla omständigheter strider mot gemenskapsrätten.

38 Även om det skulle antas att den lagstiftning i vilken det föreskrivs att avdrag skall jämkas, det vill säga 12 § stycke 10 UStG 1994 i målet vid den nationella domstolen, är rättsstridig, kvarstår det faktum att denna lagstiftning har rättsverkningar så länge den inte har upphävts eller i vart fall så länge det inte har slagits fast att den är rättsstridig. Följaktligen medför den en kostnad som normalt belastar budgeten för en sådan läkare som i likhet med Wolfgang Heiser är specialiserad i ortodonti. Det förhållandet att Republiken Österrike senare har avstått från att jämka avdragen, genom en annan bestämmelse än den som föreskriver en sådan jämkning, minskar således de kostnader som normalt belastar en sådan läkares budget och utgör därför en fördel för denne.

39 Den österrikiska regeringen har emellertid gjort gällande att den omständigheten att man avstått från att jämka avdrag inte utgör ett stöd, eftersom samtliga medicinska yrken är berörda, däribland läkare specialiserade i ortodonti, psykoterapeuter, barnmorskor och andra fristående praktiker i den mening som avses i *Krankenpflegegesetz* (lag om sjukvård) samt sjukvårdsinrättningar. Att avstå från jämkning på detta sätt kan därför inte gynna enbart vissa läkare.

40 Det följer av fast rättspraxis att enligt artikel 92.1 i fördraget skall det fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna "vissa företag eller viss produktion" i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen. Om så är fallet uppfyller den berörda åtgärden selektivitetsvillkoret, vilket utgör grund för begreppet statligt stöd som föreskrivs i denna bestämmelse (se bland annat dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, *GIL Insurance m.fl.*, REG 2004, s. I-0000, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

41 Det förhållandet att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen utgör en fördel inte bara för sådana läkare som i likhet med Wolfgang Heiser är specialiserade i ortodonti, utan även för andra aktörer som är verksamma inom det medicinska området, eller rent av för alla aktörer som är verksamma inom detta område, medför inte att åtgärden inte uppfyller selektivitetsvillkoret.

42 Den omständigheten att antalet företag som kan komma att omfattas av åtgärden i fråga är mycket betydande, eller att de tillhör olika verksamhetssektorer, medför inte att åtgärden inte skall anses vara selektiv, och därmed heller inte utgöra statligt stöd (se bland annat dom av den 13 februari 2003 i mål C-409/00, *Spanien mot kommissionen*, REG 2003, s. I-1487, punkt 48 och där angiven rättspraxis). Likaså kan stöd beröra en hel ekonomisk sektor och ändå omfattas av artikel 92.1 i fördraget (se bland annat dom av den 17 juni 1999 i mål C-75/97, *Belgien mot kommissionen*, REG 1999, s. I-3671, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

43 Situationen skulle vara en annan om en åtgärd motiverades av det relevanta systemets karaktär och allmänna systematik, även om åtgärden utgör en fördel för den som kommer i åtnjutande av den (se bland annat domen i det ovannämnda målet *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

44 Den österrikiska regeringen har gjort gällande att en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen främjar solidaritet mellan sjukförsäkringsorganen, på grund av att åtgärden i själva verket gynnar dessa. En ökning

av fristående läkares kostnader på grund av en ändring i beskattningen av deras omsättning skulle nämligen indirekt medföra kostnader för dessa organ. Organen kan dock inte öka sina intäkter, eftersom storleken på de avgifter som de försäkrade personerna skall erlägga föreskrivs i lag. Vid förhandlingen uppgav den österrikiska regeringen, i likhet med vad Wolfgang Heiser angav i sina skriftliga yttranden, att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen inte tillkommer utöver den compensation som utbetalas enligt GSBG 1996 och kungörelse 56/1997, eftersom compensationen inte utgår till de läkare som inte är anslutna till något sjukförsäkringsorgan, såsom Wolfgang Heiser.

45 Domstolen anser emellertid att detta argument inte gör det möjligt att dra slutsatsen att en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen inte skall anses utgöra statligt stöd.

46 Enbart den omständigheten att avståendet från att jämka avdragen har ett socialt syfte, för det fall det skall anses bevisat, räcker inte för att en sådan åtgärd skall undgå att betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 92 i fördraget. I artikel 92.1 i fördraget görs nämligen inte någon åtskillnad mellan statliga åtgärder med hänsyn till deras orsaker eller syften, utan de definieras i stället med utgångspunkt i vilka verkningar de har (dom av den 29 april 2004 i mål C-159/01, Nederländerna mot kommissionen, REG 2004, s. I-0000, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

47 När det gäller verkningarna av en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen skall det påpekas att läkarna är de enda som i rättsligt hänseende drar fördel av denna. Det finns inget i de handlingar som den nationella domstolen har ingett till domstolen som tyder på att läkarna systematiskt överför den fördel som en sådan åtgärd medför till sjukförsäkringsorganen, vilket ytterst skulle förta effekten av fördelen för läkarna.

48 Den österrikiska regeringen har inte heller förklarat skälet till att den fördel som följer av den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen skulle kunna vara motiverad på grund av att de läkare som inte är anslutna till något sjukförsäkringsorgan inte erhåller den compensation som föreskrivs i 3 § GSBG 1996 och vars storlek fastställs i kungörelse 56/1997. I handlingarna i målet saknas nämligen stöd för slutsatsen att de läkare som är anslutna till ett sjukförsäkringsorgan, vilka erhåller denna compensation, inte också drar fördel av avståendet från att jämka avdragen.

49 Eftersom den österrikiska regeringen inte har åberopat några andra relevanta skäl, framgår det inte av de handlingar som ingetts till domstolen att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen motiveras av det relevanta systemets karaktär och allmänna systematik.

50 Domstolen kan inte godta den österrikiska regeringens argument, i den mån det avser artikel 90.2 i EG-fördraget (nu artikel 86.2 EG) för att vederlägga att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen utgör en fördel.

51 Det undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i fördraget kan nämligen inte medföra att en åtgärd inte skall anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 92 i fördraget. När det fastslagits att en åtgärd utgör statligt stöd kan undantaget inte heller befria den berörda medlemsstaten från skyldigheten att anmäla åtgärden i enlighet med artikel 93.3 i fördraget (se dom av den 21 oktober 2003 i de förenade målen C-261/01 och C-262/01, Van Calster m.fl., REG 2003, s. I-12249, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

52 Wolfgang Heiser har även hävdat att en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen inte kan utgöra en fördel, eftersom den endast har undanröjt en nackdel som tidigare förelåg för de läkare som är etablerade i Österrike, och som inte är anslutna till något sjukförsäkringsorgan, jämfört med de kolleger som är etablerade i andra medlemsstater. De medicinska tjänster som tillhandahålls i andra medlemsstater var nämligen inte mervärdesskattepliktiga, medan de tjänster som tillhandahålls under åren 1995 och 1996 av läkare som är etablerade i Österrike och som inte är anslutna till något sjukförsäkringsorgan var mervärdesskattepliktiga.

53 Även om det skulle antas att den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen hade till syfte att kompensera den nackdel som Wolfgang Heiser har åberopat, finner domstolen att en sådan åtgärd, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 50 i sitt förslag till avgörande, under alla omständigheter inte kan anses motiverad på grund av att den syftar till att korrigera snedvridningar av konkurrensen som förekommer på gemenskapsmarknaden för läkartjänster.

54 Av fast rättspraxis följer nämligen att den omständigheten att en medlemsstat genom ensidiga åtgärder försöker anpassa konkurrensvillkoren i en viss näringssektor till de villkor som gäller i andra medlemsstater inte kan frånta dessa åtgärder deras karaktär av stöd (se bland annat dom av den 29 april 2004 i mål C-372/97, Italien mot kommissionen, REG 2004, s. I-0000, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

55 Vad beträffar det fjärde villkor som anges i punkt 27 i förevarande dom, nämligen att den statliga åtgärden skall snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen, skall det påpekas att stöd som syftar till att befria ett företag från kostnader som detta normalt borde ha burit inom ramen för den löpande driften eller dess normala verksamhet i princip snedvrider konkurrensvillkoren (dom av den 19 september 2000 i mål C-156/98, Tyskland mot kommissionen, REG 2000, s. I-6857, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

56 Domstolen kan inte godta Wolfgang Heisers och den österrikiska regeringens argument att det fjärde villkoret inte är uppfyllt på grund av att de läkare som gynnas av en sådan åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen inte är utsatta för någon priskonkurrens.

57 Som Wolfgang Heiser och den österrikiska regeringen har påpekat kan visserligen patienternas val av läkare påverkas av andra omständigheter än priset på den medicinska behandlingen, såsom kvaliteten på behandlingen och det förtroende som patienten hyser för läkaren, men faktum kvarstår att priset kan, också i betydande utsträckning, påverka patientens val av läkare. Detta gäller särskilt när – såsom framgår av de handlingar som ingetts till domstolen i fråga om läkare som i likhet med Wolfgang Heiser inte är anslutna till något sjukförsäkringsorgan – patienten själv tvingas betala mer än 50 procent av kostnaden för behandlingen.

58 Av det ovan anförda följer att en åtgärd som den omtvistade åtgärden i målet vid den nationella domstolen skall anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 92.1 i fördraget.

59 Den fråga som ställts skall följaktligen besvaras enligt följande: Artikel 92 i fördraget skall tolkas så, att en sådan bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, det vill säga en bestämmelse enligt vilken det förhållandet att de tjänster som en läkare tillhandahåller övergår från att vara mervärdesskattepliktiga till att vara undantagna från skatteplikt inte leder till den i artikel 20 i sjätte direktivet föreskrivna nedsättningen av det redan gjorda avdraget beträffande varor som fortsatt används i verksamheten, skall anses utgöra statligt stöd.

Rättegångskostnader

60 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (andra avdelningen) följande dom:

Artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att en sådan bestämmelse som artikel XIV.3 i förbundslag 21/1995, i dess lydelse enligt förbundslag 756/1996, det vill säga en bestämmelse enligt vilken det förhållandet att de tjänster som en läkare tillhandahåller övergår från att vara mervärdesskattepliktiga till att vara undantagna från skatteplikt inte leder till den i artikel 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund föreskrivna nedsättningen av det redan gjorda avdraget beträffande varor som fortsatt används i verksamheten, skall anses utgöra statligt stöd.

Underskrifter

1 – Rättegångsspråk: tyska.