

Arrêt de la Cour
Sag C-172/03

Wolfgang Heiser

mod

Finanzamt Innsbruck

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig))

»Moms – afgiftsfritagelse af behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning – berigtigelse af fradragene«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat A. Tizzano fremsat den 28. oktober 2004

Domstolens dom (Anden Afdeling) af 3. marts 2005

Sammendrag af dom

1. *Statsstøtte – begreb – påvirkning af samhandelen mellem medlemsstater – foranstaltningens selektive karakter – begrundet i karakteren og opbygningen af ordningen – konkurrencebegrænsning*

(EF-traktaten, art. 92, stk. 1 (efter ændring nu art. 87, stk. 1, EF))

2. *Statsstøtte – begreb – foranstaltning med et socialt formål – undtagelse fastsat i traktatens artikel 90, stk. 2 (nu artikel 86, stk. 2, EF) – statslige foranstaltninger, som tilsigter at tilnærme konkurrencevilkårene til de vilkår, som gælder i de øvrige medlemsstater – ingen betydning for betegnelsen som støtte*

(EF-traktatens, art. 90, stk. 2, og art. 93, stk. 3 (nu art. 86, stk. 2, EF og art. 88, stk. 3, EF), og art. 92, stk. 1 (efter ændring nu, art. 87, stk. 1, EF))

3. *Statsstøtte – begreb – afståelse fra den i sjette merværdiafgiftsdirektivs artikel 20 foreskrevne berigtigelse af det allerede indrømmede fradrag for goder, der fortsat benyttes i virksomheden, i tilfælde af lægers overgang fra at gennemføre merværdiafgiftspligtige transaktioner til at gennemføre afgiftsfritagne transaktioner – omfattet*

(EF-traktaten, art. 92, stk. 1 (efter ændring nu art. 87, stk. 1, EF); Rådets direktiv 77/388, art. 20)

1. Det følger af traktatens artikel 92, stk. 1 (efter ændring nu art. 87, stk. 1, EF), at følgende betingelser skal være opfyldt, for at en foranstaltning kan anses for statsstøtte. For det første skal der være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene.

Hvad angår den anden betingelse findes der ikke en grænseværdi eller en procentsats, hvorunder samhandelen mellem medlemsstater ikke vil blive påvirket. Den omstændighed, at en støtte er forholdsvis ubetydelig, eller at den støttemodtagende virksomhed er af beskeden størrelse,

udelukker således ikke på forhånd, at den nævnte samhandel kan være påvirket. Den anden betingelse kan opfyldes uafhængigt af, om de leverede ydelser er lokale eller regionale, eller af størrelsen af det omhandlede aktivitetsområde.

Med hensyn til den tredje betingelse står det fast, at støttebegrebet ikke blot omfatter positive ydelser, men ligeledes indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger. Traktatens artikel 92, stk. 1, kræver herved en stillingtagen til, om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. I bekræftende fald opfylder den pågældende foranstaltning den betingelse om selektivitet, der er afgørende for begrebet statsstøtte. Hverken den omstændighed, at et stort antal virksomheder kan blive omfattet af foranstaltningen, eller at disse virksomheder hører til i forskelligartede erhvervssektorer, er tilstrækkelig til at rejse tvivl med hensyn til støttens selektive karakter, og følgelig også med hensyn til, at foranstaltningen ikke kvalificeres som statsstøtte. Støtte kan nemlig også omfatte en hel økonomisk sektor og alligevel henhøre under traktatens artikel 92, stk. 1. Det ville ikke være tilfældet, hvis en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, er berettiget af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i.

Hvad angår den fjerde betingelse fordrejer støtte, der skal frigøre en virksomhed for omkostninger, som den normalt skulle have båret inden for dens almindelige drift eller dens sædvanlige aktiviteter, i princippet konkurrencevilkårene.

(jf. præmis 27, 32, 33, 36, 40, 42, 43 og 55)

2. Den blotte omstændighed, at en foranstaltning forfølger et socialt formål, er ikke tilstrækkeligt til, at den uden videre kan falde uden for begrebet støtte i traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF). I denne bestemmelses stk. 1 sondres der nemlig ikke efter grundene til eller hensigten med de statslige interventioner, men bestemmelsen definerer dem alene efter deres virkninger. Desuden kan den i traktatens artikel 90, stk. 2 (nu artikel 86, stk. 2, EF), fastsatte undtagelse ikke bevirke, at kvalificeringen af en foranstaltning som statsstøtte i traktatens artikel 92's forstand falder bort. Den kan heller ikke, når det er fastslået, at en sådan foranstaltning må anses for statsstøtte, fritage den pågældende medlemsstat for at meddele foranstaltningen i medfør af traktatens artikel 93, stk. 3 (nu artikel 88, stk. 3, EF). Endelig kan den omstændighed, at en medlemsstat ved iværksættelse af ensidige foranstaltninger søger at tilnærme konkurrencevilkårene inden for en bestemt økonomisk sektor til de vilkår, som gælder i de øvrige medlemsstater, ikke bevirke, at disse foranstaltninger mister deres karakter af støtte.

(jf. præmis 46, 51 og 54)

3. Traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF) skal fortolkes således, at der er tale om statsstøtte, når en ordning, hvorefter den omstændighed, at læger fra at gennemføre merværdiafgiftspligtige transaktioner går over til at gennemføre momsfrtagne transaktioner, ikke medfører den i sjette direktivs artikel 20 foreskrevne berigtigelse af det allerede indrømmede fradrag for så vidt angår goder, der fortsat benyttes i virksomheden.

(jf. præmis 59)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

3. marts 2005(1)

»Moms – afgiftsfritagelse af behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering –
berigtigelse af fradragene«

I sag C-172/03, angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF,
indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved afgørelse af 31. marts 2003, indgået til Domstolen
den 14. april 2003, i sagen:

Wolfgang Heiser

mod

Finanzamt Innsbruck,
har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans (refererende dommer), og dommerne C.
Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk og J. Klučka,
generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: ekspeditionssekretær K. Sztranc,
på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. september 2004, efter at der er
afgivet indlæg af:
– Wolfgang Heiser ved Steuerberater R. Kapferer
– den østrigske regering ved E. Riedl og J. Bauer, som befuldmægtigede
– Kommissionen for de Europæiske Fællesskaber ved V. Kreuschitz, V. Di Bucci og K. Gross, som
befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. oktober 2004,
afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 92 (efter
ændring nu artikel 87 EF)

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag, der føres af Wolfgang Heiser mod
Finanzamt Innsbruck (Østrig) vedrørende sidstnævntes afgørelse vedrørende berigtigelse af
fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«).

De nationale bestemmelser

**3 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at transaktioner i forbindelse med
lægevirksomhed i henhold til § 6, stk. 1, nr. 19, i Umsatzsteuergesetz 1994 (lov af 1994 om
omsætningsafgift, BGBl. 663/1994, herefter »UStG 1994«) er momsfrataget i Østrig, og
fradragsret for indgående moms er således udelukket. I henhold til § 29, stk. 5, i UStG 1994
omfatter denne momsfratagelse imidlertid kun transaktioner, der er gennemført efter den 31.
december 1996. Lægeydelser, som blev udført før den 1. januar 1997, var momsplichtige og
underlagt momsens normalsats.**

4 Denne overgang fra momspligt til momsfritagelse udgør gennemførelsen af del IX, punkt 2, litra a), andet led, i bilag XV til akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Norges, Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1). Ifølge dette bilag blev ikrafttrædelsen af den momsfritagelse, der er omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), udsat til den 1. januar 1997, bl.a. for så vidt angår lægelig behandling foretaget af læger inden for offentlig sundhedspleje og social velfærd.

5 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at længerevarende lægeydelser, såsom ortodontiske behandlinger, der er påbegyndt før den 1. januar 1997, men først afsluttet efter den 31. december 1996, betragtes som ydelser, udført efter sidstnævnte dato, og derfor er momsfritaget. Såfremt lægen har modtaget og svaret moms af forudbetalinger af sådanne ydelser før den 1. januar 1997, er disse forudbetalinger efterfølgende omfattet af momsfritagelsen. Afgiftsfritagelsen foretages i sådanne tilfælde i forbindelse med afgiftsåret 1997.

6 § 12, stk. 10, i UStG 1994 bestemmer:

»Såfremt forholdene ændrer sig for et gode, som en erhvervsdrivende anvender eller udnytter som et anlægsaktiv i sin virksomhed, inden for fire kalenderår efter det år, hvor godet blev taget i brug, og disse forhold var bestemmende for fradraget for indgående moms (stk. 3) i ibrugtagningens år, skal der for hvert år, som berøres af ændringen, foretages en udligning i form af en berigtigelse af fradraget for indgående moms. Dette gælder tilsvarende for indgående moms, der henføres til efterfølgende anskaffelses- eller produktionsomkostninger, udgifter, der skal opføres på aktivsiden, eller omkostninger ved større reparationer af bygninger, hvorved berigtigelsesperioden løber fra begyndelsen af det kalenderår, der efterfølger året, i hvilket de ydelser, som ligger til grund for disse omkostninger og udgifter, blev taget i brug første gang i forbindelse med anlægsaktivet. Ved fast ejendom som omhandlet i § 2 i Grunderwerbsteuergesetz 1987 [lov af 1987 om afgift ved erhvervelse af fast ejendom] (herunder udgifter, der skal opføres på aktivsiden, samt omkostninger ved større reparationer) udgør berigtigelsesperioden ni kalenderår i stedet for fire kalenderår.

Berigtigelsen, der skal foretages for hvert år, som berøres af ændringen, sker med en femtedel, ved fast ejendom (herunder udgifter, der skal opføres på aktivsiden, samt omkostninger ved større reparationer) med en tiendedel, af den samlede indgående moms, der henføres til godet, til udgifterne eller til omkostningerne. I tilfælde af salg eller udtagelse af godet foretages berigtigelsen for den resterende berigtigelsesperiode senest i den sidste anmeldelse vedrørende den ligningsperiode, hvor salget fandt sted.«

7 Artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, som ændret ved forbundsloven 756/1996 (herefter »forbundsloven 21/1995«), lyder:

»Den i § 12, stk. 10 [...], i UStG 1994 foreskrevne berigtigelse af fradrag for indgående moms, der skal foretages som følge af den pr. 31. december 1996 indtrufne første anvendelse af bestemmelserne i § 6, stk. 1, nr. [...] 19 [...] i UStG 1994, bortfalder. [...]«

8 I henhold til Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (lov om statsstøtte inden for social- og sundhedsområdet, BGBl. 746/1996, herefter »GSBG 1996«), har læger krav på kompensation for den indgående moms, der bortfalder.

9 § 3 i GSBG 1996 lyder således:

»1) Læger, tandteknikere [»Dentisten«] og øvrige kontraktpartnere har krav på en kompensation, der beregnes på grundlag af de takster, som de sociale sikringsorganer, sygekasserne og det offentlige forsvær betaler som vederlag for ydelser som omhandlet i § 6, stk. 1, nr. 19, i UStG [1994].

[...]

3) Forbundsfinansministeren skal med samtykke fra forbundsministeren for arbejds- og socialanliggender ved ministeriel bekendtgørelse fastsætte kompensationssatsen på grundlag af den eksisterende viden om de økonomiske forhold for de respektive kategorier af erhvervsdrivende.«

10 Kompensationens størrelse er fastlagt ved Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (forbundsfinansministerens bekendtgørelse om de støtte- og kompensationsprocentsatser, der finder anvendelse inden for rammerne af GSBG 1996, BGBl. II, nr. 56/1997, herefter »bekendtgørelse nr. 56/1997«).

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Wolfgang Heiser, der er sagsøger i hovedsagen, er speciallæge i tand-, mund- og kæbesygdomme.

12 Wolfgang Heiser rejste i sin momsangivelse for 1997 krav om momsfrigtagelse af et beløb på ca. 3,5 mio. ATS for de længerevarende ortodontiske behandlinger, som var påbegyndt efter 1991, som pr. 1. januar 1997 endnu ikke var afsluttet, og for hvilke han havde modtaget forudbetalinger samt erlagt moms i forhold til disse forudbetalinger, inden han overgik til ordningen med momsfrigtagelse.

13 Finanzamt lagde til grund, at man ved længerevarende ortodontiske behandlinger må forstå ydelser, der strækker sig over ca. et år. Ved momsansættelsen for 1997, som er foretaget den 4. oktober 1999 (herefter »momsansættelsen«), accepterede Finanzamt derfor kun momsfrigtagelse for de behandlinger, der var påbegyndt i 1996. Finanzamt gav derfor kun den ønskede fritagelse for et beløb på 1 460 000 ATS.

14 Sagsøgeren i hovedsagen påklagede momsansættelsen.

15 Finanzlandesdirektion für Tirol (klageinstansen, herefter »Finanzlandesdirektion«), der var sagsøgte i hovedsagen, og som efterfølgende er blevet erstattet af Finanzamt Innsbruck, anmodede ved skrivelse af 1. marts 2002 Finanzamt om bl.a. at redegøre for, i hvilket omfang der i henhold til § 12, stk. 10, i UStG 1994 skulle foretages en berigtigelse af fradragene pr. 1. januar 1997 i de tilfælde, hvor momspligt afløstes af momsfrigtagelse under udelukkelse af fradragets ret for indgående moms.

16 På grundlag af de erklæringer, som Finanzamt og Wolfgang Heiser afgav sammen, forkastede Finanzlandesdirektion ved afgørelse af 19. september 2002 klagen og ændrede momsansættelsen i ugunstig retning for sagsøgeren. Wolfgang Heisers momsfradrag blev i denne afgørelse nedsat med 89 635,94 ATS og 164 870,15 ATS, svarende til berigtigelsen af fradragene.

17 Wolfgang Heiser indbragte sagen for Verwaltungsgerichtshof og gjorde gældende, at Finanzlandesdirektion ikke havde foretaget berigtigelserne korrekt. Han har til støtte herfor bl.a. anført, at artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995 udtrykkelig udelukker, at læger pr. 1. januar 1997 skal foretage berigtigelse af fradragene.

18 Finanzlandesdirektion har i svarskriftet for Verwaltungsgerichtshof gjort gældende, at den ikke anvendte artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995 under behandlingen af klagen over momsansættelsen, da undladelse af at berigtige fradragene ville udgøre en ikke-anmeldt støtte i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i traktatens artikel 92. I henhold til EF-traktatens artikel 93, stk. 3 (nu artikel 88, stk. 3, EF), må medlemsstaternes myndigheder ikke gennemføre ikke-anmeldt støtte. Dertil kommer, at artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995 er i strid med sjette direktivs artikel 20.

19 Verwaltungsgerichtshof har i forelæggelseskendelsen anført, at det indgår i momssystemet, som inden for EU er reguleret ved Fællesskabets direktiver, herunder navnlig sjette direktiv, at pligten til at svare moms af omsætningen går hånd i hånd med den erhvervsdrivendes ret til at fradrage den indgående afgift fuldt ud, men omvendt også, at den pågældende erhvervsdrivende, hvis omsætning er afgiftsfritaget, i princippet ikke har en sådan ret. Såfremt forholdene i forbindelse med fradraget for den indgående afgift ændrer sig, skal der i henhold til sjette direktivs artikel 20 foretages en berigtigelse af dette

fradrag. Den forelæggende ret har anført, at bestemmelsens stk. 2 foreskriver, at der for så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de år, der følger efter det år, hvor godet blev erhvervet, set i forhold til fradragsretten på tidspunktet for godernes erhvervelse.

20 Den forelæggende ret har tilføjet, at hvad angår ydelser inden for det medicinske område, navnlig lægeydelser, blev det ved artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995 på trods af sjette direktivs artikel 20 bestemt, at overgangen fra den hidtidige momspligt for disse transaktioner, der var den ordning, der fandt anvendelse indtil den 31. december 1996, til en ordning med momsfrigørelse fra den 1. januar 1997 ikke medfører en berigtigelse af fradraget for indgående moms for goder, der er erhvervet, mens der endnu var momspligt, selv om disse goder fortsat anvendes i virksomheden efter overgangen til momsfrigørelse, og altså gør det muligt at gennemføre momsfrigitte transaktioner. Herved opnås, at fradraget opretholdes for goder, der anvendes i forbindelse med sådanne transaktioner.

21 Ifølge Verwaltungsgerichtshof kan det ikke udelukkes, at odontologer, der er etablerede i Østrig, konkurrerer med odontologer i de øvrige EU-medlemsstater, navnlig i grænseområderne. Med artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, hvorved den østrigske lovgiver har udelukket den i momssystemet fastlagte og i sjette direktivs artikel 20 udtrykkeligt påbudte fradragsberigtigelse, gives der læger, der er etableret i Østrig, en fordel.

22 Fradragene udgør en begunstigelse, der ydes af offentlige midler, og som styrker virksomhedens position i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med, men som ikke kan foretage et sådant fradrag.

23 Verwaltungsgerichtshof nærer tvivl med hensyn til, om artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, hvorved Republikken Østrig med hensyn til momsen har givet afkald på at berigtige de fradrag, som lægerne har foretaget indtil den 31. december 1996 (herefter »den i hovedsagen omtvistede foranstaltning«), er berettiget som omhandlet i præmis 42 i dommen af 8. november 2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (Sml. I, s. 8365). Dette gælder så meget desto mere, da de ulemper, som bortfaldet af momsfradraget medfører for de berørte erhvervsdrivende, under alle omstændigheder udlignes ved en kompensation fra den pågældende medlemsstat i medfør af GSBG 1996 og bekendtgørelse 56/1997.

24 Verwaltungsgerichtshof har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udgør en ordning som den, der er fastsat ved artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven [...] 21/1995, som ændret ved [forbundsloven] 756/1996, hvorefter den omstændighed, at læger overgår fra at gennemføre momspligtige transaktioner til at gennemføre momsfrigitte transaktioner, ikke medfører den i sjette direktivs artikel 20 [...] foreskrevne berigtigelse af det allerede indrømmede fradrag for så vidt angår goder, der fortsat benyttes i virksomheden, statsstøtte i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 87 EF (tidligere EF-traktatens artikel 92)?«

Om det præjudicielle spørgsmål

25 Indledningsvis bemærkes, at det spørgsmål, den forelæggende ret har stillet, udelukkende vedrører fortolkningen af traktatens artikel 92.

26 Det bemærkes for det første, at en speciallæge i tand-, mund- og kæbesygdomme, såsom Wolfgang Heiser, må anses for en virksomhed i den nævnte bestemmelses forstand, idet han leverer tjenesteydelser på et marked, nemlig markedet for tand-, mund- og kæbesygdomme, som selvstændig erhvervsdrivende (jf. i denne retning dom af 12.9.2000, forenede sager C-180/98 – C-184/98, Pavlov m.fl., Sml. I, s. 6451, præmis 76 og 77).

27 Det bemærkes dernæst, at det følger af traktatens artikel 92, stk. 1, at følgende betingelser skal være opfyldt, for at en foranstaltning kan anses for statsstøtte. For det første skal der være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det

tredje skal den give modtageren en fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 24.7.2003, sag C-280/00, Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg, Sml. I, s. 7747, præmis 75).

28 Hvad angår den første betingelse, der er nævnt i foregående præmis, kan det ikke bestrides, at en foranstaltning som den i hovedsagen omtvistede udgør en statsstøtte.

29 Med hensyn til den anden betingelse, der er nævnt i denne doms præmis 27, har Wolfgang Heiser og den østrigske regering gjort gældende, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning under alle omstændigheder ikke kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne, fordi de beløb, der er berørt af afkaldet på at berigtige fradragene, generelt er meget små. I hovedsagen drejer det sig om et beløb på højst 30 000 EUR for hele perioden vedrørende 1997-2004, hvilket er langt mindre end de minimis-loftet på 100 000 EUR over en periode på tre år, som fastsat i meddelelsen fra Kommissionen af 6. marts 1996 om *de minimis* -støtteordninger (EFT C 68, s. 9), og som fandt anvendelse på tidspunktet for den nævnte foranstaltnings ikrafttrædelse i 1996.

30 Den østrigske regering har også gjort gældende, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltnings indvirkning på samhandelen mellem medlemsstaterne ikke er mærkbar i betragtning af de særlige omstændigheder for lægeydelser, der først og fremmest er af regional karakter.

31 Disse argumenter beviser imidlertid ikke, at den anden betingelse, der er nævnt i denne doms præmis 27, ikke er opfyldt.

32 Det bemærkes, at der i henhold til Domstolens faste praksis ikke findes en grænseværdi eller en procentsats, hvorunder samhandelen mellem medlemsstater ikke vil blive påvirket. Den omstændighed, at en støtte er forholdsvis ubetydelig, eller at den støttemodtagende virksomhed er af beskeden størrelse, udelukker således ikke på forhånd, at den nævnte samhandel kan være påvirket (jf. bl.a. dommen i sagen Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg, præmis 81 og den deri nævnte retspraksis).

33 Den anden betingelse for anvendelse af traktatens artikel 92, stk. 1, i henhold til hvilken støtten skal kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater, kan opfyldes uafhængigt af, om de leverede ydelser er lokale eller regionale, eller af størrelsen af det omhandlede aktivitetsområde (jf. i denne retning dommen i sagen Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg, præmis 82).

34 Hvad angår det de minimis-loft, der er omhandlet i Kommissionens meddelelse af 6. marts 1996, fremgår det ikke af de sagsakter, den forelæggende ret har fremlagt for Domstolen, at de fradrag, en læge kan opnå i medfør af en foranstaltning som den i hovedsagen omtvistede, under alle omstændigheder er lavere end de minimis-beløbet, der er fastsat til 100 000 EUR over en periode på tre år. Den nationale lovgivning fastsætter således ikke – som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber med rette har anført – nogen grænse for det beløb, som en læge som individuel virksomhed kan have ret til i forbindelse med afkaldet på at berigtige fradragene. Det er derfor ikke godtgjort, at en sådan foranstaltning kan være omfattet af den de minimis-regel, der er indført ved den nævnte meddelelse.

35 Da det, som Verwaltungsgerichtshof har fastslået i forelæggelseskendelsen, ikke kan udelukkes, at speciallæger i tand-, mund- og kæbesygdomme, såsom Wolfgang Heiser, er i konkurrence med deres kolleger, der er etableret i en anden medlemsstat, må den anden betingelse for anvendelse af traktatens artikel 92, stk. 1, anses for opfyldt.

36 Med hensyn til den tredje betingelse, der er nævnt i denne doms præmis 27, hvorefter der skal foreligge en fordel, fremgår det af fast retspraksis, at støttebegrebet ikke blot omfatter positive ydelser, men ligeledes indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (jf. bl.a. dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

37 Wolfgang Heiser har i det væsentlige gjort gældende, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning ikke udgør en fordel, idet berigtigelsen i sig selv under alle omstændigheder er i strid med fællesskabsretten.

38 Selv hvis det forudsættes, at den lovgivning, der foreskriver berigtigelse af fradragene, det vil i hovedsagen sige § 12, stk. 10, i UStG 1994, er ulovlig, står det ikke desto mindre fast, at denne ordning kan have virkninger, så længe den ikke er ophævet, eller i det mindste så længe ordningens ulovlighed ikke er blevet fastslået. Den vil derfor skabe en byrde, der normalt vil påvirke budgettet for en speciallæge som Wolfgang Heiser. Den omstændighed, at Republikken Østrig efterfølgende har givet afkald på at berigtige fradragene ved en anden foranstaltning end den, der foreskriver berigtigelsen, letter således de byrder, der normalt påhviler en sådan læges budget, og udgør derfor en fordel, som lægen er begunstiget af.

39 Den østrigske regering har imidlertid gjort gældende, at den omstændighed, at den har givet afkald på at berigtige fradragene, ikke udgør statsstøtte, fordi samtlige læger, såsom speciallæger i tand-, mund- og kæbesygdomme, psykoterapeuter, jordemødre og andre selvstændigt praktiserende læger som omhandlet i Krankenpflegegesetz (lov om sygepleje), samt hospitalsvirksomheder, er omfattet. Et sådant afkald vil derfor ikke kunne begunstige visse læger.

40 Herved bemærkes, at traktatens artikel 92, stk. 1, ifølge fast retspraksis kræver en stillingtagen til, om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. I bekræftende fald opfylder den pågældende foranstaltning den betingelse om selektivitet, der er afgørende for begrebet statsstøtte som omhandlet i denne bestemmelse (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

41 Det bemærkes, at den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning ikke blot er en fordel for speciallæger som Wolfgang Heiser, men også for andre, hvis ikke alle erhvervsdrivende på det medicinske område, ikke indebærer, at foranstaltningen ikke opfylder betingelsen om selektivitet.

42 Hverken den omstændighed, at et stort antal virksomheder kan blive omfattet af foranstaltningen, eller at disse virksomheder hører til i forskelligartede erhvervssektorer, er tilstrækkelig til at rejse tvivl med hensyn til støttens selektive karakter, og følgelig også med hensyn til, at foranstaltningen ikke kvalificeres som statsstøtte (jf. bl.a. dom af 13.2.2003, sag C-409/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 1487, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). Støtte kan nemlig også omfatte en hel økonomisk sektor og alligevel henhøre under traktatens artikel 92, stk. 1 (jf. bl.a. dom af 17.6.1999, sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 3671, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det ville ikke være tilfældet, hvis en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, er berettiget af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i (jf. bl.a. dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

44 Den østrigske regering har hertil gjort gældende, at en regulering som den i hovedsagen omtvistede begunstiger solidariteten med sygesikringsordningerne, idet den i virkeligheden er til fordel for disse. En forhøjelse af de selvstændige lægers byrder på grund af en ændring af afgiftspålæggelsen af deres omsætning vil indirekte give anledning til byrder for disse ordninger. Sygesikringsordningerne kan imidlertid ikke forhøje deres indtægter, idet de forsikredes præmiesatser er fastsat ved lov. Regeringen har under retsmødet anført, ligesom Wolfgang Heiser i sine skriftlige indlæg har gjort gældende, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning ikke supplerer den compensation, der udbetales i medfør af GSBG 1996 og bekendtgørelse nr. 56/1997, og som ikke finder anvendelse på læger, der som Wolfgang Heiser ikke er sygekasselæger.

45 Det kan imidlertid ikke på grundlag af en sådan argumentation konkluderes, at en foranstaltning som den i hovedsagen omtvistede ikke skal anses for statsstøtte.

46 For det første er den blotte omstændighed, at afkaldet på at berigtige fradrag forfølger et socialt formål, hvis det forudsættes, at dette er godtgjort, ikke tilstrækkeligt til, at en sådan foranstaltning uden videre kan falde uden for begrebet støtte i traktatens artikel 92. I denne bestemmelses stk. 1 sondres der nemlig ikke efter grundene til eller hensigten med de statslige interventioner, men bestemmelsen definerer dem alene efter deres virkninger (dom af 29.4.2004, sag C-159/01, Nederlandene mod Kommissionen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

47 Det bemærkes for det andet med hensyn til virkningerne af en foranstaltning som den i hovedsagen omtvistede, at juridisk set er lægerne de eneste begunstigede. Der er ingen indikation i de sagsakter, som den forelæggende ret har fremlagt for Domstolen, for, at fordelene ved en sådan foranstaltning systematisk overføres fra lægerne til sygesikringsordningerne, således at fordelene i sidste ende neutraliseres for lægerne.

48 Den østrigske regering har desuden ikke anført, hvorledes den fordel, der følger af den i hovedsagen omtvistede foranstaltning, kan være begrundet, fordi de læger, der ikke er sygekasselæger, ikke modtager den compensation, der er omhandlet i § 3 i GSBG 1996, og hvis størrelse er fastsat i bekendtgørelse nr. 56/1997. Der er således intet i sagens akter, der giver mulighed for at konkludere, at sygekasselæger, der modtager denne compensation, ikke også drager nytte af det nævnte afkald.

49 Da den østrigske regering ikke har fremført andre relevante anbringender, fremgår det derfor ikke af de sagsakter, der er blevet fremlagt for Domstolen, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning er berettiget af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i.

50 Den østrigske regerings argumentation kan ikke tiltrædes, for så vidt som den har påberåbt sig EF-traktatens artikel 90, stk. 2 (nu artikel 86, stk. 2, EF), til støtte for, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning ikke er en fordel.

51 Den i traktatens artikel 90, stk. 2, fastsatte undtagelse kan nemlig ikke bevirke, at kvalificeringen af en foranstaltning som statsstøtte i traktatens artikel 92's forstand falder bort. Den kan heller ikke, når det er fastslået, at en sådan foranstaltning må anses for statsstøtte, fritage den pågældende medlemsstat for at meddele foranstaltningen i medfør af traktatens artikel 93, stk. 3 (jf. dom af 21.10.2003, forenede sager C-261/01 og C-262/01, Van Calster m.fl., Sml. I, s. 12249, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

52 Wolfgang Heiser har ligeledes gjort gældende, at en foranstaltning som den i hovedsagen omtvistede ikke udgør en fordel, idet den udelukkende havde til formål at fjerne en ulempe, der tidligere eksisterede for læger, der ikke var sygekasselæger, og som var etableret i Østrig, i forhold til deres kolleger, der var etableret i andre medlemsstater. Mens lægeydelser, der blev leveret af læger uden for Østrig, ikke var momspligtige, var lægeydelser, der i 1995 og 1996 blev leveret af læger, der ikke var sygekasselæger, og som var etableret i Østrig, momspligtige.

53 Herved bemærkes, at selv om det forudsættes, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning havde til formål at kompensere den ulempe, hvortil Wolfgang Heiser har henvist, ville en sådan foranstaltning under alle omstændigheder, således som generaladvokaten har anført i punkt 50 i sit forslag til afgørelse, ikke være berettiget af den omstændighed, at den havde til formål at rette en konkurrencefordrejning, der eksisterede på Fællesskabets marked for lægeydelser.

54 Det må således understreges, at ifølge fast retspraksis kan den omstændighed, at en medlemsstat ved iværksættelse af ensidige foranstaltninger søger at tilnærme konkurrencevilkårene inden for en bestemt økonomisk sektor til de vilkår, som gælder i de øvrige medlemsstater, ikke bevirke, at disse foranstaltninger mister deres karakter af støtte (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, sag C-372/97, Italien mod Kommissionen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

55 Hvad angår den fjerde betingelser, der er nævnt i denne doms præmis 27, hvorefter statsstøtten skal fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene, bemærkes, at støtte, der skal frigøre en virksomhed for omkostninger, som den normalt skulle have båret inden for dens almindelige drift eller dens sædvanlige aktiviteter, i princippet fordrejer konkurrencevilkårene (dom af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

56 Wolfgang Heisers og den østrigske regerings argument om, at den fjerde betingelse ikke er opfyldt, fordi de læger, der er begunstigede af en foranstaltning som den i hovedsagen omtvistede, ikke befinder sig i en situation med priskonkurrence, kan ikke tiltrædes.

57 Selv hvis patienternes valg af læge, således som Wolfgang Heiser og den østrigske regering har gjort gældende, kan være påvirket af andre kriterier end prisen på behandlingen, såsom dens kvalitet og tillidsforholdet til lægen, står det ikke desto mindre fast, at prisen kan have en indflydelse, endog en væsentlig indflydelse for patientens valg af læge. Dette er navnlig tilfældet, når patienten skal betale mere end 50% af behandlingens pris af sine egne midler, idet det, som det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, drejer sig om læger, der som Wolfgang Heiser ikke er sygekasselæger.

58 Det følger af det ovenfor anførte, at en foranstaltning som den i hovedsagen omtvistede må anses for at udgøre en statsstøtte i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i traktatens artikel 92, stk. 1.

59 Det forelagte spørgsmål må derfor besvares således, at traktatens artikel 92 skal fortolkes således, at der er tale om statsstøtte, når en ordning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter den omstændighed, at læger fra at gennemføre momspligtige transaktioner går over til at gennemføre momsfritagne transaktioner, ikke medfører den i sjette direktivs artikel 20 foreskrevne berigtigelse af det allerede indrømmede fradrag for så vidt angår goder, der fortsat benyttes i virksomheden.

Sagens omkostninger

60 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

EF-traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF) skal fortolkes således, at der er tale om statsstøtte, når en ordning som omhandlet i artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, som ændret ved forbundslov 756/1996, og hvorefter den omstændighed, at læger fra at gennemføre momspligtige transaktioner går over til at gennemføre momsfritagne transaktioner, ikke medfører den i artikel 20 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, foreskrevne berigtigelse af det allerede indrømmede fradrag for så vidt angår goder, der fortsat benyttes i virksomheden.

Underskrifter

1 – Processprog: tysk.