

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

A. TIZZANO

van 28 oktober 2004 (1)

Zaak C-172/03

Wolfgang Heiser

tegen

Finanzlandesdirektion für Tirol

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Staatssteun – Zesde BTW-richtlijn – Vrijstelling van belasting over toegevoegde waarde voor gezondheidskundige verzorging van de mens in kader van uitoefening van medische beroepen – Herziening van de aftrek”

I – Inleiding

1. Deze zaak betreft een door het Verwaltungsgerichtshof (administratief hof, Oostenrijk) aan het Hof voorgelegde prejudiciële vraag over de uitlegging van artikel 87 EG.
2. De verwijzende rechter wenst in wezen van het Hof te vernemen of een nationale regeling die voor medische diensten voorziet in de overgang van een stelsel van heffing van belasting over de toegevoegde waarde (BTW) naar een stelsel van vrijstelling, zonder dat deze overgang leidt tot de herziening van de aftrek als bedoeld in artikel 20 van de Zesde BTW-richtlijn(2) (hierna: „Zesde richtlijn”), staatssteun in de zin van artikel 87 EG vormt.

II – Rechtskader

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3. In de onderhavige zaak moet in de eerste plaats worden verwezen naar artikel 87, lid 1, EG, dat – zoals bekend – bepaalt dat behoudens de afwijkingen waarin het Verdrag voorziet, steunmaatregelen van de staten of met staatsmiddelen bekostigd die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt voorzover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.
4. Artikel 88, lid 3, EG bepaalt vervolgens dat de Commissie tijdig op de hoogte moet worden gebracht van voornemens tot invoering of wijziging van steunmaatregelen en dat de lidstaten de

voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering kunnen brengen voordat de Commissie een beslissing heeft genomen.

5. Voorts moet in deze zaak melding worden gemaakt van artikel 86, lid 2, EG, dat het volgende bepaalt:

„De ondernemingen belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang of die het karakter dragen van een fiscaal monopolie, vallen onder de regels van dit Verdrag, met name onder de mededingingsregels, voorzover de toepassing daarvan de vervulling, in feite of in rechte, van de hun toevertrouwde bijzondere taak niet verhindert. De ontwikkeling van het handelsverkeer mag niet worden beïnvloed in een mate die strijdig is met het belang van de Gemeenschap.”

6. Voor deze zaak zijn bovendien enkele bepalingen van de Zesde richtlijn van belang.

7. Artikel 13, A, lid 1, sub c, voorziet in vrijstelling van belasting voor medische diensten:

„A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

[...]”.

8. Die vrijstelling geldt in Oostenrijk sinds 1 januari 1997. Bijlage XV, punt IX, van de Toetredingsakte van dit land tot de Europese Unie (PB 1994, C 241, blz. 335, en PB 1995, L 1, blz. 1) bepaalt, voorzover in casu van belang, het volgende:

„a) Onverminderd artikel 12 en 13, A, onder 1:

mag de Republiek Oostenrijk tot en met 31 december 1996:

- een lager BTW-tarief van 10 % blijven toepassen op ziekenhuisactiviteiten op het gebied van de volksgezondheid en maatschappelijk werk en op het vervoer van zieke of gewonde personen in speciaal en door naar behoren gemachtigde instanties daartoe ontworpen voertuigen;
- een normaal BTW-tarief van 20 % blijven toepassen op geneeskundige verstrekkingen door artsen op het gebied van volksgezondheid en maatschappelijk werk;
- vrijstelling van belasting met teruggave van de BTW-voordruk voor leveringen van socialezekerheidsinstellingen en instellingen voor maatschappelijk werk.

[...]”.

9. Artikel 17 van de Zesde richtlijn betreft het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek en bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...].

10. De herziening van de aftrek is geregeld bij artikel 20 van de Zesde richtlijn, dat bepaalt:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 10 jaar worden verlengd.”

Bepalingen van nationaal recht

11. § 6, lid 1, sub 19, Umsatzsteuergesetz 1994 (Oostenrijkse wet omzetbelasting; hierna: „UStG”) bepaalt dat in Oostenrijk verrichtingen die verband houden met de werkzaamheid als arts zijn vrijgesteld van BTW. Volgens § 29, lid 5, UStG geldt deze belastingvrijstelling overeenkomstig bijlage XV van de Toetredingsakte van Oostenrijk slechts voor verrichtingen die na 31 december 1996 plaatsvonden. Vóór die datum verrichte medische diensten waren derhalve aan BTW onderworpen en vielen onder het gewone belastingtarief.

12. De herziening van de aftrek is bij § 12, leden 10 en 11, UStG als volgt geregeld:

„10. Wanneer met betrekking tot een goed dat een ondernemer in zijn onderneming als onderdeel van de vaste activa gebruikt, in de loop van de vier kalenderjaren die volgen op het jaar van de eerste ingebruikneming wijzigingen optreden in de omstandigheden die gedurende het jaar van de eerste ingebruikneming de aftrek van voorbelasting hebben bepaald (lid 3), dient voor elk jaar

waarop de wijziging betrekking heeft een verrekening te worden toegepast door middel van een herziening van de aftrek van voorbelasting.

Dit is van overeenkomstige toepassing op bedragen van de voorbelasting die gelden voor latere kosten van aankoop of vervaardiging, bij de activa op te nemen uitgaven, en wat gebouwen betreft ook voor kosten van grote herstellingen. In deze gevallen begint de herzieningsperiode te lopen bij de aanvang van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin van de diensten die tot deze kosten en uitgaven aanleiding hebben gegeven, voor het eerst met betrekking tot de vaste activa gebruik is gemaakt.

Wat percelen grond in de zin van § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 [wet van 1987 betreffende registratierechten] betreft (inclusief de bij de activa op te nemen uitgaven en de kosten van grote herstellingen), wordt de periode van vier kalenderjaren vervangen door negen kalenderjaren.

[...].

11. Wanneer met betrekking tot een goed dat een ondernemer ten behoeve van zijn onderneming heeft vervaardigd of verworven of met betrekking tot andere diensten die ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht, wijzigingen optreden in de omstandigheden die de aftrek van voorbelasting hebben bepaald (lid 3), dient, voorzover lid 10 niet van toepassing is, de aftrek te worden herzien voor de aanslagperiode waarin de wijziging heeft plaatsgevonden.”

13. Artikel XIV, lid 3, van Bundesgesetz 21/1995, in de versie van Bundesgesetz 756/1996 (hierna: „Bundesgesetz 21/1995”), sluit echter een dergelijke herziening van de aftrek uit voorzover zij door artsen vóór de overgang naar de vrijstellingsregeling is verricht. Deze bepaling luidt als volgt:

„De herziening van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 12, leden 10 en 11, UStG, die ingevolge de eerste toepassing na 31 december 1996 van § 6, lid 1, sub 17 en 18 (behalve wanneer zij betrekking heeft op verpleeginrichtingen, bejaarden?, blinden? en verzorgingstehuizen) en sub 19 tot en met 22, UStG zou dienen te worden toegepast, blijft achterwege [...]”.

14. Het Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (BGBl. 746/1996; Oostenrijkse wet inzake steun voor de gezondheidssector en de sociale sector) voorziet ten slotte in een subsidieregeling ter compensatie van de door artsen betaalde BTW die na de overgang naar de vrijstellingsregeling niet meer aftrekbaar is.

III – Feiten en procesverloop

15. Heiser, verzoeker in het hoofdgeding, is specialist tand?, mond? en kaakheelkunde.

16. In zijn BTW-aangifte voor 1997 heeft verzoeker aanspraak gemaakt op een belastingvermindering van ongeveer 3,5 miljoen ATS. Ter ondersteuning van zijn verzoek voerde hij aan dat volgens de Oostenrijkse wetgeving langdurige medische diensten (zoals orthodontische behandelingen) die vóór 1 januari 1997 zijn begonnen, maar na 31 december 1996 worden voltooid – dat wil zeggen na de overgang van de heffingsregeling naar de vrijstellingsregeling – als van belasting vrijgestelde diensten worden beschouwd. Omdat hij BTW had betaald over de vóór 1997 ontvangen voorschotten voor orthodontische behandelingen die nog niet waren afgerond op het moment van de overgang naar de vrijstellingsregeling, meende Heiser dat hij deze regeling met terugwerkende kracht kon toepassen op de genoemde behandelingen.

17. Omdat het Finanzamt (belastingdienst) ervan uitging dat bij langdurige orthodontische behandelingen de diensten zich over ongeveer een jaar uitstrekken, heeft het in de BTW-aanslag over het jaar 1997 van 4 oktober 1999 alleen de belastingvermindering voor de in 1996 begonnen behandelingen aanvaard. Dienovereenkomstig heeft het voor de belastingvermindering slechts 1 460 000 ATS, dus minder dan het door Heiser gevraagde bedrag, in aanmerking genomen.
18. Tegen die aanslag heeft verzoeker bezwaar gemaakt bij de Finanzlandesdirektion für Tirol, de ter zake bevoegde instantie. Deze heeft bij brief van 1 maart 2002 het Finanzamt onder meer gelast aan te geven tot welk bedrag per 1 januari 1997 herziening van de aftrek in de zin van § 12, lid 10, UStG moest plaatsvinden wegens de overgang van heffing naar vrijstelling van belasting.
19. In aansluiting op de vaststellingen van het Finanzamt heeft de Finanzlandesdirektion für Tirol op 19 september 2002 het bezwaar tegen de belastingaanslag afgewezen en Heiser zwaarder belast dan in de aanslag van het Finanzamt, door per 1 januari 1997 de door Heiser tussen 1993 en 1996 toegepaste aftrek voor investeringen in onroerende en roerende goederen neerwaarts te herzien voor een bedrag van in totaal 254 506,09 ATS (of 18 495,69 EUR).
20. In het beroep dat Heiser vervolgens bij het Verwaltungsgerichtshof heeft ingesteld, bestrijdt hij onder meer de herziening van de aftrek door de bevoegde instantie, en wel omdat artikel XIV, lid 3, Bundesgesetz 21/1995 uitdrukkelijk bepaalt dat artsen per 1 januari 1997 geen herziening van de aftrek hoeven toe te passen.
21. De Finanzlandesdirektion für Tirol heeft in haar verweerschrift geantwoord dat zij geen reden ziet om in casu artikel XIV, lid 3, Bundesgesetz 21/1995 toe te passen, aangezien het staatssteun in de zin van artikel 87 EG betreft die niet bij de Commissie is aangemeld en derhalve niet door de Commissie is goedgekeurd. Ingevolge artikel 88, lid 3, EG, kunnen de Oostenrijkse instanties niet-aangemelde steunregelingen niet uitvoeren. Bovendien is deze bepaling volgens de Oostenrijkse instantie ook in strijd met artikel 20 van de Zesde richtlijn.
22. Aangezien het Verwaltungsgerichtshof twijfels heeft omtrent de uitlegging van artikel 87 EG, heeft het bij beschikking van 31 maart 2003 besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:
- „Vormt een regeling als die van artikel XIV, lid 3, van Bundesgesetz [...] 21/1995, in de versie van [Bundesgesetz] 756/1996, volgens welke voor artsen de overgang van heffing van omzetbelasting naar vrijstelling van omzetbelasting niet leidt tot de door artikel 20 van de Zesde richtlijn [...] voorgeschreven vermindering van de reeds toegepaste aftrek met betrekking tot in de onderneming blijvend in gebruik zijnde goederen, staatssteun in de zin van artikel 87 EG (voorheen artikel 92 EG-Verdrag)?”
23. In de aldus ingestelde procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoeker, de Oostenrijkse regering en de Commissie, die ook hebben deelgenomen aan de terechtzitting van 30 september 2004.

IV – Juridische beoordeling

24. De gestelde vraag betreft, zoals gezegd, artikel 87, lid 1, EG. De verwijzende rechter vraagt in wezen of de afwijking van de verplichting tot herziening van de aftrek waarin de Oostenrijkse wetgeving voor beoefenaars van medische beroepen voorziet, als staatssteun moet worden aangemerkt.

De verenigbaarheid van de nationale regeling met artikel 20 van de Zesde richtlijn

25. Vóór ik op deze vraag inga, moet ik erop wijzen dat alle deelnemers aan de procedure ook opmerkingen hebben gemaakt over de verenigbaarheid van de betrokken nationale maatregel met artikel 20 van de Zesde richtlijn.

26. Met name de Commissie bestrijdt die verenigbaarheid. Via een reeks tekstuele en teleologische argumenten komt zij namelijk tot de conclusie dat na de wijziging van het Oostenrijkse BTW-stelsel de aftrek op grond van artikel 20 dient te worden herzien. Wel kan die herziening volgens haar slechts worden opgelegd voor de BTW die na de toetreding van Oostenrijk tot de Europese Unie, dat wil zeggen na 1 januari 1995, is afgetrokken. Vóór die datum was de Zesde richtlijn immers niet van toepassing in Oostenrijk. De kwestie van herziening van een vroeger toegepaste aftrek moet dus uitsluitend op basis van de toentertijd geldende Oostenrijkse wetgeving worden opgelost.

27. De Oostenrijkse regering en Heiser voeren daarentegen aan dat de beginselen van bescherming van het gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid niet toelaten dat het recht op BTW-aftrek, als het eenmaal is ontstaan, later wegens de overgang van een heffingsregeling naar een vrijstellingsregeling – met andere woorden wegens een gebeurtenis buiten de wil van de belastingplichtige – aan een herziening in de zin van artikel 20 wordt onderworpen. Indien de Oostenrijkse regeling in het licht van de genoemde algemene beginselen van de communautaire rechtsorde wordt uitgelegd, is zij dus verenigbaar met artikel 20 van de Zesde richtlijn.

28. Om te beginnen moet ik erop wijzen dat het Verwaltungsgerichtshof het Hof niet heeft verzocht bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over de uitlegging van artikel 20 van de richtlijn.

29. Toch moeten wij ons de vraag stellen of ook op dat punt geen antwoord moet worden gegeven. Volgens communautaire rechtspraak geldt immers dat het Hof, om „de rechterlijke instantie die een prejudiciële vraag heeft voorgelegd, een bruikbaar antwoord te geven, [...] bepalingen van het gemeenschapsrecht in aanmerking [kan] nemen, waarvan de nationale rechter in de formulering van zijn vraag geen melding heeft gemaakt”.(3)

30. Onderzocht moet dus worden of de uitlegging van de betrokken bepaling van gemeenschapsrecht relevant is voor de beslechting van het hoofdgeschil.

31. Welnu, dat lijkt mij niet het geval. Het is namelijk duidelijk dat de aanvaarding van de stelling dat de nationale regeling verenigbaar is met artikel 20 van de Zesde richtlijn, geen enkele invloed kan hebben op de beslechting van het hoofdgeding. Dan zou nog steeds moeten worden vastgesteld of de bij die bepaling geïntroduceerde afwijking al dan niet staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG vormt. De voorgestelde uitlegging van de communautaire bepaling zou de nationale rechter dus van geen enkel nut zijn bij de beslechting van het hoofdgeschil.

32. De conclusie zou natuurlijk in beginsel heel anders luiden indien de door de Commissie voorgestelde oplossing werd aanvaard dat artikel 20 in de weg staat aan een nationale regeling die niet voorziet in herziening van de aftrek in geval van wijziging van het rechtskader.(4) In dat geval zou de regeling wegens strijdigheid met een gemeenschapsbepaling namelijk principieel buiten toepassing moeten worden gelaten, en zou het bijgevolg niet meer nodig zijn te onderzoeken of zij ook staatssteun vormt.

33. Welbeschouwd zou in de onderhavige zaak echter ook die oplossing van geen nut zijn voor de nationale rechter, en wel omdat deze rechter, zoals de Commissie terecht opmerkt, de

eventueel met de richtlijn strijdig verklaarde nationale regeling niet buiten toepassing zou kunnen laten om de herziening van de aftrek in kwestie op te leggen. Dat zou namelijk automatisch leiden tot de veroordeling van Heiser tot betaling van een hogere belasting dan de uit de toepassing van de genoemde nationale bepaling voortvloeiende belasting. Het Hof heeft er evenwel al herhaaldelijk op gewezen „dat volgens artikel [249 EG] het dwingende karakter van een richtlijn – waarop de mogelijkheid om er voor de nationale rechter beroep op te doen, is gebaseerd – slechts bestaat ten aanzien van ‚elke lidstaat waarvoor zij bestemd is’. Hieruit volgt, dat een richtlijn uit zichzelf geen verplichtingen aan particulieren kan opleggen en dat een bepaling van een richtlijn als zodanig niet tegenover een particulier kan worden ingeroepen.”(5) Bijgevolg kunnen de Oostenrijkse autoriteiten Heiser, die een bepaald recht inroept dat hem door een nationale bepaling specifiek is toegekend, de eventuele onverenigbaarheid van die bepaling met artikel 20 niet tegenwerpen.(6)

34. In beide gevallen zou het antwoord op de aan de orde gestelde vraag dus van geen nut zijn voor de nationale rechter.

35. Ik zal mij derhalve beperken tot het onderzoek van de door de verwijzende rechter gestelde vraag of de in Oostenrijk aan de medische sector toegekende vrijstelling van de verplichting tot herziening van de aftrek staatssteun in de zin van artikel 87 EG kan vormen.

Bespreking van de prejudiciële vraag

36. Oostenrijk en Heiser enerzijds en de Commissie anderzijds geven op deze vraag totaal tegengestelde antwoorden, gebaseerd op argumenten waarop ik hierna, voorzover nodig, zal ingaan. Terwijl de Commissie stelt dat de bestreden maatregel staatssteun vormt, beweren de andere twee deelnemers aan de procedure het tegendeel.

37. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet, om te beoordelen of een overheidsmaatregel staatssteun vormt, worden onderzocht of aan vier cumulatieve voorwaarden is voldaan: i) de maatregel moet een selectief voordeel verschaffen aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties; ii) het voordeel moet direct of indirect met staatsmiddelen worden bekostigd; iii) de maatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen; iv) de maatregel moet het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden.(7)

38. Maar voordat ik overga tot het onderzoek van die voorwaarden in dit concrete geval, moet ik nog opmerken dat in casu de vraag of de bestreden maatregel al dan niet als staatssteun aan te merken is, slechts rijst voorzover het gaat om een economische activiteit, dat wil zeggen een „activiteit bestaande in het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt”.(8) Zoals bekend, kan een maatregel immers slechts staatssteun vormen wanneer hij een „onderneming” een voordeel verschaft. Volgens vaste rechtspraak omvat het begrip onderneming in de zin van de mededingingsregels van de Gemeenschap „elke eenheid [...] die een *economische activiteit* uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd”.(9)

39. Het is inderdaad helemaal niet zeker dat op het gebied van de medische verzorging altijd en noodzakelijk aan die voorwaarde is voldaan. Volgens een richtinggevend arrest van het Hof op het gebied van de sociale zekerheid dienen organen die „een taak van zuiver sociale aard” zonder enig winstoogmerk vervullen, niet als ondernemingen te worden beschouwd.(10) Daarvan is in casu echter geen sprake. Eigenlijk gaat het hier om een situatie die vergelijkbaar is met die in de zaak Pavlov e.a., die betrekking had op Nederlandse medische specialisten. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat die artsen ondernemingen in de zin van het Verdrag zijn vanaf het moment dat zij „in hun hoedanigheid van zelfstandige deelnemers aan het economisch verkeer diensten [verrichten] op een markt, die van de gespecialiseerde medische diensten, [...] voor de ten behoeve van hun patiënten verrichte diensten van hen een beloning [ontvangen] en [...] de aan

hun beroepsuitoefening verbonden financiële risico's [dragen]".(11)

40. Na deze verduidelijking ga ik over tot het onderzoek van de bovengenoemde voorwaarden.

41. i) Met betrekking tot de eerste voorwaarde merk ik om te beginnen op dat de betrokken bepaling de Oostenrijkse medische sector ongetwijfeld een voordeel verschaft. De marktdeelnemers van die sector hoefden namelijk niet de financiële last te dragen die hun zonder de afwijking van de verplichting tot herziening zou zijn opgelegd na de overgang van de heffingsregeling naar de vrijstellingsregeling voor BTW. De betrokken maatregel heeft de belastingdruk op hen dus verlaagd.

42. Het gaat bovendien om een selectief voordeel, omdat het slechts op één sector van het economische leven (de medische sector) van toepassing is en het „de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen”.(12)

43. In dit verband moet ik opmerken dat, anders dan de Oostenrijkse regering stelt, de omstandigheid dat een overheidsmaatregel een voordeel verschaft aan een hele economische sector, op zich niet afdoet aan het selectieve karakter van die maatregel en derhalve de kwalificatie ervan als staatssteun niet uitsluit. Zoals uit de formulering van artikel 87, lid 1, EG zelf blijkt, kunnen overheidsmaatregelen die „bepaalde producties”, dat wil zeggen een bepaalde economische sector, betreffen, immers binnen de werkingssfeer van dit artikel vallen.(13) Dit is in het bijzonder het geval voor „een maatregel die bestemd is om de ondernemingen in een bepaalde [economische sector] ten dele vrij te stellen van de geldelijke lasten die voortvloeien uit de normale toepassing van het algemene stelsel van sociale voorzieningen”(14), een omschrijving die volledig van toepassing is op het onderhavige geval. De bestreden nationale regeling voorziet voor de medische sector namelijk in een afwijkingsregeling die voor de belastingplichtige gunstiger is dan de gewone BTW-regels die voor de andere sectoren gelden.

44. Aan die conclusie wordt mijns inziens niet afgedaan door de opmerking van de Oostenrijkse regering dat de bestreden maatregel weliswaar tot een ongelijke fiscale behandeling van verschillende economische sectoren leidt, maar gezien het nagestreefde doel geen voordeel voor de medische sector beoogt in te voeren. Deze maatregel streeft volgens haar namelijk een doel van algemeen belang na, dat erin bestaat het verrichten van medische diensten, en dus van „diensten van algemeen economisch belang” in de zin van artikel 86, lid 2, EG, te vergemakkelijken. De Oostenrijkse regering voegt daaraan toe dat de betrokken maatregel slechts is aangenomen met de bedoeling een verzwaring van de lasten voor de socialezekerheidsorganen door de overgang van de heffingsregeling naar de vrijstellingsregeling voor BTW in de medische sector te voorkomen. Op grond van de tussen de raad van de Oostenrijkse artsenbond en de socialezekerheidsorganen gesloten overeenkomsten hadden deze organen de artsen namelijk een passende compensatie moeten betalen voor de uit de wijziging van de belastingregeling voortvloeiende extra kosten. De Oostenrijkse wetgever heeft derhalve besloten de socialezekerheidsorganen niet met die kosten te belasten door voor de vóór de overgang naar de vrijstellingsregeling afgetrokken BTW te voorzien in een afwijking van de verplichting tot herziening, en voor de na die overgang niet-afrekbaar geworden BTW rechtstreekse steun te verlenen (zie hierboven, punt 13).

45. In dit verband herinner ik er allereerst aan dat de aard van de doeleinden van een overheidsmaatregel niet voldoende is om zonder meer de kwalificatie als staatssteun uit te sluiten. Anders zou een lidstaat die de toepassing van de verdragsregels betreffende staatssteun wil vermijden, zich alleen maar hoeven te beroepen op de rechtmatigheid van het met de overheidssteun nagestreefde doel. Volgens vaste rechtspraak maakt artikel 87 EG echter „geen onderscheid [...] naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, doch ziet [het] naar hun gevolgen”(15), anders gezegd naar hun mogelijk concurrentieverstorend effect. De

omstandigheid dat de betrokken maatregel doeleinden van algemeen belang dient, is dus niet voldoende om de kwalificatie als steun uit te sluiten.(16)

46. Ook de verwijzing naar artikel 86, lid 2, door de Oostenrijkse regering lijkt mij irrelevant. Op basis van deze verdragsbepaling heeft het Hof een overheidsmaatregel uitgesloten van de kwalificatie als staatssteun wanneer hij slechts te beschouwen is als „een compensatie die de tegenprestatie vormt voor de prestaties die de begunstigde ondernemingen hebben verricht om openbardienstverplichtingen uit te voeren, zodat deze ondernemingen in werkelijkheid geen financieel voordeel ontvangen”.(17) Welnu, het lijkt mij evident dat een algemene maatregel zoals de onderhavige, die ongeacht de aard van de verrichte dienst en van de gedragen kosten voor alle medische en paramedische diensten geldt, niet onder een dergelijke uitzondering kan vallen.

47. Na deze verduidelijking moet ik er toch ook op wijzen dat niet elke ongelijke behandeling van ondernemingen of sectoren een voordeel in de zin van artikel 87 EG vormt.(18) Volgens gemeenschapsrechtspraak is een differentiërende maatregel niet selectief (maar een zogenaamde „maatregel van algemene aard”) indien hij, hoewel bepaalde ondernemingen of economische sectoren er de facto door worden bevoordeeld, „gerechtvaardigd is door *de aard of de opzet van het stelsel* waarvan hij deel uitmaakt”.(19) Hieronder kunnen onder meer belastingdifferentiaties vallen, indien zij zijn ingegeven door vereisten die verband houden met de strekking en het doel van het belastingstelsel(20) en niet door de algemene oogmerken en doeleinden die de staat met de vaststelling van de betrokken maatregel heeft nagestreefd.(21)

48. Aan deze voorwaarden lijkt mij in casu niet te zijn voldaan. De bestreden maatregel berust namelijk op overwegingen die moeilijk kunnen worden beschouwd als inherent aan het belastingstelsel. Zoals wordt bevestigd door de uitleg die de Oostenrijkse regering heeft verstrekt, gaat het slechts om een maatregel om de overgang van de ene belastingregeling naar de andere te vergemakkelijken door de staat een aantal van de „kosten” van die wetswijziging op zich te laten nemen. Bovendien heeft de Oostenrijkse regering niet aangegeven in hoeverre de afwijking van de verplichting tot herziening kan worden gerechtvaardigd door de aard of de structuur van het BTW-stelsel.

49. Ten slotte ben ik van mening dat ook het argument van Heiser dient te worden verworpen, dat de nationale bepaling geen voordeel oplevert, omdat zij de Oostenrijkse artsen slechts compenseert voor het nadeel dat zij door de op hun diensten geheven belasting hebben ondervonden ten opzichte van hun van BTW vrijgestelde collega's in andere lidstaten. De medische beroepen zijn volgens Heiser dus niet bevoordeeld, maar benadeeld en de betrokken maatregel brengt (opnieuw) eerlijke mededingingsvoorwaarden tussen de Oostenrijkse marktdeelnemers en die van andere lidstaten tot stand.

50. Volgens mij hoeft niet te worden onderzocht of de heffing van BTW de Oostenrijkse artsen werkelijk heeft benadeeld, maar kan worden volstaan met een verwijzing naar de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke „de omstandigheid dat een staat via unilaterale maatregelen de mededingingsvoorwaarden van een bepaalde economische sector tracht aan te passen aan die welke in andere lidstaten heersen, aan die maatregelen niet het karakter van steun ontnemt”.(22) Met andere woorden, Oostenrijk kan, anders dan Heiser suggereert, de afwijkingsmaatregel niet rechtvaardigen met het argument dat dit voordeel tot doel heeft vermeende verstoringen van de mededinging op de interne markt voor medische diensten te corrigeren.

51. Het Hof heeft in dit verband nog gepreciseerd: „Voor de toepassing van artikel [87 EG] van het Verdrag is niet van belang of de situatie van de veronderstelde begunstigde van de maatregel vergeleken met de eerdere rechtssituatie beter of slechter is geworden of juist in de loop van de tijd niet is gewijzigd”(23), aangezien de situatie van de begunstigde op het moment van de

steunverlening moet worden vergeleken met die van andere ondernemingen of sectoren.

52. ii) Vervolgens lijkt het mij evident dat het betrokken voordeel met staatsmiddelen is bekostigd. Volgens vaste rechtspraak van het Hof omvat het begrip steun immers „niet enkel positieve prestaties, zoals subsidies, maar eveneens maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten, die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder nog subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden”.(24) Dat is in het bijzonder het geval bij maatregelen die, hoewel zij niet tot de uitgave van staatsmiddelen leiden, aan bepaalde ondernemingen een belastingvoordeel toekennen, aangezien die maatregelen leiden tot een verlies van inkomsten die de staat normaliter zou hebben ontvangen.

53. In het onderhavige geval hoeft er alleen maar op te worden gewezen dat de Oostenrijkse autoriteiten, door te voorzien in een afwijking op de verplichting tot herziening, in feite hebben afgezien van de ontvangst van belastinginkomsten die zij zouden hebben ontvangen bij een herziening in de vorm van een stapsgewijze terugbetaling van de aftrek. Deze maatregel heeft voor de staat dus tot een bijkomende last geleid. Het betrokken belastingvoordeel is derhalve met staatsmiddelen bekostigd.

54. iii) Wat de voorwaarde van een mogelijke verstoring van de mededinging betreft, is er mijns inziens in het onderhavige geval geen twijfel mogelijk. Volgens vaste rechtspraak vervalsen steunmaatregelen als die van artikel XIV, lid 3, van Bundesgesetz 21/1995, die „bedoeld zijn om een onderneming te bevrijden van de kosten die zij normaliter in het kader van haar lopend beheer of van haar normale activiteiten had moeten dragen, [...] in beginsel de concurrentievoorwaarden”.(25)

55. Ook de door Heiser aangevoerde argumenten betreffende de organisatie van de Oostenrijkse medische sector kan naar mijn mening niet afdoen aan die conclusie. Volgens Heiser zou, zelfs in de veronderstelling dat de betrokken maatregel een voordeel voor de Oostenrijkse arts kan vormen, dat voordeel de mededinging niet kunnen vervalsen, omdat de keuze van de arts door de patiënt niet wordt beïnvloed door de prijs van de diensten. Bepalend voor die keuze is integendeel of de arts al dan niet een tariefovereenkomst heeft gesloten, omdat de patiënt in dat laatste geval meer dan 50 % van de behandelingskosten uit eigen zak moet betalen. Aangezien er geen prijsconcurrentie bestaat, kan de betrokken maatregel volgens Heiser de concurrentiepositie van de begunstigden niet beïnvloeden.

56. Uit de gegevens in het dossier blijkt echter dat een patiënt nooit de volledige kosten van de behandeling door een arts terugbetaald krijgt, ongeacht of deze al dan niet een tariefovereenkomst heeft gesloten. De arts heeft dus een „marge” voor het niet-terugbetaalde deel van dit bedrag. Welnu, een maatregel die een positief effect heeft op de „productiekosten” van medische verzorging (omdat hij bijvoorbeeld in aftrek voor apparaten en uitrusting voorziet), kan van invloed zijn op de prijs ervan en kan derhalve tot verstoringen van de mededinging leiden.

57. iv) Wat ten slotte de invloed van de betrokken maatregel op het handelsverkeer tussen de lidstaten betreft, herinner ik er in de eerste plaats aan dat volgens vaste rechtspraak „de betrekkelijk geringe omvang van een steun of de betrekkelijk geringe omvang van de betrokken onderneming niet a priori de mogelijkheid uit[sluit] dat het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig wordt beïnvloed”.(26) Hieruit volgt enerzijds dat er geen drempel of percentage bestaat waaronder het handelsverkeer tussen lidstaten kan worden geacht niet ongunstig te worden beïnvloed.(27) Anderzijds kan een steunmaatregel het handelsverkeer tussen lidstaten zelfs ongunstig beïnvloeden indien de begunstigde slechts op plaatselijk of regionaal vlak actief is en niet aan het grensoverschrijdende handelsverkeer deelneemt. De door de begunstigde uitgeoefende activiteit kan door de steun immers onverminderd worden voortgezet of worden

uitgebreid, met als gevolg dat de kansen van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen om de markt van de betrokken lidstaat te betreden, afnemen.(28) Ten slotte volgt uit de gemeenschapsrechtspraak dat het voor de kwalificatie van een bepaalde maatregel als steun voldoende is dat hij het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig kan beïnvloeden zonder dat het reële effect ervan behoeft te worden aangetoond.(29)

58. Wat de in casu aan de orde zijnde maatregel betreft, kan mijns inziens niet worden uitgesloten dat hij een zekere invloed op het handelsverkeer tussen lidstaten kan hebben, ook al gaat het om hoofdzakelijk plaatselijke en regionale diensten. Zoals de Commissie heeft verklaard (en zoals overigens uit overvloedige gemeenschapsrechtspraak blijkt), betreft de omstreden maatregel immers een markt, die van de medische verzorging, die openstaat voor mededinging en die door een toenemend grensoverschrijdend handelsverkeer wordt gekenmerkt. In die omstandigheden kan een maatregel die, zoals ik zo-even heb gezegd, de „productiekosten” verlaagt, de medische verzorging in Oostenrijk concurrerender maken en het aanbod van diensten door marktdeelnemers van andere lidstaten ontmoedigen of beperken.

59. In het licht van alle bovenstaande overwegingen ben ik van mening dat de betrokken nationale regeling staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG is en dat de Republiek Oostenrijk zich bijgevolg had moeten houden aan de procedure van artikel 88 EG, met andere woorden dat zij de maatregel had moeten aanmelden en er geen uitvoering aan had mogen geven voordat de Commissie een eindbeslissing had genomen.

V – Conclusie

60. Ik stel het Hof derhalve voor de door het Verwaltungsgerichtshof voorgelegde vraag als volgt te beantwoorden:

„Een maatregel als die van artikel XIV, lid 3, van Bundesgesetz 21/1995, in de versie van Bundesgesetz 756/1996, die de marktdeelnemers van de medische sector vrijstelt van de verplichting tot herziening van de aftrek waarin de nationale wetgeving normaliter voorziet bij de overgang van een heffingsregeling naar een vrijstellingsregeling voor BTW, is staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG.”

1 – Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 – Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

3 – Arresten van 20 maart 1986, Tissier (35/85, Jurispr. blz. 1207, punt 9); 27 maart 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Jurispr. blz. I-1323, punt 10), en 18 november 1999, Teckal (C-107/98, Jurispr. blz. I-8121, punt 39).

4 – Over deze uitlegging koester ik nog altijd dezelfde twijfels als in mijn conclusie in de gevoegde zaken Gemeente Leusden en Holin Groep (arrest van 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337).

5 – Arrest van 26 februari 1986, Marshall (152/84, Jurispr. blz. 723, punt 48). Zie ook, recenter, arrest van 14 september 2000, Collino en Chiappero (C-343/98, Jurispr. blz. I-6659, punt 20), en beschikking van 24 oktober 2002, RAS (C-233/01, Jurispr. blz. I-9411, punt 22).

6 – Zie met name beschikking RAS, reeds aangehaald, waarin het ging om de mogelijkheid voor een nationale rechter om een nationale regeling buiten toepassing te verklaren wegens

onverenigbaarheid met richtlijn 73/239/EEG betreffende het directe verzekeringsbedrijf met uitzondering van de levensverzekeringsbranche, teneinde een verzekeringnemer te veroordelen tot betaling van een hogere verzekeringspremie dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de genoemde nationale regeling. Met betrekking tot die vraag heeft het Hof geconcludeerd dat „de uitlegging van de bepalingen van de richtlijn, waar de nationale rechter om heeft verzocht, in ieder geval niet [kan] leiden tot veroordeling van Lo Bue tot betaling van een aanvullend premiebedrag dat niet is gebaseerd op het in het hoofdgeding toepasselijke recht [...]” (punt 21).

7 – Zie bijvoorbeeld arrest van 24 juli 2003, Altmark Trans en Regierungspräsidium Magdeburg (C?280/00, Jurispr. blz. I?7747, punt 74).

8 – Arrest van 12 september 2000, Pavlov e.a. (C?180/98–C?184/98, Jurispr. blz. I?6451, punt 75). Zie ook arresten 16 juni 1987, Commissie/Italië (118/85, Jurispr. blz. 2599, punt 7), 18 juni 1998, Commissie/Italië (C?35/96, Jurispr. blz. I?3851, punt 36), 25 oktober 2001, Ambulanz Glöckner (C?475/99, Jurispr. blz. I?8089, punt 19), 19 februari 2002, Wouters e a. (C?309/99, Jurispr. blz. I?1577, punt 47), en 22 januari 2002, CISAL (C?218/00, Jurispr. blz. I?691, punt 23).

9– Arresten van 23 april 1991, Höfner en Elser (41/90, Jurispr. blz. I?1979, punt 21), 16 november 1995, Fédération française des sociétés d'assurance e.a. (C?244/94, Jurispr. blz. I?4013, punt 14), 11 december 1997, Job Centre (C?55/96, Jurispr. blz. I?7119, punt 21), en 16 maart 2004, AOK e.a. (C?264/01, C?306/01 en C?354/01 en C?355/01, Jurispr. blz. I?02493, punt 46), en arresten Pavlov e.a., reeds aangehaald, punt 74, en Wouters, reeds aangehaald, punt 46. Cursivering van mij.

10– Zie met name arrest van 17 februari 1993, Poucet en Pistre (C?159/91 en C?160/91, Jurispr. blz. I?637, punten 15 en 18), CISAL, reeds aangehaald, punt 45, arrest van het Gerecht van 4 maart 2003, FENIN/Commissie (T?319/99, Jurispr. blz. II?357, punten 38?39), en arrest AOK, reeds aangehaald, punten 47?51.

11– Arrest Pavlov e.a., reeds aangehaald, punt 76.

12 – Arrest van 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C?387/92, Jurispr. blz. I?877, punt 14).

13 – Arresten van 14 oktober 1987, Duitsland/Commissie (248/84, Jurispr. blz. 4013, punt 18), en 17 juni 1999, België/Commissie (C?75/97, Jurispr. blz. I?3671, punt 33).

14 – Arrest België/Commissie, reeds aangehaald, punt 33.

15 – Arresten van 26 september 1996, Frankrijk/Commissie (C?241/94, Jurispr. blz. I?4551, punt 21), en 29 april 1999, Spanje/Commissie (C?342/96, Jurispr. blz. I?2459, punt 23); arrest België/Commissie, reeds aangehaald, punt 25; arresten van 13 juni 2002, Nederland/Commissie (C?382/99, Jurispr. blz. I?5163, punt 61), en 20 november 2003, Gemo (C?126/01, Jurispr. blz. I?13769, punt 34).

16 – Zie met name arrest 24 februari 1987, Deufil/Commissie (310/85, Jurispr. blz. 901, punt 8).

17 – Arrest Altmark, reeds aangehaald, punt 87. Het Hof heeft vastgesteld dat een dergelijke compensatiemaatregel, om niet als staatssteun te worden aangemerkt, aan de volgende vier voorwaarden moet voldoen: 1) de begunstigde onderneming moet daadwerkelijk belast zijn geweest met de uitvoering van openbardienstverplichtingen en die verplichtingen moeten duidelijk zijn afgebakend; 2) de parameters op basis waarvan de compensatie wordt berekend, moeten vooraf op objectieve en doorzichtige wijze zijn vastgesteld; 3) de compensatie mag niet hoger zijn dan nodig is om de kosten van de uitvoering van openbardienstverplichtingen geheel

of gedeeltelijk te dekken, rekening houdend met de opbrengsten alsook met een redelijke winst; 4) wanneer de selectie niet plaatsvindt in het kader van een openbare aanbesteding, moet de compensatie worden vastgesteld op basis van de kosten die een gemiddelde, goed beheerde onderneming zou maken om de betrokken openbardienstverplichtingen uit te voeren (punt 95).

18 – Zie bijvoorbeeld arresten van 9 december 1997, Tiercé Ladbroke/Commissie (C-353/95 P, Jurispr. blz. I-7007, punt 33), en 22 november 2001, Ferring (C-53/00, Jurispr. blz. I-9067, punt 17).

19 – Arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Jurispr. blz. I-8365, punt 42). Cursivering van mij. Zie in die zin ook arrest van 2 juli 1974, Italië/Commissie (173/73, Jurispr. blz. 709, punt 33); arresten Tiercé Ladbroke, reeds aangehaald, punt 35, en België/Commissie, reeds aangehaald, punt 33; arresten van 26 september 2002, Spanje/Commissie (C-351/98, Jurispr. blz. I-8031, punt 42), en 29 april 2004, GIL Insurance (C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 60).

20 – Zie in het bijzonder arrest GIL Insurance, reeds aangehaald, waarin het Hof in de aard van de nationale regeling voor belasting van verzekeringen een rechtvaardiging zag voor een maatregel die was „ingevoerd om gedragingen tegen te gaan die erop waren gericht voordeel te halen uit het verschil tussen het normale tarief [van de belasting op verzekeringspremies] en dat van de BTW door de prijzen voor verhuur of verkoop van apparaten en ermee samenhangende verzekeringen te manipuleren” (punt 74).

21 – Zie bijvoorbeeld arrest Spanje/Commissie, reeds aangehaald, waarin het Hof het argument van de Spaanse regering heeft verworpen dat een maatregel tot vergemakkelijking van de vervanging van bedrijfsvoertuigen niet als staatssteun aan te merken is omdat hij gericht is op bevordering van milieubescherming en verkeersveiligheid.

22 – Arrest van 19 mei 1999, Italië/Commissie (C-6/97, Jurispr. blz. I-2981, punt 21).

23 – Arrest Adria-Wien Pipeline, reeds aangehaald, punt 41.

24 – Arrest van 19 mei 1999, Italië/Commissie, reeds aangehaald, punt 15.

25 – Arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, Jurispr. blz. I-6857, punt 30, en de daar aangehaalde rechtspraak).

26 – Arresten van 21 maart 1990, België/Commissie (C-142/87, Jurispr. blz. I-959, punt 43), en 14 september 1994, Spanje/Commissie (C-278/92–C-280/92, Jurispr. blz. I-4103, punt 42), en arrest Altmark, reeds aangehaald, punt 81.

27 – Zie bijvoorbeeld arrest Altmark, reeds aangehaald, punt 81.

28 – Zie bijvoorbeeld arrest Altmark, reeds aangehaald, punten 78 en 82.

29 – Arresten Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 en T-23/98, Jurispr. blz. II-2319, punten 76-80), en 6 maart 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T-127/99, T-129/99 en T-148/99, Jurispr. blz. II-1275, punten 76-78).