

An  
das Präsidium des Nationalrates,  
alle Bundesministerien,  
alle Sektionen des BKA,  
die Ämter der Landesregierungen und  
die Verbindungsstelle der  
österreichischen Bundesländer

Antwort bitte unter Anführung der GZ an die Abteilungsmail

Betrifft: Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 3. März 2005  
in der Rechtssache C-172/03, Heiser, gesetzlicher Ausschluss der  
Vorsteuerberichtigung als staatliche Beihilfe;  
Rundschreiben

Zusammenfassung des Urteilstenors:

1. Mit Urteil vom 3. März 2005, Rechtssache C-172/03,<sup>1</sup> hat der EuGH Artikel 87 EG<sup>2</sup> so ausgelegt, dass eine gesetzliche Regelung, nach der bei Ärzten der Wechsel von der Erbringung umsatzsteuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zur Kürzung des bereits gewährten Vorsteuerabzuges führt, eine staatliche Beihilfe darstellt.

Nationales Recht und Ausgangsverfahren:

2. Dem Verfahren lag folgende Rechtslage zu Grunde: Österreich war aufgrund der Beitrittsakte 1994 verpflichtet, ab 1997 bis dahin umsatzsteuerpflichtige ärztliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin von der Umsatzsteuer zu befreien. Ein solcher Wechsel in der umsatzsteuerlichen Behandlung führt nach § 12 Abs. 10 UStG (bzw. Artikel 20 der 6. MWSt-RL) grundsätzlich dazu, dass der bereits geltend gemachte Vorsteuerabzug für weiterhin unternehmerisch genutzte Gegenstände zu berichtigen ist. Durch ein eigenes Bundesgesetz<sup>3</sup> wurde aber angeordnet, dass die

---

<sup>1</sup> Abrufbar im Internet unter <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

<sup>2</sup> Obwohl das Verfahren noch den inhaltlich gleich lautenden Artikel 92 EG-Vertrag betraf, wird in der Folge jeweils Artikel 87 EG zitiert.

<sup>3</sup> Artikel XIV des BGBl. Nr. 21/1995 in der Fassung BGBl. Nr. 756/1996.

„Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 10 und 11 Umsatzsteuergesetz 1994, die wegen der nach dem 31. Dezember 1996 erfolgenden erstmaligen Anwendung (dieser Steuerbefreiung) durchzuführen wäre, entfällt.“

3. Im Zuge der Umsatzsteueranmeldung eines Kieferorthopäden für das Jahr 1997 nahm die Abgabenbehörde eine Vorsteuerberichtigung vor. Der betroffene Arzt erhob dagegen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. In der Gegenschritt führte die Behörde aus, sie habe das Bundesgesetz BGBl Nr. 21/1995 deswegen nicht angewendet, weil es sich dabei um eine nicht notifizierte Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG handle, die aufgrund des so genannten Durchführungsverbots (Artikel 88 Absatz 3 EG) nicht vollzogen werden dürfe.
4. Der VwGH legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob dieses gesetzlich angeordnete Unterbleiben der Vorsteuerberichtigung bei Ärzten eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG darstellt.

#### Begründung des EuGH:

5. Der EuGH stellte zunächst fest, dass Fachärzte für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde wie der Beschwerdeführer als Unternehmen im Sinne von Artikel 87 EG anzusehen sind, da sie als selbständige Wirtschaftsteilnehmer Dienstleistungen auf einem Markt erbringen, nämlich dem der ärztlichen Leistungen auf dem Gebiet der Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde (Randnr. 26).
6. Nach der Rechtsprechung müssen folgende vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit eine Maßnahme als Beihilfe qualifiziert werden kann:

*„Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss sie geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.“* (Randnr. 27)

7. Der EuGH sieht es als unstreitig an, dass der Verzicht auf die Vorsteuerberichtigung eine staatliche Maßnahme ist.
8. Auch die zweite Voraussetzung, die Eignung zur Handelsbeeinträchtigung, liege vor. Der Gerichtshof verweist auf seine Rechtsprechung, wonach es „keine

*Schwelle und keinen Prozentsatz gibt, bis zu der oder dem man davon ausgehen könnte, dass der Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigt ist. Weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens schließt nämlich von vorneherein die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten aus.“* Dies könne auch unabhängig vom örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienste oder von der Größe des betreffenden Tätigkeitsgebiets erfüllt sein (Randnr. 32 f).

9. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der De-minimis-Grenze für Beihilfen<sup>4</sup> kann dem Urteil entnommen werden, dass gewährleistet sein muss, dass der Vorteil „*unter allen Umständen*“ unter dem Betrag von 100.000 Euro liegen muss. Da die österreichische Regelung keine Begrenzung des Betrags vorsah, den ein Arzt aus der unterbliebenen Vorsteuerberichtigung erhalten kann, war der De-minimis-Charakter für den Gerichtshof nicht bewiesen (Randnr. 34).
10. Auch könne nicht ausgeschlossen werden, dass österreichische Zahnärzte im Wettbewerb mit Berufskollegen aus anderen Mitgliedsstaaten stehen, weshalb für den EuGH die Eignung zur Handelsbeeinträchtigung als erfüllt anzusehen ist (Randnr. 35).
11. Auch die dritte Voraussetzung liege vor. Der Verzicht auf die Vorsteuerberichtigung vermindere die Belastungen, die ein Arzt normalerweise zu tragen habe, und stelle deshalb einen Vorteil für ihn dar. Selbst wenn die Maßnahme alle im medizinischen Bereich Tätigen begünstige, sei das Tatbestandsmerkmal der Selektivität der staatlichen Maßnahme erfüllt. Selektivität liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn „*eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich in Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen.*“ Anders wäre es, wenn der Vorteil „*durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem (die Maßnahme) gehört, gerechtfertigt*“ werden könne (Randnr. 38 ff).
12. Dies sei jedoch hier nicht der Fall: Auf das Vorbringen, dass die Krankenversicherungsträger durch eine solche Regelung begünstigt werden sollten, weil Kostensteigerungen für die freiberuflich tätigen Ärzte mittelbar zu einer

---

<sup>4</sup> Nunmehr ist nach Artikel 2 der Verordnung 69/2001 vorgesehen, dass (mit Ausnahme bestimmter Sektoren) Beihilfen im Ausmaß von höchstens 100.000 Euro pro Unternehmen in einen Zeitraum von drei Jahren bei der Kommission nicht angemeldet werden müssen.

Belastung der Krankenversicherungsträger führten, antwortete der EuGH, dass der bloße Umstand, dass ein sozialer Zweck verfolgt wird, nicht genügt, um eine solche Maßnahme von vornherein der Einstufung als Beihilfe auszunehmen. Auch ergäbe sich *„kein Anhaltspunkt dafür, dass der Nutzen aus dieser Maßnahme von den Ärzten systematisch an die Krankenversicherungsträger weitergegeben und damit der Vorteil für die Ärzte letztlich neutralisiert würde“* (Randnr 46 f).

13. Artikel 86 Absatz 2 EG (Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse) könne eine Maßnahme nicht der Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG entziehen und entbindet den Mitgliedstaat nicht von der Pflicht zur Anmeldung der Maßnahme gemäß Artikel 88 EG (Randnr. 50 f)
14. Auch die Beseitigung zuvor bestehender Wettbewerbsnachteile für inländische Ärzte (hier: Umsatzsteuerbefreiung der Ärzte im Ausland) könne der Maßnahme nicht den Charakter einer Beihilfe nehmen (Randnr. 53 f)
15. Auch die vierte Voraussetzung – die Wettbewerbsverfälschung – ist nach Ansicht des EuGH gegeben, weil *„Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen verfälschen.“* Der Gerichtshof folgte nicht dem Vorbringen, dass Ärzte keinem Preiswettbewerb ausgesetzt seien, sondern andere Kriterien als der Preis (wie Qualität der Leistung, Vertrauensverhältnis) bei der Arztwahl ausschlaggebend seien (Randnr. 56 f).
16. Da somit für den Gerichtshof die genannten vier Voraussetzungen vorlagen, hat er den Beihilfencharakter einer Regelung wie der des Artikels XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995 bejaht.

Die Bundesministerien und die Länder werden ersucht, die von ihnen zu vollziehenden Rechtsvorschriften im Hinblick auf vergleichbare Regelungen zu überprüfen und das Urteil bei ihren legislativen Vorhaben entsprechend zu berücksichtigen.

20. März 2006  
Für den Bundeskanzler:  
DOSSI