

## ENTSCHEIDUNG DER EFTA-ÜBERWACHUNGSBEHÖRDE

Nr. 155/07/KOL

vom 3. Mai 2007

### über die im Zusammenhang mit Artikel 3 des norwegischen Mehrwertsteuerausgleichsgesetzes gewährte staatliche Beihilfe (Norwegen)

DIE EFTA-ÜBERWACHUNGSBEHÖRDE <sup>(1)</sup> —

in Erwägung nachstehender Gründe:

GESTÜTZT auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum <sup>(2)</sup>, insbesondere auf die Artikel 61 bis 63 und das Protokoll 26,

GESTÜTZT auf das Abkommen zwischen den EFTA-Staaten zur Errichtung einer Überwachungsbehörde und eines Gerichtshofs <sup>(3)</sup>, insbesondere auf Artikel 24,

GESTÜTZT auf Teil I Artikel 1 Absatz 2 und Teil II Artikel 4 Absatz 4, Artikel 6, Artikel 7 Absatz 5, Artikel 10 und Artikel 14 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen,

GESTÜTZT auf den Leitfaden <sup>(4)</sup> der Überwachungsbehörde für die Anwendung und Auslegung der Artikel 61 und 62 des EWR-Abkommens,

GESTÜTZT auf die Entscheidung der Überwachungsbehörde vom 14. Juli 2004 über die Durchführungsbestimmungen gemäß Teil II Artikel 27 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen,

GESTÜTZT auf die Entscheidung Nr. 225/06/KOL der Überwachungsbehörde vom 19. Juli 2006 zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens in Bezug auf Artikel 3 des norwegischen Mehrwertsteuerausgleichsgesetzes <sup>(5)</sup>,

NACH AUFFORDERUNG Norwegens und aller Interessierten zur Übermittlung ihrer Bemerkungen zu dieser Entscheidung und gestützt auf die Stellungnahme der norwegischen Behörden,

<sup>(1)</sup> Nachstehend „Überwachungsbehörde“.

<sup>(2)</sup> Nachstehend „EWR-Abkommen“.

<sup>(3)</sup> Nachstehend „Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen“.

<sup>(4)</sup> Leitfaden für die Anwendung und Auslegung der Artikel 61 und 62 des EWR-Abkommens und des Artikels 1 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen, verabschiedet und erlassen durch die EFTA-Überwachungsbehörde am 19. Januar 1994 (veröffentlicht im ABL L 231 vom 3.9.1994 und in der EWR-Beilage Nr. 32 gleichen Datums). Der Leitfaden wurde zuletzt geändert am 7. Februar 2007. Nachstehend „Leitfaden für staatliche Beihilfen“.

<sup>(5)</sup> Veröffentlicht im ABL C 305 vom 14.12.2006 und in der EWR-Beilage Nr. 62 gleichen Datums, S. 1.

## I. SACHVERHALT

### 1. Verfahren

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2003 ging bei der Überwachungsbehörde eine Beschwerde ein, wonach eine bestimmte Art von Schulen, die im Wettbewerb mit dem Beschwerdeführer spezielle Leistungen für den Offshore-Sektor anbieten, durch den Vorsteuerausgleich gemäß Artikel 3 des norwegischen MwSt.-Ausgleichsgesetzes <sup>(6)</sup> eine staatliche Beihilfe erhalten. Kreisschulen, die im Wettbewerb mit anderen Unternehmen bestimmte pädagogische Förderleistungen erbringen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, erhalten für die gezahlte MwSt. auf Gegenstände und Dienstleistungen, die sie im Zusammenhang mit den von ihnen auf kommerzieller Basis angebotenen Dienstleistungen erwerben einen Ausgleich, auf den private Wettbewerber keinen Anspruch haben. Dieses Schreiben ging am 20. Oktober 2003 bei der Überwachungsbehörde ein und wurde am gleichen Tag registriert (*Dokument Nr. 03-7325 A*).

Nach einem Schriftwechsel <sup>(7)</sup> unterrichtete die Überwachungsbehörde die norwegischen Behörden mit Schreiben vom 19. Juli 2006 (Vorgangsnummer 363440) über die Entscheidung Nr. 225/06/KOL zur Eröffnung des förmlichen Verfahrens gemäß Teil II Artikel 4 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen in Bezug auf Artikel 3 des norwegischen Mehrwertsteuerausgleichsgesetzes.

Mit Schreiben vom 18. September 2006 (Vorgangsnummer 388922) übermittelten die norwegischen Behörden ihre Stellungnahme zu dieser Entscheidung.

Die Entscheidung Nr. 225/06/KOL der Überwachungsbehörde wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union* C 305 vom 14.12.2006 und in der EWR-Beilage Nr. 62 gleichen Datums veröffentlicht. Nach der Veröffentlichung gingen keine weiteren Stellungnahmen von Dritten ein.

### 2. Rechtlicher Rahmen für die MwSt. und den MwSt.-Ausgleich in Norwegen

Mit dem MwSt.-Ausgleichsgesetz, das am 1. Januar 2004 in Kraft trat, sollte die durch das Mehrwertsteuergesetz bedingte Wettbewerbsverzerrung abgeschwächt werden.

<sup>(6)</sup> Gesetz Nr. 108 vom 12. Dezember 2003 zum MwSt.-Ausgleich für lokale und regionale Behörden (Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv). Nachstehend „MwSt.-Ausgleichsgesetz“.

<sup>(7)</sup> Nähere Angaben sind der Entscheidung Nr. 225/06/KOL der Überwachungsbehörde, veröffentlicht im *Amtsblatt der Europäischen Union* C 305 vom 14.12.2006, zu entnehmen.

Die MwSt. ist eine Verbrauchsteuer, die zum Preis von Gegenständen und Dienstleistungen genau proportional anzuwenden ist, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen vor der Erhebung der Steuer beim Endverbraucher bewirkt wurden.

Generell gilt, dass jeder, der gewerblich oder unternehmerisch tätig und zur Mehrwertsteuerregistrierung verpflichtet ist (nachstehend „Steuerpflichtiger“), auf Verkäufe von Waren und Dienstleistungen, die dem MwSt.-Gesetz<sup>(1)</sup> unterliegen, Steuern in Rechnung stellen und zahlen muss und beim Erwerb betrieblich genutzter Gegenstände und Dienstleistungen die Vorsteuer von der bei Verkäufen in Rechnung gestellten MwSt. abziehen kann<sup>(2)</sup>. Somit gewährleistet das MwSt.-System eine einheitliche Besteuerung aller Umsätze von Steuerpflichtigen. Diese Neutralität ist eines der wichtigsten Merkmale des MwSt.-Systems.

Nach Kapitel I Artikel 5 Buchstaben a und b des MwSt.-Gesetzes sind jedoch bestimmte Umsätze vom Anwendungsbereich des MwSt.-Gesetzes ausgenommen: Verkäufe bestimmter Institutionen, Einrichtungen usw.<sup>(3)</sup>, Verkauf und Vermietung von Immobilien oder Rechten an Immobilien, Erbringung bestimmter Dienstleistungen, wie zum Beispiel Gesundheitsdienstleistungen und gesundheitsbezogener Dienstleistungen, Sozial-, Bildungs- und Finanzdienstleistungen, Dienstleistungen im Zusammenhang mit hoheitlichen Aufgaben, Dienstleistungen in Form eines Anrechts auf den Besuch von Theater-, Opern-, Ballett-, Kino- oder Zirkusvorstellungen sowie von Ausstellungen in Galerien und Museen, Lotteriedienste, Dienstleistungen in Verbindung mit der Ausgabe von Lebensmitteln in Schulen und Mensen usw.<sup>(4)</sup>.

Diese Regelung führt dazu, dass Steuerpflichtige, die Gegenstände und Dienstleistungen anbieten, die nach dem MwSt.-Gesetz nicht der MwSt. unterliegen, auf ihre Erwerbe von Gegenständen und Dienstleistungen die MwSt. zahlen, ihre Schulden aber nicht durch den Vorsteuerabzug verringern können, weil der Steuerpflichtige bei solchen Erwerben als Endverbraucher gilt.

Die MwSt.-Befreiung hat zur Folge, dass die Anbieter von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht der MwSt. unterliegen, wie jeder Endverbraucher für die von ihnen erworbenen Dienstleistungen und Gegenstände MwSt. zahlen müssen (ohne jedoch dem Endverbraucher die MwSt. in Rechnung stellen zu

können). Diese logische Konsequenz der MwSt.-Befreiung hat allerdings eine Verzerrung auf einer anderen Ebene bewirkt. Für öffentliche Einrichtungen, ebenso wie für jedes integrierte Unternehmen, das von der Steuer befreit ist, besteht ein Anreiz, ihren Bedarf innerhalb des öffentlichen Sektors bzw. innerhalb des Unternehmens<sup>(5)</sup> zu decken, statt Dienstleistungen und Gegenstände über den Markt zu beschaffen. Das MwSt.-Ausgleichsgesetz wurde von den norwegischen Behörden erlassen, um eine Regelung zu schaffen, bei der die Herstellung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eigene Ressourcen keine besonderen Anreize gegenüber der Fremdbeschaffung bietet.

Artikel 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes enthält eine vollständige Auflistung der Einrichtungen, die unter dieses Gesetz fallen:

- a) lokale und regional Behörden, die lokale oder regionale Aufgaben ausführen, für die der Stadt- oder Kreisrat oder ein anderer Rat nach Maßgabe des Gesetzes über lokale Gebietskörperschaften<sup>(6)</sup> oder anderer spezifischer gesetzlicher Regelungen für lokale Gebietskörperschaften die höchste Stelle ist;
- b) interkommunale Unternehmen, die nach Maßgabe des Gesetzes über lokale Gebietskörperschaften oder anderer spezifischer gesetzlicher Regelungen für lokale Gebietskörperschaften gegründet wurden;
- c) private oder gemeinnützige Unternehmen, sofern diese Gesundheits-, Bildungs- oder Sozialdienstleistungen erbringen, zu denen lokale oder regionale Behörden gesetzlich verpflichtet sind;
- d) Kindertagesstätten gemäß Artikel 6 des Gesetzes über Kindertagesstätten<sup>(7)</sup>;
- e) Kirchengemeinderat (Kirkelig fellestråd).

Auf der Grundlage von Artikel 3 in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes kann festgestellt werden, dass der norwegische Staat Steuerpflichtigen, die dem MwSt.-Ausgleichsgesetz unterliegen, einen Ausgleich für die MwSt. gewährt, die diese beim Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen von anderen Steuerpflichtigen zahlen, wenn sie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, weil sie nach dem MwSt.-Gesetz von der Steuer befreit sind<sup>(8)</sup>.

<sup>(1)</sup> Artikel 10 Absatz 1, Kapitel III des MwSt.-Gesetzes. Siehe hierzu Kapitel IV in Verbindung mit Kapitel I des MwSt.-Gesetzes.

<sup>(2)</sup> Artikel 21 in Kapitel VI des MwSt.-Gesetzes.

<sup>(3)</sup> Es wird auf Artikel 5 des MwSt.-Gesetzes verwiesen, nach dem Verkäufe von bestimmten Einrichtungen, wie Museen, Theatern, gemeinnützigen Einrichtungen usw., von der MwSt. befreit sind. In Artikel 5 Absatz 2 des MwSt.-Gesetzes ist festgelegt, dass das Finanzministerium Regelungen zur Einschränkung und Ergänzung der Bestimmungen im ersten Unterabsatz erlassen und vorschreiben kann, dass die im ersten Unterabsatz Ziffer 1 Buchstabe f aufgeführten Unternehmen ungeachtet der Bestimmungen des ersten Unterabsatzes MwSt. für Verkäufe in Rechnung stellen und zahlen müssen, wenn die MwSt.-Befreiung eine erhebliche Wettbewerbsverzerrung gegenüber anderen registrierten Unternehmen verursacht, die ähnliche Gegenstände und Dienstleistungen anbieten.

<sup>(4)</sup> Siehe Artikel 5 Buchstabe b des MwSt.-Gesetzes.

<sup>(5)</sup> Die „interne“ Beschaffung von Gegenständen oder Dienstleistungen unterliegt nicht der MwSt.-Pflicht.

<sup>(6)</sup> Gesetz Nr. 107 vom 25. September 1992 über lokale Gebietskörperschaften (Lov om kommuner og fylkeskommuner).

<sup>(7)</sup> Gesetz Nr. 64 vom 17. Juni 2005 über Kindertagesstätten (Lov om barnehager).

<sup>(8)</sup> Nähere Angaben zur Funktionsweise des MwSt.-Systems in Norwegen sind dem Abschnitt I.2 „Rechtlicher Rahmen für die MwSt. und den MwSt.-Ausgleich in Norwegen“ der Entscheidung Nr. 225/06/KOL, S. 2, zu entnehmen.

### 3. Zweifel der Überwachungsbehörde, die in der Entscheidung zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens geäußert wurden

In der Entscheidung Nr. 225/06/KOL zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens in Bezug auf Artikel 3 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes kam die Überwachungsbehörde zu dem vorläufigen Ergebnis, dass der Vorsteuerausgleich gemäß Artikel 3 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens darstellt.

Nach Ansicht der Überwachungsbehörde wird der Ausgleich nach dem MwSt.-Ausgleichsgesetz durch den Staat aus staatlichen Mitteln des Staatshaushalts gewährt. Die Überwachungsbehörde vertrat die Auffassung, dass es für diese Bewertung nicht von Bedeutung ist, ob die Kosten, die dem Staat für den Ausgleich auf zentraler Ebene entstehen, durch reduzierte Mittelübertragungen an die lokalen und regionalen Behörden ausgeglichen werden.

Weiter stellte die Überwachungsbehörde fest, dass die norwegischen Behörden den betroffenen Unternehmen insofern wirtschaftlich begünstigen, als sie einen Ausgleich für die MwSt. leisten, die beim Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen von Unternehmen, die zwar nicht der MwSt. unterliegen, aber in den Anwendungsbereich von Artikel 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallen, gezahlt wird.

In der Bewertung der Selektivität äußerte die Überwachungsbehörde Zweifel daran, ob der MwSt.-Ausgleich, der ihrer Ansicht nach eine im Wesentlichen selektive Maßnahme darstellt, durch die Natur und die Logik des MwSt.-Systems gerechtfertigt werden kann, das heißt, ob der Ausgleich die der MwSt.-Regelung inhärenten Ziele erfüllt oder ob damit andere Ziele außerhalb des MwSt.-Systems verfolgt werden. Nach den Ausführungen der norwegischen Behörden wurde das MwSt.-Ausgleichsgesetz erlassen, um Steuerpflichtigen, die dem MwSt.-Ausgleichsgesetz unterliegen, die Wahl zwischen der Selbstversorgung mit und der Fremdbeschaffung von mehrwertsteuerpflichtigen Gegenständen und Dienstleistungen zu erleichtern. Für die Überwachungsbehörde war nicht zweifelsfrei erwiesen, ob daraus der Schluss gezogen werden kann, dass dieser Zweck im Einklang mit der Natur und der Logik des Systems der Mehrwertsteuer, die eine Verbrauchsteuer ist, steht. Nach vorläufiger Ansicht der Überwachungsbehörde war der MwSt.-Ausgleich nicht Bestandteil des 1970 eingeführten MwSt.-Systems selbst, sondern eine separate Maßnahme, die später getroffen wurde, um die durch das MwSt.-System entstandenen Verzerrungen zu korrigieren.

Die Überwachungsbehörde hob hervor, dass durch den MwSt.-Ausgleich zwar eine Abschwächung der Verzerrungen bei Anschaffungen von Kommunen erreicht werden konnte, dass dadurch aber eine Verfälschung des Wettbewerbs zwischen Unternehmen entstanden ist, die die gleichen wirtschaftlichen Tätigkeiten in den von der MwSt. ausgenommenen Sektoren ausüben.

Die Überwachungsbehörde stellte fest, dass die Begünstigten der MwSt.-Ausgleichsregelung nach den Bestimmungen der Regelung grundsätzlich einen Vorsteuerausgleich erhalten können, ohne Rücksicht darauf, ob Beihilfen für Unternehmen in diesen Sektoren den Handel beeinträchtigen könnten. Einige Sektoren, die in den Anwendungsbereich des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallen, bieten einen Teil oder das gesamte Spektrum ihrer Leistungen im EWR-weiten Wettbewerb an. Daher sind Beihilfen für Unternehmen in diesen Sektoren geeignet, den Handel zwischen

den Vertragsparteien des EWR-Abkommens zu beeinträchtigen. Die Aufgabe der Überwachungsbehörde bestand darin, die Regelung als solche zu bewerten und nicht ihre Anwendung in den einzelnen Sektoren, für die diese Regelung gilt. Gestützt auf die Rechtsprechung zog die Überwachungsbehörde die vorläufige Schlussfolgerung, dass das MwSt.-Ausgleichsgesetz als allgemeine landesweite Regelung geeignet ist, den Handel zwischen den Vertragsparteien zu beeinträchtigen.

Abschließend äußerte die Überwachungsbehörde Zweifel daran, dass der Vorsteuerausgleich auf der Grundlage der in Artikel 61 Absatz 2 und 3 des EWR-Abkommens festgelegten Ausnahmestimmungen als mit den in diesem Abkommen festgelegten Vorschriften über staatliche Beihilfen vereinbar angesehen werden kann. Außerdem vertritt die Überwachungsbehörde vorläufig die Ansicht, dass, obwohl nach der Ausnahmeregelung gemäß Artikel 59 Absatz 2 des EWR-Abkommens Beihilfen unter bestimmten Umständen als vereinbar angesehen werden können, diese Bestimmung die Vereinbarkeit des MwSt.-Ausgleichsgesetzes als Regelung nicht rechtfertigt.

### 4. Stellungnahme der norwegischen Behörden

Mit Schreiben vom 18. September 2006 (Vorgangsnummer 388922) übermittelten die norwegischen Behörden ihre Stellungnahme zur Entscheidung der Überwachungsbehörde über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens. Die Stellungnahme war in drei Abschnitte gegliedert:

#### 4.1. Rahmen der MwSt.-Ausgleichsregelung

Die norwegischen Behörden führten aus, dass es sich bei der MwSt. um eine allgemeine Steuer handelt, die grundsätzlich auf jede gewerbliche Tätigkeit erhoben wird, die die Herstellung und den Vertrieb von Gegenständen sowie die Erbringung von Dienstleistungen einschließt. Die MwSt. auf Ausgaben ist nur anrechenbar, wenn der Steuerpflichtige Leistungen erbringt, die der MwSt. unterliegen. Nach der geltenden MwSt.-Regelung sind die meisten Aktivitäten des kommunalen Sektors von der Mehrwertsteuer befreit:

„Die Tätigkeit von Kommunen unterliegt generell nicht dem MwSt.-System. Grundlegende kommunale Tätigkeiten, wie Gesundheits-, Bildungs- und Sozialdienstleistungen sind von der MwSt. befreit. Wirtschaftliche Tätigkeiten, an denen Kommunen als ‚Behörden‘ beteiligt sind, unterliegen nicht der MwSt. Daher ist die MwSt., die bei Kommunen in Verbindung mit steuerbefreiten oder nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten anfällt, eine nicht erstattungsfähige Ausgabe. Diese Kosten könnten als ‚versteckte MwSt.-Kosten‘ bezeichnet werden. Man könnte darin auch eine Diskrepanz innerhalb des MwSt.-Systems sehen. Da für das MwSt.-System der Grundsatz der Neutralität gelten sollte, kann die mehrwertsteuerliche Behandlung von Kommunen zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Aufgrund der Tatsache, dass die Kommunen die für Erwerbe aus dem privaten Sektor gezahlte MwSt. nicht zurückfordern können, kann diese Regelung außerdem bewirken, dass Behörden bei Leistungen, die der MwSt. unterliegen, der Selbstversorgung den Vorzug vor einer Fremdbeschaffung im privaten Sektor geben.“

Die norwegischen Behörden machten geltend, dass die allgemeine MwSt.-Ausgleichsregelung mit dem Ausgleich, den die Kommunen für die MwSt. auf alle Gegenstände und Dienstleistungen erhalten, darauf abzielt, gleiche Bedingungen für die Selbstversorgung und die Fremdbeschaffung zu gewährleisten:

„Die MwSt. wird künftig keine Rolle bei der Entscheidung von Kommunalbehörden mehr spielen, ob der öffentliche Sektor mit der die Erbringung von Dienstleistungen beauftragt wird oder ob der MwSt. unterliegende Leistungen von privaten Dienstleistungsanbietern in Anspruch genommen werden. [...] Die Neutralität kann daher als Ziel der MwSt.-Ausgleichsregelung angesehen werden.“

Die norwegischen Behörden bekräftigten ihre bereits in der ersten Phase der Prüfung geäußerte Auffassung, dass die MwSt.-Ausgleichsregelung keine Beihilfemaßnahme für die Unternehmen darstellt, die in den Anwendungsbereich von Artikel 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallen. Diese Erklärung wird damit begründet, dass ab dem Zeitpunkt der Einführung der allgemeinen MwSt.-Ausgleichsregelung im Jahr 2004 die Mittelzuweisungen für die Kommunen im jährlichen Haushalt um den für den Vorsteuerausgleich veranschlagten Betrag reduziert wurden. Die MwSt.-Ausgleichsregelung hat daher keine Auswirkungen auf die Einnahmen des Staates. Somit handelt es sich bei dieser Regelung um ein System, das sich durch die Gewährung einer Rückerstattung/eines Kostenausgleichs für Kommunen selbst finanziert.

#### 4.2. Staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens

Mit Schreiben vom 18. September 2006 teilten die norwegischen Behörden mit, dass sie der Bewertung der Überwachungsbehörde nicht zustimmen, nach der das MwSt.-Ausgleichsgesetz aus den nachfolgend genannten Gründen eine staatliche Beihilfe darstellt:

##### **Wirtschaftlicher Vorteil**

Die norwegischen Behörden halten es nicht für zutreffend, dass durch den MwSt.-Ausgleich ein „Vorteil“ gewährt wird, der die normale finanzielle Belastung eines Unternehmens verringert. Da die Kommunen die MwSt.-Ausgleichsregelung durch die Reduzierung der allgemeinen Zuschüsse selbst finanzieren, wird keine wirtschaftliche Beihilfe gewährt. Die MwSt.-Ausgleichsregelung beinhaltet weder eine Reduzierung der Steuerlast noch eine Stundung von Steuern. Daher kann die MwSt.-Ausgleichsregelung nach Auffassung der norwegischen Behörden nicht mit Maßnahmen verglichen werden, die eine tatsächliche Reduzierung der Steuerlast des Begünstigten bewirken.

##### **Selektivität**

Der Anwendungsbereich des MwSt.-Ausgleichsgesetzes ist klar festgelegt und sieht vor, dass nur juristische Personen, die unter Artikel 2 des Gesetzes fallen, einen Ausgleich für die auf Erwerbe gezahlte MwSt. erhalten können.

Dennoch kann eine selektive steuerliche Maßnahme aufgrund der Natur oder der Systematik des betreffenden Steuersystems gerechtfertigt sein. Den norwegischen Behörden zufolge hat die Überwachungsbehörde mit der Feststellung, dass der MwSt.-Ausgleich nicht Bestandteil des MwSt.-Systems ist, das von ihnen vorgebrachte Argument, wonach der MwSt.-Ausgleich als der Natur und der Logik des MwSt.-Systems entsprechend angesehen werden kann, nicht berücksichtigt. Die norwegischen Behörden widersprachen diesem Ansatz mit dem Verweis auf Kapitel 17B.3.1 ff. des Leitfadens der Überwachungsbehörde für

staatliche Beihilfen, in dem verschiedene Aspekte differenzierter Maßnahmen behandelt werden. Sie vertreten die Ansicht, dass der MwSt.-Ausgleich aufgrund der Natur oder der Systematik des betreffenden Steuersystems gerechtfertigt ist und verweisen auf Kapitel 17B.3.4 des Leitfadens für staatliche Beihilfen über die „Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung“. Ein wichtiger Grundsatz ist, dass das MwSt.-System neutral und nicht diskriminierend sein sollte. Die Neutralität kann daher als dem MwSt.-Systems selbst inhärent betrachtet werden, so die norwegischen Behörden. Die dem MwSt.-System inhärente Neutralität ist auch das Ziel der MwSt.-Ausgleichsregelung. Deshalb muss die MwSt.-Ausgleichsregelung nach Ansicht der norwegischen Behörden als Regelung betrachtet werden, die im Einklang mit der Natur und der Logik des MwSt.-Systems selbst steht.

Ferner wiesen sie darauf hin, dass im Falle einer Abschaffung der MwSt.-Ausgleichsregelung die durch das MwSt.-System bedingten Wettbewerbsverzerrungen erneut auftreten würden: „Die Tatsache, dass die Kommunen keinen Vorsteuerausgleich für die auf Erwerbe gezahlte MwSt. erhalten können, kann die Entscheidung von Kommunalbehörden darüber beeinflussen, ob der öffentliche Sektor mit der Erbringung von Dienstleistungen beauftragt wird oder ob der MwSt. unterliegende Dienstleistungen von privaten Dienstleistungsanbietern in Anspruch genommen werden.“

Die norwegischen Behörden machten darauf aufmerksam, dass der so genannte Rattsø-Ausschuss nach der Prüfung mehrerer potentieller Maßnahmen zur Abschwächung der durch das MwSt.-System bedingten Wettbewerbsverzerrungen zu dem Ergebnis gelangt war, dass die MwSt.-Ausgleichsregelung die geeignetste Maßnahme ist<sup>(1)</sup>. Eine der potenziellen Maßnahmen, die vom Ausschuss geprüft wurden, war die Ausweitung des Vorsteuerabzugsrechts der Kommunen. Denkbar wäre auch die Einführung einer allgemeinen Mehrwertsteuerpflicht für die Kommunen. Der Rattsø-Ausschuss hat sich nicht für eine Ausweitung des Vorsteuerabzugsrechts der Kommunen entschieden, da eine solche Maßnahme die MwSt. als allgemeine Steuer beeinträchtigen könnte. Berücksichtigt wurde auch, dass diese Maßnahme dazu führen könnte, dass von anderen Gruppen eine ähnliche Regelung gefordert wird. Die Einführung einer allgemeinen Mehrwertsteuerpflicht für Kommunen wurde vom Rattsø-Ausschuss ebenfalls nicht als sinnvolle Lösung erachtet. Unter anderem machte der Ausschuss geltend, dass die Berechnungsgrundlage für die MwSt. fehlt, da zahlreiche kommunale Dienste kostenlos erbracht werden:

„Die Ausweitung des Vorsteuerabzugsrechts der Kommunen und die Einführung einer allgemeinen Mehrwertsteuerpflicht für Kommunen wären denkbare Lösungen innerhalb des MwSt.-Systems. Diese Maßnahmen hätten jedoch genau dasselbe Ziel wie die MwSt.-Ausgleichsregelung, nämlich die Abschwächung der durch das MwSt.-System bedingten Wettbewerbsverzerrung. Darüber hinaus besteht in wirtschaftlicher Hinsicht kein Unterschied zwischen der Ausgleichsregelung und der Ausweitung des Vorsteuerabzugsrechts der Kommunen. Aus diesem Grund ist das Ministerium der Auffassung, dass die Gestaltung der MwSt.-Ausgleichsregelung nicht zu beanstanden ist.“

<sup>(1)</sup> Norges Offentlige Utredinger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurransesvidninger mellom kommuner og private (nachstehend „Rattsø-Bericht“).

### **Beeinträchtigung des Handels**

Von den norwegischen Behörden wurde die von der Überwachungsbehörde vorgenommene Bewertung der Kriterien für eine „Beeinträchtigung des Handels“ kritisiert.

„Durch die MwSt.-Ausgleichsregelung erhalten die Kommunen in erster Linie einen Ausgleich für die MwSt. auf Gegenstände und Dienstleistungen, die sie zur Erfüllung ihrer obligatorischen Aufgaben erwerben. Die Kommunen sind gesetzlich zur Erbringung bestimmter Dienstleistungen verpflichtet. Dies gilt insbesondere für die Bereiche Bildung, Gesundheit und Soziales. Im Gesundheitssektor beispielsweise haben die Kommunen unter anderem die Aufgabe, für die Versorgung mit ärztlichen Diensten, Pflegediensten, Dienstleistungen von Hebammen und häuslichen Pflegediensten sicherzustellen. Im Bereich Soziales obliegt den Kommunen die praktische und wirtschaftliche Unterstützung von Bedürftigen, z. B. durch sozialen Wohnungsbau.“

„Gemäß Artikel 2 und 3 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes kann auch Kommunen, die keine obligatorischen Aufgaben wahrnehmen, ein MwSt.-Ausgleich gewährt werden. Neben den sonderpädagogischen Leistungen der besagten Kreisschulen sind dem Ministerium jedoch keine anderen Bereiche außerhalb des Anwendungsbereichs der MwSt.-Regelung bekannt, in denen sich die Frage stellt, ob die Begünstigten des MwSt.-Ausgleichs ihre Leistungen im Wettbewerb mit anderen Unternehmen innerhalb des EWR erbringen.“

Daher sind die norwegischen Behörden der Überzeugung, dass es in den vom Anwendungsbereich des MwSt.-Gesetzes ausgenommenen Sektoren nur sehr wenige Unternehmen in europäischen Nachbarländern gibt, die im Wettbewerb mit norwegischen Unternehmen Leistungen erbringen, die unter das MwSt.-Ausgleichsgesetz fallen. Darüber hinaus sind Faktoren wie die räumliche Distanz zum Dienstleistungsanbieter, Sprachprobleme und andere Aspekte, die den kulturellen Hintergrund betreffen, bei der Wahl eines Dienstleistungsanbieters entscheidend.

Nach Ansicht der norwegischen Behörden sollte, um eine realistische Bewertung der MwSt.-Ausgleichsregelung in Bezug auf die Kriterien von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens vornehmen zu können, berücksichtigt werden, dass der Wettbewerb zwischen norwegischen Unternehmen und anderen Unternehmen im EWR in Sektoren, die von der MwSt. ausgenommen sind, relativ gering ist.

Der MwSt.-Ausgleich, der Unternehmen in von der MwSt. ausgenommenen Sektoren gewährt wird, kann deshalb nicht als Maßnahme betrachtet werden, die geeignet ist, den Handel zwischen den Vertragsparteien des EWR-Abkommens zu beeinträchtigen, so die Argumentation der norwegischen Behörden.

#### **4.3. Allgemeine Bemerkungen**

Die norwegischen Behörden verwiesen auf mehrere EU-Mitgliedstaaten, die für Kommunalverwaltungen Regelungen zur Erstattung der MwSt.-Kosten für nicht steuerpflichtige oder von der Steuer befreite Tätigkeiten eingeführt haben. In Dänemark, Finnland, den Niederlanden, Schweden und im Vereinigten Königreich wurden unterschiedliche Regelungen zur Erstattung der MwSt. für Kommunen geschaffen, damit die Behörden möglichst neutral entscheiden können, ob Aufträge zur Erbringung

öffentlicher Dienstleistungen innerhalb des öffentlichen Sektors oder an den privaten Sektor vergeben werden. Auch in Frankreich, Luxemburg, Österreich und Portugal gibt es Regelungen zur MwSt.-Erstattung, die im Wesentlichen ähnlich aufgebaut sind.

Weiter verwiesen die norwegischen Behörden auf eine Aussage des früheren Wettbewerbskommissars Bolkestein. In einem Schreiben vom 1. Februar 2000 an Herrn Michel Hansenne (Belgien), der in einer Anfrage an das Europäische Parlament um Auskunft darüber bat, ob die MwSt.-Ausgleichsregelung im Vereinigten Königreich im Einklang mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie steht, erläuterte Herr Bolkestein, dass eine MwSt.-Ausgleichsregelung „nicht im Widerspruch zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie steht“, da „es sich dabei um eine rein finanztechnische Maßnahme zwischen verschiedenen öffentlichen Einrichtungen im Rahmen der einzelstaatlichen Politik zur Finanzierung der öffentlichen Einrichtungen handelt“.

Herr Bolkestein äußerte sich ferner über „eine mögliche Regelung, die vorsieht, dass die irische Regierung irischen Wohlfahrtsverbänden eine Unterstützung in Höhe der von diesen gezahlten und nicht abzugsfähigen MwSt. gewährt“. Er führte aus, dass „die Gewährung von staatlichen Beihilfen an sich nicht im Widerspruch zum Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union steht“.

Die norwegischen Behörden räumten ein, dass sich keine der zitierten Aussagen unmittelbar auf die Vorschriften über staatliche Beihilfen bezog. Ihrer Meinung nach lässt sich aus diesen Äußerungen jedoch schließen, dass die MwSt.-Ausgleichsregelungen nicht als Maßnahmen betrachtet werden, die im Widerspruch zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie stehen. Dies zeigt aus ihrer Sicht, dass MwSt.-Ausgleichsregelungen im Einklang mit der Natur und der Logik des MwSt.-Systems stehen.

## **II. RECHTLICHE WÜRDIGUNG**

### **1. Vorliegen einer staatlichen Beihilfe**

#### **1.1. Einführung**

Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens lautet:

„Soweit in diesem Abkommen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind Beihilfen der EG-Mitgliedstaaten oder der EFTA-Staaten oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Funktionieren dieses Abkommens unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Vertragsparteien beeinträchtigen.“

Die Überwachungsbehörde möchte an dieser Stelle kurz auf den Umfang der vorliegenden Bewertung eingehen. Diese Entscheidung bezieht sich nicht auf die von den norwegischen Behörden getroffene Regelung, nach der bestimmte Umsätze vom Anwendungsbereich des MwSt.-Ausgleichsgesetzes ausgenommen sind. Sie betrifft ausschließlich den Vorsteuerausgleich für bestimmte Personen, die unter den Anwendungsbereich des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallen.

Darüber hinaus verweist die Überwachungsbehörde auf drei Punkte, die sie bereits in ihrer Entscheidung Nr. 225/06/KOL erläutert hat:

Erstens fallen Steuersysteme eines EFTA-Staates generell nicht unter das EWR-Abkommen. Jeder EFTA-Staat kann sein Steuersystem nach seinen eigenen politischen Zielsetzungen gestalten und anwenden. Die Anwendung einer steuerlichen Maßnahme, wie des Vorsteuerausgleichs nach Artikel 3 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes, kann jedoch Auswirkungen haben, aufgrund deren sie in den Anwendungsbereich von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens fällt. Nach der Rechtsprechung<sup>(1)</sup> unterscheidet Artikel 61 Absatz 1 nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern nach ihren Wirkungen.

Zweitens stellt sich die Frage, ob die betreffende Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt nur, sofern sie eine wirtschaftliche Tätigkeit betrifft, das heißt, eine Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten<sup>(2)</sup>. Eine Maßnahme gilt nur dann als staatliche Beihilfe, wenn sie Unternehmen begünstigt. Im Sinne der Anwendung der Wettbewerbsregeln umfasst der Begriff Unternehmen „jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung“<sup>(3)</sup>. Obgleich nicht alle Einheiten, die eine Vorsteuererstattung erhalten, die notwendigen Voraussetzungen für eine Einstufung als Unternehmen erfüllen, stellt die Tatsache, dass ein Teil der Begünstigten des MwSt.-Ausgleichsgesetzes Unternehmen sind, einen stichhaltigen Grund dar, um die Regelung als staatliche Beihilfe anzusehen<sup>(4)</sup>.

Drittens kann eine Beihilfe sowohl öffentlichen als auch privaten Unternehmen gewährt werden<sup>(5)</sup>. Um als Empfänger staatlicher Beihilfen angesehen zu werden, muss ein öffentliches Unternehmen nicht notwendigerweise eine vom Staat getrennte Rechtspersönlichkeit besitzen. Dass eine Einheit dem öffentlichen Recht unterliegt und keine Gewinnerzielungsabsicht hat, bedeutet nicht zwangsläufig, dass sie kein „Unternehmen“ im Sinne der Vorschriften über staatliche Beihilfen ist<sup>(6)</sup>.

Viertens möchte die Überwachungsbehörde in Bezug auf die allgemeinen Bemerkungen der norwegischen Behörden über ähnliche Regelungen innerhalb der Europäischen Union darauf hinweisen, dass diese Regelungen möglicherweise nicht mit dem

MwSt.-Ausgleichsgesetz vergleichbar sind und dass sie die Europäische Kommission über die Ausführungen der norwegischen Behörden unterrichtet hat. Außerdem kann nach der Rechtsprechung „die von einem Mitgliedstaat begangene Verletzung einer Verpflichtung, die ihm nach dem Vertrag im Zusammenhang mit dem Verbot in Artikel 92 obliegt, nicht damit gerechtfertigt werden, dass andere Mitgliedstaaten dieser Verpflichtung ebenfalls nicht nachkommen“<sup>(7)</sup>.

Im Folgenden bewertet die Überwachungsbehörde, ob das MwSt.-Ausgleichsgesetz als Regelung<sup>(8)</sup> die in Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens festgelegten Kriterien erfüllt, um als staatliche Beihilfemaßnahme angesehen zu werden.

## 1.2. Staatliche Mittel

Eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens liegt vor, wenn die Beihilfe vom Staat aus staatlichen Mitteln gewährt wird.

Der Ausgleich wird direkt vom Staat vorgenommen und somit vom Staat aus staatlichen Mitteln gewährt.

Nach der Argumentation der norwegischen Behörden stellt die MwSt.-Ausgleichsregelung keine Beihilfemaßnahme dar, weil sich die Regelung selbst finanziert. Sie führen aus, dass die Kommunen die MwSt.-Ausgleichsregelung durch die Reduzierung der allgemeinen Mittelübertragungen aus dem Staatshaushalt selbst finanzieren. Mit der Einführung der MwSt.-Ausgleichsregelung 2004 wurden die Mittelzuweisungen für die Kommunen im jährlichen Haushalt um den für den Vorsteuerausgleich veranschlagten Betrag reduziert.

Nach Auffassung der Überwachungsbehörde ist es für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe nicht relevant, ob der den Kommunen gewährte Betrag reduziert wurde oder nicht. Wichtig ist dagegen, ob Unternehmen im Sinne der Wettbewerbsregeln durch den Staat eine finanzielle Unterstützung aus staatlichen Mitteln erhalten haben. Wenn eine Kommune als Unternehmen auftritt, sollte sie bei der Prüfung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe anders behandelt werden als eine Kommune, die als Behörde handelt. Ob die Kosten, die dem Staat auf zentraler Ebene für den Ausgleich entstehen, durch reduzierte Mittelübertragungen für lokale und regionale Behörden ausgeglichen werden, ändert nichts an dieser Feststellung. Die Erstattung der MwSt. auf Eingangsumsätze wird aus dem Staatshaushalt und damit aus staatlichen Mitteln finanziert.

Nach dem Verständnis der Überwachungsbehörde werden außerdem die staatlichen Mittelübertragungen nicht für jede einzelne Kommune um genau den Betrag reduziert, den diese über den Vorsteuerausgleich erhält.

<sup>(1)</sup> Rechtssache E-6/98, *Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, Slg. 1999, S. 76, Randnummer 34; Verbundene Rechtssachen E-5/04, E-6/04 und E-7/04, *Fesil und Finnjord, PIL u. a. sowie Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, Slg. 2005, S. 121, Randnummer 76; Rechtssache 173/73, *Italienische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1974, S. 709, Randnummer 13; und Rechtssache C-241/94, *Französische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1996, I-4551, Randnummer 20.

<sup>(2)</sup> Verbundene Rechtssachen C-180/98 bis C-184/98, *Pavel Pavlov u. a./Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*, Slg. 2000, I-6451, Randnummer 75.

<sup>(3)</sup> Rechtssache C-41/90, *Klaus Höfner und Fritz Elser/Macrotron GmbH*, Slg. 1991, I-1979, Randnummer 21.

<sup>(4)</sup> Rechtssache E-2/05, *EFTA-Überwachungsbehörde/Republik Island*, Slg. 2005, S. 202, Randnummer 24.

<sup>(5)</sup> Rechtssache C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA, jetzt Banco Exterior de España SA/Ayuntamiento de Valencia*, Slg. 1994, I-877, Randnummer 11.

<sup>(6)</sup> Rechtssache C 244/94, *Fédération Française des Sociétés d'Assurance u. a.*, Slg. 1995, I-4013, Randnummer 21; und Rechtssache 78/76, *Steinike & Weinlig/Bundesrepublik Deutschland*, Slg. 1977, 595, Randnummer 1.

<sup>(7)</sup> Rechtssache 78/76, *Steinike & Weinlig/Bundesrepublik Deutschland*, siehe oben, Randnummer 24; Rechtssache T-214/95, *Het Vlaamse Gewest/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1998, II-717, Randnummer 54.

<sup>(8)</sup> In Abschnitt II.2.1 der Entscheidung Nr. 225/06/KOL führt die Überwachungsbehörde aus, dass der nach dem MwSt.-Ausgleichsgesetz gewährte Ausgleich eine staatliche Beihilfe darstellt. Auf diese Bewertung wird verwiesen.

### 1.3. Wirtschaftlicher Vorteil

Eine finanzielle Unterstützung durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln, die ein Unternehmen von Kosten entlastet, die es normalerweise aus seinen Eigenmitteln hätte bestreiten müssen, stellt eine wirtschaftliche Begünstigung dar<sup>(1)</sup>.

Die norwegischen Behörden machten geltend, dass mit der MwSt.-Ausgleichsregelung kein Vorteil gewährt wird, da die Regelung weder eine Reduzierung der Steuerlast noch eine Stundung von Steuern beinhaltet. Die MwSt.-Ausgleichsregelung bewirkt keine Reduzierung der Steuerlast des Begünstigten.

Die Überwachungsbehörde teilt diese Auffassung nicht. Ihrer Ansicht nach wird von den norwegischen Behörden nicht die im Zusammenhang mit staatlichen Beihilfen notwendige Unterscheidung zwischen den verschiedenen Ebenen des Staates getroffen, in diesem Fall zum Beispiel dem Staat als Steuerbehörde, den Kommunen als staatlichen Stellen und den kommunalen Unternehmen als separaten Einheiten.

Um festzustellen, ob ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt wurde, muss die Überwachungsbehörde bewerten, ob durch eine Maßnahme die normalerweise von den Begünstigten zu tragenden Belastungen vermindert werden. Die MwSt. zählt zu den Betriebskosten, die einem Unternehmen in Verbindung mit Erwerben im Rahmen seiner üblichen Wirtschaftstätigkeit entstehen und normalerweise vom Unternehmen selbst getragen werden. Da die norwegischen Behörden den unter Artikel 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallenden Unternehmen einen Ausgleich für die auf die Erwerbe von Gegenständen und Dienstleistungen anfallende MwSt. gewähren, räumen sie diesen Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil ein. Die Vergünstigung besteht darin, dass die Betriebskosten, die von diesen Unternehmen zu tragen sind, um den Betrag des gewährten Vorsteuerausgleichs reduziert werden.

Das MwSt.-Ausgleichsgesetz bringt daher einen wirtschaftlichen Vorteil für die Begünstigten der Regelung mit sich.

### 1.4. Selektivität

Darüber hinaus muss eine Beihilfemaßnahme selektiv sein, indem sie „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigt, damit sie eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens darstellt.

In der Entscheidung Nr. 225/06/KOL stellte die Überwachungsbehörde fest, dass es sich beim MwSt.-Ausgleichsgesetz um eine im Wesentlichen selektive Maßnahme handelt. Der Anwendungsbereich des MwSt.-Ausgleichsgesetzes ist insofern klar festgelegt als nur Steuerpflichtige, die unter Artikel 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallen, einen Ausgleich für die auf Erwerbe gezahlte MwSt. erhalten können. Die nach dem MwSt.-Ausgleichsgesetz gewährte Vergünstigung für Unternehmen, die einen Vorsteuerausgleich erhalten, stellt eine Befreiung von der Verpflichtung dar, der nach dem allgemeinen MwSt.-System alle unterliegen, die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben.

<sup>(1)</sup> Verbundene Rechtssachen E-5/04, E-6/04 und E-7/04, *Fesil und Finnjord, PIL u. a. sowie Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, siehe oben, Randnummern 76 und 78–79; Rechtssache C-301/87, *Französische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1990, I-307, Randnummer 41.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine spezifische steuerliche Maßnahme dennoch durch die innere Logik des Steuersystems selbst gerechtfertigt sein, wenn sie mit diesem im Einklang steht<sup>(2)</sup>. Jede Maßnahme stellt eine staatliche Beihilfe dar, nach der die Unternehmen eines bestimmten Wirtschaftszweigs teilweise oder vollständig von den Belastungen ausgenommen sind, die sich aus der normalen Anwendung des allgemeinen Systems ergeben, ohne dass diese Maßnahme durch die Natur oder Logik des Systems gerechtfertigt ist<sup>(3)</sup>.

Die Überwachungsbehörde bewertet, ob die Vorsteuererstattung gemäß Artikel 3 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes im Einklang mit der Logik des MwSt.-Systems steht. Für diese Bewertung muss die Überwachungsbehörde prüfen, ob die Vorsteuererstattung die Zielsetzungen des MwSt.-Systems erfüllt oder ob damit andere Ziele als die des MwSt.-Systems verfolgt werden.

Das vorrangige Ziel des MwSt.-Systems besteht in der Besteuerung bestimmter Gegenstände oder Dienstleistungen. Die MwSt. ist eine indirekte Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen. Im Allgemeinen wird die MwSt. in allen Stadien der Lieferkette sowie auf die Einfuhr von Gegenständen und Dienstleistungen aus dem Ausland erhoben. Der Endverbraucher zahlt die MwSt. über den Kaufpreis und kann keinen Vorsteuerabzug vornehmen.

Obgleich grundsätzlich alle Verkäufe von Gegenständen und Dienstleistungen der MwSt. unterliegen, können bestimmte Umsätze ausgenommen werden (für die dann kein Vorsteuerabgleich geltend gemacht werden kann), das bedeutet, dass solche Lieferungen nicht steuerpflichtig sind.

Nach Kapitel I Artikel 5 Buchstaben a und b des norwegischen MwSt.-Gesetzes sind Umsätze wie der Verkauf und die Vermietung von Immobilien, Gesundheitsdienstleistungen und gesundheitsbezogene Dienstleistungen, Sozial-, Bildungs- und Finanzdienstleistungen usw. ausgenommen. Die Anbieter dieser Gegenstände und Dienstleistungen werden für Zwecke der MwSt. als Endverbraucher behandelt, da sie die MwSt. bezahlen müssen, ohne sie bei ihren Verkäufen in Rechnung stellen zu können. Die Logik des Systems hat zur Folge, dass die Anbieter von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht der MwSt. unterliegen, ebenso wie die Endverbraucher zur Zahlung der MwSt. verpflichtet sind, jedoch keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug haben.

<sup>(2)</sup> Rechtssache E-6/98, *Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, siehe oben, Randnummer 38; Verbundene Rechtssachen E-5/04, E-6/04 und E-7/04, *Fesil und Finnjord, PIL u. a. sowie Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, siehe oben, Randnummern 84–85; Verbundene Rechtssachen T-127/99, T-129/99 und T-148/99 *Territorio Histórico de Alava u. a./Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2002, II-1275, Randnummer 163; Rechtssache C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH u. a./Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Slg. 2001, I-8365, Randnummer 42; Rechtssache T-308/00, *Salzgitter AG/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2004, II-1933, Randnummer 42; Rechtssache C-172/03, *Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*, Slg. 2005, I-1627, Randnummer 43.

<sup>(3)</sup> Rechtssache E-6/98, *Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, Slg. 1999, S. 76, Randnummer 38; Verbundene Rechtssachen E-5/04, E-6/04 und E-7/04, *Fesil und Finnjord, PIL u. a. sowie Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, siehe oben, Randnummern 76–89; Rechtssache 173/73, *Italienische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1974, 709, Randnummer 16.

Diese logische Konsequenz des MwSt.-Systems hat jedoch zu einer Verzerrung auf einer anderen Ebene geführt, der die norwegischen Behörden mit der Einführung des MwSt.-Ausgleichsgesetzes entgegengetreten wollten. Die Logik des MwSt.-Ausgleichsgesetzes besteht daher im Ausgleich der logischen Folge des MwSt.-Systems, die sich aus der Steuerbefreiung bestimmter Lieferungen ergibt. Anders als beim allgemeinen MwSt.-System besteht die Logik des MwSt.-Ausgleichsgesetzes somit nicht in der Besteuerung der Endverbraucher, sondern darin, die Belastung einer bestimmten Gruppe von Endverbrauchern zu verringern, um eine Verfälschung des Wettbewerbs zwischen der Selbstversorgung mit und der Fremdbeschaffung von Gegenständen und Dienstleistungen, die der MwSt. unterliegen, zu vermeiden.

Die norwegischen Behörden machten geltend, dass nach Artikel 1 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes das Ziel des Vorsteuerenausgleichs darin besteht, gleiche Bedingungen für die Selbstversorgung mit und die Fremdbeschaffung von Gegenständen und Dienstleistungen, die der MwSt. unterliegen, zu schaffen.

Die Überwachungsbehörde vertritt die Auffassung, dass ein Ausgleich für die bezahlte MwSt. aus anderen als den im MwSt.-System erläuterten Gründen nicht durch das Ziel der Besteuerung einer bestimmten Tätigkeit gerechtfertigt ist, das im Vordergrund des MwSt.-Systems steht. Das Ziel, das von den norwegischen Behörden mit der Schaffung gleicher Bedingungen für die Selbstversorgung mit und die Fremdbeschaffung von der MwSt. unterliegenden Gegenständen und Dienstleistungen durch öffentliche Einrichtungen verfolgt wird, ist an sich zwar begrüßenswert, dürfte jedoch wohl kaum als der Natur und der Logik des MwSt.-Systems entsprechendes Ziel anzuführen sein. In diesem Zusammenhang verweist die Überwachungsbehörde insbesondere auf die Rechtsprechung in der Rechtssache *Heiser* <sup>(1)</sup>, nach der der bloße Umstand, dass mit einer Maßnahme ein sinnvoller Zweck verfolgt wird, nicht genügt, um eine solche Maßnahme von der Einstufung als Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens auszunehmen. Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens unterscheidet nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern beschreibt diese nach ihren Wirkungen <sup>(2)</sup>.

Die Überwachungsbehörde erkennt an, dass die norwegischen Behörden mit der Einführung des MwSt.-Ausgleichsgesetzes für die öffentliche Verwaltung bei der Beschaffung von der MwSt. unterliegenden Gegenständen und Dienstleistungen Neutralität herstellen wollten. Diese Neutralität darf nicht mit der Neutralität des MwSt.-Systems verwechselt werden.

Da der Zweck, gleiche Bedingungen für die Selbstversorgung mit und die Fremdbeschaffung von Gegenständen und Dienstleistungen für öffentliche Einrichtungen zu schaffen, nicht im Einklang mit der Logik des MwSt.-Systems steht, konnte dieses Ziel nur in der Bewertung der Vereinbarkeit der fraglichen Maßnahme berücksichtigt werden.

Aus den genannten Gründen stellt die Überwachungsbehörde fest, dass der MwSt.-Ausgleich nicht mit der Natur und der Logik des MwSt.-Systems gerechtfertigt werden kann. Daher stellt er eine selektive Maßnahme dar.

<sup>(1)</sup> Rechtssache C-172/03, *Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*, siehe oben, Randnummer 46.

<sup>(2)</sup> Rechtssache C-159/01, *Königreich der Niederlande/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2004, I-4461, Randnummer 51.

### 1.5. Verfälschung des Wettbewerbs

Maßnahmen fallen unter Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens, wenn sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

Vom Vorsteuerausgleich profitieren nur öffentliche und private Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich von Artikel 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallen. Wenn diese Unternehmen jedoch im Wettbewerb mit Unternehmen, die nicht unter den Anwendungsbereich von Artikel 2 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes fallen, von der MwSt. befreite Dienstleistungen erbringen, entstehen letzteren höhere Anschaffungskosten, obwohl sie ähnliche Dienstleistungen erbringen. Obwohl durch den Vorsteuerausgleich eine Abschwächung der Verzerrungen bei Anschaffungen von Kommunen erreicht werden sollte, ist dadurch eine Verfälschung des Wettbewerbs zwischen Behörden, die eine Wirtschaftstätigkeit ausüben, und privaten Unternehmen, die dieselbe Wirtschaftstätigkeit in von der MwSt. ausgenommenen Sektoren ausüben, entstanden. Die von privaten Unternehmen angebotenen Gegenstände und Dienstleistungen wären deshalb aufgrund der staatlichen Maßnahme bei ansonsten völlig gleichen Voraussetzungen teurer. Somit liegt eine Wettbewerbsverzerrung vor. Auch in Bereichen, in denen sowohl öffentliche als auch private Unternehmen einen Ausgleich erhalten, könnte die Beihilfe zu einer Verfälschung des Wettbewerbs zwischen nationalen und anderen Unternehmen des EWR, die im selben Markt tätig sind, führen.

Die Überwachungsbehörde stellt daher fest, dass der Ausgleich, der Unternehmen gewährt wird, die nicht der MwSt. unterliegende Gegenstände herstellen oder Dienstleistungen anbieten, den Wettbewerbs zwischen Unternehmen verfälscht.

### 1.6. Beeinträchtigung des Handels

Eine Maßnahme gilt nur dann als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens, wenn sie den Handel zwischen den Vertragsparteien des EWR-Abkommens beeinträchtigt.

In ihrer Stellungnahme zur Entscheidung Nr. 225/06/KOL der Überwachungsbehörde haben die norwegischen Behörden die von der Überwachungsbehörde vorgenommene Bewertung des Kriteriums der Beeinträchtigung des Handels in Frage gestellt, die ihrer Ansicht nach nicht auf einer unvoreingenommenen Beurteilung der Situation basiert. Sie vertreten die Auffassung, dass die Kommunen durch die MwSt.-Ausgleichsregelung in erster Linie einen Ausgleich für die MwSt. auf Gegenstände und Dienstleistungen erhalten, die sie zur Erfüllung ihrer obligatorischen Aufgaben erwerben. Was die nicht obligatorischen Tätigkeiten der Kommunen anbelangt, sind den norwegischen Behörden neben der vom Beschwerdeführer genannten Schulart keine von der MwSt. ausgenommenen Bereiche bekannt, in denen die Begünstigten der MwSt.-Ausgleichsregelung ihre Dienstleistungen im Wettbewerb mit anderen Unternehmen innerhalb des EWR erbringen. Die norwegischen Behörden sind der Meinung, dass es in den europäischen Nachbarländern nur sehr wenige Unternehmen gibt, die im Wettbewerb mit norwegischen Unternehmen, die unter das MwSt.-Ausgleichsgesetz fallen, tätig sind.



Die Überwachungsbehörde bekräftigt die in ihrer Entscheidung Nr. 225/06/KOL erläuterte Position hinsichtlich der Bewertung der Beeinträchtigung des Handels. Die Überwachungsbehörde ist nicht zum Nachweis der tatsächlichen Auswirkung einer Beihilferegulation auf den Handel innerhalb des EWR verpflichtet, sondern sie hat nachzuweisen, ob die Beihilfen geeignet sind, diesen Handel zu beeinträchtigen<sup>(1)</sup>. Grundsätzlich können alle Begünstigten der MwSt.-Ausgleichsregelung nach den Bestimmungen der Regelung einen Vorsteuerausgleich erhalten, unabhängig davon, ob eine Beihilfe für ein bestimmtes Unternehmen den Handel beeinträchtigen könnte. Nach der Rechtsprechung des EuGH „kann sich die Kommission im Falle einer Beihilferegulation darauf beschränken, die allgemeinen Merkmale der fraglichen Regelung zu untersuchen, ohne jeden einzelnen Anwendungsfall prüfen zu müssen<sup>(2)</sup>“. Diese Auslegung ist vom EFTA-Gerichtshof ebenfalls bestätigt worden<sup>(3)</sup>.

Nach bisheriger Auslegung des Kriteriums der Beeinträchtigung des Handels gilt eine Maßnahme im Allgemeinen als staatliche Beihilfe, wenn sie geeignet ist, den Handel zwischen den EWR-Staaten zu beeinträchtigen<sup>(4)</sup>. Selbst wenn die Einschätzung der norwegischen Behörden zutrifft, dass nur wenige Unternehmen innerhalb des EWR mit den Begünstigten des MwSt.-Ausgleichsgesetzes im Wettbewerb stehen, kann der Handel durch die Beihilfemaßnahme dennoch beeinträchtigt werden, da weder die Anzahl der Begünstigten noch die Anzahl der Wettbewerber maßgebliche Faktoren für die Bewertung des Kriteriums der Beeinträchtigung des Handels im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens sind<sup>(5)</sup>.

Die Gewährung einer staatlichen Unterstützung für ein Unternehmen kann dazu führen, dass die Selbstversorgung beibehalten oder ausgeweitet wird, mit der Folge, dass sich die Chancen anderer Unternehmen zur Erschließung der Märkte der betroffenen EWR-Staaten verringern<sup>(6)</sup>. Daher hängt die Art der Beihilfe

nicht vom örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienstleistungen oder von der Größe des betreffenden Tätigkeitsgebiets ab<sup>(7)</sup>.

Es gibt keine Schwelle und keinen Prozentsatz, bis zu der oder dem man davon ausgehen könnte, dass der Handel zwischen den Vertragsparteien nicht beeinträchtigt ist<sup>(8)</sup>. Nach der Rechtsprechung<sup>(9)</sup> gilt vielmehr, dass, wenn durch die Gewährung einer staatlichen Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im Handel innerhalb des EWR gestärkt wird, dieser Handel als von der Beihilfe beeinflusst erachtet werden muss.

Nach Kapitel I Artikel 5 und Buchstabe a des MwSt.-Gesetzes sind jedoch bestimmte Umsätze vom Anwendungsbereich des MwSt.-Gesetzes ausgenommen. Ferner unterliegt nach Artikel 5 Buchstabe b dieses Gesetzes die Erbringung bestimmter Dienstleistungen nicht der MwSt., wie zum Beispiel die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen und gesundheitsbezogenen Dienstleistungen, Sozial-, Bildungs- und Finanzdienstleistungen, Dienstleistungen im Zusammenhang mit hoheitlichen Aufgaben, Dienstleistungen in Verbindung mit der Gewährleistung des Zugangs zu Theater-, Opern-, Ballett-, Kino- und Zirkusvorstellungen sowie zu Ausstellungen in Galerien und Museen, Lotteriedienste, Dienstleistungen in Verbindung mit der Bereitstellung von Lebensmitteln in Schulen und Mensen usw. Folglich sind alle diese Dienstleistungen von der MwSt. befreit, grundsätzlich fallen sie jedoch unter das MwSt.-Ausgleichsgesetz<sup>(10)</sup>. Einige dieser Sektoren, wie beispielsweise Finanzdienstleistungen, Dienstleistungen in Verbindung mit der Bereitstellung von Lebensmitteln in Schulen und Mensen, bestimmte zahnärztliche Leistungen, bestimmte kostenpflichtige Dienstleistungen im Bildungsbereich, bestimmte Kinodienstleistungen, sind teilweise oder uneingeschränkt für den EWR-weiten Wettbewerb zugänglich. Daher sind Beihilfen für Unternehmen in Sektoren, die dem Wettbewerb unterliegen geeignet, den Handel zwischen den Vertragsparteien des EWR-Abkommens zu beeinträchtigen.

Aus diesen Gründen und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs kommt die Überwachungsbehörde zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem MwSt.-Ausgleichsgesetz um eine allgemeine landesweite Ausgleichsregelung handelt, die geeignet ist, den Handel zwischen den Vertragsparteien des EWR-Abkommens zu beeinträchtigen.

### 1.7. Schlussfolgerung

Aus den oben genannten Gründen kommt die Überwachungsbehörde zu dem Ergebnis, dass das MwSt.-Ausgleichsgesetz eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des EWR-Abkommens darstellt.

- (1) Rechtssache C-298/00 P, *Italienische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2004, I-4087, Randnummer 49 und Rechtssache C-372/97, *Italienische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2004, I-3679, Randnummer 44.
- (2) Rechtssache T-171/02, *Regione autonoma della Sardegna u. a./Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2005, II-2123, Randnummer 102; Rechtssache 248/84, *Bundesrepublik Deutschland/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1987, 4013, Randnummer 18; Rechtssache C-75/97, *Königreich Belgien/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1999, I-3671, Randnummer 48; und Rechtssache C-278/00, *Hellenische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2004, I-3997, Randnummer 24.
- (3) Rechtssache E-6/98, *Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, siehe oben, Randnummer 57 und Rechtssache E-2/05, *EFTA-Überwachungsbehörde/Republik Island*, Slg. 2005, S. 202, Randnummer 24.
- (4) Verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 u. a., *Alzetta Mauro u. a./Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2000, II-2319, Randnummern 76–78.
- (5) Rechtssache C-71/04, *Administración del Estado/Xunta de Galicia*, Slg. 2005, I-7419, Randnummer 41; Rechtssache C-280/00, *Altmark Trans GmbH/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Slg. 2003, I-7747, Randnummer 81; Verbundene Rechtssachen C-34/01 bis C-38/01, *Enirisorse/Ministero delle Finanze*, Slg. 2003, I-14243, Randnummer 28; Rechtssache C-142/87, *Königreich Belgien/Kommission der Europäischen Gemeinschaften* („Tubemeuse“), Slg. 1990, I-959, Randnummer 43; Verbundene Rechtssachen C-278/92, C-279/92 und C-280/92, *Königreich Spanien/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1994, I-4103, Randnummer 42.
- (6) Rechtssache E-6/98, *Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, siehe oben, Randnummer 59; Rechtssache C-303/88, *Italienische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1991, I-1433, Randnummer 27; Verbundene Rechtssachen C-278/92, C-279/92 und C-280/92, *Königreich Spanien/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1994, I-4103, Randnummer 40; Rechtssache C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, siehe oben, Randnummer 78.

(7) Rechtssache C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, siehe oben, Randnummer 77; Rechtssache C-172/03, *Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*, Slg. 2005, I-1627, Randnummer 33; Rechtssache C-71/04, *Administración del Estado/Xunta de Galicia*, Slg. 2005, I-7419, Randnummer 40.

(8) Rechtssache C-280/00, *Altmark Trans GmbH/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Slg. 2003, I-7747, Randnummer 81; Rechtssache C-172/03 *Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*, Slg. 2005, I-1627, Randnummer 32.

(9) Rechtssache E-6/98, *Königreich Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde*, siehe oben, Randnummer 59; Rechtssache 730/79, *Philip Morris Holland BV/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1980, I-2671, Randnummer 11.

(10) Artikel 4 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes enthält mehrere Bestimmungen, die die Möglichkeit des Vorsteuerausgleichs einschränken.

## 2. Formelle Anforderungen

Gemäß Teil I Artikel 1 Absatz 3 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen „wird die EFTA-Überwachungsbehörde von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. [...] Der betreffende Staat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die EFTA-Überwachungsbehörde eine abschließende Entscheidung erlassen hat.“

Die norwegischen Behörden haben die Überwachungsbehörde nicht unterrichtet, bevor sie das MwSt.-Ausgleichsgesetz in Kraft gesetzt haben. Die Überwachungsbehörde stellt daher fest, dass die norwegischen Behörden ihrer Verpflichtungen gemäß Teil I Artikel 1 Absatz 3 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen nicht nachgekommen sind.

## 3. Vereinbarkeit der Beihilfe

Nach Ansicht der Überwachungsbehörde kann keine der in Artikel 61 Absatz 2 des EWR-Abkommens genannten Ausnahmeregelungen auf den vorliegenden Fall angewandt werden.

Was die Anwendung von Artikel 61 Absatz 3 des EWR-Abkommens anbelangt, ist festzustellen, dass der Vorsteuerausgleich nicht als vereinbare Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 3 Buchstabe a angesehen werden kann, da in keiner Region in Norwegen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht. Dieser Ausgleich dient allem Anschein nach nicht zur Förderung der Entwicklung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Staates und kann daher nicht als vereinbar gemäß Artikel 61 Absatz 3 Buchstabe b des EWR-Abkommens angesehen werden kann.

Nach Artikel 61 Absatz 3 Buchstabe c des EWR-Abkommens können Beihilfen als vereinbar angesehen werden, wenn sie die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete fördern, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. Mit der vorliegenden Beihilferegelung wird offensichtlich nicht die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete gefördert, sondern nach Aussage der norwegischen Behörden das Ziel verfolgt, für Kommunen gleiche Bedingungen für die Selbstversorgung mit und die Fremdbeschaffung von Gegenständen und Dienstleistungen zu schaffen, die der MwSt. unterliegen.

Nach Ansicht der Überwachungsbehörde stellt die Reduzierung der Betriebskosten eines Unternehmens, wie sie die Vorsteuer bewirkt, eine Betriebsbeihilfe dar. Diese Art von Beihilfen ist grundsätzlich nicht zulässig. Daher betrachtet die Überwachungsbehörde das MwSt.-Ausgleichsgesetz als Beihilferegelung, die in ihrer derzeitigen Form nicht mit den im EWR-Abkommen festgelegten Vorschriften über staatliche Beihilfen vereinbar ist.

Ungeachtet dessen verweist die Überwachungsbehörde, wie oben bereits erwähnt darauf, dass sich die Frage, ob es sich bei einer Maßnahme um eine staatliche Beihilfe handelt, nur stellt, sofern sie eine wirtschaftliche Tätigkeit betrifft, das heißt, eine Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Bewertung, ob die Regelung eine staatliche Beihilfe darstellt oder mit dem EWR-Abkommen vereinbar ist, nicht auf die Begünstigten der Regelung angewandt werden kann, sofern diese öffentliche Verwaltungsaufgaben oder gesetz-

liche Verpflichtungen wahrnehmen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen.

Ferner gelten nach Artikel 59 Absatz 2 des EWR-Abkommens die Vorschriften über staatliche Beihilfen nicht für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind, sofern die Anwendung dieser Vorschriften die Erfüllung der ihnen übertragenen besonderen Aufgaben verhindern würde und vorausgesetzt, dass der Handel nicht in einem Ausmaß beeinträchtigt wird, das dem Interesse der Vertragsparteien zuwiderläuft.

Im Allgemeinen verfügen die Staaten in der Frage, welche Leistungen als Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse anzusehen sind, über einen großen Ermessensspielraum. Es ist daher Aufgabe der Überwachungsbehörde, sicherzustellen, dass die Definition von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse ohne offenkundige Fehler erfolgt. Die Überwachungsbehörde kann unter den gegenwärtigen Umständen nicht eingehend prüfen, ob alle Anbieter in den von der MwSt. ausgenommenen Sektoren, die vom Vorsteuerausgleich profitieren, das heißt, für die die Beihilferegelung gilt, die in Artikel 59 Absatz 2 des EWR-Abkommens festgelegten Voraussetzungen erfüllen. Die Überwachungsbehörde kann sich lediglich auf den Hinweis beschränken, dass bei Erfüllung dieser Voraussetzungen, die Erstattung der Vorsteuer an ein bestimmtes Unternehmen oder eine Gruppe bestimmter Unternehmen als vereinbare staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 59 Absatz 2 des EWR-Abkommens angesehen werden könnte. Das MwSt.-Ausgleichsgesetz sieht keine solche Einschränkung vor.

Am 28. November 2005 nahm die Europäische Kommission eine Entscheidung über die Anwendung von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen an, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden<sup>(1)</sup>. Diese Entscheidung wurde im Juli 2006 in das EWR-Abkommen aufgenommen<sup>(2)</sup>.

Entsprechend dieser Entscheidung<sup>(3)</sup> weisen Krankenhäuser und im sozialen Wohnungsbau tätige Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind, Besonderheiten auf, die es zu berücksichtigen gilt. Die Wettbewerbsverfälschung in diesen Sektoren steht im jetzigen Entwicklungsstadium des Binnenmarkts nicht zwangsläufig in einem direkten Verhältnis zum Umsatz und zur Höhe der Ausgleichszahlungen. Daher werden Krankenhäuser, die medizinische Versorgungsleistungen, Notfalldienste und unmittelbar mit den Haupttätigkeiten verbundene Nebendienstleistungen — vor allem auf dem Gebiet der Forschung — erbringen, sowie Unternehmen, die mit Leistungen im Bereich des sozialen Wohnungsbaus betraut sind und Wohnraum für benachteiligte Bürger oder sozial schwache Bevölkerungsgruppen bereitstellen, die nicht die Mittel haben, sich auf dem freien Wohnungsmarkt eine Unterkunft zu beschaffen, von der Notifizierungspflicht freigestellt.

<sup>(1)</sup> Veröffentlicht im ABl. L 312 vom 29.11.2005, S. 67.

<sup>(2)</sup> Entscheidung 2005/842/EG der Kommission vom 28. November 2005 über die Anwendung von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden, wurde gemäß dem am 8. Juli 2006 in Kraft getretenen Beschluss des gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2006 (ABl. L 289 vom 19.10.2006, S. 31, und EWR-Beilage Nr. 52 gleichen Datums, S. 24) unter Nummer 1h in Anhang XV des EWR-Abkommens aufgenommen.

<sup>(3)</sup> Ziffer 16.

Diese Ausnahmeregelung gilt jedoch nicht für die Erstattung der Vorsteuer, die einem Unternehmen für den Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gewährt wird, der nicht im Rahmen dieser Gemeinwohlverpflichtung erbracht wird. Wie oben bereits ausgeführt, stellt diese Ausgleichsregelung eine staatliche Beihilfe dar und kann nicht als mit den Vorschriften des EWR-Abkommens vereinbar angesehen werden. In diesem Zusammenhang kann auf einige der betroffenen Wirtschaftssektoren, also auf die Sektoren verwiesen werden, die von der MwSt. befreit sind und bei denen aufgrund der Entscheidungspraxis der Europäischen Kommission sowie der Überwachungsbehörde, aber auch aufgrund der geltenden Rechtsprechung eindeutig ist, dass die Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die im Wettbewerb mit anderen durchgeführt wird. Dies gilt insbesondere für zahnärztliche <sup>(1)</sup> oder ambulante Dienstleistungen <sup>(2)</sup>.

Außerdem kann ein Teil der Begünstigten der MwSt.-Ausgleichsregelung, die über diese Regelung eine Beihilfe erhalten, auch von anderen Befreiungen profitieren, beispielsweise von der „*Deminimis*“-Beihilfe, der Anwendung der Bestimmungen von Gruppenfreistellungsverordnungen, wie der Gruppenfreistellungsverordnung für KMU usw.

Die Regelung in ihrer derzeitigen Form ist jedoch nicht so ausgelegt, dass sie nur für Gemeinwohlverpflichtungen oder die oben beschriebenen Befreiungen gilt. Der Anwendungsbereich und das Konzept des MwSt.-Ausgleichsgesetzes sind breit angelegt. Das Gesetz sieht keine Kriterien vor, die für diese Freistellungen erfüllt werden müssen. Daher kann die Regelung als solche nicht als vereinbar mit den im EWR-Abkommen festgelegten Vorschriften über staatliche Beihilfen angesehen werden.

#### 4. Schlussfolgerung

Die Überwachungsbehörde kommt zu dem Ergebnis, dass der Erlass des MwSt.-Ausgleichsgesetzes durch die norwegischen Behörden rechtswidrig ist und einen Verstoß gegen Teil I Artikel 1 Absatz 3 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen darstellt. Die nach diesem Gesetz vorgesehene Erstattung der Vorsteuer ist in der derzeitigen Form aus den oben erläuterten Gründen nicht mit dem Funktionieren des EWR-Abkommens vereinbar.

Gemäß Teil II Artikel 14 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen ordnet die Überwachungsbehörde im Fall rechtswidriger Beihilfen, sofern diese als unvereinbar erachtet werden, in der Regel an, dass der betroffene EFTA-Staat die Beihilfe beim Empfänger einzuziehen hat.

Nach Ansicht der Überwachungsbehörde spricht im vorliegenden Fall grundsätzlich nichts gegen eine Rückforderung. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Aufhebung einer rechtswidrigen Beihilfe durch Rückforderung die logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit. Daher kann die Rückforderung

<sup>(1)</sup> Rechtssache C-172/03, *Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck*, siehe oben.

<sup>(2)</sup> Rechtssache C-475/99, *Firma Ambulanz Glöckner/Landkreis Südwestpfalz*, Slg. 2001, I-8089.

einer zu Unrecht gewährten Beihilfen zwecks Wiederherstellung der früheren Lage grundsätzlich nicht als eine Maßnahme betrachtet werden, die nicht im Verhältnis zu den Zielen des EWR-Abkommens in Bezug auf staatliche Beihilfen steht. Durch die Rückzahlung der Beihilfe verliert der Empfänger den Vorteil, den er auf dem Markt gegenüber seinen Mitbewerbern besaß und die Lage vor Zahlung der Beihilfe wird wiederhergestellt <sup>(3)</sup>. Aus dieser Funktion der Rückzahlung folgt auch, dass, falls keine außergewöhnlichen Umstände vorliegen, die Überwachungsbehörde in der Regel ihr von der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkanntes Ermessen nicht fehlerhaft ausübt, wenn sie den betroffenen EFTA-Staat auffordert, die als rechtswidrige Beihilfen gewährten Beträge zurückzufordern, da sie damit nur die frühere Lage wiederherstellt <sup>(4)</sup>.

Außerdem darf ein beihilfegünstigtes Unternehmen, da die Überwachung der staatlichen Beihilfen durch die Überwachungsbehörde im Protokoll 3 zum Überwachungs- und Gerichtshofabkommens zwingend vorgeschrieben ist, auf die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe grundsätzlich nur dann vertrauen, wenn diese unter Beachtung des in den Bestimmungen dieses Protokolls vorgesehenen Verfahrens gewährt wurde <sup>(5)</sup>.

Die von den norwegischen Behörden erwähnten Aussagen von Kommissar Bolkestein beziehen sich auf die Übereinstimmung der betreffenden Regelungen mit den MwSt.-Vorschriften. Darüber hinaus schränkt Herr Bolkestein seine Aussagen zumindest in einer der genannten Stellungnahmen mit folgendem Hinweis ein: „*vorausgesetzt, dass die Vorschriften über staatliche Beihilfen eingehalten werden*“. Daher kommt die Überwachungsbehörde zu dem Ergebnis, dass ein berechtigtes Vertrauen in diese Aussagen nicht begründet werden kann.

Darüber hinaus wurde von den norwegischen Behörden kein Beispiel für eine von der Europäischen Kommission oder der Überwachungsbehörde genehmigte ähnliche Beihilferegelung genannt, mit dem ein berechtigtes Vertrauen im Hinblick auf das MwSt.-Ausgleichsgesetz begründet werden könnte.

Deshalb liegen nach Auffassung der Überwachungsbehörde in diesem Fall keine offensichtlichen außergewöhnlichen Umstände vor, die ein berechtigtes Vertrauen der Beihilfempfänger auf die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe begründet hätten.

Die Rückforderung sollte im Einklang mit Teil II Artikel 14 Absatz 2 des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshofabkommen sowie mit den Artikeln 9 und 11 der Entscheidung Nr. 195/04/KOL der EFTA-Überwachungsbehörde vom 14. Juli 2004 <sup>(6)</sup> mit Zinseszinsen erfolgen.

<sup>(3)</sup> Rechtssache C-350/93, *Kommission der Europäischen Gemeinschaften/Italienische Republik*, Slg. 1995, I-699, Randnummer 22.

<sup>(4)</sup> Rechtssache C-75/97, *Königreich Belgien/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1999, I-3671, Randnummer 66; Rechtssache C-310/99, *Italienische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2002, I-2289, Randnummer 99.

<sup>(5)</sup> Rechtssache C-169/95, *Königreich Spanien/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 1997, I-135, Randnummer 51.

<sup>(6)</sup> Veröffentlicht im ABL L 139 vom 25.5.2006, S. 37, und in der EWR-Beilage Nr. 26 gleichen Datums, S. 1.

Die norwegischen Behörden werden deshalb aufgefordert, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um unvereinbare Beihilfen zurückzufordern, die auf der Grundlage von Artikel 3 des MwSt.-Ausgleichsgesetzes gewährt wurden, und die Überwachungsbehörde innerhalb von zwei Monaten darüber zu informieren.

Das MwSt.-Ausgleichsgesetz ist von den norwegischen Behörden mit sofortiger Wirkung zu ändern, um die Gewährung staatlicher Beihilfen auszuschließen. Sie unterrichten die Überwachungsbehörde innerhalb von zwei Monaten über die notwendigen Änderungen der Rechtsvorschriften, die vorgenommen wurden —

HAT FOLGENDE ENTSCHEIDUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Die staatliche Beihilfe, die in Verbindung mit dem von den norwegischen Behörden erlassenen MwSt.-Ausgleichsgesetz gewährt wurde, ist mit dem Funktionieren des EWR-Abkommens unvereinbar.

*Artikel 2*

Das MwSt.-Ausgleichsgesetz ist von Norwegen mit sofortiger Wirkung zu ändern, um die Gewährung staatlicher Beihilfen auszuschließen.

*Artikel 3*

Die norwegischen Behörden ergreifen alle notwendigen Maßnahmen, um die in Artikel 1 genannten Beihilfen von den begünstigten Unternehmen zurückzufordern.

*Artikel 4*

Die Rückforderung erfolgt unverzüglich nach den nationalen Verfahren, sofern diese die sofortige, tatsächliche Vollstreckung der Entscheidung ermöglichen. Die zurückzufordernde Beihilfe umfasst Zinsen und Zinseszinsen von dem Zeitpunkt an, ab dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung. Die Zinsen werden auf der Grundlage der Artikel 9 und 11 der Entscheidung Nr. 195/04/KOL der EFTA-Überwachungsbehörde berechnet.

*Artikel 5*

Die norwegischen Behörden teilen der EFTA-Überwachungsbehörde innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieser Entscheidung die Maßnahmen mit, die ergriffen wurden, um der Entscheidung nachzukommen.

*Artikel 6*

Diese Entscheidung ist an das Königreich Norwegen gerichtet.

*Artikel 7*

Nur der englische Text ist verbindlich.

Brüssel, den 3. Mai 2007

*Für die EFTA-Überwachungsbehörde*

Bjørn T. GRYDELAND  
*Präsident*

Kurt JÄGER  
*Mitglied des Kollegiums*