

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)
3 maart 2005 *

In zaak C-172/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) bij beslissing van 31 maart 2003, ingekomen bij het Hof op 14 april 2003, in de procedure

Wolfgang Heiser

tegen

Finanzamt Innsbruck,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans (rapporteur), kamerpresident, C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk en J. Klučka, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 september 2004,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- W. Heiser, vertegenwoordigd door R. Kapferer, Steuerberater,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door E. Riedl en J. Bauer als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door V. Kreuzschitz, V. Di Bucci en K. Gross als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 oktober 2004,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 92 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87 EG).

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen W. Heiser en het Finanzamt Innsbruck (Oostenrijk), ter zake van een beslissing van dit laatste betreffende herziening van de aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”).

Nationale regelgeving

- 3 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat op grond van § 6, lid 1, sub 19, Umsatzsteuergesetz 1994 (Oostenrijkse wet omzetbelasting 1994, BGBl. 663/1994; hierna: „UStG 1994”), verrichtingen die verband houden met de werkzaamheid als arts zijn vrijgesteld van BTW, zodat vooraf trek van voorbelasting is uitgesloten. Volgens § 29, lid 5, UStG 1994, geldt deze vrijstelling echter slechts voor verrichtingen die na 31 december 1996 hebben plaatsgevonden. Vóór 1 januari 1997 verrichte medische diensten waren aan BTW onderworpen en vielen onder het gewone belastingtarief.
- 4 Deze overgang van een heffingsregeling naar een vrijstellingsregeling geeft uitvoering aan punt 2, sub a, tweede streepje, van titel IX van bijlage XV bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1). Volgens deze bijlage is immers de inwerkingtreding van de BTW-vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de 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; hierna „Zesde richtlijn”) onder meer voor geneeskundige verrichtingen door artsen op het gebied van volksgezondheid en maatschappelijk werk, uitgesteld tot 1 januari 1997.

- 5 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat wanneer langlopende medische verrichtingen, zoals orthodontische behandelingen, vóór 1 januari 1997 zijn begonnen, maar pas na 31 december 1996 zijn beëindigd, zij worden geacht na deze laatste datum te zijn verricht en dus van BTW zijn vrijgesteld. Wanneer de arts vóór 1 januari 1997 voor dergelijke diensten voorschotten heeft ontvangen en daarover BTW is betaald, geldt de vrijstelling voor deze voorschotten met terugwerkende kracht. De belastingverlichting wordt verleend in het boekjaar 1997.
- 6 § 12, lid 10, UStG 1994 bepaalt:

„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 prestaties 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.

Voor de voor elk jaar waarop de wijziging betrekking heeft door te voeren herziening, dient voor elk betrokken jaar één vijfde, inzake percelen grond (inclusief de bij de activa op te nemen uitgaven en de kosten van grote herstellingen) één tiende, van de totale op het goed, de uitgaven of de kosten rustende voorbelasting in aanmerking te worden genomen; in geval van vervreemding of onttrekking aan de onderneming dient de herziening met betrekking tot de resterende herzieningsperiode ten laatste plaats te vinden in de aangifte over de periode waarin de vervreemding plaatsvond.”

- 7 Artikel XIV, lid 3, van het Bundesgesetz 21/1995, in de versie van Bundesgesetz 756/1996 (hierna: „Bundesgesetz 21/1995”), luidt als volgt:

„De herziening van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig § 12, [lid] 10 [...] van het Umsatzsteuergesetz 1994, die ingevolge de eerste toepassing na 31 december 1996 van § 6, lid 1, sub [...] 19 [...] van het Umsatzsteuergesetz 1994 zou dienen te worden toegepast, blijft achterwege. [...]”

- 8 Krachtens het Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (wet inzake steun aan de gezondheidssector en de sociale sector, BGBl. 746/1996; hierna: „GSBG 1996”), hebben artsen recht op een compensatie voor de betaalde voorbelasting.

- 9 § 3 GSBG 1996 luidt als volgt:

„1) Artsen, tandheekkundigen [,Dentisten’] en andere contractpartijen hebben recht op een compensatie die wordt bepaald aan de hand van de door de socialezekerheidsorganen, de ziekenfondsen en de openbare bijstandsinstellingen voor prestaties in de zin van § 6, lid 1, sub 19, UStG 1994 betaalde vergoedingen.

[...]

3) De Bondsminister van Financiën stelt met instemming van de Bondsminister van Arbeid en Sociale Zaken de tarieven van de compensatie vast bij besluit, op basis van gegevens inzake de economische verhoudingen per categorie ondernemers."

- 10 Het bedrag van de compensatie is vastgesteld bij de Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (besluit van de Bondsminister van Financiën betreffende de steun- en compensatiepercentages die in het kader van het GSBG 1996 mochten worden toegepast, BGBl. II 56/1997; hierna „besluit 56/1997”).

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

- 11 Heiser, verzoeker in het hoofdgeding, is een gespecialiseerde tandarts.
- 12 Vanwege zijn overgang naar de BTW-vrijstellingsregeling, heeft Heiser in zijn BTW-aangifte 1997 aanspraak gemaakt op een belastingvermindering van ongeveer 3,5 miljoen ATS ter zake van langdurige orthodontische behandelingen die in 1991 waren begonnen en op 1 januari 1997 nog niet waren afgerond. Voor deze behandelingen waren voorschotten ontvangen waarover BTW was betaald.
- 13 Het bevoegde Finanzamt ging ervan uit, dat bij langdurige orthodontische behandelingen de prestaties zich over ongeveer één jaar uitstrekken. In zijn aanslag in de omzetbelasting 1997 van 4 oktober 1999 (hierna: „belastingaanslag”) heeft het derhalve alleen voor de behandelingen die in 1996 waren begonnen vermindering

van de BTW toegestaan. Dienovereenkomstig heeft het de gevraagde vermindering slechts in aanmerking genomen voor een bedrag van 1 460 000 ATS.

- 14 Verzoeker in het hoofdgeding heeft tegen deze aanslag bezwaar gemaakt.
- 15 De Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat; hierna: „Finanzlandesdirektion”), verweerster in het hoofdgeding, waarvoor het Finanzamt Innsbruck thans in de plaats is getreden, verzocht het Finanzamt bij brief van 1 maart 2002 om onder meer aan te geven tot welk bedrag in geval van een overgang van BTW-plicht naar vrijstelling van BTW zonder vooraftek, per 1 januari 1997 herziening van de voorbelasting volgens § 12, lid 10, UStG 1994 moest plaatsvinden.
- 16 In aansluiting op de vaststellingen waartoe het Finanzamt met instemming van Heiser kwam, heeft de Finanzlandesdirektion bij beschikking van 19 september 2002 het bij haar ingediende bezwaar afgewezen en de belastingplichtige zwaarder belast dan in de aanslag. In deze beschikking werd het belastingtegoed van Heiser gekort door de voorbelasting te verminderen met een bedrag van 89 635,94 ATS en een bedrag van 164 870,15 ATS.
- 17 In het beroep dat Heiser bij het Verwaltungsgerichtshof heeft ingesteld, bestrijdt hij onder meer de herziening van de aftrek door de Finanzlandesdirektion. Dit beroep is onder meer gebaseerd op het feit dat artikel XIV, lid 3, Bundesgesetz 21/1995 uitdrukkelijk uitsluit dat artsen per 1 januari 1997 aan een herziening van de aftrek worden onderworpen.

- 18 De Finanzlandesdirektion antwoordt in haar verweerschrift bij genoemde rechter dat zij bij de behandeling van het bezwaar tegen de belastingaanslag artikel XIV, lid 3, Bundesgesetz 21/1995 niet heeft toegepast omdat het achterwege laten van herziening van aftrek een niet-aangemelde steun in de zin van artikel 92 EG-Verdrag vormt. Volgens artikel 93, lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 88, lid 3, EG) mogen niet-aangemelde steunmaatregelen door de autoriteiten van de lidstaten niet ten uitvoer worden gelegd. Bovendien is dit artikel XIV, lid 3, in strijd met artikel 20 van de Zesde richtlijn.
- 19 In zijn verwijzingsbeslissing zet het Verwaltungsgerichtshof uiteen dat de opzet van het stelsel van omzetbelasting, dat binnen de Europese Unie wordt geregeld door communautaire richtlijnen, in het bijzonder de Zesde richtlijn, met zich brengt dat de belastbaarheid van omzet gepaard gaat met het recht van de ondernemer op volledige aftrek van voorbelasting, terwijl omgekeerd de ondernemers waarvan de omzet van belasting is vrijgesteld een dergelijk recht in beginsel niet genieten. Wanneer wijzigingen optreden in de omstandigheden die de aftrek hebben bepaald, schrijft artikel 20 van de Zesde richtlijn voor dat de aftrek wordt herzien. Genoemde rechter merkt op dat op grond van lid 2 van deze bepaling met betrekking tot investeringsgoederen een herziening geschiedt wanneer zich in de loop van de jaren die volgen op het jaar waarin de verkrijging van deze goederen heeft plaatsgevonden, wijzigingen voordoen in het recht op aftrek ten opzichte van het ten tijde van de verkrijging van deze goederen geldende recht.
- 20 De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat artikel XIV, lid 3, Bundesgesetz 21/1995 met betrekking tot verrichtingen in de medische sector, in het bijzonder voor verrichtingen van artsen, bepaalt dat, anders dan voorzien in artikel 20 van de Zesde richtlijn, de overgang van heffing van BTW over deze verrichtingen, welke het tot 31 december 1996 toepasselijke regime vormde, naar een vrijstellingsregeling, met ingang van 1 januari 1997, geen aanleiding geeft tot een herziening van de aftrek die werd toegepast ten aanzien van ten tijde van de BTW-plicht verworven goederen, ofschoon deze goederen onder de vrijstellingsregeling nog steeds worden

gebruikt en dus het uitvoeren van vrijgestelde verrichtingen mogelijk maken. Met deze regeling wordt bereikt dat de aftrek behouden blijft voor goederen die ten behoeve van dergelijke verrichtingen worden gebruikt.

- 21 Volgens het Verwaltungsgerichtshof kan niet worden uitgesloten dat in Oostenrijk gevestigde orthodontisten concurreren met orthodontisten die hun vak in andere lidstaten van de Europese Unie uitoefenen. Dat is met name het geval in de grensstreken. Door de regeling van artikel XIV, lid 3, Bundesgesetz 21/1995 vast te stellen, te weten een regeling die een verminderde aftrek — welke voortvloeit uit de opzet van de BTW en door artikel 20 van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk wordt voorgeschreven — uitsluit, heeft de Oostenrijkse wetgever de in genoemde lidstaat gevestigde artsen bevoordeeld.
- 22 De aftrekregeling vormt een voordeel dat met staatsmiddelen wordt bekostigd en dat de concurrentiepositie van de begunstigde ondernemers versterkt ten opzichte van die van andere ondernemers waarmee zij concurreren en die een dergelijke aftrek niet kunnen toepassen.
- 23 Het Verwaltungsgerichtshof twijfelt overigens of artikel XIV, lid 3, Bundesgesetz 21/1995, waarmee de Republiek Oostenrijk afziet van herziening van de door artsen vóór 1 januari 1997 toegepaste aftrek (hierna: „litigieuze maatregel”), objectief gerechtvaardigd is in de zin van punt 42 van het arrest van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Jurispr. blz. I-8365). Daartoe bestaat eens te meer reden nu de betrokken personen voor de uit het wegvallen van het recht op aftrek voortvloeiende nadelen hoe dan ook een vergoeding krijgen in de vorm van een door de betrokken lidstaat overeenkomstig het GSBG 1996 en beschikking 56/1997 uitgekeerd bedrag.

- 24 In deze omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof 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)?”

De prejudiciële vraag

- 25 Vooraf moet worden opgemerkt dat de vraag van de verwijzende rechter alleen betrekking heeft op de uitlegging van artikel 92 van het Verdrag.

- 26 In dit verband moet allereerst worden vastgesteld dat een gespecialiseerde tandarts als Heiser als onderneming in de zin van deze bepaling moet worden aangemerkt, aangezien hij in zijn hoedanigheid van zelfstandige deelnemer aan het economisch verkeer diensten verleent op een markt, en wel die van de gespecialiseerde tandheelkundige diensten (zie in die zin arrest van 12 september 2000, Pavlov e.a., C-180/99–C-184/98, Jurispr. blz. I-6451, punten 76 en 77).

- 27 Voorts zij eraan herinnerd dat volgens artikel 92, lid 1, van het Verdrag aan de volgende voorwaarden moet worden voldaan wil een maatregel als staatssteun kunnen worden aangemerkt. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (arrest van 24 juli 2003, Altmark Trans en Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Jurispr. blz. I-7747, punt 75).
- 28 Wat de eerste in het voorgaande punt genoemde voorwaarde betreft kan niet worden bestreden dat een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een maatregel van de staat vormt.
- 29 Wat de tweede in punt 27 van dit arrest aangehaalde voorwaarde betreft, zijn Heiser en de Oostenrijkse regering van mening dat de litigieuze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten in ieder geval niet ongunstig kan beïnvloeden omdat de bedragen die met het achterwege laten van herziening van de aftrek gemoeid zijn, in de regel gering zijn. In het hoofdgeding gaat het om een bedrag van hooguit 30 000 EUR voor de hele periode 1997 tot en met 2004, welk bedrag ruimschoots lager is dan het de-minimisplafond van 100 000 EUR over een periode van drie jaar, dat is vastgesteld in de mededeling van 6 maart 1996 van de Commissie inzake de-minimissteun (PB C 68, blz. 9) en dat op de dag van inwerkingtreding van genoemde maatregel in 1996 van toepassing was.
- 30 De Oostenrijkse regering is ook van mening dat de invloed van de litigieuze maatregel op de handel tussen lidstaten niet merkbaar is, gelet op de bijzonderheden van de medische dienstverrichtingen, die vooral een regionaal karakter hebben.

- 31 Deze argumenten tonen echter niet aan dat aan de tweede in punt 27 van dit arrest genoemde voorwaarde niet is voldaan.
- 32 Er zij aan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof er immers geen drempel of percentage bestaat waaronder het handelsverkeer tussen lidstaten kan worden geacht niet ongunstig te worden beïnvloed. De omstandigheid dat het steunbedrag betrekkelijk gering is of de begunstigde onderneming vrij klein, sluit immers niet a priori de mogelijkheid uit dat bedoeld handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed (zie onder meer arrest *Altmark Trans en Regierungspräsidium Magdeburg*, reeds aangehaald, punt 81 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Bijgevolg kan aan de tweede toepassingsvoorwaarde van artikel 92, lid 1, van het Verdrag, volgens welke de steunmaatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig moet beïnvloeden, worden voldaan ongeacht de plaatselijke of regionale aard van de geleverde diensten of de omvang van het betrokken werkterrein (zie in die zin arrest *Altmark Trans en Regierungspräsidium Magdeburg*, reeds aangehaald, punt 82).
- 34 Wat het in de mededeling van de Commissie van 6 maart 1996 vastgestelde de-minimisplafond betreft, blijkt uit het door verwijzende rechter aan het Hof overgelegde dossier niet dat het bedrag dat een arts kan aftrekken op grond van een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in alle gevallen lager is dan het de-minimisbedrag, dat is vastgesteld op 100 000 EUR over een periode van drie jaar. Zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen terecht opmerkt, stelt de nationale regeling immers geen enkele grens aan het bedrag dat een arts als individuele onderneming kan aftrekken in het kader van het achterwege laten van de herziening van de aftrek. In deze omstandigheden is niet bewezen dat voor een dergelijke maatregel de door genoemde mededeling ingestelde de-minimisregel kan gelden.

- 35 Aangezien, zoals het Verwaltungsgerichtshof in de verwijzingsbeslissing vaststelt, niet kan worden uitgesloten dat gespecialiseerde tandartsen als Heiser concurreren met hun in een andere lidstaat gevestigde collega's, moet bijgevolg de tweede toepassingsvoorwaarde van artikel 92, lid 1, van het Verdrag worden geacht te zijn vervuld.
- 36 Aangaande de derde in punt 27 van dit arrest genoemde voorwaarde, die betrekking heeft op het bestaan van een voordeel, is het vaste rechtspraak dat het begrip steun niet alleen positieve prestaties omvat, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor — zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn — van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden (zie onder meer arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorf & Peggauer Zementwerke, reeds aangehaald, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Heiser merkt in wezen op dat de maatregel die in het hoofdgeding aan de orde is geen voordeel vormt, nu de herziening zelf hoe dan ook in strijd met het gemeenschapsrecht is.
- 38 Ook al is de regeling tot herziening van aftrek, in het hoofdgeding derhalve § 12, lid 10, UStG 1994, onrechtmatig, dan nog kan zij effect sorteren zolang zij niet is ingetrokken of toch in ieder geval zolang niet is vastgesteld dat zij onrechtmatig is. Derhalve kan zij een last vormen die normaliter op het budget van een gespecialiseerde tandarts als Heiser drukt. Het feit dat de Republiek Oostenrijk later afziet van herziening van de aftrek door middel van een andere maatregel dan die waarbij deze herziening is ingesteld, verlicht dus de lasten die normaliter op het budget van een dergelijke arts drukken en vormt derhalve een voordeel voor deze laatste.

- 39 De Oostenrijkse regering merkt echter op dat het achterwege laten van herziening van de aftrek geen steunmaatregel vormt aangezien het geldt voor alle artsen, zoals gespecialiseerde tandartsen, psychotherapeuten, vroedvrouwen en de andere zelfstandige beroepsuitoefenaars in de zin van het Krankenpflegegesetz (wet betreffende de ziekenzorg), alsook ziekenhuisinstellingen. Van bevoordeling van bepaalde artsen kan hier derhalve geen sprake zijn.
- 40 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak artikel 92, lid 1, van het Verdrag de verplichting oplegt om te bepalen of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Wanneer dat het geval is, voldoet de betrokken maatregel aan de voorwaarde van selectiviteit die bepalend is voor het begrip staatssteun in deze bepaling (zie onder meer arrest van 29 april 2004, *GIL Insurance e.a.*, C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 De omstandigheid dat de litigieuze maatregel niet alleen een voordeel vormt voor gespecialiseerde tandartsen als Heiser, maar ook voor andere marktdeelnemers op medisch gebied, en zelfs voor alle marktdeelnemers op dit gebied, betekent niet dat deze maatregel niet aan de voorwaarde van selectiviteit voldoet.
- 42 De omstandigheid dat het aantal ondernemingen dat op de betrokken maatregel aanspraak kan maken erg groot is, of dat deze ondernemingen tot diverse sectoren van activiteit behoren, kan immers niet volstaan om het selectieve karakter daarvan en bijgevolg de kwalificatie als staatssteun weg te nemen (zie onder meer arrest van 13 februari 2003, *Spanje/Commissie*, C-409/00, Jurispr. blz. I-1487, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Evenzo kunnen steunmaatregelen een gehele economische sector betreffen en toch onder artikel 92, lid 1, van het Verdrag vallen (zie onder meer arrest van 17 juni 1999, *België/Commissie*, C-75/97, Jurispr. blz. I-3671, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 43 Dit zou anders zijn indien een maatregel weliswaar een voordeel oplevert voor de begunstigde, maar gerechtvaardigd is door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt (zie onder meer arrest *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorf & Peggauer Zementwerke*, reeds aangehaald, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 De Oostenrijkse regering merkt in dit verband op dat een maatregel als de litigieuze de solidariteit tussen de organisaties voor ziektekostenverzekering bevordert, omdat zij in werkelijkheid aan hen ten goede komt. Een verzwarend van de lasten van onafhankelijke artsen door een wijziging van hun omzetbelasting leidt immers indirect tot lasten die op deze organisaties drukken. Deze laatste kunnen echter hun inkomsten niet vergroten aangezien de verzekeringstarieven wettelijk zijn vastgelegd. Ter terechtzitting heeft deze regering, evenals Heiser in zijn schriftelijke opmerkingen, gepreciseerd dat de litigieuze maatregel niet geldt naast de compensatie uit hoofde van het GSBG 1996 en beschikking 56/1997, aangezien deze compensatie niet van toepassing is op artsen als Heiser, die geen tariefovereenkomst hebben gesloten.
- 45 Deze redenering kan echter niet tot de conclusie leiden dat een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is niet als staatssteun moet worden aangemerkt.
- 46 In de eerste plaats volstaat het enkele feit dat met het achterwege laten van herziening van de aftrek een maatschappelijk doel wordt nagestreefd — in de veronderstelling dat dit vaststaat — niet om een dergelijke maatregel zonder meer van de kwalificatie als steunmaatregel in de zin van artikel 92 van het Verdrag uit te sluiten. Lid 1 van deze bepaling maakt immers geen onderscheid op grond van de redenen of doeleinden van maatregelen van de staten, maar definieert deze aan de hand van de gevolgen ervan (arrest van 29 april 2004, *Nederland/Commissie*, C-150/01, *Jurispr.* blz. I-4461, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 47 In de tweede plaats moet met betrekking tot de gevolgen van een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, worden opgemerkt dat juridisch gezien alleen artsen erdoor worden begunstigd. Het door de verwijzende rechter aan het Hof overgelegde dossier biedt geen enkele aanwijzing dat het voordeel van een dergelijke maatregel door deze laatsten systematisch wordt doorgegeven aan de organisaties voor ziektekostenverzekering en dat het voordeel ten opzichte van artsen uiteindelijk derhalve zou zijn geneutraliseerd.
- 48 Overigens legt de Oostenrijkse regering niet uit waarom het voordeel dat de litigieuze maatregel oplevert, zou kunnen worden gerechtvaardigd door het feit dat voor artsen die geen tariefovereenkomst hebben gesloten de compensatie van § 3 GSBG 1996, waarvan de hoogte is vastgesteld in beschikking 56/1997, niet geldt. Niets in het dossier wettigt immers de conclusie dat artsen die wel een tariefovereenkomst hebben gesloten en die voor deze compensatie in aanmerking komen, niet eveneens van het achterwege laten van de herziening profiteren.
- 49 Nu de Oostenrijkse regering zich niet op andere relevante gronden beroept, blijkt derhalve uit het aan het Hof overgelegde dossier niet dat de litigieuze maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.
- 50 Voorzover de Oostenrijkse regering zich ter ontkenning dat de litigieuze maatregel een voordeel inhoudt, beroept op artikel 90, lid 2, EG-Verdrag (thans artikel 86, lid 2, EG), gaat haar argumentatie niet op.
- 51 De in artikel 90, lid 2, van het Verdrag neergelegde afwijking sluit immers de kwalificatie van een maatregel als staatssteun in de zin van artikel 92 van het Verdrag niet uit. Evenmin zou zij, wanneer is vastgesteld dat inderdaad sprake is van staatssteun, de betrokken staat kunnen ontheffen van de verplichting om deze

maatregel overeenkomstig artikel 93, lid 3, van het Verdrag aan te melden (zie arrest van 21 oktober 2003, Van Calster e.a., C-261/01 en C-262/01, Jurispr. blz. I-12249, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 52 Heiser stelt ook dat een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is geen voordeel inhoudt aangezien hij enkel tot gevolg heeft dat een nadeel wordt opgeheven dat in Oostenrijk gevestigde artsen die geen tariefovereenkomst hebben gesloten, voorheen ondervonden ten opzichte van hun in andere lidstaten gevestigde collega's. Terwijl de in deze andere lidstaten verrichte medische diensten niet aan BTW waren onderworpen, rustte deze belasting immers wel op diensten die in 1995 en 1996 werden verricht door in Oostenrijk gevestigde artsen die geen tariefovereenkomst hebben gesloten.
- 53 In dit verband moet worden vastgesteld dat zo de litigieuze maatregel al tot doel heeft gehad, het nadeel waarnaar Heiser verwijst te compenseren, een dergelijke maatregel, zoals de advocaat-generaal in punt 50 van zijn conclusie heeft opgemerkt, hoe dan ook niet kan worden gerechtvaardigd door het feit dat hij ten doel heeft verstoringen van de mededinging op de gemeenschappelijke markt voor medische diensten te corrigeren.
- 54 Het is immers vaste rechtspraak dat de omstandigheid dat een lidstaat via unilaterale maatregelen de mededingingsvoorwaarden in een bepaalde economische sector probeert aan te passen aan die welke in andere lidstaten heersen, aan die maatregelen niet het karakter van steun ontnemt (zie onder meer arrest van 29 april 2004, Italië/Commissie, C-372/97, Jurispr. blz. I-3679, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 55 Wat de vierde voorwaarde betreft die in punt 27 van dit arrest wordt genoemd en volgens welke een maatregel van de staat de mededinging moet vervalsen of dreigen te vervalsen, zij eraan herinnerd dat steun die is bedoeld 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 mededingingsvoorwaarden vervalst (arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, Jurispr. blz. I-6857, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

56 Het argument van Heiser en de Oostenrijkse regering dat aan de vierde voorwaarde niet is voldaan omdat de artsen die de begunstigden zijn van een maatregel als de litigieuze, niet te maken hebben met prijsconcurrentie, gaat niet op.

57 Zelfs indien, zoals Heiser en de Oostenrijkse regering opmerken, de keuze van een arts door de patiënt door andere factoren kan worden beïnvloed dan de prijs van de medische behandeling, zoals bijvoorbeeld de kwaliteit daarvan en de vertrouwensrelatie met de arts, blijft onverlet dat de prijs de keuze van de arts door de patiënt zelfs in belangrijke mate kan beïnvloeden. Zoals uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt, is dat onder meer het geval wanneer de patiënt in geval van een arts als Heiser, die geen tariefovereenkomst heeft gesloten, meer dan 50 % van de betrokken behandeling uit eigen zak moet betalen.

58 Uit het voorgaande volgt dat een maatregel als de litigieuze als staatssteun in de zin van artikel 92, lid 1, van het Verdrag moet worden beschouwd.

59 Op de prejudiciële vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 92 van het Verdrag in die zin moet worden uitgelegd dat een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, 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, moet worden aangemerkt als staatssteun.

Kosten

- 60 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer), verklaart voor recht:

Artikel 92 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87 EG) moet in die zin moet worden uitgelegd dat een regeling als die van artikel XIV, lid 3, van het 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 (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, voorgeschreven vermindering van de reeds toegepaste aftrek met betrekking tot in de onderneming blijvend in gebruik zijnde goederen, moet worden aangemerkt als staatssteun.

ondertekeningen