SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO TIZZANO vom 28. Oktober 2004 [1]

I — Einleitung

1. Die vorliegende Rechtssache betrifft eine Vorabentscheidungsfrage, die der österreichische Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG zur Auslegung von Artikel 87 EG vorgelegt hat.

2. Das vorlegende Gericht möchte vom Gerichtshof im Wesentlichen wissen, ob eine nationale Regelung, die für ärztliche Leistungen einen Übergang von einem System der Umsatzsteuerpflichtigkeit zu einem System der Steuerbefreiung vorsieht und keine Vorsteuerberichtigung im Sinne von Artikel 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [2] (im Folgenden: die Richtlinie) als Folge dieses Übergangs verlangt, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG darstellt.

1 — Originalsprache: Italienisch.

2 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

II — Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3. Bezüglich der vorliegenden Rechtssache ist zunächst auf Artikel 87 Absatz 1 EG zu verweisen, der vorbehaltlich der im EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmen bestimmt, dass staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

4. Außerdem bestimmt Artikel 88 Absatz 3 EG, dass die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen rechtzeitig unterrichtet wird und dass die Mitgliedstaaten die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen dürfen, bevor die Kommission eine Entscheidung erlassen hat.

5. Ferner ist Artikel 86 Absatz 2 EG zu erwähnen, der Folgendes bestimmt:

„Für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind oder den Charakter eines Finanzmonopols haben, gelten die Vorschriften dieses Vertrags, insbesondere die Wettbewerbsregeln, soweit die Anwendung dieser Vorschriften nicht die Erfüllung der ihnen übertragenen besonderen Aufgabe rechtlich oder tatsächlich verhindert. Die Entwicklung des Handelsverkehrs darf nicht in einem Ausmaß beeinträchtigt werden, das dem Interesse der Gemeinschaft zuwiderläuft."

6. Darüber hinaus sind für den vorliegenden Fall einige Vorschriften der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie von Bedeutung.

7. Artikel 13 Teil A Nummer 1 Buchstabe c der Richtlinie sieht für Heilbehandlungen eine Steuerbefreiung vor; er lautet:

„A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden;

..."

8. Eine solche Befreiung gilt in Österreich seit dem 1. Januar 1997. Anhang XV Nummer IX der Akte über den Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union bestimmt, soweit es hier von Belang ist, Folgendes:

„a) Ungeachtet des Artikels 12 und des Artikels 13 Teil A Absatz 1 gilt Folgendes:

Die Republik Österreich kann bis zum 31. Dezember 1996 weiterhin Folgendes anwenden:

— einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 10 v. H. auf die Tätigkeit von Krankenhäusern im Bereich des öffentlichen Gesundheitswesens und der Sozialfürsorge sowie auf die von ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen durchgeführte Beförderung von kranken und verletzten Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;

— einen Mehrwertsteuer-Normalsatz von 20 v. H. auf die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin durch Ärzte im Bereich des öffentlichen Gesundheitswesens und der Sozialfürsorge;

— eine Steuerbefreiung mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern bei Leistungen von Einrichtungen der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge.

..."

9. Artikel 17 der Richtlinie betrifft Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug und lautet:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

..."

10. In Artikel 20 der Richtlinie ist die Berichtigung der Vorsteuerabzüge geregelt. Er lautet:

„(1) Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

a) wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war;

b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten; die Berichtigung unterbleibt jedoch bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, bei einer Zerstörung oder einem ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Muster nach Artikel 5 Absatz 6. Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.

(2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren. Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

Abweichend von Absatz 1 können die Mitgliedstaaten für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung der Güter beginnt.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf zehn Jahre verlängert werden."

Das nationale Recht

11. Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt sind in Österreich nach § 6 Abs. 1 Z. 19 des Umsatzsteuergesetzes von 1994 (UStG) steuerfrei. Gemäß § 29 Abs. 5 UStG gilt aufgrund von Anhang XV der Akte über den Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union diese Steuerbefreiung allerdings nur für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführt wurden. Ärztliche Leistungen, die vor dem 1. Januar 1997 erbracht wurden, waren daher umsatzsteuerpflichtig und unterlagen dem Normalsteuersatz.

12. Der Vorsteuerabzug ist in § 12 Abs. 10 und 11 UStG geregelt. Diese Vorschrift lautet:

„(10) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unter-

nehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

...

(11) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist."

13. Artikel XIV Ziffer 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995 in der Fassung BGBl Nr. 756/1996 (im Folgenden: Bundesgesetz BGBl Nr. 21/1995) schließt jedoch eine derartige Berichtigung von Vorsteuerabzügen aus, soweit sie von Ärzten vor dem Übergang zum System der Steuerbefreiung vorgenommen wurden. Die Vorschrift lautet:

„Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 10 und 11 Umsatzsteuergesetz 1994, die wegen der nach dem 31. Dezember 1996 erfolgenden erstmaligen Anwendung der Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 7, Z 18, ausgenommen soweit sie sich auf Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheime bezieht, und Z 19 bis 22 des Umsatzsteuergesetzes 1994 durchzuführen wäre, entfällt. ..."

14. Das Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (BGBl Nr. 746/1996) sieht schließlich ein System von Beihilfen vor,

durch die die von Ärzten gezahlte Umsatzsteuer, die nach dem Übergang zum System der Steuerbefreiung nicht mehr abzugsfähig war, ausgeglichen wird.

III — Sachverhalt und Verfahren

15. Herr Heiser, Beschwerdeführer im Ausgangsverfahren (im Folgenden: Beschwerdeführer), ist Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde.

16. In der Umsatzsteuererklärung 1997 machte er eine umsatzsteuerliche Entlastung von ca. 3,5 Mio. ATS geltend. Er stützte seinen Antrag darauf, dass lang andauernde ärztliche (z. B. kieferorthopädische) Behandlungen, die vor dem 1. Januar 1997 aufgenommen, jedoch erst nach dem 31. Dezember 1996 — d. h. nach dem Übergang vom System der Umsatzbesteuerung zum System der Umsatzsteuerbefreiung — abgeschlossen wurden, nach österreichischem Recht umsatzsteuerfreie Leistungen seien. Da er vor 1997 für kieferorthopädische Behandlungen, die beim Übergang zum System der Steuerbefreiung noch nicht abgeschlossen waren, Anzahlungen erhalten und für diese Umsatzsteuer gezahlt hatte, verlangte er die rückwirkende Anwendung dieses Systems auf die genannten Behandlungen.

17. Da das Finanzamt der Auffassung war, dass bei lang andauernden kieferorthopädischen Behandlungen von einer in etwa jährlichen Leistungserbringung auszugehen sei, erkannte es bei Erlass des Umsatzsteuerbescheids für das Jahr 1997 am 4. Oktober 1999 eine umsatzsteuerliche Entlastung daher bloß für jene Behandlungen an, mit denen im Jahr 1996 begonnen worden war. Es berücksichtigte somit die Entlastung in Höhe von 1 460 000 ATS, d. h. in niedrigerem Umfang, als der Beschwerdeführer verlangt hatte.

18. Dieser legte gegen diesen Bescheid bei der zuständigen Finanzlandesdirektion für Tirol Beschwerde ein. Diese wies das Finanzamt mit Schreiben vom 1. März 2002 u. a. an, festzustellen, in welchem Umfang zum 1. Januar 1997 wegen des Übergangs von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen sei.

19. Nachdem diese Feststellungen getroffen worden waren, wies die Finanzlandesdirektion für Tirol die Berufung mit Bescheid vom 19. September 2002 ab und nahm gegenüber dem Umsatzsteuerbescheid des Finanzamts eine „Verböserung" vor, indem sie zum 1. Januar 1997 eine Berichtigung der vom Beschwerdeführer in den Jahren 1993 bis 1996 für Gebäudeinvestitionen geltend ge-

machten Vorsteuern vornahm. Die Höhe dieser Berichtigungen belief sich auf insgesamt 254 506,09 ATS (18 495,69 Euro).

20. Der Beschwerdeführer legte daraufhin beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde ein, mit der er sich u. a. dagegen wandte, dass die belangte Behörde Vorsteuerberichtigungen vorgenommen habe. Zur Begründung führte er aus, Artikel XIV Ziffer 3 des Bundesgesetzes BGBl Nr. 21/1995 schließe ausdrücklich aus, dass Ärzte zum 1. Januar 1997 eine Vorsteuerberichtigung vornehmen müssten.

21. Die Finanzlandesdirektion für Tirol wandte ein, sie habe Artikel XIV Ziffer 3 des Bundesgesetzes BGBl Nr. 21/1995 nicht angewendet, weil es sich um eine der Kommission nicht notifizierte und von dieser daher nicht genehmigte Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG handele. Nicht notifizierte Beihilfen dürften gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG von den österreichischen Behörden nicht vollzogen werden. Im Übrigen widerspreche Artikel XIV Ziffer 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995 Artikel 20 der Sechsten Richtlinie.

22. Da der Verwaltungsgerichtshof Zweifel an der Auslegung von Artikel 87 EG hat, hat er das bei ihm anhängige Verfahren mit Beschluss vom 31. März 2003 ausgesetzt, um dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stellt eine Regelung, wie sie durch Artikel XIV Ziffer 3 des Bundesgesetzes BGBl Nr. 121/1995 in der Fassung BGBl Nr. 756/1996 angeordnet wird, also eine Regelung, nach welcher bei Ärzten der Wechsel von der Erbringung umsatzbesteuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zu der durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vorgeschriebenen Kürzung der bereits gewährten Vorsteuer führt, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG (bzw. Artikel 92 EG-Vertrag) dar?

23. In dem auf diese Weise eingeleiteten Verfahren haben der Beschwerdeführer, die österreichische Regierung und die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht und am 30. September 2004 an der mündlichen Verhandlung teilgenommen.

IV — Rechtliche Würdigung

24. Die aufgeworfene Frage betrifft, wie gesagt, Artikel 87 Absatz 1 EG. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die im österreichischen Recht für im medizinischen

Bereich tätige Wirtschaftsteilnehmer vorgesehene Befreiung von der Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung als staatliche Beihilfe zu beurteilen ist.

Zur Frage der Vereinbarkeit der nationalen Vorschrift mit Artikel 20 der Sechsten Richtlinie

25. Bevor ich diese Frage untersuche, möchte ich darauf hinweisen, dass sich alle Beteiligten auch zur Vereinbarkeit der fraglichen nationalen Maßnahme mit Artikel 20 der Richtlinie geäußert haben.

26. Eine solche Vereinbarkeit wird von der Kommission verneint. Sie kommt nämlich mit einer Reihe von Argumenten, die auf den Wortlaut und Sinn und Zweck abstellen, zu dem Ergebnis, dass nach der Änderung des österreichischen Umsatzsteuersystems gemäß Artikel 20 der Richtlinie Vorsteuerberichtigungen vorzunehmen seien. Dies gelte auch, wenn derartige Berichtigungen nur für nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union, d. h. seit dem 1. Januar 1995, abgezogene Umsatzsteuern beansprucht werden könnten. Vor diesem Zeitpunkt sei die Richtlinie nämlich in Österreich nicht anwendbar gewesen. Die Frage früherer Vorsteuerberichtigungen sei daher allein nach dem seinerzeit geltenden österreichischen Recht zu beurteilen.

27. Die österreichische Regierung und der Beschwerdeführer machen demgegenüber geltend, dass die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit nicht zuließen, dass das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug später aufgrund eines Übergangs von einem System der Umsatzsteuerpflicht zu einem System der Steuerbefreiung einer Berichtigung im Sinne von Artikel 20 unterzogen werde, d. h. aufgrund eines vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängigen Ereignisses. Wenn man die österreichische Regelung im Licht der genannten allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze auslege, sei sie also mit Artikel 20 der Richtlinie vereinbar.

28. Ich möchte zunächst noch einmal betonen, dass der Verwaltungsgerichtshof den Gerichtshof nicht darum gebeten hat, Artikel 20 der Richtlinie im Wege der Vorabentscheidung auszulegen.

29. Trotzdem stellt sich die Frage, ob nicht auch dieser Punkt einer Antwort bedarf. Nach der gemeinschaftlichen Rechtsprechung gilt nämlich, „dass der Gerichtshof im Interesse einer sachdienlichen Antwort an das Gericht, das ihm eine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat, auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften eingehen

kann, die das vorlegende Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat" [3].

30. Es ist also zu prüfen, ob die Auslegung der fraglichen Gemeinschaftsvorschrift für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits sachdienlich ist.

31. Meines Erachtens ist das nicht der Fall. Es ist offensichtlich, dass die Billigung der Ansicht, dass die nationale Bestimmung mit Artikel 20 der Richtlinie vereinbar sei, für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits keine Bedeutung hätte. Tatsächlich wäre dann jedenfalls noch zu prüfen, ob die aufgrund dieses Artikels eingeführte Ausnahmeregelung eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG darstellt. Die vorgeschlagene Auslegung der Gemeinschaftsvorschrift würde also dem nationalen Gericht bei der Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht weiterhelfen.

32. Anders wäre das Ergebnis natürlich grundsätzlich, wenn man der Ansicht der Kommission folgte, dass Artikel 20 der Richtlinie einer nationalen Regelung entgegenstehe, die bei einer Änderung des rechtlichen Rahmens keine Berichtigung der Vorsteuerabzüge vorsehe [4]. Die genannte Regelung dürfte dann nämlich grundsätzlich nicht angewandt werden, weil sie einer Gemeinschaftsvorschrift zuwiderliefe, und eine Prüfung, ob sie auch eine staatliche Beihilfe darstellt, wäre also nicht erforderlich.

33. Recht besehen hätte jedoch auch diese Lösung im vorliegenden Fall auf das nationale Urteil letztlich keinen Einfluss, und zwar, weil das nationale Gericht — wie die Kommission zutreffend bemerkt — die nationale Regelung, die eventuell für richtlinienwidrig erklärt werden könnte, nicht unangewendet lassen dürfte, um die Berichtigung der fraglichen Vorsteuerabzüge anzuordnen. Das würde nämlich zwangsläufig dazu führen, dass der Beschwerdeführer verurteilt würde, eine höhere Steuer zu zahlen, als sich bei Anwendung der genannten nationalen Vorschrift ergäbe. Nun hat der Gerichtshof aber mehrfach festgestellt, „dass nach Artikel [249 EG]-Vertrag der verbindliche Charakter einer Richtlinie, auf dem die Möglichkeit beruht, sich vor einem nationalen Gericht auf die Richtlinie zu berufen, nur für ‚jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird', besteht. Daraus folgt, dass eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen kann

3 — Urteile vom 20. März 1986 in der Rechtssache 35/85 (Tissier, Slg. 1986, 1207, Randnr. 9), vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-315/88 (Bagli Pennacchiotti, Slg. 1990, I-1323, Randnr. 10) und vom 18. November 1999 in der Rechtssache C-107/98 (Teckal, Slg. 1999, I-8121, Randnr. 39).

4 — Eine Auslegung, die ich entsprechend meinen Ausführungen in meinen Schlussanträgen in den verbundenen Rechtssachen C-487/01 und C-7/02 (Gemeente Leusden und Holin Groep, Slg. 2004, I-5337) nach wie vor nicht für schlüssig halte.

und dass eine Richtlinienbestimmung daher als solche nicht gegenüber einer derartigen Person in Anspruch genommen werden kann" [5]. Daher könnten die österreichischen Behörden Herrn Heiser, der sich auf ein bestimmtes, ihm von einer nationalen Rechtsvorschrift speziell zuerkanntes Recht beruft, nicht die eventuelle Unvereinbarkeit dieser Vorschrift mit Artikel 20 entgegenhalten [6].

34. In beiden Fällen wäre deshalb die Antwort auf die aufgeworfene Frage für das nationale Gericht nicht sachdienlich.

35. Ich werde mich deshalb auf die Prüfung der Frage beschränken, die das vorlegende Gericht gestellt hat, d. h. darauf, ob die in Österreich dem medizinischen Bereich eingeräumte Befreiung von der Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG anzusehen ist.

Prüfung der Vorlagefrage

36. Österreich und der Beschwerdeführer auf der einen Seite und die Kommission auf der anderen Seite sind völlig entgegengesetzter Ansicht, wie die vorgelegte Frage zu beantworten ist, und zwar mit Begründungen, auf die ich im Folgenden, soweit erforderlich, noch eingehen werde. Während die Kommission geltend macht, dass die streitige Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstelle, vertreten die beiden anderen Beteiligten die gegenteilige Auffassung.

37. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist für die Beurteilung, ob eine öffentliche Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt, zu prüfen, ob vier kumulative Voraussetzungen erfüllt sind: i) Die Maßnahme muss einigen Unternehmen oder einigen Produktionszweigen einen einseitigen Vorteil gewähren; ii) der Vorteil muss unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden, iii) die Maßnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, und iv) sie muss den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen können [7].

38. Ich komme somit zur Prüfung dieser Voraussetzungen in Bezug auf den vor-

5 — Urteil vom 26. Februar 1986 in der Rechtssache C-152/84 (Marshall, Slg. 1986, 723, Randnr. 48). Vgl. in jüngerer Zeit Urteil vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-343/98 (Collino und Chiappero, Slg. 2000, I-6659, Randnr. 20) und Beschluss vom 24. Oktober 2002 in der Rechtssache C-233/01 (RAS, Slg. 2002, I-9411, Randnr. 22).

6 — Vgl. insbesondere Beschluss RAS (Randnr. 21), bei dem es um die Möglichkeit eines nationalen Gerichts ging, eine nationale Vorschrift, soweit sie mit der Richtlinie 73/239/EWG über die Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) unvereinbar ist, nicht anzuwenden, um einen Versicherungsnehmer zur Zahlung einer höheren Versicherungsprämie zu verurteilen, als sich bei Anwendung der genannten nationalen Vorschrift ergäbe. Der Gerichtshof kam bei dieser Frage zu dem Ergebnis, dass „die vom vorlegenden Gericht ersuchte Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie jedenfalls nicht zur Verurteilung von Herrn Lo Bue führen [kann], einen zusätzlichen Prämienbetrag zu zahlen, der sich nicht aus dem im Ausgangsverfahren anwendbaren nationalen Recht ... ergibt".

7 — Vgl. z. B. Urteil vom 24. Juli 2003 in der Rechtssache C-280/00 (Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg, Slg. 2003, I-7747, Randnr. 74).

liegenden Fall, wobei ich allerdings gleich vorab darauf hinweisen möchte, dass sich hier die Frage stellt, ob die streitige Maßnahme überhaupt als staatliche Beihilfe anzusehen ist, da sie eine wirtschaftliche Tätigkeit betrifft, d. h. eine „Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten" [8]. Bekanntlich kann eine Maßnahme nur dann eine staatliche Beihilfe darstellen, wenn sie einem „Unternehmen" einen Vorteil bringt. Nach ständiger Rechtsprechung erfasst dieser Begriff im Sinne der Wettbewerbsregeln des Vertrages „jede eine *wirtschaftliche Tätigkeit* ausübende Einheit unabhängig von Rechtsform oder Art der Finanzierung" [9].

39. In der Tat ist überhaupt nicht sicher, dass diese Voraussetzung auf dem Gebiet der ärztlichen Versorgung immer und zwangsläufig erfüllt ist. Gemäß einer Entscheidung des Gerichtshofes auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit sind nämlich Einrichtungen oder Organisationen „rein sozialer Natur" ohne jeden Erwerbszweck nicht als Unternehmen anzusehen [10]. Dies ist jedoch nicht der Fall, um den es hier geht. Tatsächlich handelt es sich hier um eine Situation, die mit der vergleichbar ist, die im Fall Pavlov untersucht wurde und holländische Fachärzte betraf. Der Gerichtshof hat in jenem Urteil festgestellt, dass diese Ärzte Unternehmen im Sinne des Vertrages darstellen, da sie „als selbständige Wirtschaftsteilnehmer Dienstleistungen auf einem Markt, nämlich dem der fachärztlichen Dienstleistungen, erbringen, von ihren Patienten ein Entgelt für diese Dienstleistungen erhalten und die mit der Ausübung dieser Tätigkeit verbundenen finanziellen Risiken übernehmen" [11].

40. Kommen wir nach dieser Klarstellung nun zur Prüfung der genannten Voraussetzungen.

41. *i)* Zur ersten Voraussetzung ist zu bemerken, dass die fragliche Vorschrift den medizinischen Bereich in Österreich ohne Zweifel begünstigt. Die Wirtschaftsteilnehmer dieses Bereichs haben nämlich nicht die finanzielle Last tragen müssen, die ihnen ohne die Ausnahme von der Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach dem Wechsel von einem System der Umsatzsteuererhebung zu einem System der Umsatzsteuerbefreiung auferlegt worden wäre. Ihre steuerliche Belastung wurde also durch die fragliche Maßnahme gemindert.

8 — Urteil vom 12. September 2000 in den verbundenen Rechtssachen C-180/98 bis C-184/98 (Pavlov u. a., Slg. 2000, I-6451, Randnr. 75). Siehe auch Urteile vom 16. Juni 1987 in der Rechtssache 118/85 (Kommission/Italien, Slg. 1987, 2599, Randnr. 7), vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-35/96 (Kommission/Italien, Slg. 1998, I-3851, Randnr. 36), vom 25. Oktober 2001 in der Rechtssache C-475/99 (Ambulanz Glöckner, Slg. 2001, I-8089, Randnr. 19), vom 19. Februar 2002 in der Rechtssache C-309/99 (Wouters u. a., Slg. 2002, I-1577, Randnr. 47) und vom 22. Januar 2002 in der Rechtssache C-218/00 (CISAL, Slg. 2002, I-691, Randnr. 23).

9 — Urteile vom 23. April 1991 in der Rechtssache 41/90 (Höfner und Elser, Slg. 1991, I-1979, Randnr. 21), vom 16. November 1995 in der Rechtssache C-244/94 (Fédération française des sociétés d'assurance u. a., Slg. 1995, I-4013, Randnr. 14), vom 11. Dezember 1997 in der Rechtssache C-55/96 (Job Centre, Slg. 1997, I-7119, Randnr. 21), Pavlov (Randnr. 74), Wouters (Randnr. 46) und vom 16. März 2004 in den verbundenen Rechtssachen C-264/01, C-306/01, C-354/01 und C-355/01 (AOK u. a., Slg. 2004, I-2493, Randnr. 46). Die Hervorhebung ist von mir.

10 — Siehe insbesondere Urteile vom 17. Februar 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-159/91 und C-160/91 (Poucet und Pistre, Slg. 1993, I-637, Randnrn. 15 und 18), CISAL (Randnr. 45) sowie Urteil des Gerichts vom 4. März 2003 in der Rechtssache T-319/99 (FENIN/Kommission, Slg. 2003, II-357, Randnrn. 38 f.) und AOK (Randnrn. 47 bis 51).

11 — Urteil Pavlov (Randnr. 76).

42. Außerdem handelt es sich um einen einseitigen Vorteil, da er einem einzigen Wirtschaftsbereich (dem medizinischen Bereich) zuteil wurde und „die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen“ [12].

43. Dazu ist zu bemerken, dass entgegen dem Vorbringen der österreichischen Regierung der Umstand, dass eine staatliche Maßnahme einen ganzen Wirtschaftszweig begünstigt, nicht ausreicht, um die Einseitigkeit der Maßnahme selbst zu beseitigen und damit eine Qualifizierung als staatliche Beihilfe auszuschließen. Wie Artikel 87 Absatz 1 EG zu entnehmen ist, können nämlich staatliche Maßnahmen, die „bestimmte Unternehmen“, d. h. einen bestimmten Wirtschaftsbereich betreffen, in den Anwendungsbereich dieses Artikels fallen [13]. Dies gilt insbesondere für eine Maßnahme, „die die Unternehmen eines bestimmten Wirtschaftszweigs teilweise von den finanziellen Lasten freistellen soll, die sich aus der normalen Anwendung des allgemeinen Sozialversicherungssystems ergeben“ [14], eine Umschreibung, die auf den vorliegenden Fall vollkommen zutrifft. Die streitige nationale Vorschrift sieht nämlich für den medizinischen Bereich eine Ausnahmeregelung vor, die für den Steuerpflichtigen günstiger ist als die für die übrigen Wirtschaftsbereiche geltenden allgemeinen Umsatzsteuerregeln.

44. Zu keinem anderen Ergebnis kann meines Erachtens das Vorbringen der österreichischen Regierung führen, dass mit der streitigen Maßnahme, auch wenn sie eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der verschiedenen Wirtschaftsbereiche eingeführt habe, unter Berücksichtigung des angestrebten Zieles keine Begünstigung des medizinischen Bereichs beabsichtigt gewesen sei. Diese Maßnahme verfolge nämlich das im Allgemeininteresse liegende Ziel, die Erbringung der Gesundheitsdienste als „Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ im Sinne von Artikel 86 Absatz 2 EG zu erleichtern. Insbesondere sei die fragliche Maßnahme allein in der Absicht erlassen worden, Mehrbelastungen für die Sozialversicherungsträger, die sich für den Gesundheitsbereich durch den Übergang vom System der Umsatzsteuerpflicht zum System der Steuerbefreiung ergäben, zu vermeiden. Aufgrund der Verträge zwischen der österreichischen Ärztekammer und den Sozialversicherungsträgern hätten die Träger den Ärzten nämlich für die mit dem Wechsel des Steuersystems verbundenen zusätzlichen Kosten einen angemessenen Ausgleich zahlen müssen. Der österreichische Gesetzgeber habe daher beschlossen, die Sozialversicherungsträger nicht mit diesen Kosten zu belasten, indem er für die Vorsteuerabzüge vor dem Übergang zum System der Steuerbefreiung die Befreiung von der Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung und für die nach diesem Übergang nicht mehr abzugsfähige Umsatzsteuer die Zahlung unmittelbarer Beihilfen vorgesehen habe (siehe oben, Nr. 13).

45. Dazu ist jedoch zunächst festzustellen, dass die Art der Ziele einer staatlichen

12 — Urteil vom 15. März 1994 in der Rechtssache C-387/92 (Banco Exterior de España, Slg. 1994, I-877, Randnr. 14).

13 — Urteile vom 14. Oktober 1987 in der Rechtssache 248/84 (Deutschland/Kommission, Slg. 1987, 4013, Randnr. 18) und vom 17. Juni 1999 in der Rechtssache C-75/97 (Belgien/Kommission, Slg. 1999, I-3671, Randnr. 33).

14 — Urteil Belgien/Kommission (Randnr. 33).

Maßnahme nicht ausreicht, um sie ipso facto einer Qualifizierung als staatliche Beihilfe zu entziehen. Andernfalls brauchte sich der Mitgliedstaat bloß auf die Berechtigung der mit der staatlichen Zuwendung angestrebten Ziele zu berufen, um die Anwendung der Vorschriften des Vertrages über staatliche Beihilfen auszuschließen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes „unterscheidet [Artikel 87 EG] nicht nach den Gründen und Zielen staatlicher Interventionsmaßnahmen, sondern definiert sie nach ihren Wirkungen" [15], d. h. nach ihren möglichen wettbewerbsverzerrenden Auswirkungen. Der Umstand, dass die fragliche Maßnahme Zielen dient, die im Allgemeininteresse liegen, reicht also nicht aus, um sie vom Begriff der Beihilfe auszunehmen [16].

46. Ebenso halte ich den Hinweis der österreichischen Regierung auf Artikel 86 Absatz 2 EG für unerheblich. Auf der Grundlage dieser Vorschrift des Vertrages hat der Gerichtshof staatliche Zuwendungen nicht als Beihilfen qualifiziert, wenn „sie als Ausgleich anzusehen [sind], der die Gegenleistung für Leistungen bildet, die von den Unternehmen, denen sie zugute komm[en], zur Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen erbracht werden, so dass diese Unternehmen in Wirklichkeit keinen finanziellen Vorteil erhalten" [17]. Ich halte es für offensichtlich, dass eine allgemeine Maßnahme der vorliegenden Art, die unabhängig von der Art der erbrachten Leistung und der Art der aufgewandten Kosten für sämtliche ärztlichen und sonstigen gesundheitspflegerischen Leistungen gilt, nicht unter eine solche Ausnahme fallen kann.

47. Nach dieser Klarstellung ist jedoch auch festzustellen, dass nicht jede unterschiedliche Behandlung von Unternehmen oder Wirtschaftsbereichen einen Vorteil im Sinne von Artikel 87 EG darstellt [18]. Nach der Gemeinschaftsrechtsprechung sind nämlich Differenzierungen nicht einseitig (und stellen eine so genannte „allgemeine Maßnahme" dar), wenn sie zwar faktisch bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftsbereiche begünstigen, „aber durch das *Wesen oder die allgemeinen Zwecke* des Systems, zu dem sie

15 — Urteile vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-241/94 (Frankreich/Kommission, Slg. 1996, I-4551, Randnr. 21), vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-342/96 (Spanien/Kommission, Slg. 1999, I-2459, Randnr. 23), Belgien/Kommission (Randnr. 25), vom 13. Juni 2002 in der Rechtssache C-382/99 (Niederlande/Kommission, Slg. 2002, I-5163, Randnr. 61) und vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-126/01 (Gemo, Slg. 2003, I-13769, Randnr. 34).

16 — Vgl. insbesondere Urteil vom 24. Februar 1987 in der Rechtssache 310/85 (Deufil/Kommission, Slg. 1987, 901, Randnr. 8).

17 — Urteil Altmark (Randnr. 87). Der Gerichtshof hat festgestellt, dass eine derartige Ausgleichsmaßnahme vier Voraussetzungen erfüllen muss, um nicht als Beihilfe beurteilt zu werden: 1. Das begünstigte Unternehmen muss tatsächlich mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut sein, und diese Verpflichtungen müssen klar definiert sein, 2. die Parameter, anhand deren der Ausgleich berechnet wird, sind zuvor objektiv und transparent aufzustellen, 3. der Ausgleich darf nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten der Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unter Berücksichtigung der erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns ganz oder teilweise zu decken, 4. erfolgt die Wahl nicht im Wege einer öffentlichen Ausschreibung, so ist die Höhe des Ausgleichs auf der Grundlage einer Analyse der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen bei der Erfüllung der betreffenden gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen hätte (Randnr. 95).

18 — Vgl. z. B. Urteile vom 9. Dezember 1997 in der Rechtssache C-353/95 P (Tiercé Ladbroke/Kommission, Slg. 1997, I-7007, Randnr. 33) und vom 22. November 2001 in der Rechtssache C-53/00 (Ferring, Slg. 2001, I-9067, Randnr. 17).

gehör[en], gerechtfertigt [sind]" [19]. Hierunter können u. a. steuerliche Differenzierungen fallen, wenn sie aufgrund von Erfordernissen, die mit dem Sinn und Zweck des Steuersystems [20] zusammenhängen und nicht bloß aufgrund allgemeiner Zwecke und Ziele erlassen wurden, die der Staat mit dem Erlass der fraglichen Maßnahme verfolgt hat [21].

48. Diese Voraussetzungen scheinen mir hier jedoch nicht erfüllt zu sein. Die streitige Maßnahme beruht nämlich auf Erwägungen, die sich schwerlich mit dem Steuersystem immanenten Gründen in Verbindung bringen lassen. Es handelt sich vielmehr, wie durch die Erklärungen der österreichischen Regierung bestätigt wird, um eine Maßnahme, die die Bedingungen für den Übergang von einem Steuersystem zum anderen erleichtern soll, indem sie dem Staat einige der „Kosten" dieser Gesetzesänderung auferlegt. Und außerdem hat die österreichische Regierung nicht im Einzelnen dargelegt, inwiefern die Befreiung von der Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung durch das Wesen oder die Zwecke des Umsatzsteuersystems gerechtfertigt werden könnte.

49. Schließlich meine ich, dass auch dem Argument des Beschwerdeführers nicht gefolgt werden kann, dass die nationale Vorschrift keinen Vorteil verschaffe, weil sie sich darauf beschränke, den österreichischen Ärzten einen Ausgleich für die durch die Besteuerung ihrer Leistungen erlittene Benachteiligung im Verhältnis zu ihren Kollegen in den anderen Mitgliedstaaten zu gewähren, die von der Umsatzsteuer befreit seien. Die medizinischen Berufe seien also nicht begünstigt, sondern benachteiligt worden, und mit der fraglichen Maßnahme werde lediglich ein ausgewogenes Wettbewerbsverhältnis zwischen den österreichischen Wirtschaftsteilnehmern und denen in den anderen Mitgliedstaaten (wieder)hergestellt.

50. Nun genügt es meines Erachtens, ohne dass geprüft werden müsste, ob die österreichischen Ärzte durch die Umsatzbesteuerung wirklich benachteiligt wurden, auf die gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofes zu verweisen, wonach „der Umstand, dass ein Mitgliedstaat versucht, die Wettbewerbsbedingungen eines bestimmten Wirtschaftszweigs denen in anderen Mitgliedstaaten durch einseitige Maßnahmen anzunähern, diesen Maßnahmen nicht den Charakter von Beihilfen nehmen [kann]" [22]. Anders gesagt, Österreich kann entgegen dem Vorbringen

19 — Urteil vom 8. November 2001 in der Rechtssache C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 42). Die Hervorhebung ist von mir. Siehe auch in diesem Sinne Urteile vom 2. Juli 1974 in der Rechtssache 173/73 (Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Randnr. 33), Tiercé Ladbroke/Kommission (Randnr. 35), Belgien/Kommission (Randnr. 33), vom 26. September 2002 in der Rechtssache C-351/98 (Spanien/Kommission, Slg. 2002, I-8031, Randnr. 42) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-308/01 (GIL Insurance, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 60).

20 — Vgl. insbesondere Urteil GIL Insurance, wo der Gerichtshof eine Maßnahme für „durch das Wesen und die Struktur des nationalen Versicherungsbesteuerungssystems gerechtfertigt" erklärt hat, deren Ziel darin bestand, „Verhaltensweisen zu bekämpfen, die darauf abzielten, das Gefälle zwischen dem [Satz der ‚Insurance Premium Tax'] und dem Mehrwertsteuerregelsatz für eine Manipulation der Preise für die Miete oder den Verkauf von Geräten und der damit verbundenen Versicherungen auszunutzen" (Randnr. 74).

21 — Vgl. z. B. Urteil Spanien/Kommission, wo der Gerichtshof das Vorbringen der spanischen Regierung zurückgewiesen hat, wonach eine Maßnahme, mit der der Ersatz von Nutzfahrzeugen gefördert werden sollte, nicht als staatliche Beihilfe zu beurteilen sei, da sie den Schutz der Umwelt und die Sicherheit des Straßenverkehrs bezwecke.

22 — Urteil vom 19. Mai 1999 in der Rechtssache C-6/97 (Italien/Kommission, Slg. 1999, I-2981, Randnr. 21).

des Beschwerdeführers die Ausnahmeregelung nicht damit rechtfertigen, dass sie angebliche Wettbewerbsverzerrungen auf dem Gemeinschaftsmarkt für ärztliche Dienste beseitigen solle.

51. Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang außerdem Folgendes festgestellt: „Für die Anwendung des Artikels [87 EG] kommt es nicht darauf an, ob sich die Situation des durch die Maßnahme angeblich Begünstigten im Vergleich zur vorherigen Rechtslage verbessert oder verschlechtert hat oder ob sie im Gegenteil unverändert geblieben ist“ [23]. Vielmehr müsse die Situation des Begünstigten mit der der anderen Unternehmen oder Bereiche zum Zeitpunkt der Beihilfegewährung verglichen werden.

52. *ii)* Ich halte es daher für offenkundig, dass der fragliche Vorteil aus öffentlichen Mitteln finanziert wurde. Der Begriff der Beihilfe umfasst nämlich nach ständiger Rechtsprechung „nicht nur positive Leistungen wie die Subventionen, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlicher Weise die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen sonst zu tragen hat, und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen“ [24]. Das gilt insbesondere für Maßnahmen, die zwar nicht zur Ausgabe staatlicher Gelder führen, bestimmten Unternehmen aber einen Steuervorteil gewähren, denn die Maßnahmen führen zu einem Verlust von Einnahmen, die der Staat normalerweise gehabt hätte.

53. Im vorliegenden Fall genügt der Hinweis, dass die österreichischen Behörden mit der Befreiung von der Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs praktisch auf Steuereinnahmen verzichtet haben, die sich bei einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Form von Teilrückzahlungen der Vorsteuerabzüge ergeben hätten. Diese Maßnahme hat für den Staat also zu einer zusätzlichen Belastung geführt. Der fragliche Steuervorteil ist demzufolge mit staatlichen Mitteln gewährt worden.

54. *iii)* Was die Voraussetzung einer möglichen Wettbewerbsverzerrung angeht, so gibt es im vorliegenden Fall meines Erachtens keinen Zweifel. Nach ständiger Rechtsprechung verfälschen nämlich Beihilfen, die wie die nach Artikel XIV Ziffer 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995 „ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen“ [25].

23 — Urteil Adria-Wien Pipeline (Randnr. 41).

24 — Urteil vom 19. Mai 1999 (Italien/Kommission, Randnr. 15).

25 — Urteil vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-156/98 (Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Randnr. 30, sowie die dort zitierte Rechtsprechung).

55. Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers zur Organisation des medizinischen Bereichs in Österreich kann meines Erachtens dieses Ergebnis nicht in Frage stellen. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass selbst dann, wenn die fragliche Maßnahme für die österreichischen Ärzte einen Vorteil böte, ein solcher Vorteil nicht den Wettbewerb verfälschen könnte, da die Wahl des Arztes durch den Patienten nicht durch den Preis der Leistungen beeinflusst werde. Diese Wahl hänge vielmehr entscheidend davon ab, ob der Arzt Kassenarzt sei, da der Patient andernfalls mehr als 50 % der Behandlungskosten aus eigener Tasche bezahlen müsse. Da es einen Preiswettbewerb nicht gebe, habe die Maßnahme also keinen Einfluss auf die Wettbewerbsstellung der von ihr Begünstigten.

56. Aus den Akten ergibt sich jedoch, dass einem Patienten sowohl bei einem Kassenarzt als auch bei einem Nichtkassenarzt niemals die gesamten für die ärztliche Behandlung aufgewandten Kosten erstattet werden. Der behandelnde Arzt hat also einen „Spielraum" hinsichtlich des nicht erstatteten Kostenteils. Eine Maßnahme, die sich auf die „Produktionskosten" der ärztlichen Behandlungen positiv auswirkt (indem sie z. B. für Geräte und Ausrüstungen Vorsteuerabzüge vorsieht), kann sich auf deren Preise auswirken und demzufolge Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen.

57. *iv)* Hinsichtlich der Auswirkungen der fraglichen Maßnahme auf den innergemeinschaftlichen Handel möchte ich zunächst darauf hinweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung „weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens von vornherein die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten aus[schließt]" [26]. Daraus folgt zum einen, dass es keinen Schwellenwert und keinen Prozentsatz gibt, bis zu dessen Höhe man davon ausgehen könnte, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigt werde [27]. Zum anderen kann eine Beihilfe den Handel zwischen den Mitgliedstaaten selbst dann beeinträchtigen, wenn der von ihr Begünstigte nur lokal oder regional tätig ist und am grenzüberschreitenden Handel nicht teilnimmt. Die von diesen Begünstigten ausgeübte Tätigkeit kann nämlich durch die Beihilfe aufrechterhalten oder ausgeweitet werden, mit der Folge, dass die Chancen der in den anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, in den Markt des betreffenden Mitgliedstaats einzudringen, sich verringern [28]. Schließlich ergibt sich aus der Rechtsprechung der Gemeinschaftsgerichte, dass es für die Qualifizierung einer bestimmten Maßnahme als Beihilfe ausreicht, dass diese den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen kann; ihre tatsächliche Auswirkung muss nicht nachgewiesen werden [29].

26 — Urteile vom 21. März 1990 in der Rechtssache C-142/87 (Belgien/Kommission, Slg. 1990, I-959, Randnr. 43), vom 14. September 1994 in den verbundenen Rechtssachen C-278/92 bis C-280/92 (Spanien/Kommission, Slg. 1994, I-4103, Randnr. 42) und Altmark (Randnr. 81).

27 — Vgl. z. B. Urteil Altmark (Randnr. 81).

28 — Vgl. z. B. Urteil Altmark (Randnrn. 78 und 82).

29 — Urteile des Gerichts vom 15. Juni 2000 in den verbundenen Rechtssachen T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98 und T-23/98 (Alzetta u. a., Slg. 2000, II-2319, Randnrn. 76 bis 80) sowie vom 6. März 2002 in den verbundenen Rechtssachen T-127/99, T-129/99 und T-148/99 (Diputación Foral de Álava u. a. (Slg. 2002, II-1275, Randnrn. 76 bis 78).

58. Bei der im vorliegenden Fall gegenständlichen Maßnahme halte ich es nicht für ausgeschlossen, dass sie geeignet ist, einen gewissen Einfluss auf den innergemeinschaftlichen Handel auszuüben, auch wenn sie die Erbringung von hauptsächlich lokalen oder regionalen Diensten betrifft. Wie die Kommission ausgeführt hat (und wie sich an der umfangreichen Rechtsprechung der Gemeinschaftsgerichte hierzu zeigt), betrifft die streitige Maßnahme nämlich einen Markt, den der Heilbehandlung, der dem Wettbewerb offen steht und durch einen zunehmenden grenzüberschreitenden Handel mit diesen Leistungen gekennzeichnet ist. In diesem Zusammenhang kann eine Maßnahme, die wie gesagt die „Produktionskosten" verringert, die Wettbewerbsfähigkeit von Heilbehandlungen in Österreich erhöhen und dadurch die Wirtschaftsteilnehmer in den anderen Mitgliedstaaten veranlassen, ihre Dienste nicht oder nur begrenzt anzubieten.

59. Aus all diesen Gründen meine ich, dass die fragliche nationale Vorschrift eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG ist und dass die Republik Österreich daher das in Artikel 88 EG vorgeschriebene Verfahren hätte einhalten müssen, d. h., sie hätte diese Maßnahme mitteilen müssen und sie vor einer abschließenden Entscheidung der Kommission nicht durchführen dürfen.

V — Ergebnis

60. Im Ergebnis schlage ich dem Gerichtshof daher vor, auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof vorgelegte Frage folgendermaßen zu antworten:

Eine Regelung wie Artikel XIV Ziffer 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995 in der Fassung BGBl Nr. 756/1996, die den medizinischen Bereich von der Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung befreit, die das nationale Recht normalerweise bei einem Übergang von einem System der Umsatzsteuerpflicht zu einem System der Umsatzsteuerbefreiung vorsieht, ist eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG.