

Verjährung – Schadenersatz

Zinsgleitklauseln und Rückerstattung

E-Commerce
Online-AGB

GmbH-Einbringung eines
Überschuldeten Unternehmens

Neues Formblatt für
Zusammenschlussanmeldungen

Aktienoptionsprogramm
Optionsverlust mit Kündigung

Beihilfe nach Art 87 EG?
Verzicht auf Vorsteuerberichtigung

EuGH „Connect“
Anwendungsvorrang von Richtlinien

Ist der gesetzliche Verzicht auf Vorsteuerberichtigung eine Beihilfe iSd Art 87 EG?

*Der VwGH hat mit
Beschluss vom 31. 3.*

2003, EU 2003/0003 (2002/14/0130) dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob eine Regelung, wie sie durch Art XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 1995/21 idF BGBl 1996/756 angeordnet wird, eine staatliche Beihilfe iSd Art 87 EG darstellt. Die fragliche Bestimmung sieht nämlich vor, dass bei Ärzten der Wechsel von der Erbringung umsatzsteuererster Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze per 1. 1. 1997 hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zu der durch Art 20 der 6. MwSt-RL vorgeschriebenen Kürzung der bereits gewährten Vorsteuer führt.

GEORG KOFLER

A. AUSGANGSPROBLEM

1. VERZICHT AUF DIE VORSTEUERKORREKTUR – ART XIV Z 3 DES BUNDESGESETZES BGBl 1995/21 IDF BGBl 1996/756

Ausgangspunkt der Vorlagefrage des VwGH an den EuGH ist das umsatzsteuerliche Regime für den Fall des Wechsels zur unechten Steuerbefreiung nach dem Tätigen vorsteuerabzugsberechtigender Anschaffungen bei Ärzten: Für ärztliche Leistungen ist in § 6 Abs 1 Z 19 UStG – entsprechend Art 13 Teil A Abs 1 lit c der 6. MwSt-RL – die unechte Umsatzsteuerfreiheit vorgesehen; diese Steuerbefreiung gilt gem § 29 Abs 5 UStG 1994 allerdings erst für Umsätze, die nach dem 31. 12. 1996 ausgeführt worden sind. Ärztliche Leistungen, die vor dem 1. 1. 1997 erbracht worden sind, waren umsatzsteuerpflichtig und unterlagen dem Normalsteuersatz.

Da für den Vorsteuerabzug das Prinzip des Sofortabzugs gilt, ist lediglich der wirtschaftliche Zusammenhang im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Erbringung der Leistung an den Unternehmer maßgebend, nicht jedoch eine Zukunftsprognose.¹⁾ Werden also vor einem gesetzlich angeordneten Wechsel zur unechten Steuerbefreiung Vorleistungen in Anspruch genommen, steht der Vorsteuerabzug unabhängig davon zu, ob etwa die angeschafften Gegenstände nach dem Wechsel noch vorhanden sind. Der gesetzliche Wechsel zur Steuerbefreiung stellt allerdings eine Änderung der Verhältnisse dar,²⁾ die grundsätzlich zu einer Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs 10 bzw Abs 11 UStG führt.

An dieser Stelle wird jedoch die vom VwGH nunmehr aufgegriffene Bestimmung des Art XIV Z 3 des Bundesgesetzes BGBl 1995/21 idF BGBl 1996/756 schlagend: Mit dieser Bestimmung wurde festgelegt, dass die durch den Übergang zur unechten Steuerbefreiung per 1. 1. 1997 gem § 12 Abs 10 bzw Abs 11 notwendige Berichtigung des Vorsteuerabzuges ent-

fällt. Die erstmalige Anwendung der Befreiungsbestimmung gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG führte daher weder beim Anlagevermögen noch beim Umlaufvermögen, welches bisher für steuerpflichtige ärztliche Leistungen verwendet wurde, zu einer Vorsteuerkorrektur.³⁾

2. BISHERIGE KRITIK

Diese Bestimmung ist bereits in mehrfacher Hinsicht auf Kritik gestoßen: *Ruppe*⁴⁾ vertritt die Meinung, dass der Verzicht auf die Vorsteuerkorrektur bei Übertritt in die gesetzliche Steuerbefreiung im Widerspruch zu den Regeln des Art 20 der 6. MwSt-RL steht. Die grundsätzliche Problematik des Art XIV Z 3 besteht nämlich darin, dass durch diese Anordnung erreicht wird, dass der Vorsteuerabzug für Güter, die für die Erzielung befreiter Umsätze verwendet werden, erhalten bleibt. Diese Rechtslage entspricht allerdings nicht den Vorgaben der 6. MwSt-RL: Nach dem System der 6. MwSt-RL geht einerseits die Steuerpflicht von Umsätzen mit dem Recht auf vollen Vorsteuerabzug des Unternehmers einher, andererseits sind jene Unternehmer, deren Umsätze steuerbefreit sind, grundsätzlich vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Ändern sich die Verhältnisse für den Vorsteuerabzug, ordnet Art 20 der 6. MwSt-RL eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge an. Entgegen dieser Vorgabe normiert nun aber Art XIV Z 3 für Leistungen im medizinischen Bereich, insb für Leistungen der Ärzte, dass der Wechsel von der bisherigen Umsatzsteuerpflicht (bis 1996) in die Steuerbefreiung

DDr. Georg Kofler ist Univ.-Ass. an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz.

1) VwGH 2. 7. 2002, 2001/14/0153, ecolex 2002/366m Anm G. Kofler; *Ruppe*, UStG², § 12 Tz 198; aA *Kolacny/Mayer*, UStG², § 12 Anm 45.

2) *Ruppe*, UStG², § 12 Tz 207 mwN.

3) Siehe dazu *Trösster/Reschreiter/Steiger*, FJ 1999, 291; *Ruppe*, UStG², § 6 Tz 415/6 u § 12 Tz 199; *Kolacny/Mayer*, UStG², § 12 Anm 45.

4) UStG², § 6 Tz 415/10.

(ab 1997) nicht zu einer Berichtigung (Kürzung) der Vorsteuern, welche für noch in der Zeit der Steuerpflicht erworbene Güter geltend gemachten worden sind, führt, obwohl diese Güter auch in der Zeit der Steuerbefreiung weiter verwendet werden, also der Erzielung befreiter Umsätze dienen.

*Kolacny/Mayer*⁵⁾ äußern weiters verfassungsrechtliche Bedenken, da auch eine Wettbewerbsverzerrung innerhalb der Gruppe der Ärzte bestehe: Konnte ein Arzt die Ordinationseinrichtung noch im Jahr 1996 erwerben, bleibe ihm der Vorsteuerabzug uneingeschränkt erhalten. Konnte ein anderer Arzt die Ordinationseinrichtung erst im Jahr 1997 erwerben, stehe ihm kein Vorsteuerabzug zu.

Schließlich hat auch der VwGH bereits in seinem Erk vom 2. 7. 2002, 2001/14/0153,⁶⁾ auf einen möglichen Konflikt dieser Bestimmung mit dem europäischen Beihilfenrecht hingewiesen. Die bel Beh hat im vorliegenden Fall diese Bestimmung bereits deswegen unangewendet gelassen, weil es sich um eine nicht notifizierte Beihilfe iSd Art 87f EG handle, die gem Art 88 Abs 3 EG von den Behörden der Mitgliedstaaten nicht vollzogen werden dürfe.

B. BEIHILFENRECHTLICHE BEURTEILUNG

Die Kernaussagen des Vorlagebeschlusses liegen natürlich in der Einordnung der österreichischen Bestimmung in das europäische Beihilfenregime. Die Schädlichkeit von staatlichen Beihilfen für den fairen Wettbewerb im Binnenmarkt wurde von der EG bereits früh erkannt. In diesem Sinne umfasst nach Art 3 Abs 1 lit g EG die Tätigkeit der Gemeinschaft die Errichtung eines Systems, das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes vor Verfälschungen schützt.⁷⁾ Zu diesem Schutz vor Verfälschungen rechnet auch der in das Kapitel über „Wettbewerbsregeln“ eingebettete Abschnitt über „Staatliche Beihilfen“. In diesem Rahmen erklärt Art 87 Abs 1 EG staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und nicht doch aufgrund von Art 87 Abs 2 oder 3 EGV mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind. Wohl zu Recht geht der VwGH in seinem Vorlagebeschluss davon aus, dass sich das Beihilfenregime der Art 87f EG auch auf Lieferungen und Dienstleistungen – hier: im Bereich der Kieferorthopädie – erstreckt, dass es also nicht nur die Lieferung von Gütern im Rahmen eines Gewerbebetriebes erfasst. Ist aber eine Maßnahme als sog „neue“ Beihilfe zu qualifizieren, so untersagt Art 88 Abs 3 Satz 3 EG dem Mitgliedsstaat, diese Maßnahme durchzuführen, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat.⁸⁾

Zunächst ist zu bemerken, dass nach stRsp des EuGH der Begriff der Beihilfe weiter ist als der Begriff der Subvention: Er umfasst nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein

Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.⁹⁾ Bereits früh wurde klargestellt, dass die Regeln des EGV über staatliche Beihilfen auch auf indirekte Subventionen wie zB Steuervergünstigungen anzuwenden sind, da Art 87 EGV auf Beihilfen „gleich welcher Art“ abstellt.¹⁰⁾

Ausgangspunkt für die beihilfenrechtliche Prüfung des Art XIV Z 3 ist, dass durch diese Regelung einerseits in Österreich eine Gruppe von Unternehmen (medizinischer Bereich) besser behandelt wird als andere Unternehmer. Durch eine solche Regelung wird andererseits den inländischen Unternehmen aus dieser Gruppe (medizinischer Bereich) ein Vorteil gegenüber ausländischen Unternehmen eingeräumt. Es kann dabei auch nicht ausgeschlossen werden, dass Ärzte (im Beschwerdefall Kieferorthopäden) aus Österreich in Konkurrenz zu Ärzten (Kieferorthopäden) in anderen Mitgliedstaaten der EU stehen, was insb in grenznahen Gebieten zutreffen wird.

Wendet man die einzelnen Kriterien des Art 87 EG auf die fragliche Bestimmung an, ergibt sich folgendes Bild:

– Der Begriff der Beihilfe iSv Art 87 Abs 1 EG bezeichnet nur Vorteile, die unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln finanziert werden oder die eine zusätzliche Belastung für den Staat darstellen. Dabei steht ein Steuereinnahmenverlust der Verwendung staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben gleich.¹¹⁾ In diesem Sinne ist eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Abgabenbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe iSd Art 87 Abs 1 EG.¹²⁾ Der aus dem Entfall der Vorsteuerberichtigung entstehende Vorteil besteht in einem Verzicht auf Steuern und wird daher – so der VwGH zutreffend – aus staatlichen Mitteln gewährt, weshalb dieses Kriterium wohl erfüllt ist.

– Weiteres Kriterium ist, dass die Maßnahme dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen muss, durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden. Ein solcher Vorteil kann dabei durch eine Minderung der Steuerlast des Unterneh-

5) UStG², § 12 Anm 45a.

6) VwGH 2. 7. 2002, 2001/14/0153, ecolex 2002/366m Anm *G. Kofler*.

7) Siehe EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, Slg 2001, I-08365, *Adria-Wien-Pipeline* – Tz 22.

8) Zu den Rechtsfolgen auf *Hofmann/G. Kofler* in *G. Kofler/Polster-Grüll* (Hrsg), *Private Equity und Venture Capital* (2003) 501ff.

9) Siehe zB EuGH 17. 6. 1999, Rs C-295/97, Slg 1999, I-3735, *Piaggio* – Tz 34; EuGH 8. 11. 2001, Rs C-143/99, Slg 2001, I-08365, *Adria-Wien-Pipeline* – Tz 38; EuGH 22. 11. 2001, Rs C-53/00, Slg 2001, I-9067, *Ferring* – Tz 15.

10) Siehe EuGH 19. 5. 1999, Rs C-6/97, Slg 1999, I-2981, *Italieni Kommission* – Tz 16f; *Sutter*, EuZW 2002, 215.

11) EuGH 15. 3. 1994, C-387/92, Slg 1994, I-877, *Banco Exterior de España* – Tz 14.

12) Siehe zB EuGH 15. 3. 1994, C-387/92, Slg 1994, I-877, *Banco Exterior de España* – Tz 14; EuGH 19. 5. 1999, C-6/97, Slg 1999, I-2981, *Italieni/Kommission* – Tz 15.

mens auf verschiedene Weise gewährt werden, wie etwa durch Minderung der Steuerbemessungsgrundlage (besonderer Steuerabzug, außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung, Aufnahme von Rücklagen in die Bilanz usw), durch vollständige oder teilweise Ermäßigung des Steuerbetrags (Steuerbefreiung, Steuergutschrift usw) oder durch Zahlungsaufschub.¹³⁾ Aufhebung der Steuerschuld oder außergewöhnliche Vereinbarung über die Abzahlung der Steuerschuld in Raten. IdS geht der VwGH in seinem Vorgelebeschluss davon aus, dass die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen einen Vorteil iSd Art 87 Abs 1 EG darstellen kann, wenn es keine sachliche Rechtfertigung aus systemimmanenten Gründen für diese unterschiedliche Behandlung gibt.¹⁴⁾ Durch die Regelung des Art XIV Z 3, mit welcher der österreichische Gesetzgeber eine vom System der Mehrwertsteuer vorgegebene und durch Art 20 der 6. MwSt-RL ausdrücklich angeordnete Vorsteuerkürzung ausgeschlossen hat, habe er den inländischen Ärzten nämlich einen Vorteil iSd Rsp des EuGH eingeräumt.

– Aus dem Wortlaut des Art 87 EGV folgt weiters, dass die Maßnahme an „bestimmte“ Unternehmen oder Produktionszweige iS einer Selektivität adressiert sein muss, um sie von allgemeinen Programmen oder Regelungen abzugrenzen. Demzufolge kann eine staatliche Maßnahme, die unterschiedlos allen Unternehmen im Inland zugute kommt, keine staatliche Beihilfe darstellen.¹⁵⁾ Die betreffende Maßnahme muss sohin spezifisch oder – maW – selektiv sein, also „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigen. Auch dieses Kriterium wird nach dem Maßstab des EuGH erfüllt sein, zumal durch Art XIV Z 3 eine Gruppe von Unternehmen (medizinischer Bereich) besser behandelt wird als andere Unternehmen.

– Nach Art 87 EG ist weiteres Tatbestandsmerkmal mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbarer Beihilfen, dass diese „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“ und den „Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Nach stRsp ist die Voraussetzung der Handelsbeeinträchtigung erfüllt, wenn das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht, die Gegenstand eines Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist. Schon die Tatsache, dass die Beihilfe die Stellung dieses Unternehmens gegenüber anderen im innergemeinschaftlichen Handel konkurrierenden Unternehmen verstärkt, berechtigt als solche zu der Feststellung, dass dieser Handel beeinträchtigt wurde. Weder die relativ geringe Bedeutung einer Beihilfe,¹⁶⁾ die verhältnismäßig geringe Größe des Beihilfeempfängers,¹⁷⁾ sein äußerst geringer Anteil am Gemeinschaftsmarkt¹⁸⁾ oder gar das Fehlen einer Exporttätigkeit bei diesem,¹⁹⁾ die bloß lokale Tätigkeit eines Unternehmens,²⁰⁾ noch die Tatsache, dass das Unternehmen fast seine gesamte Produktion aus der Gemeinschaft ausführt,²¹⁾ ändern etwas an dieser Feststellung. Vor diesem Hintergrund weist der VwGH in seinem Vorgelebeschluss zu Recht darauf hin, dass die Bestimmung des Art XIV Z 3 die Wettbewerbsstellung der begünstigten Unternehmen gegenüber anderen, mit ihnen im Wettbewerb stehenden Unternehmen,

verstärkt. Daher muss – so der VwGH uHa die Rs *Philip Morris*²²⁾ – der Wettbewerb als von diesem Vorteil beeinflusst betrachtet werden.

Schließlich ging der VwGH auf eine mögliche sachliche Rechtfertigung der Maßnahme durch das „Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört“²³⁾ ein, bezweifelte diese jedoch, zumal Nachteile, die den Betroffenen aus dem Wegfall des Vorsteuerabzugs erwachsen, ohnedies im Wege staatlicher Ausgleichszahlungen nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz²⁴⁾ bzw der zu diesem Gesetz ergangenen Verordnung²⁵⁾ abgegolten würden.

C. FAZIT

Der Entscheidung des EuGH darf aufgrund ihrer weit reichenden Konsequenzen mit Spannung entgegengesehen werden. Würde die streitige Maßnahme nämlich – was zu erwarten ist – als Beihilfe qualifiziert, so könnte die Kommission – mangels Notifizierung und Genehmigung der Beihilfe – gem Art 12 und Art 14 der VO 659/99 anordnen, dass die ohne Genehmigung gewährte staatliche Beihilfe durch den betroffenen Mitgliedstaat von den Begünstigten verzinst zurückzufordern ist,²⁶⁾ und zwar nach der Rsp des EuGH auch dann, wenn dies die Insolvenz des jeweiligen Unternehmens zur Folge hätte.²⁷⁾

- 13) EuGH 16. 5. 2000, C-83/98 P, Slg 2000, I-3271, *Ladbroke Racing*.
- 14) S EuGH 22. 11. 2001, C-53/00, Slg 2001, I- 9067, *Ferring SA* – Tz 17ff.
- 15) EuGH 8. 11. 2001, Rs C-143/99, Slg 2001, I-08365, *Adria-Wien-Pipeline* – Tz 35.
- 16) EuGH 14. 9. 1994, C 278/92, C 279/92, C 280/92, Slg 1994, I- 4103, *Spanien/Kommission* – Tz 42.
- 17) EuGH 21. 3. 1990, C-142/87, Slg 1990, I-959, *Belgien/Kommission* – Tz 43.
- 18) EuGH 11. 11. 1987, Rs 259/85, Slg 1987, 4393, *Frankreich/Kommission* – Tz 19.
- 19) EuGH 17. 6. 1999, C-75/97, Slg 1999, I-3671, *Belgien/Kommission* – Tz 47.
- 20) EuGH 17. 6. 1999, Rs C-75/97, Slg 1999, I-3671, *Belgien/Kommission* – Tz 49.
- 21) EuGH 21. 3. 1990, Rs C-142/87, Slg 1990, I-959, *Belgien/Kommission* – Tz 31ff.
- 22) EuGH 17. 9. 1980, Rs 730/79, Slg. 1980, 2671, *Philip Morris/Kommission* – Tz 11.
- 23) Siehe EuGH 8. 11. 2001, Rs C-143/99, Slg 2001, I-08365, *Adria-Wien-Pipeline* – Tz 42 mwN.
- 24) BGBl 1996/746.
- 25) BGBl 1997/56.
- 26) Dazu mwN *Blumenberg/Lausterer* in FS Rädler 22f; *Thurnher*, ÖZW 1995, 38f.
- 27) EuGH 27. 6. 2000, C-404/97, Slg 2000, I-4897, *Kommission/Portugal* – Tz 30 und 51ff; weiters *Nordberg* ecolex 2001, 952; zu den Rechtsfolgen auf Hofmann/G. Kofler in G. Kofler/Polster-Grüll (Hrsg), *Private Equity und Venture Capital* (2003) 501ff.

SCHLUSSSTRICH

Der VwGH hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob der gesetzliche Verzicht auf die Vorsteuerkorrektur beim Wechsel der Ärzte zur unechten Steuerbefreiung per 1. 1. 1997 als verbotene Beihilfe iSd Art 87 EG zu qualifizieren ist.