



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTG Steuerberatungs GmbH, 1030 Wien, Am Modenapark, vom 20. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, vertreten durch Dr. Friedrich Aigner, vom 18. November 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Ärztin in Wien.

Am 7.11.2002 hält der Betriebsprüfer in seinem gem. § 150 BAO über das Ergebnis einer Buch- und Betriebsprüfung für den Zeitraum 1998-2000 hinsichtlich der Abgabenarten Umsatzsteuer und Einkommensteuer verfassten Bericht folgende getroffene Prüfungsfeststellung fest:

"Tz. 13 Außerbilanzmäßige Zurechnungen (alle Beträge in ATS):

Investitionsfreibetrag.

Von der Bw. wurden im Jahre 1996 u.a. folgende Wirtschaftsgüter angeschafft und der Investitionsfreibetrag (IFB) von 9% der Anschaffungskosten beansprucht:

Wirtschaftsgut	Anschaffungskosten	%satz	IFB
Kernspintomographiegerät	10.250.000,00	9	922.500
Graphikmatte	10.533,00	9	948
3 Röntgenfilmbetrachter	34.422,00	9	3.098
Trockenlaserprinter-Anlage Dryview-System	639.600,00	9	57.564
			984.110

Die genannten Wirtschaftsgüter wurden am 30.11./11.12.2000 an eine GmbH verkauft, die zu 100% im Eigentum der Bw. steht. Die Bw. ist auch handelsrechtliche Geschäftsführerin der genannten GmbH.

Da die Veräußerung somit innerhalb der gesetzlichen Behaltspflicht erfolgte, ist der geltend gemachte IFB gemäß § 10 (9) EStG 1988 im Jahre 2000 gewinnerhöhend aufzulösen.

Die Zurechnung wird außerbilanzmäßig vorgenommen.

Verlustabzug:

Der bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 2000 berücksichtigte Verlustabzug wird wie folgt berichtet:

Verlustabzug lt. Vlg.	-5.691.141,00
Zusätzliche Verlust-Siebtel aus Übergangsverlust 1995 (9.572 mal 5)	-47.860,00
Verlustabzug lt. BP	-5.739.001,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge hinsichtlich Einkommensteuer 2000 am 18.11.2002 einen entsprechenden Wiederaufnahme- und einen Sachbescheid. Der Sachbescheid erging vorläufig gem. § 200 Abs 1 BAO.

Der ausgewiesene steuerliche Vertreter der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 18.11.2002 am 19.12.2002 (rechtzeitig) das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies wie folgt:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurde der im Jahre 1996 gebildete Investitionsfreibetrag gewinnerhöhend zugerechnet, weil die Veräußerung innerhalb der gesetzlichen Behaltfrist erfolgte. Bereits im Zuge der Betriebsprüfung war ich bemüht, den

gesamten Sachverhalt zu erläutern, der mich „unabwendbar“ dazu gezwungen hatte, die betreffenden Wirtschaftsgüter an die gegenständliche GmbH, zu veräußern.

Bereits mit Schreiben vom 5.8.2002 habe ich dem Betriebsprüfungsorgan eine Kurzstellungnahme übergeben und im Anhang das OGH-Judikat xx Ob S xxx/98v beigelegt.

Um die Auswirkungen dieser Grundsatzentscheidung in der gesamten Tragweite verstehen zu können, muss ich weiter ausholen:

Nach dem Studium der Medizin habe ich mich zur Fachärztin für Radiologie ausbilden lassen. Da ich mich selbständig machen wollte, habe ich eine Röntgenordination in Wien erworben. Bereits wenig später musste ich feststellen, dass diese Ordination einen ungünstigen Standort hatte, weil rundum Röntgenologen waren, die alteingesessen sind und Zuweisungen von praktischen Ärzten hatten. Ich habe daher die mir gebotene Möglichkeit wahrgenommen, den Standort nach xxx zu verlegen, weil dort ein Bedarf herrschte.

Zum damaligen Zeitpunkt war auch die Medizintechnik auf dem Sektor Bilddiagnose im Umbruch, weil für die Zukunft ein Überwiegen der MRT -Untersuchungen gegenüber den bisherigen Methoden Röntgen und Ultraschall prophezeit wurde. Um nicht wieder einen Rückfall zu erleiden, habe ich mich entschlossen, am neuen Standort auch ein Magnetresonanztomograph anzuschaffen, damit ich die gesamte Palette der Bilddiagnose anbieten kann.

Selbstverständlich ging ich hiebei davon aus, dass die Gebietskrankenkasse die Patientenkosten für MRT -Untersuchungen tragen werde. Hiefür gab es sachliche und rechtliche Gründe und überdies Präzedenzfälle. Tatsächlich hat aber die Wiener Gebietskrankenkasse eine unmittelbare Kostenübernahme abgelehnt, weil mein neu angeschafftes Gerät im Großgeräteplan Wien nicht vorgesehen war. Um die Rechtslage für mich entscheiden zu können, musste ich daher einen Musterprozess führen, den eine Rechtsanwaltskanzlei von Anbeginn betreute. Für die Prozessführung konnte ich Patienten gewinnen, die gegen Zusage der Prozesskostenübernahme die Wiener Gebietskrankenkasse bzw. den Hauptverband der Sozialversicherungsträger auf Kostenübernahme klagten.

Sowohl in der ersten als auch in der zweiten Instanz wurde meinem Rechtsstandpunkt bzw. demjenigen meiner Patienten stattgegeben. Die Prozessgegnerin, Wiener Gebietskrankenkasse, konnte gegen das Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien aber Revision einlegen.

Mit der oben zitierten Entscheidung des Obersten Gerichtshofes wurde - entgegen den Unterinstanzen - der Beklagten Recht gegeben.

Im Wesentlichen hat der OGH ausgeführt, dass der zwischen dem Hauptverband der Sozialversicherungsträger einerseits und der Wirtschaftskammer Wien (Fachgruppe der Heil-, Bade-, Kur- und Krankenanstalten) andererseits abgeschlossene Rahmenvertrag für die Durchführung von Magnetresonanzuntersuchungen eine höhere Wertigkeit habe als das Recht auf freie Facharztwahl.

Die Umsetzung dieser Entscheidung war für mich ruinös, was anhand der Ergebnisse eindeutig nachweisbar ist. Auf Anraten der Anwälte hatte ich bereits während des Verfahrens eine Krankenanstalt gegründet, weil die Wiener Gebietskrankenkasse in informellen Gesprächen die Bereitschaft erkennen ließ, die Kostenübernahme für die Patienten zu tragen, wenn Rechtsträger der Magnetresonanzdiagnostik eine Krankenanstalt im Sinne des KAG sei (Die GmbH wurde am 23.12.1998 gegründet).

Nach dem negativen Urteil des Obersten Gerichtshofes war die Anwaltskanzlei weiterhin bemüht, einen tragfähigen Vergleich mit der Wiener Gebietskrankenkasse zu erreichen. Die Wiener Gebietskrankenkasse war jedoch in keiner Art und Weise bereit, mit mir als Fachärztin eine Sondervereinbarung einzugehen, sondern pochte auf das OGH-Judikat und verwies darauf, dass sie ausschließlich mit Krankenanstalten auf Grund des Rahmenvertrages kontrahieren werde.

Um eine wirtschaftliche Betriebsführung des MR-Gerätes zu gewährleisten, war ich unmittelbar und unabwendbar gezwungen, die faktische Zwangsgewalt der Wiener Gebietskrankenkasse zu akzeptieren, das Gerät an die mittlerweile gegründete GmbH zu veräußern und mit der neuen GmbH als Krankenanstalt in den Rahmenvertrag zwischen dem Hauptverband der Sozialversicherungsträger und der Wirtschaftskammer Wien einzusteigen.

Aus der Ergebnisentwicklung des MR-Gerätes ist auch eindeutig nachweisbar und ableitbar, dass ich als Fachärztin und Einzelunternehmerin das Gerät betriebswirtschaftlich nicht weiter hätte führen können und ich auf Grund der behördlichen Zwangsgewalt die Übertragung des MR-Gerätes an meine eigene Krankenanstalt vollziehen musste.

Aus den oben erwähnten Gründen bin ich überzeugt, dass die Ausnahmeregelung des § 10 Abs. 9 EStG ("infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs") angewendet werden kann. Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien mit Verweis auf die Definition der höheren Gewalt und des behördlichen Eingriffs sowie einiger in den Einkommensteuerrichtlinien angeführten Beispielen ist auch der gegenständliche Sachverhalt unter den Begriff des behördlichen Eingriffs bzw. notwendige Maßnahme zur Abwendung eines behördlichen Eingriffes zu subsumieren.

Mein Bewusstsein war überhaupt nicht darauf gerichtet, die Geräte zu veräußern; im Gegenteil kämpfte ich für den Erhalt der Geräte bei meinem Einzelunternehmen. Nach wie vor

wäre es mir lieber gewesen, wenn ich als Einzelunternehmerin weiterhin das MR-Gerät betreiben hätte können. Auf Grund des eindeutigen OGH-Judikats (trotz positiver Vorentscheidungen der Unterinstanzen zu Gunsten meines Rechtsstandpunktes!) war ich zur Abwendung von (laufenden) behördlichen Eingriffen (in Gestalt einer Nichtübernahme von Patientenkosten) gezwungen, mich dem behördlichen Diktat zu beugen und die Übertragung der Geräte auf eine GmbH zu veranlassen, die eine Zulassung nach dem Krankenanstaltengesetz inne hatte.

Ergänzend darf ich noch festhalten, dass die GmbH-Anteile zu 100% in meinem Eigentum stehen und ich in der GmbH das wirtschaftliche und rechtliche Sagen habe.

Ich bitte daher um Stattgabe meiner Berufung und Anerkennung des Investitionsfreibetrages unter Berücksichtigung des Ausnahmetatbestandes gemäß § 10 Abs. 9 EStG, weil ich keine Absicht hatte, die Geräte zu veräußern, sondern mir diese Maßnahme behördlicherseits aufgezwungen wurde. Für den Fall der Vorlage meiner Berufung an die Berufungsbehörde II. Instanz ersuche ich um Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In Ergänzung der Berufung vom 19.12.2002 wurde dem Finanzamt am 17.1.2003 ein Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei übermittelt und das Berufungsbegehren wie folgt zusammengefasst:

Die Bw. habe kein Verschulden getroffen; im Zeitpunkt der Bestellung und Anschaffung des Gerätes habe sie auf die damalige Rechtslage vertrauen können, die einen Kostenersatz beim Wahlarzt vorgesehen hätten.

-Durch die Änderung des ASVG und eine formalistische Interpretation habe sich die Wiener Gebietskrankenkasse geweigert, den Kostenbeitrag zu bezahlen.

Die Bw. habe sich veranlasst gesehen, einen Musterprozess für Patienten auf ihr eigenes Risiko zu führen, um eine Klärung der Rechtslage zu schaffen.

Die Unterinstanzen hätten den Rechtsstandpunkt der Bw. geteilt, der OGH hingegen habe der beklagten Wiener Gebietskrankenkasse Recht gegeben.

Eine wirtschaftliche Betriebsführung sei unter diesen Gesichtspunkten nicht möglich gewesen, weshalb die Bw. unabwendbar und unabdingbar gezwungen (gegen ihren Willen!!) gewesen sei, die Geräte an eine GmbH (die in ihrem 100%igen Eigentum stehe!) zu veräußern, weil die Wiener Gebietskrankenkasse nur mit Instituten im Sinne des Krankenanstaltengesetzes auf Grund der neuen Rechtslage kontrahieren habe können.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Berufungsbehörde II. Instanz ersuche die steuerliche Vertretung – ergänzend zur Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung – um Entscheidung des gesamten Berufungssenates.

Im beiliegenden Schreiben teilte die rechtsfreundliche Vertretung der Bw. der steuerlichen Vertretung wie folgt mit:

Zum Zeitpunkt der Anschaffung hätten keinerlei gesetzliche Regelungen bestanden, die die Wirtschaftlichkeit dieser Anschaffung in Frage gestellt hätten.

MRT -Untersuchungen seien zum damaligen Zeitpunkt nicht als Sachleistungen von der Wiener Gebietskrankenkasse ersetzt worden.

Allerdings hätten die Versicherungsnehmer der Wiener Gebietskrankenkasse die Möglichkeit gehabt, 80% des Untersuchungshonorars aus dem Titel der Wahlarzthilfe (§ 131 Abs. 1 ASVG) von der Wiener Gebietskrankenkasse rückerstattet zu erhalten.

Seit Beginn des Jahres 1997 habe sich die WGKK geweigert, ihren Versicherungsnehmern 80% der Honorare für MRT -Untersuchungen rückzuerstatten.

Hintergrund sei eine Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG und die damit verbundene Einführung des sogenannten Großgeräteplans sowie der Abschluss eines Rahmenvertrages zwischen der Wirtschaftskammer Wien und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger gewesen, in dem vereinbart worden sei, dass Ambulatorien, mit denen Einzelverträge abgeschlossen worden wäre, die Durchführung von MRT -Untersuchungen vorbehalten bliebe.

Vor dem Hintergrund der geänderten Sach- und Rechtslage hätten mehrere Patienten der Bw. Klagen auf Ersatz von Behandlungskosten bei dem Arbeits- und Sozialgericht Wien und anderen österreichischen Gerichten eingebracht.

Über einen Teil dieser Verfahren habe der Oberste Gerichtshof am 29.06.1999 (xx ObS x/xxa) entschieden.

Der Oberste Gerichtshof sei zu dem Ergebnis gekommen, dass aufgrund der Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG für Großgeräte, wie Ganzkörper-MR-Geräte, auch die Wahlarzthilfe gemäß § 131 Abs. 1 ASVG eingeschränkt worden sei.

In anderen Worten: Versicherungsnehmer der österreichischen Sozialversicherungsträger könnten diese Kosten entweder nur bei Vertragspartnern (Ambulatorien), mit denen Verträge über die Durchführung von MRT -Untersuchungen auf Kosten der Sozialversicherungsträger abgeschlossen worden seien, als Sachleistung beziehen.

Kostenrückerstattung bei der Inanspruchnahme von Nicht-Vertragspartnern bestehe nicht mehr.

Aufgrund dieser Entwicklung habe die Bw. keine andere Wahl gehabt, als das von ihr angeschaffte MRT -Gerät an eine in der Rechtsform einer GmbH organisierte

Privatkrankenanstalt (Ambulatorium) zu übertragen. Darüber hinaus sei die Bw. der Abschluss eines Krankenvertrages für dieses Ambulatorium zugesagt worden, was in der Folge auch geschehen sei.

Mit 4.4.2003 gab die Großbetriebsprüfung Wien eine Stellungnahme zur Berufung gegen den auf Grund des Betriebsprüfungsberichtes ergangenen Einkommensteuerbescheid 2000 folgenden Inhaltes ab:

Die Berufung richte sich gegen die Feststellung der gewinnerhöhenden Zurechnung des im Jahre 1996 gebildeten Investitionsfreibetrages in Höhe von ATS 984.110,00 weil die Veräußerung der bezug habenden Anlagegüter innerhalb der gesetzlichen Behaltefrist erfolgt sei.

Wenn die Bw. anführe, sie sei davon überzeugt, dass die Ausnahmeregelung des § 10 Abs. 9 EStG ("infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs") angewendet werden könne, dann sei dem folgendes entgegenzuhalten:

Zur Rechtslage:

Ein Wirtschaftsgut scheide dann auf Grund höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen aus, wenn es ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen aus dem Betriebsvermögen ausscheide (E 8.6.1979, 1340/78; ...).

Darunter fielen neben naturbedingten Einwirkungen auch leicht oder grob fahrlässig herbeigeführte Schäden durch den Steuerpflichtigen oder einen Dritten, ebenso Diebstahl und Schäden auf Grund typischer Betriebsgefahr (vgl. Doralt EStG Kommentar 3. Aufl., Rz 35 zu § 12).

Ausscheiden durch behördlichen Eingriff erfasse jene Fälle, in denen die öffentliche Hand "Eigentumsrechte zu ihren Gunsten verschiebt" oder – ebenfalls zu ihren Gunsten – "das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt wird" (E 25.10.1995, 95/15/0009, 1996, 320); damit sei in erster Linie die Enteignung erfasst, nicht erfasst sei dagegen die Zwangsversteigerung.

Mit dem behördlichen Eingriff gleichgesetzt sei der Fall, in dem ein behördlicher Eingriff "nachweisbar unmittelbar droht". Dazu genüge die tatsächliche Androhung einer gesetzlich zulässigen Enteignung, konkrete behördliche Maßnahmen in Richtung einer Enteignung seien nicht Voraussetzung (E 19.3.1986, 85/13/0168, 1987, 17). (vgl. Doralt a.a.O., Rz 39f zu § 12)

§ 10 Abs. 9 EStG 1988 letzter Satz normiere:

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibe die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages.

Nach Ansicht von Doralt (a.a.O., Rz 29 zu § 10) dürfte die Erweiterung in § 12 Abs. 4 (... oder zur Vermeidung eines drohenden Eingriffes ...) wohl analog auf § 10 anzuwenden sein.

Zur Faktenlage:

Auf den Schriftsatz vom 8.1.2003 der Rechtsanwaltskanzlei als Anhang zur Berufung werde verwiesen.

Zum Zeitpunkt der Anschaffung des Kernspintomographen seien MRT -Untersuchungen von der Wiener Gebietskrankenkasse zwar nicht als Sachleistung ersetzt worden, doch hätten die Versicherungsnehmer die Möglichkeit 80% des Untersuchungshonorares aus dem Titel Wahlarzthilfe (§ 131 Abs. 1 ASVG) von der Wiener Gebietskrankenkasse rückerstattet zu erhalten gehabt.

Seit Beginn des Jahres 1997 habe die WGKK Rückerstattungen verweigert. Hintergrund sei eine Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG und die damit verbundene Einführung des sogenannten Großgeräteplanes sowie der Abschluss eines Rahmenvertrages zwischen der Wirtschaftskammer Wien und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger gewesen, in dem vereinbart worden sei, dass Ambulatorien, mit denen Einzelverträge abgeschlossen worden seien, die Durchführung von MRT - Untersuchungen vorbehalten bliebe.

Das von der Bw. verwendete MRT -Gerät sei unstrittig ein Großgerät im Sinne obiger Bestimmung (und auch im Sinne des Großgeräteplanes 1996, Wiener LGBl 1997/9).

Vor dem Hintergrund der geänderten Sach- und Rechtslage hätten einige Patienten auf Kosten der Bw. einen Musterprozess gegen die Wiener Gebietskrankenkasse geführt, der in den Unterinstanzen gegen die WGKK entschieden worden sei, aber in der Letztinstanz vom Obersten Gerichtshof mit Urteil vom 29.6.1999 (10 xxS x/xx) abgewiesen wurde.

Der OGH sei zu dem Ergebnis gekommen, dass aufgrund der Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG für Großgeräte, wie Ganzkörper-MR-Geräte, auch die Wahlarzthilfe gemäß § 131 Abs. 1 ASVG eingeschränkt worden sei.

Mit anderen Worten: Versicherungsnehmer der österreichischen Sozialversicherungsträger könnten diese Kosten entweder nur bei Vertragspartnern (Ambulatorien), mit denen Verträge über die Durchführung von MRT -Untersuchungen auf Kosten der Sozialversicherungsträger abgeschlossen worden seien, als Sachleistung beziehen. Kostenrückerstattung bei der Inanspruchnahme von Nicht-Vertragspartnern besteht nicht mehr.

Aufgrund dieser Entwicklung sei die Bw. unabwendbar gezwungen gewesen, das von ihr angeschaffte MRT -Gerät an eine in der Rechtsform einer GmbH organisierte Privatkrankenanstalt (Ambulatorium) zu übertragen.

Die GmbH wurde am 13.1.1999 im Firmenbuch eingetragen.

Darüber hinaus sei die Bw. der Abschluss eines Kassenvertrages für dieses Ambulatorium zugesagt worden, was in der Folge auch geschehen sei.

Zur rechtlichen Würdigung:

Es sei nach h.o. Ansicht nur zu überprüfen, ob diesfalls ein behördlicher Eingriff vorgelegen sei. Denn ein Subsumieren unter "Höhere Gewalt" sei mangels jedweder Ansatzpunkte hierfür auszuschließen.

In dem gegenständlichen Urteil des OGH sei nun lediglich die Zivilrechtslage zwischen den Streitparteien klargelegt.

Ein behördlicher Eingriff sei diesfalls jedoch nicht zu konstatieren, da die Wiener Gebietskrankenkasse nur in Ausübung hoheitlicher Funktionen Behörde sei (vgl. etwa Antonioli – Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht, S. 332).

Mangels Imperium (es wurde ja in einer zivilrechtlichen Angelegenheit entschieden) hätten behördliche Maßnahmen jedoch nicht gesetzt werden können.

Es sei auch nur eine Einschränkung ihrer Leistungen aus dem Versicherungsverhältnis erfolgt, resultierend aus einer vertraglichen Vereinbarung, sodass bei Vorliegen entsprechender Konstellationen, wie diesfalls, keine Kostenrückerstattungen an die Patienten mehr durchgeführt worden seien.

Es werde daher die Abweisung der Berufung empfohlen.

Am 22.7.2003 erließ das Finanzamt Wien 21/22 hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Das Finanzamt führte darin aus:

Hinsichtlich eines im Jahr 1996 angeschafften Kernspintomographiegerätes (samt Zusatzteilen) wurde im Jahr 1996 ein IFB Betrag in der Höhe von ATS 985.100,00 beansprucht, das sind 9% der Anschaffungskosten. Da die Veräußerung innerhalb der gesetzlichen Behaltefrist von 4 Jahren im Jahr 2000 erfolgte, war der geltend gemachte IFB gemäß § 10 (9) EStG 1988 gewinnerhöhend aufzulösen.

Die Berufungswerberin macht in ihrer Berufung vom 19.12.2002 geltend, dass sie "unabwendbar" dazu gezwungen gewesen sei, die betreffenden Wirtschaftsgüter zu veräußern.

Im Zeitpunkt der Anschaffung des Kernspintomographen wurden die damit durchgeführten Untersuchungen von der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK) zwar nicht als Sachleistungen ersetzt, die Versicherungsnehmer hatte jedoch die Möglichkeit 80% des Honorars aus dem Titel der Wahlarzthilfe (§ 131 Abs. 1 ASVG) von der WGKK rückerstattet zu bekommen.

Seit dem Jahr 1997 wurden allfällige Rückerstattungsbegehren der Patienten abgewiesen. Mit der Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG und die damit verbundene Einführung des Großgeräteplanes und in einem Abschluss eines Rahmenvertrages zwischen der Wirtschaftskammer Wien und dem Hauptverband der Sozialversicherungsträger wurde vereinbart, dass Ambulatorien, die Durchführung von MRT -Untersuchungen vorbehalten bleibt.

Der von der Berufungswerberin verwendete Kernspintomograph ist ein Großgerät im Sinne der angeführten Bestimmungen.

Vor dem Hintergrund der geänderten Sach- und Rechtslage haben einige Patienten auf Kosten der Berufungswerberin einen Musterprozess gegen die WGKK geführt, der in den Unterinstanzen gegen die WGKK entschieden wurde, aber in der Letztinstanz vom Obersten Gerichtshof mit Urteil vom 29.6.1999 (xx ObS x/xx) abgewiesen wurde.

Der OGH kam zu dem Urteil, dass aufgrund der Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG für Großgeräte auch die Wahlarzthilfe gem. § 131 Abs. 1 ASVG eingeschränkt wurde.

Dadurch sei die Berufungswerberin unabwendbar gezwungen gewesen, das von ihr angeschaffte MRT -Gerät an eine in der Rechtsform einer GmbH organisierte Privatkrankenanstalt (Ambulatorium) zu übertragen.

Die GmbH wurde am 31.1.1999 im Firmenbuch eingetragen, in der Folge gelangte die Berufungswerberin zum Abschluss eines Kassenvertrages.

Ein Wirtschaftsgut scheidet dann auf Grund höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen aus, wenn es ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Darunter fallen neben naturbedingten Einwirkungen auch leicht und grob fahrlässig herbeigeführte Schäden durch den Steuerpflichtigen oder einen Dritten, ebenso Diebstahl und Schäden auf Grund typischer Betriebsgefahr.

Ausscheiden durch behördlichen Eingriff erfasst jene Fälle, in die die öffentliche Hand "Eigentumsrechte zu ihren Gunsten verschiebt" oder – ebenfalls zu ihren Gunsten – "das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt wird". Damit ist

in erster Linie die Enteignung erfasst; nicht erfasst ist dagegen die Zwangsversteigerung. Mit dem behördlichen Eingriff gleichgesetzt ist der Fall, in dem ein behördlicher Eingriff "nachweisbar unmittelbar droht". Dazu genügt die tatsächliche Androhung einer gesetzlich zulässigen Enteignung, konkrete behördliche Maßnahmen in der Richtung einer Enteignung sind nicht Voraussetzung.

§ 10 Abs. 9 EStG 1988 letzter Satz legt fest, dass im Falle eines Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages.

Für ein Subsumieren des Sachverhaltes unter dem Begriff "Höhere Gewalt" fehlt jeder Anhaltspunkt.

Hinsichtlich der Prüfung, ob ein "behördlicher Eingriff" vorliegt ist festzustellen, dass die WGKK im gegebenen Sachverhalt nur privatrechtlich agiert hat und somit keine behördliche Aufgaben wahrgenommen hat. Mangels "Imperium" konnten behördliche Maßnahmen nicht gesetzt werden.

Die WGKK ist nur in Ausübung hoheitlicher Funktionen Behörde (vgl. etwa Antonioli-Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht).

Ein behördlicher Eingriff war somit ebenfalls nicht gegeben.

Die Berufung war somit abzuweisen.

In weiterer Folge stellte die steuerliche Vertretung der Bw. am 22.8.2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gemäß §§ 282 und 284 BAO werde der Antrag gestellt, dass über die Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung stattfinden solle und der gesamte Berufungsenat entscheide.

In der Begründung für den Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung folgendes aus:

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 22.07.2003, zugestellt am 24.07.2003, sei die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 18.11.2002 als unbegründet abgewiesen worden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 22.07.2003 habe das Finanzamt begründend ausgeführt, dass es sich bei der Veräußerung des im Jahr 1996 angeschafften Kernspintomographiegerätes (samt Zusatzteilen) im Jahre 2000 weder um ein Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen auf Grund höherer Gewalt noch durch behördlichen Eingriff im Sinne des Ausnahmetatbestandes gemäß § 10 Abs. 9 EStG handle.

Daher läge eine Veräußerung innerhalb der gesetzlichen Behaltefrist von 4 Jahren vor und der geltend gemachte IFB gemäß § 10 (9) EStG 1988 sei gewinnerhöhend aufzulösen.

Hinsichtlich der Prüfung, ob ein behördlicher Eingriff stattgefunden hätte, habe die Finanzbehörde argumentiert, dass die WGKK im gegebenen Sachverhalt nur privatrechtlich agiert habe und somit mangels Imperium keine behördlichen Maßnahmen gesetzt worden seien.

Rechtliche Ausführungen:

Zusätzlich zum Berufungsbegehren und der Berufungsergänzung durch die Expertise der Rechtsanwaltskanzlei ließe sich ergänzend noch festhalten:

Werde ein Wirtschaftsgut während der Behaltefrist wertlos oder unbrauchbar (zB technische Überholung, Münzumstellung, Euroumstellung), dann gehe der IFB nicht verloren.

Dies ergäbe sich aus dem Gesetzeszweck: derartige Fälle können entweder als behördlicher Eingriff (vgl. BMF, ÖStZ 1998, 5652 zur Euroumstellung) oder als höhere Gewalt gesehen werden.

Zum Zeitpunkt der Anschaffung der MR-Gerätes durch die Bw. hätten keinerlei gesetzliche Regelungen bestanden, die die Wirtschaftlichkeit dieser Anschaffung in Frage gestellt hätten. Wie bereits ausgeführt, hätten die Versicherungsnehmer der Wiener Gebietskrankenkasse die Möglichkeit gehabt, 80% des Untersuchungshonorars aus dem Titel der Wahlarzthilfe (§ 131 Abs. 1 ASVG) von der Wiener Gebietskrankenkasse (im Folgenden WGKK) rückerstattet zu bekommen.

Mit der Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG und der damit verbundenen Einführung des so genannten Großgeräteplans sowie des Abschlusses eines Rahmenvertrages zwischen der Wirtschaftskammer Wien und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, in dem vereinbart worden sei, dass die Durchführung von MRT - Untersuchungen Ambulatorien, mit denen Einzelverträge abgeschlossen wurden, vorbehalten blieben, habe die WGKK diese Rückerstattungen an die Versicherungsnehmer verweigert.

Vor dem Hintergrund der geänderten Sach- und Rechtslage hätten mehrere Patienten der Bw. Klagen auf Ersatz von Behandlungskosten eingebracht.

In einem Teil dieser Verfahren habe der Oberste Gerichtshof entschieden, dass aufgrund der Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG für Großgeräte im Sinne des Großgeräteplanes die Wahlarzthilfe gemäß § 131 Abs. 1 ASVG eingeschränkt worden sei und somit kein Anspruch der Versicherungsnehmer auf Rückerstattung bestünde.

Der OGH habe die Möglichkeit der Wahlarzthilfe insoweit eingeschränkt, als er ansonsten den Schutzzweck der Norm gefährdet gesehen habe.

Das Höchstgericht habe dahingehend argumentiert, dass die eigentliche Absicht des Gesetzgebers zur Novelle des § 338 Abs. 2a ASVG darin bestanden habe, mit dem Großgeräteplan einerseits die optimale Versorgung der Bevölkerung zu gewährleisten und andererseits solle das Ziel verfolgt werden, teure Geräte optimal auszunützen und den zur Verrechnung berechtigten Ärzten die Rentabilität ihrer Anschaffungen zu sichern.

Es handle sich somit um gezielte Steuerungsmechanismen in den Sozialversicherungsgesetzen durch den Gesetzgeber, denen sowohl die Versicherungsträger als auch die Vertragsärzte beim Abschluss des Gesamtvertrages unterworfen seien.

Unter den bisherigen Gegebenheiten hätte sich diese Änderung der Gesetzeslage für die Bw. ruinös ausgewirkt.

Für Patienten, die in Zukunft eine MRT -Untersuchung bei ihr vorgenommen hätten, wäre dies nur als Privatpatient und nicht auf Kosten der Krankenkasse möglich gewesen.

Durch den damit automatisch verbundenen Rückgang an Untersuchungen wäre unserer Mandantin eine wirtschaftliche Führung des MR-Gerätes unmöglich gewesen.

Bei teleologischer Interpretation des § 338 Abs. 2a ASVG erkenne man deutlich, dass es Absicht des Gesetzgebers gewesen sei, künftig die medizinische Versorgung im Hinblick auf Qualität und Wirtschaftlichkeit zu steuern.

Daher sei auch die WGKK bemüht gewesen, für die Bw. die ein solches MR-Gerät bereits angeschafft hatte, eine gesetzeskonforme Lösung zu schaffen.

Die WGKK hätte der Bw. den Einstieg in den Rahmenvertrag zwischen dem Hauptverband des Sozialversicherungsträger und der Wirtschaftskammer und somit den Abschluss eines Kassenvertrages nur zusagen können, wenn der Rechtsträger der Magnetresonanztomographie eine Krankenanstalt im Sinne des KAG sei.

Daher – und nur deswegen – sei es zur Errichtung der GmbH und zur Veräußerung des MR-Gerätes an diese innerhalb der vierjährigen Behaltefrist gekommen.

Gemäß § 338 Abs. 1 ASVG trafe das Gesetz in Bezug auf die Arten von Rechtsverhältnisse, zivilrechtlich oder öffentlich-rechtlich, selbst eine Zuordnung und besage, dass es sich bei den nach § 338 Abs. 1 ASVG zwischen den Sozialversicherungsträgern und den Vertretungen der Gesundheitsberufe abzuschließenden Gesamtverträge um privatrechtliche Verträge handle, wie auch das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 22.07.2003 argumentiere. Gleichzeitig ergäbe sich aus dem Gesetz – was hier nicht außer Acht gelassen werden darf –

dass das von diesem Leistungsverhältnis zu unterscheidende Grundverhältnis – betreffend die Versorgungspflicht – ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis sei.

Es könnten also zwischen denselben Beteiligten gleichzeitig zwei verschiedene Rechtsverhältnisse bestehen (vgl. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 1. Auflage, S. 593, RZ 1221).

Dies bedeutete für den konkreten Fall, dass die WGKK im gegebenen Sachverhalt durchaus nicht nur privatrechtlich agiert habe, sondern in Ausübung hoheitlicher Funktionen als Behörde aufgetreten sei.

Aus den oben erwähnten Gründen sei die Ausnahmeregelung des § 10 Abs. 9 EStG ("infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs") anzuwenden, da ohne Anpassung der Rechtsform das MR-Gerät aufgrund der Änderung der Rechtslage für die Bw. innerhalb der Behaltefrist wirtschaftlich wertlos geworden wäre.

Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien mit Verweis auf die Definition der höheren Gewalt und des behördlichen Eingriffs sowie einiger in den Einkommensteuerrichtlinien angeführten Beispielen (u.a. Euro-bedingtes Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen, Vorzeitige Veräußerung eines LKW um einen lärmarmen LKW in Hinblick auf das Nachtfahrverbot anzuschaffen, Ausscheiden des Arbeitszimmers bzw. dessen Einrichtung durch Änderung der gesetzlichen Bestimmungen im § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.d EStG 1988) sei auch der gegenständliche Sachverhalt unter den Begriff der höheren Gewalt und des behördlichen Eingriffs bzw. notwendige Maßnahme zur Abwendung eines behördlichen Eingriffes zu subsumieren.

Denn wenn sogar bei der Veräußerung eines LKW an einen Dritten aufgrund der Änderung der Gesetzeslage eine Nachversteuerung des IFB unterbleibe, dann könne die Veräußerung des MR-Gerätes, ebenfalls nur veranlasst aufgrund einer Änderung der Gesetzeslage, an eine zu 100% im Eigentum der Bw. stehenden GmbH erst recht nicht begünstigungsschädlich sein.

Die steuerliche Vertretung bitte daher um Stattgabe der Berufung und Anerkennung des Investitionsfreibetrages unter Berücksichtigung des Ausnahmetatbestandes gemäß § 10 Abs. 9 EStG.

Für den Fall der Stattgabe der Berufung durch die Erstinstanz werde seitens der steuerlichen Vertretung hiermit einer zweiten Berufungsvorentscheidung zugestimmt.

Am 28.3.2003 legte das Finanzamt Wien 21/22 die Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Wie das Finanzamt ergänzend ausführt, sei es strittig "ob ein behördlicher Eingriff vorläge".

Mit Schreiben vom 16.3.2006 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgfahrens ist der entscheidungsrelevante Sachverhalt unstrittig:

Die Bw. hat im Jahr 1996 – laut Anlageverzeichnis am 20.12.1996 - einen Kernspintomographen samt Zusatzgeräten angeschafft und hierfür einen Investitionsfreibetrag von insgesamt 984.110 S geltend gemacht. Dieses Gerät wurde am 30.11./11.12.2000 an eine GmbH veräußert, deren Alleingesellschafterin die Bw. ist.

Zum Zeitpunkt der Anschaffung des Kernspintomographen durch die Bw. haben keinerlei gesetzliche Regelungen bestanden, die die Wirtschaftlichkeit dieser Anschaffung in Frage gestellt hätten.

Die Bw. war und ist Vertragsärztin der Wiener Gebietskrankenkasse. Im Tarif der Fachärzte für Radiologie der Wiener Gebietskrankenkasse sind nach der Honorarordnung Magnetresonanz-Untersuchungen (MRT -Untersuchungen) nicht enthalten. Sie legte daher ihren Patienten Honorarnoten für jede Untersuchung, wobei sich diese an dem Tarif eines „Rahmenvertrages“ vom 16.1.1996 zwischen dem Hauptverband der Sozialversicherungsträger und der Wirtschaftskammer Wien orientierten.

Die Versicherungsnehmer der Wiener Gebietskrankenkasse hatten die Möglichkeit, 80% des Untersuchungshonorars aus dem Titel der Wahlarzthilfe (§ 131 Abs. 1 ASVG) von der Wiener Gebietskrankenkasse rückerstattet zu bekommen. Da die Patienten de facto nur 20% des Untersuchungshonorars aus eigenem zu tragen hatten, nahmen diese auch MRT - Untersuchungen durch die Bw. in Anspruch und wandten sich nicht an Ambulatorien, mit denen ein Kassenvertrag bestand.

Am 30.12.1996 wurde im Bundesgesetzblatt das 2. Sozialrechts-Änderungsgesetz 1996 verlautbart (BGBl. 764/1996). Durch Art. I Z 23 des 2. SRÄG 1996 wurde nach § 338 Abs. 2 ASVG folgender Abs. 2a eingefügt:

„(2a) Die Versicherungsträger haben sich beim Abschluß von Verträgen nach Abs. 1 an eine vom Bund nach Abstimmung mit der Sozialversicherung und im Einvernehmen mit den Ländern festzulegenden Großgeräteplan zu halten. Verträge, die dem widersprechen, sind ungültig.“ Mit Z 24 wurde im § 338 Abs. 3 ASVG der Ausdruck „Abs. 1 und 2“ durch den Ausdruck „Abs. 1, 2 und 2a“ ersetzt.

Infolge der Einführung des so genannten Großgeräteplans sowie des Abschlusses eines Rahmenvertrages zwischen der Wirtschaftskammer Wien und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, in dem vereinbart wurde, dass die Durchführung von MRT -Untersuchungen Ambulatorien, mit denen Einzelverträge abgeschlossen wurden, vorbehalten bleiben, hat die WGKK die vor dem 2. SRÄG 1996 gewährten Rückerstattungen an die Versicherungsnehmer verweigert.

Vor dem Hintergrund der geänderten Sach- und Rechtslage haben mehrere Patienten der Bw. Klagen auf Ersatz von Behandlungskosten eingebracht. In erster und zweiter Instanz wurde den Klagebegehren im Wesentlichen stattgegeben.

Der Oberste Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 29.6.1999, xx ObS xxx/xxv, der Revision der Wiener Gebietskrankenkasse Folge gegeben. Auf Grund des § 338 Abs. 2a ASVG sowie der Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG über die Reform des Gesundheitswesens und der Krankenanstaltenfinanzierung für die Jahre 1997 bis 2000 (siehe BGBl. I Nr. 111/1997) sei die Kasse nicht zu einer Kostenerstattung verpflichtet. Da es sich bei der MRT -Untersuchung um ein computertechnisch bestimmtes, an einem Großgerät vorgenommenes Diagnoseverfahren handle, stehe für den Betroffenen die jeweilige technische (maschinelle) Ausstattung des Großgerätes, nicht aber das besondere Vertrauensverhältnis zur Persönlichkeit eines bestimmten Arztes im Vordergrund. Dazu komme, dass die Untersuchung durch ein Großgerät in der Regel einen Befund erbringe, dessen Interpretation ohnehin einem anderen Arzt überlassen bleibe. Hier werde der Grundsatz der freien Arztwahl durch andere, vor allem technisch-wirtschaftliche Gesichtspunkte überlagert.

Auf Grund dieses Urteils des OGH wurden die vorher bestanden habenden Zweifel an der Rechtslage beseitigt.

Für Patienten, die in Zukunft eine MRT -Untersuchung bei der Bw. vorgenommen hätten, wäre dies nur als Privatpatient und nicht auf Kosten der Krankenkasse möglich gewesen.

Hätten die Patienten der Bw. die vollen Kosten der MRT -Untersuchung aus eigenem tragen müssen, ohne Aussicht auf Kostenersatz zu haben, hätten dies zu einem Rückgang an Untersuchungen geführt und wäre der Bw. eine wirtschaftliche Führung des MR-Gerätes unmöglich gewesen.

Die Bw. hat daher dieses Gerät am 30.11./11.12.2000 an eine GmbH veräußert, deren Alleingesellschafterin die Bw. ist. Mit der GmbH als Krankenanstalt konnte die Bw. den Rahmenvertrag zwischen dem Hauptverband der Sozialversicherungsträger und der Wirtschaftskammer Wien nutzen und so eine wirtschaftliche Weiterverwendung des MR-Gerätes sicherstellen.

§ 10 Abs. 9 EStG 1988 lautet:

„(9) Der Investitionsfreibetrag ist gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Wirtschaftsgüter, für die er gewinnmindernd oder durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Wirtschaftsjahren (Abs. 1)

— aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder

— in eine ausländische Betriebsstätte verbracht werden.

Die gewinnerhöhende Auflösung hat im Jahr des Ausscheidens oder der Verbringung zu erfolgen. Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages.“

Rz. 3816 der – den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindenden – EStR 2000 führen zur Verwaltungspraxis zu § 10 Abs. 9 EStG 1988 aus:

Als behördliche Eingriffe im Sinne des § 10 Abs. 9 EStG 1988 sind ua. zu werten:

- Ausscheiden des Arbeitszimmers bzw. dessen Einrichtung durch Änderung der gesetzlichen Bestimmungen im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988,
- Euro-bedingtes Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen,
- Vorzeitige Veräußerung eines nicht den geänderten Vorschriften des § 8b KDV 1967 idF BGBl. Nr. 451/1989 für lärmarme LKW entsprechenden Fahrzeuges.“

Diese Auslegung wird auch in der Literatur (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 10 Anm. 27) geteilt.

Das LKW-Nachtfahrverbot ist etwa auch nach *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 10 Tz. 77, und dem Finanzausschuss (ÖStZ 1989, 299) ein Beispiel für einen „behördlichen Eingriff“.

Doralt, EStG, 4. Auflage, § 10 Tz. 29, sieht den Fall, dass ein Wirtschaftsgut während der Behaltefrist wertlos oder unbrauchbar wird (zB technische Überholung, Münzumstellung, Euroumstellung) entweder als behördlichen Eingriff oder als höhere Gewalt (im Sinne „gegen oder ohne Willen des Steuerpflichtigen“) an.

Nun ist nach dem festgestellten Sachverhalt Grund für die vorzeitige Veräußerung des MR-Gerätes der mit dem 2. SRÄG 1996 geschaffene § 338 Abs. 2a ASVG einerseits und das – divergierende Auffassungen über die Refundierung von Wahlarzthonoraren in Zusammenhang mit MRT -Untersuchungen entscheidende – Urteil des OGH andererseits.

Der vorliegende Fall ist durchwegs mit dem von Lehre und Verwaltungspraxis sowie den Gesetzesmaterialien als Musterbeispiel für einen Fall des § 10 Abs. 9 letzter Satz EStG 1988

angesehenen Nachtfahrverbots für bestimmte LKW vergleichbar: Der Gesetzgeber verfügte ein Nachtfahrverbot für bestimmte, nicht lärmarme LKW, weswegen deren weitere Verwendung wirtschaftlich nicht mehr zweckmäßig war. Ein behördlicher Eingriff im engeren Sinn (oder höhere Gewalt) lag hier zwar nicht vor, da die LKW unter Tags ja weiterhin verwendet werden hätten können, aber wirtschaftlich wurden die nicht lärmarmen LKW in Österreich weitgehend wertlos.

Gleiches gilt die den hier strittigen Kernspintomographen: Ohne § 388 Abs. 2a ASVG und den Großgeräteplan hätte die Bw. das Gerät in ihrer Ordination wirtschaftlich nutzen können, da ihre Patienten einen Großteil des ihr zu bezahlenden Honorars vom Sozialversicherungsträger zurückerhalten hätten. Entfiel nun die Möglichkeit der Rückerstattung, war eine wirtschaftlich rentable Nutzung des MR-Geräts nicht möglich.

Ob die Wiener Gebietskrankenkasse hier hoheitlich oder privatrechtlich handelte, ist im gegebenen Zusammenhang unerheblich, da der Eingriff im Sinne des § 10 Abs. 9 letzter Satz EStG 1988 – wie beim LKW-Nachtfahrverbot - vom Gesetzgeber vorgenommen wurde. Wenn § 10 Abs. 9 letzter Satz EStG 1988 einen „behördlichen“ Eingriff begünstigt, muss dies in teleologischen Auslegung umso mehr auch für einen Eingriff des Gesetzgebers gelten.

Der Berufung war daher Folge zu geben und die Auflösung des IFB rückgängig zu machen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, am 20. März 2006