



GZ. RV/0679-S/10,
miterledigt RV/0680-S/10,
RV/0359-S/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., Str., vertreten durch Mag. Dr. Karl Braunschmid, Steuerberater, 4020 Linz, Landstraße 38, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Mag. Bernhard Berauer, betreffend Umsatzsteuer 2006 – 2009 und Einkommensteuer 2006 – 2008 entschieden:

1) Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2009 sowie betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

2) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und Umsatzsteuer 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) ist Arzt für Allgemeinmedizin in Adr.. In den Jahren 2006 und 2007 errichtete er zwei Gebäude, die mit einem Verbindungsgang verbunden sind. In den Gebäuden befinden sich die Privatwohnung, die Arztpraxis und die Hausapotheke. Nach der Aktenlage ist es unstrittig, dass diese Gebäude zu 60,58% privat und zu 39,42% betrieblich verwendet werden.

In seinen Steuererklärungen der Jahre 2006 und 2007 teilte der Bw. die Vorsteuern aus den Errichtungskosten seiner Ordinationsräumlichkeiten im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze aus der Hausapotheke (etwa 67%) zu den unecht befreiten Umsätzen als Arzt auf. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer und zur Einkommensteuer erfolgte vorerst erklärungsgemäß.

Das Finanzamt führte über den Betrieb des Bw. eine Außenprüfung der Jahre 2006 – 2008 durch. Im Zuge dieser Prüfung wurden die Betriebsräumlichkeiten des Bw. und deren Nutzung vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 2.8.2010 wie folgt dargelegt:

	m ²	Ausschließlich genutzt für die ärztliche Tätigkeit	Ausschließlich genutzt für das HAP-Lager	Gemischte Nutzung
Untergeschoß:				
Therapieraum	43,95	43,95		
Apothekenlager	6,20		6,20	
Verbindungsgang	13,86			13,86
Erdgeschoß:				
Therapieraum	12,60	12,60		
Apothekenlager	9,84		9,84	
Sprechzimmer 1	15,75			15,75
Sprechzimmer 2	17,58			17,58
Empfang	31,04			31,04
Windfang	8,70			8,70
Personalraum	8,25			8,25
Infusionsraum	5,51	5,51		
Labor	2,66	2,66		
Behinderten-WC	2,97			2,97

WC	1,75			1,75
Warteraum	<u>18,18</u>			<u>18,18</u>
	198,84 m ²	64,72 m ²	16,04 m ²	118,08 m ²
In Prozent:	100%	32,55%	8,07%	59,38%

Der Ablauf der Geschäftsfälle – Bewirken der Umsätze wird in diesem Schreiben des steuerlichen Vertreters folgend geschildert:

„a) Der Ablauf eines Geschäftsfalles bei meinem Mandanten als Arzt für Allgemeinmedizin (unecht befreiter Umsatz) gestaltet sich wie folgt:

Der Patient betritt das Betriebsgebäude durch den Windfang/Eingang, meldet sich beim Personal an (Empfangsbereich) und nimmt im Warteraum Platz. Nach Aufruf durch das Personal begibt er sich in eines der Sprechzimmer zu meinem Mandanten (als Arzt) zur Untersuchung. Wenn eine sofortige Therapie oder Behandlung erforderlich ist, werden diese in den Therapieräumlichkeiten oder Infusionsraum durchgeführt. Allfällige Blut-, Serum- oder Harnuntersuchungen erfolgen im Labor. Das Personal hat seine Arbeitsplätze im Empfangsbereich (Anmeldung, Verwaltung, EDV, Dokumentation, Telefon, Fax etc.).

b) Der Ablauf eines Geschäftsfalles bei meinem Mandanten als Hausapotheker (umsatzsteuerpflichtige Umsätze) kann sich unterschiedlich darstellen:

ba) An eine ärztliche Untersuchung schließt sich ein Verkaufsgespräch für Arzneimittel aus der Hausapotheke an, wobei dann der Arzt als Hausapotheker durch die in § 1 iVm § 54 (1) der ABO normierte ordnungsgemäße Arzneimittelversorgung der Bevölkerung, die insbesondere die Information und Beratung des Kunden sowie die Abgabe des Arzneimittels umfasst, tätig wird. Da die Arzneimittelabgabe gem. § 55 (1) ABO vom Arzt selbst durchzuführen ist und Hilfskräfte zur Arzneimittelabgabe nicht herangezogen werden dürfen, erfolgt die apothekenrechtliche Information und Beratung des Kunden sowie die Abgabe im Sprechzimmer (umgangssprachlich so oder als Ordination bezeichneter Betriebsraum) d. h. der Umsatz der Hausapotheke wird in diesem Betriebsraum (auf diesen Flächen) bewirkt, der Verkaufsakt abgeschlossen. Ein Erreichen bzw. Betreten des Medikamentenlagers durch den Kunden ist apothekenrechtlich verboten. Der Arzt holt die Arzneimittel entweder selber aus dem Lager (umgangssprachlich auch als Hausapotheke bezeichnet, was jedoch zu erheblicher Fehleinschätzung des Umfangs und Ablaufes des Geschäftsbereiches Hausapotheke führen kann) oder bedient sich dabei seiner Hilfskräfte; die Abgabe von durch das Hilfspersonal ist jedoch untersagt (§ 55 Abs. 1 ABO 2005 und [§ 31 Apothekengesetz](#)). Mein Mandant verfügt über 2 Sprechzimmer, die unmittelbar neben dem Apothekenlager 1 angeordnet sind (Hauptlagerraum), das - nur mit einer Schiebetür verbunden- von den Sprechzimmern auch

sehr leicht erreichbar ist, sodass die vorgeschriebene Abgabe der Arzneimittel durch den Arzt selbst auch rationell in den Sprechzimmern erfolgen kann.

bb) Erfolgt die Abgabe eines Arzneimittels in Durchführung des apothekenrechtlich normierten Versorgungsauftrages der Bevölkerung an Kunden, die keinen Behandlungsvertrag mit meinem Mandanten als Arzt haben, ist der Geschäftsablauf sinngemäß gleich: Der Kunde betritt das Betriebsgebäude durch den Windfang/Eingang, meldet sich beim Personal an (Empfangsbereich) und nimmt im Warteraum Platz. Nach Aufruf durch das Personal begibt er sich in eines der Sprechzimmer zu meinem Mandanten (in seiner Funktion als Hausapotheker). Es hat das Informations-und Beratungsgespräch als Hausapotheker zu folgen. Der Geschäftsfall wird durch die Dokumentation der Arzneimittelabgabe und den Abgabe-Akt durch meinen Mandanten (als Hausapotheker) abgeschlossen, der Hausapothekenumsatz wird in diesem Betriebsraum bewirkt (bzw. Sprechzimmern).

Die Anzahl der Geschäftsfälle (Verkaufsakte mit einem oder mehreren Arzneimitteln) in der Hausapotheke sind bei meinem Mandanten wesentlich höher als die Geschäftsfälle aus der ärztlichen Tätigkeit, weil ärztliches Tätigwerden bei Patienten nur bei Auftreten von (neuen) Beschwerden oder bei Kontrollen erforderlich ist, während Arzneimittelabgaben laufend stattfinden. Die wesentlich häufigeren Verkaufsakte (Geschäftsfälle) als Hausapotheker finden auch in den Umsatzzahlen meines Mandanten ihren Niederschlag und Beweis: Der Geschäftsumfang der Hausapotheke in den Prüfungsjahren 2006 bis 2008 lag bei durchschnittlich 67,68 % des Gesamtgeschäftsumfanges (inkl. ärztlichem Tätigkeitsbereich).

Es kann daher nicht von einer untergeordneten Bedeutung des Geschäftsbereiches der Hausapotheke gesprochen werden, sondern von einer eindeutig dominierenden Bedeutung. Der Hauptgeschäftsbereich meines Klienten ist die Hausapotheke (die Versorgung der Bevölkerung mit Arzneimitteln gem. Apothekengesetz), wenngleich aus apothekenrechtlichen Gründen das Betreiben einer Hausapotheke nur durch Ärzte für Allgemeinmedizin und nur dann zulässig ist, wenn der Arzt niedergelassen ist, d.h. auch eine Ordination betreibt.

Die oa als "gemischt genutzt" bezeichneten Betriebsräumlichkeiten werden ua vom Personal für die Verwaltungsarbeiten im Zusammenhang mit der Hausapotheke verwendet, wie zB Lagerbewirtschaftung, Lagerumschichtung vom Reservelager (Apothekenlager 2) zum Hauptlager (Apothekenlager 1), Reinigung von Geräten und Einrichtungen gem. ABO 2005 sowie Arzneimittelvorratsbehältnissen, Bestellwesen, Lieferkontrolle, Geschäftsabwicklung und manuelle Arzneimittel-und Transportbehältermanipulation mit den Zustellern der Lieferapotheken, Anbringen aushangpflichtiger Hausapothekeninformationen, Erteilen von Verfügbarkeits-und Preisauskünften, Auflegen von Arzneimittelinformationen (Mitteilungsblätter, Produktinformationen etc.) im Warteraum, Führen der Hausapotheken-

Kassa, Sammlung der behördlichen Mitteilungen, Prüfprotokolle und Verfügungen etc. Kunden der Hausapotheke halten sich im Warteraum auf, bis sie zum Verkaufsgespräch zum Arzt gerufen werden. Sie benutzen - wie die Patienten des ärztlichen Geschäftsbereichs auch - die sanitären Einrichtungen. Im "Personalraum" befindet sich eine kleine Teeküche für das Personal und Gäste; ein Kaffeetisch und ein Utensilien-Vorratsschrank.

Bei einem Betriebsgebäude das Betriebsräumlichkeiten umfasst, die

a) zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen (64,72 m², s.o. "ärztliche Tätigkeit"),

b) zur Ausführung ausschließlich steuerpflichtiger Umsätze verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG gegeben (16,04 m², s.o. "HAP-Lager"),

c) zur Ausführung sowohl steuerpflichtiger als auch steuerfreier Umsätze verwendet werden, muss ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt (118,08 m², s.o. "gemischte Nutzung").

In den oa mit "gemischte Nutzung" bezeichneten Betriebsräumlichkeiten werden überwiegend steuerpflichtige Hausapothekenumsätze bewirkt (sowohl geschäftsfall- als auch umsatzbezogen). Grundsätzlich verlangt das Gesetz eine Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhanges der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Im gegenständlichen Fall ist eine im Schätzungswege vorgenommene Vorsteueraufteilung in Anlehnung an das durchschnittliche Umsatzverhältnis (67,68 %) eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung."

Im Prüfungsbericht vom 31.8.2010 traf der Außenprüfer zu diesem Punkt folgende Feststellung:

„Tz. 1 Vorsteuer Gebäudekosten

In der am 03.08.2010 vorgelegten Stellungnahme durch den steuerlichen Vertreter erfolgte eine Aufteilung der betrieblich genutzten Räumlichkeiten nach der Nutzfläche in:

ausschließlich genutzt für die ärztliche Tätigkeit

ausschließlich genutzt für das HAP Lager

gemischte Nutzung

Im Zuge der Sachverhaltsermittlung durch die Betriebsprüfung ist die Aufteilung entsprechend zu korrigieren.

Apothekenlager 2 und Verbindungsgang:

Im Zuge der Betriebsbesichtigung am 1.6.2010 durch die Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der laut Bauplan bezeichnete Raum „Weinkeller“ auch für die Lagerung von Ordinationsmaterial genutzt wird. Die Zuordnung als „gemischt genutzt“, wie sie bei der im ersten Schritt vorzunehmenden Aufteilung der betrieblichen und privaten Bereiche getroffen wurde, ist daher korrekt. Dasselbe gilt für den „Verbindungsgang“. Bei der in weiterer Folge vorzunehmenden Aufteilung der rein betrieblichen Gebäudeteile in „umsatzsteuerpflichtigen

Bereich" und „umsatzsteuerfreien Bereich" (zweiter Schritt) sind diese Räumlichkeiten nicht mehr einzubeziehen.

Sprechzimmer 1 und Sprechzimmer 2:

Gemäß [§ 28 Abs 1 Apothekengesetz](#) ist den Ärzten die Abgabe von Arzneimitteln im Rahmen der ärztlichen Hausapotheke gestattet. Die Information und Beratung über Arzneimittel ist den öffentlichen Apotheken vorbehalten (vgl §§ 1 Abs 2 Z 7 ABO 2005).

Gemäß § 56 Abs 1 ABO 2005 muss zur Lagerung und Abgabe von Arzneimitteln mindestens ein Raum zur Verfügung stehen, wobei dieser Raum sowie allenfalls vorhandene weitere Räume der ärztlichen Hausapotheke zu anderen Zwecken nicht verwendet werden dürfen. Die Abgabe der Arzneimittel hat nur in den dafür vorgesehenen Räumen (ärztliche Hausapotheke) zu erfolgen.

Daraus folgt, dass die ärztlichen Sprechzimmer ausschließlich für ärztliche Leistungen genutzt werden. Die Sprechzimmer sind daher bei der Aufteilung als "ausschließlich genutzt für die ärztliche Tätigkeit" zu berücksichtigen.

Die Vorsteuer ist daher wie in den Beilagen dargestellt zu korrigieren."

Beilage Aufteilung nach Nutzfläche lt. BP:

	M ²	Ausschließlich genutzt für die ärztliche Tätigkeit	Ausschließlich genutzt für das HAP-Lager	Gemischte Nutzung
Therapieraum	43,95	43,95		
Weinkeller-Lager Tz 1				
Verbindungsgang Tz 1				
Therapieraum	12,60	12,60		
Apotheke	9,84		9,84	
Sprechzimmer 1	15,75	15,75		
Sprechzimmer 2	17,58	17,58		
Empfang	31,04			31,04
Windfang	8,70			8,70

Personalraum	8,25			8,25
Infusionsraum	5,51	5,51		
Labor	2,66	2,66		
Behinderten-WC	2,97			2,97
WC	1,75			1,75
Warteraum	<u>18,18</u>			<u>18,18</u>
	178,78 m ²	98,05 m ²	9,84 m ²	70,898 m ²
In Prozent:	100%	54,84%	5,50%	39,65%

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und teilte die Vorsteuern wie vom Prüfer berechnet auf: 39,42% der gesamten aus der Gebäudeerrichtung resultierenden Vorsteuern wurden als betrieblich veranlasst anerkannt (2006 € 24.834,01 und 2007 € 29.015,56). Diese Vorsteuern wurden laut der oben stehenden Aufteilung mit 54,84% den unecht befreiten Umsätzen zugeordnet, mit 5,5% den steuerpflichtigen Umsätzen aus der Apotheke zugerechnet und mit 39,65% als gemischt genutzt beurteilt, wobei die gemischt genutzten Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel (67% Apothekenumsätze) aufgeteilt wurden. Es ergingen daher nach Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechend geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 – 2008.

In der Umsatzsteuererklärung für 2009 machte der Bw. Vorsteuern aus den laufenden Kosten der Arztpraxis und der Hausapotheke geltend und beantragte den Vorsteuerabzug entsprechend dem Umsatzschlüssel dieses Jahres (71,65%). Bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer gewährte das Finanzamt diese Vorsteuern nur im Ausmaß von 9,12% als auf die Apotheke entfallend. Dies entspricht dem Verhältnis der Fläche des Apothekenlagers zu den rein für die ärztliche Tätigkeit genutzten Flächen.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 – 2009 und gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 – 2008 erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Mit dem Zitat der Betriebsprüfung, dass die Information und Beratung über Arzneimittel den öffentlichen Apotheken vorbehalten sei, versuche die Betriebsprüfung darzustellen, dass eine Beratung durch den Hausapotheker nicht ordnungskonform wäre und in der Praxis nicht stattfinden dürfe. Demzufolge dürfte in Gemeinden mit Hausapothekenversorgung der Arzt nur die Ausfolgung der Medikamente vornehmen, und die Kunden müssten mit dem Medikament zur Beratung und Informationseinholung eine öffentliche Apotheke aufsuchen. In der Praxis könne dies nicht nachvollzogen werden. Weiters gehe aus dem Betriebsprüfungs-

bericht hervor, dass der Prüfer unter dem Begriff „ärztliche Hausapotheke“ nur den Lagerraum verstehe. Mit diesem Begriff sei jedoch der gesamte Betrieb mit all seinen verwendeten Räumen gemeint. Der Lagerraum einer Hausapotheke bestehe nur aus Regalen auf engstem Raum mit den einsortierten Arzneimitteln und dürfe von Betriebsfremden nicht betreten werden (so wie in der öffentlichen Apotheke). Was in der öffentlichen Apotheke die Offizin sei, sei bei der Hausapotheke das Sprechzimmer. Hier finde die Beratung und Information der Kunden sowie die Abgabe der Arzneimittel statt. Einer ärztlichen Hausapotheke seien räumlich alle jene Bereiche zuzuordnen, die für den Betrieb funktional erforderlich seien und auch tatsächlich dafür verwendet würden, wobei die gesetzes- und verordnungskonforme Verwendung der Betriebsräume in ärztlichen Hausapotheken durch sogenannte Hausapothekenvisitationen der zuständigen Behörden laufend überprüft werde. Es sei daher nicht richtig, dass die ärztlichen Sprechzimmer ausschließlich für ärztliche Leistungen genutzt würden. Tatsache sei vielmehr, dass die Sprechzimmer sowohl für ärztliche Leistungen als auch für die umsatzsteuerpflichtige Abgabe von Medikamenten genutzt würden, zumal nur der Arzt selbst die Abgabe von Arzneimitteln durchführen dürfe. Es werde daher beantragt, die Sprechzimmer und die sonstigen für den Hausapothekenbetrieb tatsächlich verwendeten Räumlichkeiten bei der Aufteilung der Vorsteuern entsprechend zu berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Dem Bw. wurde in einem ausführlichen Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vorgehalten, dass nach der Apothekenbetriebsordnung (ABO) die ärztliche Hausapotheke der Versorgung der Patienten diene, die vom niedergelassenen Arzt behandelt werden. Die Abgabe von Arzneimitteln an Nicht-Patienten sei nur in besonderen Fällen zulässig. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sei der Arzt im Rahmen seiner ärztlichen Tätigkeit zur Beratung und Information über die von ihm verordneten Medikamente verpflichtet. Die reine Medikamentenabgabe sei gegenüber der ärztlichen Tätigkeit zeitlich derart untergeordnet, dass sie zu vernachlässigen sei. Bei der Verwendung der Räumlichkeiten sei auch die zeitliche Komponente der Tätigkeiten mit einzubeziehen. Es sei offensichtlich, dass bei einem Allgemeinmediziner der weitaus größte Teil der Zeit für die ärztliche Tätigkeit aufgebracht werde. Auch das Wartezimmer diene in erster Linie den Patienten, die den Arzt wegen seiner ärztlichen Leistung aufsuchen und müsse daher der unecht befreiten Tätigkeit zugeordnet werden. Kunden, die nur ein Medikament kaufen wollten, würden nicht im Wartezimmer warten, bis sie an die Reihe kämen, um ins Sprechzimmer des Arztes gerufen zu werden.

In seiner Stellungnahme dazu führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass die Darstellung des Wartezimmers betreffend nicht der Praxis entspreche. Es wäre wohl auch

schwer begründbar, warum „Fremdpatienten“ den eigenen Patienten vorgezogen werden sollten und könnte auch den wartenden Eigenpatienten wohl kaum erklärt werden (von Ausnahmefällen abgesehen). Wenn in Sonderfällen zB Dauermedikamente gleichbleibender Art im Empfangsbereich – nach Konsultierung des Arztes – abgegeben würden, könne davon nicht auf den „Normalfall“ der Medikamentenabgabe geschlossen werden. Die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass die Beratung über Medikamente zur ärztlichen Tätigkeit gehöre und für eine zusätzliche Beratung durch den Arzt „quasi als Apotheker“ kein Raum verbleibe, würde dazu führen, dass auch für öffentliche Apotheker kein Raum für eine zusätzliche Beratung verbliebe. Diese Auffassung könne weder der Lebenserfahrung noch der ABO entnommen werden. Die ABO fordere sogar als wesentliches Element der apothekerlichen Berufsausübung die Information und Beratung. Dies müsse auch sinngemäß für die Hausapotheken gelten. Es sei zwar richtig, dass der überwiegende zeitliche Anteil für die ärztliche Tätigkeit aufgewendet werde, allerdings werde nicht gewürdigt, dass die tatsächlichen Ordinationszeiten von Allgemeinmedizинern mit Hausapotheke weit über jenen von Allgemeinmedizинern ohne Hausapotheke lägen, woraus hervorginge, dass dies dem Zeitaufwand für die Medikamentenabgabe zuzurechnen sei.

Zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters verfasste das Finanzamt eine Stellungnahme, in der es darauf hinwies, dass die Verabreichung von apotheken-, aber nicht rezeptpflichtigen Arzneimitteln dem Arzt mit Hausapotheke nicht gestattet sei. Hinsichtlich der ärztlichen Sprechzimmer und des Warteraumes schließe sich das Finanzamt der Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates vollinhaltlich an. Wenn der Berufungswerber die Ansicht vertrete, die Geschäftstätigkeit einer Hausapotheke sei steuerlich nicht anders als die einer öffentlichen Apotheke zu behandeln, so lasse er unberücksichtigt, dass er auch im Rahmen der Hausapotheke als Arzt und nicht als Apotheker tätig werde und lediglich die gesetzlich zulässige Lieferung von Medikamenten aus der Hausapotheke keine Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit darstellten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall herrscht zwischen dem Berufungswerber und der Abgabenbehörde grundsätzlich Einigkeit über die Aufteilung der Vorsteuern nach einem Flächenschlüssel. Streit besteht zwischen den Parteien jedoch darüber, welche Räumlichkeiten in die Berechnung des Flächenschlüssels als gemischt genutzte Räume einzubeziehen sind, konkret, ob die beiden Sprechzimmer des Bw. ausschließlich der ärztlichen Tätigkeit zuzuordnen sind oder ob sie auch den Apothekenumsätzen zuzuordnen sind. Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat sind darüber hinaus Zweifel aufgetaucht (denen sich das Finanzamt mittlerweile angeschlossen hat), ob die vom Finanzamt vorgenommene Zuordnung des Wartezimmers zu

den gemischt genutzten Räumen und daher der Vorsteuerabzug nach dem Umsatzschlüssel für diese Fläche zu einem sachgerechten Ergebnis führt.

Gemäß [§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Vom Vorsteuerabzug sind gemäß § 12 Abs 3 leg. cit. unter anderem ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer die Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. in Anspruch nimmt. Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer nach [§ 12 Abs 4 UStG 1994](#) die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen. Anstelle einer Aufteilung nach Abs 4 kann der Unternehmer nach Abs 5 leg. cit.

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder
2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs 3 führenden Umsätzen und den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Nach dem 6. Absatz des § 12 UStG 1994 ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs 5 ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5 %, mindestens aber um EUR 75,--, oder um mehr als EUR 750,-- höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs 4 ergibt.

Das Umsatzsteuergesetz sieht somit drei Möglichkeiten der Vorsteueraufteilung vor:

- die Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit
- die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis (Umsatzschlüsselverfahren)
- die kombinierte Methode (Zuordnung nach wirtschaftlichem Zusammenhang, soweit möglich, ansonsten Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis).

Grundsätzlich hat der Unternehmer zwischen diesen Methoden ein Wahlrecht, welches allerdings durch § 12 Abs 6 UStG insofern eingeschränkt wird (Ausschluss von ungerechtfertigten Steuervorteilen), als die Inanspruchnahme des Umsatzschlüsselverfahrens nicht zu einem wesentlich höheren Betrag an abziehbarer Vorsteuer führen darf, als sich bei exakter Aufteilung ergeben würde (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 177).

Das Gesetz verlangt eine Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhanges der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (Ruppe, aaO, § 12 Tz 179 mit Judikaturhinweisen). Bei Vorsteuerbeträgen, die sowohl mit unecht steuerfreien als auch mit anderen Umsätzen im Zusammenhang stehen, muss ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Eine bestimmte Vorgangsweise schreibt das Gesetz hierfür nicht vor. Fehlen die Grundlagen für eine sachgerechte exakte Zuordnung dieser gemischten Vorsteuerbeträge nach [§ 12 Abs 4 UStG 1994](#), so ist zu schätzen (Ruppe, aaO, § 12 Tz 181f.).

Nach der herrschenden Auffassung ist grundsätzlich jede im Gesetz vorgesehene Methode zulässig, die im Einzelfall eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet (siehe etwa VwGH 6.3.1989, [87/15/0087](#)). Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 18.10.2007, RV/0085-L/04 bei einem praktischen Arzt mit Hausapotheke als Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuern das Flächenausmaß des Gebäudes als zutreffend beurteilt. Im dort zu entscheidenden Fall wurde ein Apothekenraum zur Lagerung von Medikamenten (Nutzfläche 12,8 m²) zur Gänze den steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet, und der Windfang und der Empfangsraum (48,1 m²) wurden als gemischt genutzt beurteilt. Diese Entscheidung wurde vom VwGH mit Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0289 als rechtmäßig beurteilt. Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu aus:

„Wenn die belangte Behörde für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke den Flächenschlüssel als sachgerechten Aufteilungsmaßstab angesehen hat, kann das nicht als rechtswidrig angesehen werden. Hierbei kommt es lediglich auf die Flächen an, die unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke oder der Tätigkeit als praktischer Arzt dienen. Für erstere finden der im Bauplan mit "Apotheke" bezeichnete Raum zur Gänze und die mit "Windfang" und "Empfangsraum" bezeichneten Räumlichkeiten teilweise Verwendung. Der Umstand, dass die Nutzung der anderen, der Ordination dienenden, Räume Auswirkungen auf den Hausapothekeumsatz insofern haben, weil die dort gestellte Diagnose und die Therapie regelmäßig zu einem Medikamentenumsatz führen, bedeutet nicht, dass auf diesen Flächen die Hausapothekeumsätze bewirkt werden...

Es ist nicht zweifelhaft, dass die Aufteilung nach dem vom Beschwerdeführer gewünschten Umsatzschlüssel zu Ergebnissen führt, die mit der von der belangten Behörde zutreffend vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung in erheblichem ([§ 12 Abs. 6 UStG 1994](#)) Widerspruch stehen."

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes deckt also jedenfalls die Anwendung eines Flächenschlüssels und auch die Zuordnung von Räumen zu einer gemischten Verwendung. Dies steht im vorliegenden Verfahren auch grundsätzlich außer Streit. Strittig ist die Zuordnung der ärztlichen Sprechzimmer und des Warteraumes zu den gemischt genutzten Räumen und die sich daran anschließende Aufteilung der entsprechenden Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel (im Streitzeitraum zwischen 67% und knapp 72%).

Die Argumentation des Bw. geht im Wesentlichen in die Richtung, dass in den Sprechzimmern Medikamentenumsätze getätigt würden, weil der Arzt dort die Medikamentenabgabe und die Beratung über die verschriebenen Medikamente vornehme. Im Wartezimmer nähmen auch „Fremdpatienten“ als Kunden der Hausapotheke Platz. Dieses Vorbringen vermag den Unabhängigen Finanzsenat aus den folgenden Gründen nicht zu überzeugen:

Nach [§ 30 Apothekengesetz](#) berechtigt die Bewilligung zur Haltung einer ärztlichen Hausapotheke einen praktischen Arzt zur Verabreichung von Arzneimitteln an die in seiner Behandlung stehenden Personen, sofern die Behandlung nicht an einem Ort, an dem eine öffentliche Apotheke vorhanden ist, oder im Umkreis von vier Straßenkilometern, gemessen von der Betriebsstätte einer öffentlichen Apotheke, stattfindet. Mit dem Arzneimittel ist dem Patienten stets das vorschriftsmäßig ausgefertigte und taxierte Rezept auszufolgen. Der hausapothekenführende Arzt ist berechtigt und verpflichtet, ein Arzneimittel aus der ärztlichen Hausapotheke zu verabfolgen, wenn es von einem anderen Arzt verordnet wurde und aus einer öffentlichen Apotheke nicht mehr rechtzeitig beschafft werden könnte.

Die Hausapotheke muss von dem Arzte selbst geführt und darf daher nicht durch einen Dritten betrieben oder verpachtet werden. In der Hausapotheke dürfen Hilfskräfte zum selbständigen Dispensieren von Arzneien nicht verwendet werden (§ 31 ApothekenG).

Die Apothekenbetriebsordnung 2005 (ABO 2005) sieht für ärztliche Hausapotheken folgende hier relevante Anordnungen vor:

§ 55 Abs 1: Die ärztliche Hausapotheke ist vom Arzt/von der Ärztin persönlich zu führen. Er/sie hat die Arzneimittelabgabe selbst durchzuführen. Hilfskräfte dürfen zur Arzneimittelabgabe nicht herangezogen werden.

§ 56 Abs. 1 Ärztliche Hausapotheken müssen mindestens einen Raum zur Lagerung und Abgabe von Arzneimitteln aufweisen. Dieser Raum sowie allenfalls vorhandene weitere Räume der ärztlichen Hausapotheke dürfen zu anderen Zwecken nicht verwendet werden. Die Gesamtfläche der ärztlichen Hausapotheke hat dem Versorgungsauftrag zu entsprechen.

Nach der Konzeption des Apothekengesetzes ist die Heilmittelversorgung der Bevölkerung primär Aufgabe der öffentlichen Apotheken (bzw. der in ihnen tätigen wissenschaftlich vorgebildeten Magister der Pharmazie). Die ärztliche Hausapotheke hat Surrogatfunktion für

die Fälle, in denen eine öffentliche Apotheke nicht vorhanden ist (Prinz, Apothekengesetz, § 29 und die dort zitierte Judikatur des VfGH und des VwGH; siehe auch www.apotheker.or.at). Das Gesetz normiert eindeutig, dass eine ärztliche Hausapotheke nur dazu dient, die eigenen Patienten des Arztes mit Medikamenten zu versorgen, und zwar auf Grund einer (eigenen) ärztlichen Verschreibung. Die Abgabe von rezeptpflichtigen Medikamenten an Nichtpatienten darf nur in genau geregelten Ausnahmefällen vorgenommen werden und ist nach der festen Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates von völlig untergeordneter Bedeutung. Wer einen Facharzt in einer größeren Stadt aufsucht, wird in aller Regel die verschriebenen Medikamente gleich vor Ort in einer öffentlichen Apotheke besorgen. Dazu kommt, dass es für öffentliche Apotheken eine Betriebspflicht, Regelungen über Öffnungszeiten und ein Bereitschaftssystem gibt, die für ärztliche Hausapotheken nicht bestehen (siehe § 8 ApothekenG). Die Fälle, in denen eine öffentliche Apotheke nicht rechtzeitig erreichbar ist, werden also nur Ausnahmefälle sein, zumal davon auszugehen ist, dass in akuten Notfällen ohnehin die ärztliche Leistung des hausapothekenführenden Arztes erforderlich ist. Die Abgabe nicht verschreibungspflichtiger Medikamente durch die Hausapotheke ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Es handelt sich bei den Medikamentenumsätzen eines hausapothekenführenden Arztes also zum weitaus überwiegenden Teil (eventuell sogar nahezu ausschließlich) um Medikamente, die der Arzt selbst zuvor verschrieben hat. Zur Beratung und Information über die von ihm verordneten Heilmittel ist der Arzt aber im Rahmen seiner ärztlichen Tätigkeit verpflichtet (§ 2 iVm [§ 51 Ärztegesetz 1998](#)). Das öffentliche Gesundheitsportal Österreichs des Bundesministeriums für Gesundheit (www.gesundheit.gv.at) gibt dazu Folgendes an:

"Ist eine medikamentöse Therapie notwendig, prüft Ihre Ärztin/Ihr Arzt, welches Medikament für Sie infrage kommt. Um Wechselwirkungen mit anderen Medikamenten zu vermeiden, ist es wichtig, dass Sie Ihre Ärztin/Ihren Arzt darüber informieren, welche Medikamente (auch rezeptfreie) Sie bereits einnehmen. Als Medikamente gelten beispielsweise auch Nahrungsergänzungsmittel, alternativmedizinische Arzneien wie homöopathische Mittel, Bachblüten, Vitamin- und Pflanzenpräparate.

Können Wechselwirkungen mit anderen Arzneien ausgeschlossen werden, erhalten Sie ein Rezept, das Sie in allen öffentlichen Apotheken Österreichs einlösen können. Die Prüfung möglicher Wechselwirkungen führt Ihre Ärztin/Ihr Arzt über die eigene Praxis-Software oder per e-Medikation durch.

Das Rezept enthält unter anderem Daten der ausstellenden Ärztin/des ausstellenden Arztes, Ihre Versicherungsdaten sowie Art und Dosierung des Medikaments. Mit diesem Rezept können Sie Medikamente in jeder öffentlichen Apotheke und der Hausapotheke der behandelnden Ärztin/des behandelnden Arztes abholen.

Jede Patientin/jeder Patient das Recht, von der Ärztin/dem Arzt aufgeklärt zu werden. Und zwar über:

*den eigenen Gesundheitszustand,
mögliche Diagnose- und Behandlungsarten,
die Risiken und Folgen dieser Diagnose- und Behandlungsarten und
voraussichtlich anfallende Kosten.*

Erfolgen soll all dies in einer Art, die den Umständen angemessen ist und der Persönlichkeit und Bildung der Patientin/des Patienten entspricht. Die Patientin oder der Patient kann freiwillig auf die Aufklärung verzichten. Zudem haben Patientinnen und Patienten das Recht zu erfahren, wie sie selbst bei der Behandlung mitwirken und ihr Leben führen können, um die Therapie zu unterstützen.

Die Aufklärung kann dann unterbleiben oder zeitlich verknüpft werden, wenn die Behandlung für das Wohl der Patientin/des Patienten dringend notwendig ist, wenn also durch das Aufklärungsgespräch wertvolle Zeit verstreichen würde.

Was für die Patientin/den Patienten die Patientencharta darstellt, ist für die Ärztin/den Arzt vor allem das Ärztegesetz: Demnach ist die Ärztin/der Arzt verpflichtet, einerseits Aufzeichnungen über die Beratungen oder die Behandlungen zu führen, andererseits „der zu beratenden oder zu behandelnden oder zu ihrer gesetzlichen Vertretung befugten Person alle Auskünfte zu erteilen“.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist es damit klar erwiesen, dass die Information über verordnete Medikamente sowie das Stellen und Beantworten von Fragen zur ärztlichen Leistung zu zählen sind. Zu den Medikamentenumsätzen kann also nur die Abgabe (körperliche Übergabe) der Medikamente zu rechnen sein, die – wenn sie wirklich, wie vom Bw. behauptet, „im Normalfall“ im Sprechzimmer erfolgen sollte – von zeitlich absolut untergeordneter Bedeutung ist. In der Literatur zur Aufteilung von Vorsteuern wird nämlich auch die Meinung vertreten, dass dem Gesetzesauftrag, den Vorsteuerabzug insoweit zu gewähren, als der Gegenstand bzw. die bezogene Leistung für besteuerte Umsätze verwendet wird, im Wege einer sachgerechten Schätzung nachzukommen ist. Eine solche wird sich bei räumlicher Mischnutzung an den räumlichen und bei zeitlicher Mischnutzung an den zeitlichen Nutzungsverhältnissen orientieren (Krumenacker, Umsatzsteuer-Rundschau, Heft 13/2007, Pkt.IX, 2., Fußnote 122).

Daraus erhellt, dass auch dem zeitlichen Moment Bedeutung zukommt. Die körperliche Übergabe der Medikamente ist aber gemessen an der ärztlichen Leistung von vernachlässigbarer zeitlicher Bedeutung. Der Bw. führt selbst aus, dass der überwiegende zeitliche Anteil zwar für die ärztliche Tätigkeit aufgewendet wird, dass aber die tatsächlichen Ordinationszeiten von Allgemeinmediziner*innen mit Hausapotheke weit über jenen von

Allgemeinmediziner ohne Hausapotheke lägen, woraus hervorgehe, dass dies dem Zeitaufwand für die Hausapotheke zuzurechnen sei. Für dieses Vorbringen bleibt der Bw. allerdings jeglichen Beweis schuldig. Im Übrigen sind "tatsächliche Ordinationszeiten" für die Abgabenbehörde auch nicht recherchierbar, weil sie wohl nicht mit den Ordinationszeiten übereinstimmen, die ein Arzt üblicherweise auf seinem Ordinationsschild anführt.

Zur Abgabe der Medikamente gesteht der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung selbst zu, dass Dauermedikamente gleichbleibender Art im Empfangsbereich abgegeben werden. Daraus wird aber auch klar, dass das Wartezimmer und die Sprechzimmer ausschließlich von Personen benützt werden, die, sollten sie abschließend Medikamente erwerben, zuvor als eigene Patienten des Arztes mit einer ärztlichen Leistung samt Verordnung eines Heilmittels und Ausstellen eines Rezeptes versorgt wurden. Die Menschen, die im Wartezimmer Platz nehmen, warten also als Patienten und nicht unmittelbar als Apothekenkunden. Die Nutzung des Wartezimmers unterscheidet sich damit in nichts von der Nutzung des Wartezimmers eines Arztes ohne Hausapotheke. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es nur auf Flächen an, die unmittelbar dem Bewirken von Medikamentenumsätzen dienen (VwGH 23.2.2010, [2007/15/0289](#)). Diese Voraussetzung trifft nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates auf das Wartezimmer nicht zu.

Abschließend wird noch einmal darauf hingewiesen, dass im vom Verwaltungsgerichtshof zu beurteilenden Fall das Sprechzimmer und das Wartezimmer flächenmäßig vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen waren und dies auch hinsichtlich des Wartezimmers vom Verwaltungsgerichtshof nicht beanstandet wurde (VwGH 23.2.2010, [2007/15/0289](#)).

Im gegenständlichen Fall waren also die Umsatzsteuerbescheide für 2006 und 2007 dahingehend abzuändern, dass – entgegen der ursprünglichen Ansicht des Finanzamtes – auch die Fläche des Wartezimmers nicht zu den gemischt genutzten Räumen zu zählen ist und ein Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Fläche zur Gänze zu versagen ist. Der Umsatzsteuerbescheid für 2008 wurde vom Finanzamt wegen Feststellungen der Außenprüfung geändert, die unangefochten geblieben sind. Die Berufung dagegen war daher als unbegründet abzuweisen. Der Umsatzsteuerbescheid für 2009 war ebenfalls zu ändern, allerdings zu Gunsten des Bw. Das Finanzamt hat in diesem Jahr bislang einen Vorsteuerabzug nur hinsichtlich der Fläche des Apothekenlagers gewährt und die gemischt genutzten Flächen zur Gänze außer Betracht gelassen. Der Unabhängige Finanzsenat vertritt dazu die Ansicht, dass auch hinsichtlich der laufenden Kosten der Vorsteuerabzug im gleichen Ausmaß gewährt werden kann wie hinsichtlich der Errichtungskosten. Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Steuer ist dem Anhang zu entnehmen.

Zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden ist anzumerken, dass das gegenständliche Berufungsvorbringen auf den Einkommensteuerbescheid 2006 ohne Auswirkung blieb. Die Berufung gegen diesen Bescheid war daher als unbegründet abzuweisen. Die Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008 waren als Konsequenz der geänderten umsatzsteuerlichen Beurteilung zu ändern. Die durch den Unabhängigen Finanzsenat als nicht abzugsfähig beurteilte Vorsteuer aus den Errichtungskosten ist zu aktivieren und zur AfA zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Berechnungsblätter

Salzburg, am 15. Mai 2012