



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. A und die weiteren Mitglieder Mag. B, Mag. C und Dr. D über die Berufungen der Bw, xx, yyyy, vertreten durch steuerlichen Vertreter, vom 7. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Amtspartei, vom 26. März 2009 betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie die Berufung vom 18. März 2009 gegen die Bescheide vom 4. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 nach der am 17. Juli 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Fachärztin für Augenheilkunde. Sie übt ihre Tätigkeit in Ordinationsräumlichkeiten aus, deren flächenmäßige Größe einschließlich des Vorraumes mit Empfangsraum, drei Behandlungsräume und eines Behandlungsraumes für Kontaktlinsen rund 175 m² beträgt. Außerdem gab sie an, gemeinsam mit ihrem Ehegatten das in den Jahren 2003 bis 2006 errichtete private Wohnhaus xxxx, in einem Ausmaß von 22%, das sind 90,85 m² für berufliche Zwecke zu nutzen.

Die Bw. machte für die Streitjahre Vorsteuerbeträge in Höhe von 32.091,73 € (2006) und 2.834,47 € (2007) geltend, die ausschließlich auf den zu privaten Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil entfielen. Außerdem berücksichtigte sie im Rahmen der Einkommensteuererklärungen Abschreibungsbeträge für ein Arbeitszimmer in Höhe von jeweils 3.454,00 € in den Jahren 2006 und 2007.

Der Prüfer besichtigte am 6. Juli 2007 das von der Bw. und ihrem Ehegatten im Streitzeitraum gemeinsam im Ausmaß von 22% betrieblich genutzte Wohnhaus und stellte zur angegebenen beruflichen Nutzung fest, dass er kein Arbeitszimmer vorgefunden hätte. Der angeblich im Kellergeschoß gelegene Archivraum sei ein Durchgangsraum zum Heizraum gewesen, in dem sich lediglich ein alter Computer auf einem Tisch sowie ein Regal mit einigen Ordnern befunden hätten. Die Ausstattung des Raumes sei sehr einfach und im Vergleich zu einem Archiv von geringem Umfang gewesen. Neben dem Archivraum im Kellergeschoss wäre auch die Garage im Gesamtausmaß von 64,50 m² zur Hälfte (32,25 m²) betrieblich genutzt worden. Darüber hinaus habe die Bw. das Dachgeschoß, ausgenommen den Abstellraum und die Terrasse, somit eine flächenmäßige Größe in Höhe von 45,42 m² für kaufmännische Aufgaben, wie für die Erstellung der Buchhaltung, den Zahlungsverkehr und für Abrechnungen mit den Gebietskrankenkassen betrieblich verwendet.

Der Prüfer kam zum Ergebnis, dass die gesetzlichen Voraussetzungen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nicht erfüllt gewesen wären, demnach kein Arbeitszimmer vorgelegen wäre und außerdem wegen der bestehenden Ordinationsräumlichkeiten keine Notwendigkeit für ein Arbeitszimmer festgestellt werden könnte. Er bestätigte auch im weiteren Verfahren, dass die von der Bw. mit der Berufung vorgelegten Fotos, die die betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten im Privathaus belegen sollten, dem seinerzeitigen Augenschein durch die Betriebsprüfung entsprochen hätten. Eine ausschließliche betriebliche Nutzung dieser Räume sei damals nicht überprüft worden, zumal die Bw. ihre Tätigkeit in eigenen Ordinationsräumlichkeiten ausgeübt habe.

Daraus ergebe sich, dass ein Vorsteuerabzug aus den getätigten Ausgaben nicht anzuerkennen gewesen sei (€ 32.091,73 für das Jahr 2006 und € 2.834,47 für das Jahr 2007).

Vor dem Hintergrund dieser Feststellungen des Prüfers verwies das Finanzamt in den Begründungsausführungen der Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 auf die Bestimmungen des § 12 Abs. 3 Z. 4 UStG 1994 iZm § 3a Abs. 1 Z. 1 UStG 1994, wonach bei gemischt genutzten Gebäuden ein Vorsteuerabzug für den privaten Anteil nicht zulässig wäre.

Dem Begründungsteil der Einkommensteuerbescheide ist zu entnehmen, dass die sich auf die Arbeitsräumlichkeiten des Wohnhauses entfallenden Abschreibungsbeträge nicht Einkünfte mindernd zu berücksichtigen gewesen wären, da die Voraussetzungen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d 2. Satz EStG 1988 nicht erfüllt wären.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 brachte die Bw. vor, dass sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten, einem Arzt, das Privathaus im Verhältnis 50:50 im Zeitraum 2003 bis 2006 erbaut habe. Dieses Gebäude werde zu 22% betrieblich genutzt. Die Bw. benütze ein Zimmer im Kellergeschoß als Aktenarchiv sowie das ganze Obergeschoß als Büroräume für ihre ärztliche Tätigkeit. In diesen Räumen befänden sich ein Schreibtisch mit Computer sowie Regale mit Fachliteratur und Akten. Die Bw. sei auch außerhalb der Ordinationszeiten für ihre Patienten über ein Mobiltelefon erreichbar gewesen und deshalb wäre für eine telefonische Beratung der Zugang zu den ärztlichen Daten auch von den Räumlichkeiten am xxx erforderlich. Insbesondere könnten kaufmännische Aufgaben aus Gründen der Vertraulichkeit und mangels Zeit nicht in der Ordination sondern in den Abendstunden oder an den Wochenenden erledigt werden. Gleichzeitig sei eine laufende Weiterbildung im Bereich der ärztlichen Tätigkeit extrem wichtig. Auch dazu sei ein eigenes Zimmer im Wohnungsverband unbedingt erforderlich, um so eine laufende Fortbildung mit Hilfe neuester Fachliteratur, Internetzugang etc. gewährleisten zu können. Die Besichtigung des besagten Hauses hätte eindeutig ergeben, dass ein Raum zu Archivzwecken, die Garage für den betrieblichen Pkw und das gesamte Obergeschoß für betriebliche Zwecke genutzt werden. Die Bw. beantragte daher die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2006 und 2007. Durch Einbezug der Afa für das Arbeitszimmer in die Betriebsausgaben würden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit 67.781,47 € für das Jahr 2006 und 12.534,48 € für das Jahr 2007 betragen und würde sich daraus eine Gutschrift in Höhe von 13.574,26 € (2006) und 39.346,62 € (2007) ergeben.

Die Bw. hat am 24. August 2007 Fotos von den Arbeitsräumlichkeiten vorgelegt und eine Aufstellung der bereits oben dargelegten Nutzung des Wohnhauses übermittelt. Diese umfasst bei einer Gesamtwohnfläche in Höhe von 478,28 m² auch gemischt genutzte Räumlichkeiten im Keller (Stiegenhaus, Gang, WC und Installationsräume) im Ausmaß von 33,20 m², im Erdgeschoß (Stiegenhaus, WC und Windfang) von 17,38 m² und im Obergeschoß (Stiegenhaus) von 5,92 m² somit im Gesamtausmaß von 56,50 m². Die gemeinsame

betriebliche Nutzung des Hauses habe 90,85 m², das seien 22% und der privat verwendete Anteil des Hauses würde 330,93 m² betragen.

In der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. vor:

„Die gesetzlichen Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG sind erfüllt. Entgegen der Feststellung des Prüfers, ergab sich aus der Besichtigung eindeutig, dass ein Raum (Archivzwecke), die Garage für den betrieblichen Pkw und das gesamte Obergeschoß ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt wurden. Zum Beweis dafür dienten die vorgelegten Fotos, die am Tag der Betriebsbesichtigung aufgenommen wurden. Verfahrensgegenständlich sind Vorsteuerbeträge in Höhe von € 32.091,73 für das Jahr 2006 und € 2.834,47 für das Jahr 2007. Nach der Gesetzeslage kann für die Errichtung eines zum Teil betrieblich genutzten Gebäudes die volle Vorsteuer geltend gemacht werden. Die Bw. erzielte zwar Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit, sodass aufgrund der unecht steuerbefreiten Umsätze für den betrieblich genutzten Teil keine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte, dennoch ist ein solcher für den privaten Anteil auf Basis bisheriger EuGH-Urteile möglich. Dies betrifft die Gesetzeslage ab 1. Mai 2004. Das Finanzamt, das sich im Sinne des § 3a Abs. 1a Z. 1 UStG 1994 auf einen nicht steuerbaren Eigenverbrauch eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes und darauf beruft und dass korrespondierend dazu in § 12 Abs. 3 Z. 4 UStG ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes eingeführt wurde, stützte sich auf Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 RZ 2000 entsprechen die Auswirkungen der Neuregelung einem unecht steuerfreien Eigenverbrauch. Vom EuGH wurde jedoch in der Rechtssache Seeling, C-269/00 erkannt, dass die Ausnahmebestimmung der unechten Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden auf den Eigenverbrauch deshalb nicht anwendbar ist, da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich ist. Der Eigenverbrauch ist sohin steuerpflichtig, weshalb auch der Vorsteuerabzug zusteht. Ein Abweichen von diesem Regelfall im Sinne eines nichtsteuerbaren Eigenverbrauches war also nur dann gedanklich möglich, wenn die Ausnahmebestimmung von Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie überhaupt greift. Nach dieser Bestimmung wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den Privatbedarf des Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Mitgliedsstaaten könnten jedoch Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Der EuGH hat sich in der Rechtssache Kühne (EuGH 27.6.1989, C-50/88) direkt mit der Ausnahmebestimmung des Art. 6 Abs. 2 Satz 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auseinandergesetzt. Danach ist diese Ausnahmebestimmung eng auszulegen. Sie kann daher jedenfalls nicht die Wirkung haben, dass eine Besteuerung des Eigenverbrauches auch dann vorgesehen wird, wenn der bezügliche Gegenstand gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Aufgrund der engen Auslegung kann die Ausnahmebestimmung daher nur so gesehen werden, dass Mitgliedsstaaten auf die Besteuerung der Verwendung von Gegenständen verzichten können. Der Verzicht auf die Besteuerung des Eigenverbrauches eines gemischt genutzten Grundstückes war daher vom äußersten Wortsinn der Bestimmung noch gedeckt, obschon diese eng auszulegen ist. Eine völlig schrankenlose Verzichtsmöglichkeit der Mitgliedsstaaten würde jedoch dem erwähnten Prinzip der Neutralität, das vom EuGH stets betont wird, widersprechen.

Im Gegensatz zu Art. 6 Abs. 2, der den Verwendungseigenverbrauch den Dienstleistungen gleichstellt, stellt Art. 5 Abs. 6 den Entnahmeeigenverbrauch der Lieferung gleich. Auch Art. 5 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie kennt eine Ausnahmebestimmung. Entnahme für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zum Zwecke des Unternehmens fallen nämlich nicht unter den Eigenverbrauch. Dies bedeutet, dass sämtliche Entnahmen eines

Gegenstandes der Lieferung gleichgestellt werden sollen. Nur in ganz speziellen, wirtschaftlich offensichtlich nicht bedeutsamen Ausnahmefällen soll die Besteuerung hintangehalten werden. Im Ergebnis handelt es sich wohl um eine Vereinfachungsmaßnahme. Ein Ergebnis, das Ausnahmen bei Lieferungen nur sehr eingeschränkt, bei sonstigen Leistungen jedoch schrankenlos möglich wären, ist jedenfalls unbillig.

Eine weitere Ausnahmebestimmung von der Eigenverbrauchsbesteuerung kennt Art. 5 Abs. 8 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach die Mitgliedsstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Auch hier dürfen keine Wettbewerbsverzerrungen ausgelöst werden.

Es zeigt sich also zunächst, dass auch diese Ausnahmebestimmung, die ebenfalls im Bereiche der Leistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) bzw. des nach österreichischer Diktion Eigenverbrauchs zuzuordnen ist, einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich hat. Auch wird vom EuGH bzw. den jeweiligen Generalanwälten (EuGH vom 22.2.2001, Abbey National, C-408/98 und ebenso EuGH 29.4.2004, Fax World, C-137/02) ausgeführt, dass eine Vereinfachungsvorschrift vorläge. Es soll nicht eine hohe Umsatzsteuer bei der Übertragung des Gesamtvermögens ausgewiesen werden, die ohnedies wieder als Vorsteuer rückgeholt werden könnte. Es soll vielmehr vermieden werden, ein entsprechendes Umsatzsteuervolumen zahlungsflussmäßig abwickeln zu müssen. Der EuGH ist hinsichtlich der Frage ob Vorsteuern für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der nicht steuerpflichtigen Vermögensübertragung abzugsfähig sind, im Sinne des erwähnten Neutralitätsprinzips und der weitest möglichen Entlastung des Unternehmers zu dem Schluss gekommen, dass zwar wegen des direkten Zusammenhanges des Vorsteuerabzuges zu den nicht steuerpflichtigen Leistungen in einem gedanklich ersten Schritt der Vorsteuerabzug nicht zustehen würde, in einem weiteren Schritt jedoch eben auf Basis der erwähnten Grundprinzipien aufgrund einer Zuordnung der Vorumsätze zu den allgemeinen Umsätzen des Unternehmens die Vorsteuerentlastung sehr wohl stattfinden muss. Damit hat der EuGH sogar frühere, engere Judikatur hinter sich gelassen. Daraus ergibt sich aber, dass die Ausnahmebestimmung des Art. 5 Abs. 8 ebenfalls eng auszulegen ist und nur einen bestimmten Anwendungsbereich hat, jedenfalls also Art. 6 Abs. 2 kein unbeschränkter Anwendungsbereich zugemessen werden kann. Wenn aber die im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug zu sehende Auswirkung von Art. 5 Abs. 8 im Regelfall die Steuerneutralität ist (d.h. Vorsteuerabzug trotz Nichtsteuerpflicht des Umsatzes) so kann offensichtlich Art. 6 Abs. 2 keine Bedeutung dahingehend zugemessen werden, dass Mitgliedsstaaten hier schrankenlos wirtschaftlich bedeutsame Gegenstände (aber auch wieder nicht alle Gegenstände) von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausnehmen können, umgekehrt den Vorsteuerabzug ausschließen dürfen.

Bedeutsam ist weiter, dass die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in manchen Bestimmungen Abweichungen oder Einschränkungen der erwähnten Grundprinzipien insbesondere des Vorsteuerabzuges vorsieht. Diese Bestimmungen haben aber wiederum zum Inhalt, dass ihr Anwendungsbereich eng ist, sie also nur unter sehr eingeschränkten Bedingungen anwendbar sind, und dass eine Konsultation der Zustimmung eines weiteren Organs notwendig ist.

So ist nach Art. 17 Abs. 7 ein Ausschluss von Investitionsgütern oder anderen Gegenständen von der Vorsteuerabzugsregelung möglich, wenn diese aus Konjunkturgründen geschieht, und die in Art. 29 vorgesehene Konsultation eingehalten wird. Auch Art. 27 kennt als Vereinfachungsmaßnahmen bestimmte Sondermaßnahmen, die die Steuererhebung vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder –umgehungen verhüten sollen. Diese Maßnahmen dürfen die im Stadium des Endverbrauchs fällige Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

Auch hier ist eine nur sehr enge Einschränkung des allgemeinen Grundprinzips der Wettbewerbsneutralität möglich, wobei die Fälle ausdrücklich geregelt sind und unter der Teleologie oder Vereinfachungsmaßnahme stehen. Zusätzlich ist hier wiederum eine

Ermächtigung des Rates auf Vorschlag der Kommission notwendig. Es zeigt sich daher, dass die genannten anderen Ausnahmebestimmungen jeweils einen deutlich engeren Anwendungsbereich haben und oftmals nur durch zusätzliche Genehmigungen erreichbar sind. Unter den von der Judikatur stets betonten Grundprinzipien der Wettbewerbsneutralität, der engen Auslegung von Ausnahmebestimmungen und der weiten Auslegung von Vorsteuerabzugsberechtigungen ergibt sich also auch hieraus, dass der Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 2. Satz 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die Bedeutung zugemessen werden kann, dass gemischt genutzte Gebäude hinsichtlich des Eigenverbrauches von der Besteuerung ausgenommen werden können und jedenfalls dann nicht, wenn untrennbar verbunden der Vorsteuerabzug versagt wird. Weiters spricht gegen die Anwendbarkeit von Art. 6 Abs. 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als Basis für die neue Bestimmung des § 3a UStG sowohl die Teleologie der Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als auch die Teleologie der neuen innerösterreichischen Rechtslage.

Nach der Verwaltungsmeinung wird mit der neuen Bestimmung eine im Inhalt unechte Steuerbefreiung geschaffen. Der EuGH hat jedoch im Urteil Seeling eindeutig ausgeführt, dass eine unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch EU-widrig ist. Wenn sich aber die aus den Materialien und der Verwaltungsauffassung ergebende Teleologie der österreichischen Neubestimmung ganz eindeutig auf eine Wiederherstellung des alten Zustandes, also die Wiedereinführung einer unechten Steuerbefreiung gerichtet ist, so kann hierzu nicht eine ganz anders geartete Ausnahmebestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verwendet werden, deren Zielrichtung insbesondere unter Beachtung des Grundsatzes der engen Auslegung offensichtlich nicht auf eine Umgehung der Judikatur des EuGH gerichtet ist (Beiser/Pülzl, SWK Heft 12/2004, Seite 444). Die unechte Steuerbefreiung des § 3a Abs.1a und § 12 Abs. 3 Z. 4 UStG 1994 ist daher ebenso gemeinschaftswidrig wie die unechte Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994.

Wenn die Gesetzesmaterialien davon sprechen, dass die Beachtung des Seeling-Urteiles zu massiven Steuerausfällen geführt hätte, so ist zum einen darauf hinzuweisen, dass derartige budgetäre Überlegungen nicht zum Aufheben von Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts führen können. Zum zweiten hat der EuGH in der Rechtsache Seeling die wirtschaftlichen Auswirkungen seiner Judikatur nicht übersehen oder nicht bedacht, sondern vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei, dass der Vorsteuerabzug unter den sonstigen Voraussetzungen am Anfang zur Gänze zustehe und eine Korrektur über die Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgen müsse. Bei einer nur 10-jährigen Korrekturfrist hat der EuGH darauf hingewiesen, dass die insofern ja extra geänderte 6. Mehrwertsteuerrichtlinie hierfür als Maximum eine 20-jährige Korrekturfrist vorsieht. Hält man diese Bestimmungen für nicht zielführend, müsste eben die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie geändert werden.

Über diesen gesamten Bereich hinaus ist die Ausnahmebestimmung des Art. 6 Abs. 2 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auch deshalb nicht anwendbar, da es im Gegensatz zur Meinung der Materialien sehr wohl zu Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Betrachtet man die Nichtsteuerbarkeit des Eigenverbrauches isoliert, so ist offensichtlich eine Bevorzugung des „an sich selbst leistenden Unternehmers“ gegenüber etwa einem Mieter gegeben, da der Mieter in der Privatwohnung die Umsatzsteuer auf die Miete tragen muss, während der der Miete wirtschaftlich vergleichbare Eigenverbrauch nicht steuerbar ist.

Bezieht man jedoch im Sinne des Gesamtkonzepts der Neuregelung den Vorsteuerauschluss mit ein, so ergibt sich wiederum, dass der privat nutzende Unternehmer gegenüber dem Mieter benachteiligt wird. Wie Achatz gezeigt hat, entspricht es dem normativen inhaltlichen Konzept des Art. 6 Abs. 2, den endverbrauchenden Unternehmer in den Fällen des Nutzungseigenverbrauches fiktiv einem Letztverbraucher gleichzustellen, der den Gegenstand von einem Unternehmer mietet. Nunmehr wäre aber der Vermieter vorsteuerabzugsberechtigt und der Mieter hätte auf die laufende Nutzung Umsatzsteuer zu bezahlen, die er nicht

abziehen kann. Demgegenüber wäre der Unternehmer nichtvorsteuerabzugsberechtigt, und die nicht anfallende Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch kann diesen Nachteil nicht kompensieren. Der Unternehmer ist also dem Mieter nicht gleichgestellt, sondern vielmehr benachteiligt.

Diese Problematik zieht sich auch bei einem Vergleich mit Bauträgermodellen oder Leasingfinanzierungen durch.

Ebenso verfehlt ist der Versuch des Finanzausschusses, einen Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude hat, hinsichtlich des Vorsteuerabzuges mit einer anderen Person, die eben über jene unternehmerische Tätigkeit nicht verfügt, zu vergleichen. Es ist eben das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zusteht. Dass dieser Vorsteuerabzug auch für einen dem Unternehmen zugeordneten, nicht unternehmerisch genutzten Teil grundsätzlich zusteht, ergibt sich schon aus der zitierten Judikatur des EuGH.

Selbst wenn Art. 6 Abs. 2 eine taugliche Grundlage für einen nichtsteuerbaren Eigenverbrauch böte, scheint das ebenfalls eingeführte Vorsteuerabzugsverbot problematisch: Zwar ist ein Ausfluss der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, dass - von Auslandsumsätzen abgesehen - ein nichtsteuerbarer Umsatz nicht zum Vorsteuerabzug führt. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass durch diese Neuregelung, wie von den Materialien angedeutet und von der Verwaltung ausdrücklich bestätigt, die alte Rechtslage wieder hergestellt werden soll, also inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung normiert werden soll (Beiser/Pülzl, SKW Heft 12/2004, 444).

Soll aber inhaltlich eine unechte Steuerbefreiung eingeführt werden, so wäre das korrespondierend eingeführte Vorsteuerabzugsverbot - abgesehen von den obigen Überlegungen - als Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes anzusehen. Ein solches Vorsteuerabzugsverbot kann jedenfalls nicht auf Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden. Von der Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes kann nicht die Rede sein. Eine Ausnahmebestimmung nach Art. 17 Abs. 7 wäre auch nicht gegeben, da allein schon die in Art. 29 vorgesehene Konsultation nicht stattgefunden hat. Weiters widerspräche die Einführung einer unechten Steuerbefreiung auch dem EuGH-Urteil vom 8.5.2003, Seeling, C-269/00."

Über Vorhalt des UFS führte die steuerliche Vertretung der Bw. zur Frage des Mittelpunkts der betrieblichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer aus, dass der Archivraum im Kellergeschoss betriebsnotwendig zur Lagerung von betrieblichen Gegenständen wäre und die Ordinationsräumlichkeiten dafür keinen Platz bieten würden. Das gesamte Obergeschoss (Büroräume) werde für die ärztliche Tätigkeit genutzt, insbesondere kaufmännische Arbeiten, wie die Erstellung der Buchhaltung, der Zahlungsverkehr, die Abrechnungen mit der Gebietskrankenkasse könnten aus Gründen der Vertraulichkeit und die Fortbildung mangels Zeit nicht in den Ordinationsräumlichkeiten, sondern in den späten Abendstunden und an den Wochenenden in diesen Büroräumen erfolgen. Die Bw. nutze die Arbeitsräume ebenso für das Kontaktlinsenstudio.

Zur beruflichen Nutzung der häuslichen Arbeitsräumlichkeiten verwies die Bw. auf die bereits vorgelegten Fotos und die Feststellungen des Prüfers anlässlich der Betriebsbesichtigung. Die berufliche Veranlassung der streitgegenständlichen Nutzung sei infolge der Erreichbarkeit der

Bw. auch außerhalb der Ordinationszeiten über das Mobiltelefon und durch die laufende Weiterbildung mit Hilfe der neuesten Fachliteratur begründet.

Die flächenmäßige Größe der in Rede stehenden Ordinationsräumlichkeiten beträgt 175 m².

In der am 17. Juli 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen Folgendes ergänzend ausgeführt:

Im Archivraum wären tatsächlich Akten gelagert worden. Die Bw. lese am Wochenende und in den Abendstunden im großen Zimmer im Obergeschoß Fachliteratur und würde deshalb nicht quer durch Wien in die Ordination fahren, um sich dort weiterzubilden. Dies gelte auch für Vorbereitungstätigkeiten, wie die Abstimmung von Terminen oder Vorbereitungen für das Kontaktlinsenstudio vor Ordinationsbeginn. Es gebe zwar eine Ordinationshilfe, jedoch möchte die Bw. wissen, wie viele Patienten es an einem bestimmten Tag gibt und dafür seien Absprachen erforderlich, die sie schon von zu Hause aus vornehmen würde. Im Kontaktlinsenstudio müsse auch darauf geachtet werden, dass die Geräte richtig eingestellt werden. Das Kontaktlinsenstudio befinde sich in der Ordination und dort seien auch die Geräte. Diese Arbeiten wären in ein bis zwei Stunden außerhalb der Ordinationszeiten – also zwischendurch - erledigt worden. Für das Kontaktlinsenstudio stehe kein eigener Kontaktlinsenoptiker zur Verfügung. Es gebe zwar in der Ordination auch ein Zimmer, das die Bw. für Weiterbildung usw. nutzen könnte, sie müsste jedoch zwischendurch dorthin fahren.

Im Archivraum würden sich alte Patientenakten und Buchhaltungsunterlagen befinden. Es erfolge zwar diesbezüglich ein Einscannen der Belege, dennoch würden die Buchhaltungsunterlagen in Papierform im Archivraum aufbewahrt werden und nicht im Arbeitszimmer.

Auf die Frage, ob es eine technische Verbindung zu den Patienten - Daten von zu Hause aus gebe, konnte die steuerliche Vertretung der Bw. keine Auskunft geben. Die momentane Situation des Archivraums sei die gleiche wie jene, die der Prüfer vorgefunden habe, er sei lediglich „voller“. Auf die Frage, weshalb der fragliche Archivraum ein Durchgangszimmer zum Heizraum sei, antwortete die steuerliche Vertretung, dass es sich hierbei um einen Aktenlagerraum handeln würde. Insgesamt gesehen sei die überwiegende betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers wegen eines kontinuierlichen Ablaufs der ärztlichen Tätigkeit gegeben.

Der Senat hat über die Berufungen erwogen:

Die Bw. ist Fachärztin für Augenheilkunde und übt ihre selbständige Tätigkeit in Ordinationsräumlichkeiten aus, deren flächenmäßige Größe einschließlich des Empfangsraumes, des Warteraumes und des Kontaktlinsenstudios rd. 175 m² beträgt.

Die Bw. gab an, überdies gemeinsam mit ihrem Ehegatten 90,85 m² ihres Privathauses beruflich zu nutzen. Davon betroffen sind Räumlichkeiten im Keller und im Obergeschoß. Es handelt sich dabei um ein Aktenarchiv (16,47 m²) zur Lagerung von Akten, die in der Ordination nicht aufbewahrt werden können und einen PKW Abstellplatz mit einer Nutzfläche im Ausmaß von 32,25 m² in der Garage mit einer Gesamtnutzfläche von 64,50 m². Außerdem befinden sich im Obergeschoss des Hauses (59,39 m²) Räumlichkeiten (42,13 m²), die für kaufmännische Aufgaben, wie für die Erstellung der Buchhaltung, den Zahlungsverkehr, Abrechnungen mit den Gebietskrankenkassen genutzt werden. Daraus ergibt sich bezogen auf den betrieblichen und privaten Anteil der Wohnnutzfläche des eigenen Hauses im Ausmaß von 421,78 m², dass die betriebliche Nutzung der genannten Räumlichkeiten durch die Bw. 11% beträgt.

In Streit steht somit, ob die Kosten der angegebenen betrieblichen Verwendung im oben genannten prozentuellen Ausmaß einkommensteuerrechtlich als Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer zu berücksichtigen waren, und ob der Bw. in den Streitjahren 2006 und 2007 ein Vorsteuerabzug bezüglich der privaten Nutzung des Wohnhauses aus der Sicht zusteht, dass die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den Privatbedarf einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen ist.

Häusliches Arbeitszimmer / Einkommensteuer

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die im Zusammenhang mit der Beurteilung von nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben aus § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 a EStG 1988 von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleiteten Anforderungen gelten neben den im § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG genannten Voraussetzungen weiter (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197). Dies bedeutet, dass die betriebliche und berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers weiterhin nach

der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig und der Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet sein muss (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193, VwGH 13.9.2006, 2002/13/0106). Diese Kriterien gelten für den betrieblichen und für den außerbetrieblichen Bereich gleichermaßen (VwGH 17.9.1997, 93/13/0033).

Garage und Archiv

Nach herrschender Rechtsansicht fallen Räumlichkeiten, die auf Grund ihrer Ausstattung für die Berufsausübung typisch sind und damit eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung üblicherweise nicht gestatten, wie etwa Kanzlei- oder Lagerräume, nicht unter den Begriff des Arbeitszimmers iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG (*Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG, § 20 Tz 6.1, *Doralt*, EStG, § 20 Tz 104/8, *Thunshirn* in SWK 1997, 356, UFS 10.8.2009, RV/2795-W/08). Ein Lagerraum kann daher auch dann einkommensteuerlich zu berücksichtigen sein, wenn der Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zwar nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, dennoch eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Raumes als erwiesen anzunehmen ist.

Im Berufungsfall muss bezüglich des im Keller als Aktenarchivraum verwendeten Abstellraums im Ausmaß von 16,47 m² die ausschließliche berufliche Nutzung verneint werden, da dieser Raum Durchgang zum unbestritten privat genutzten Heizraum ist und er insoweit für die Erreichbarkeit des Heizraumes privat genutzt werden muss. Es ist auch davon auszugehen, dass die Benutzung des Heizraumes des gegenständlichen Privathauses im nicht untergeordneten Ausmaß erfolgt ist, folglich der in Streit stehende Durchgangsraum auch nicht einer nahezu ausschließlichen beruflichen Verwendung diene. Es sind daher im Berufungsfall auch jene Aufwendungen, die auf den Archivraum im Keller entfallen, nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Arbeitszimmer im Obergeschoß:

Die steuerliche Vertretung der Bw. gab an, das Arbeitszimmer im Obergeschoß des Privathauses für kaufmännische Aufgaben, wie die Erstellung der Buchhaltung, den Zahlungsverkehr, Abrechnungen mit den Gebietskrankenkassen zu verwenden. Ungeachtet der vorgeblichen ausschließlichen betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers ist die Prüfung entscheidend, ob das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Bw. bildete. Der Mittelpunkt einer ärztlichen Tätigkeit ist nach dem typischen Berufsbild bzw. nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen und, obgleich die Bw. den Arbeitsraum für administrative Tätigkeiten sowie Weiterbildung verwendete, an dem Ort zu sehen, an dem die

ärztliche Untersuchung und Betreuung von Patienten unmittelbar erfolgt. Dieser Ort ist im Berufungsfall zweifelsfrei außerhalb des Arbeitszimmers gelegen und zwar in den Ordinationsräumlichkeiten der Bw., die immerhin eine Gesamtnutzfläche von 175 m² aufweisen (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004), sodass letztlich auch eine berufliche Notwendigkeit für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Streitfall nicht besteht. Die Einwendungen in der mündlichen Verhandlung, wonach Vorarbeiten und Weiterbildung von zu Hause aus einen kontinuierlichen Ablauf der ärztlichen Tätigkeit gewährleisten würden, vermögen an der obigen Beurteilung des typischen Berufsbildes einer Ärztin nichts zu ändern. Im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 folgt daraus ein Abzugsverbot für Einrichtungsgegenstände und für Ausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört eine Garage unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges durch den Bw. zum Privatvermögen, wenn das Einfamilienhaus zur Gänze privat genutzt wurde (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Daraus ergibt sich für den Berufungsfall, dass die Nutzung der Garage im Privathaus der Bw. mangels betrieblicher Nutzung des Einfamilienhauses privat veranlasst ist (vgl. Rz 509 EStR, vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0123). Dasselbe gilt für die übrigen gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Gebäudeteile im Kellergeschoss.

Mangels Vorliegens eines einkommensteuerrechtlich anzuerkennenden Arbeitszimmers war eine gemischte Nutzung der übrigen Räume im Wohnbereich des Einfamilienhauses nicht zu berücksichtigen.

Vorsteuerabzug:

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind. Diese Bestimmung schließt somit Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 2 lit. a "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für

die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof - nach Einholung einer Vorabentscheidung im Sinne des Art 234 EGV (nunmehr Art 267 AEUV) zu Recht erkannt, dass die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auf gemischt unternehmerisch und privat genutzte Gebäude anwendbar ist und diese Vorgehensweise nicht den Regelungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widerspricht (VwGH 28. Mai 2009, 2009/15/0100). Dies bedeutet, dass nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 EStG 1988 die Umsatzsteuer, die auf jene Gebäudeteile fällt, die überwiegend den Wohnzwecken der Bw. gewidmet sind, vom Vorsteuerausschluss erfasst sind. Diese Vorsteuerausschlussbestimmung ist inhaltlich seit dem Inkrafttreten der 6. Richtlinie für Österreich mit dem Beitritt Österreichs zur EU unverändert beibehalten worden, weshalb der Senat die Ansicht vertritt, dass § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 durch die sogenannte „Stand still Klausel des Art 17 Abs 6 der 6. Richtlinie gedeckt ist und damit nicht unionsrechtswidrig ist (vgl auch UFS 5.11.2009, RV/1014-L/09, UFS 11.1.2012, RV/0187-F/10)

Im konkreten Fall steht fest, dass das Einfamilienhaus der Bw. aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht überwiegend ihren Wohnzwecken und damit privaten Zwecken gewidmet war. Daraus ergibt sich zweifelsfrei die Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 und ebenso, dass der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil des dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes ausgeschlossen ist. Im oben erwähnten Erkenntnis stützte der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsansicht auf das Urteil des EuGH vom 23.4.2009, *Puffer*, C-460/07, und hat zum Ausdruck gebracht, dass § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 auf Gebäude anwendbar ist und nicht den Regelungen der MwStSyst-RL widerspricht (VwGH 28. Mai 2009, 2009/15/0100).

In der Berufung führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass die Privatnutzung des Einfamilienhauses einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch darstelle, der einen Vorsteuerabzug für den privaten Bereich von vornherein möglich machen sollte. Diesem Vorbringen sind jedoch die obigen Ausführungen entgegenzuhalten, zumal das streitgegenständliche Gebäude infolge seiner überwiegenden privaten Nutzung nicht in den Anwendungsbereich der seit dem AbgÄG 2004 eingeführten Änderungen der §§ 3a Abs 1a letzter Satz UStG 1994 und § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 fällt. Somit stellt sich im konkreten Fall auch nicht die Frage des vollen Vorsteuerabzuges unter Besteuerung eines Verwendungseigenverbrauchs als fiktive sonstige Leistung.

Selbst wenn diese Bestimmungen zur Anwendung kämen, wäre der Vorsteuerabzug nach Ansicht des Senates auch aus jenen vom BFH im Falle einer Grundstücksgemeinschaft

angestellten Erwägungen zu versagen gewesen (vgl. BFH 8.10.2008, XI R 58/07). Diese Gemeinschaft vermietete zum Teil ein Gebäude steuerfrei an eine Arztpraxis und überließ es darüber hinaus den Gemeinschaftern für private Zwecke. Der BFH verwies auf das Unionsrecht, nach dem ein Steuerpflichtiger nach Art 168 MwStSyst-RL nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn er Gegenstände und Dienstleistungen nicht für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendete. Dazu komme, dass allein die Nutzung des Gebäudes zu privaten Wohnzwecken nach Unionsrecht keinen besteuerten Umsatz darstellt, falls der verwendete Gegenstand bei seiner Herstellung wegen der beabsichtigten unternehmerischen Nutzung nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigte (vgl. Art 26 Abs 1 lt a MwStSyst-RL). Weiters ergebe sich nach BFH aus der Systematik der Richtlinie, dass Art 26 Abs 1 lt a MwStSyst-RL die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern wolle und demgemäß die Besteuerung der privaten Nutzung eines solchen Gegenstands nur dann verlange, wenn er zum Abzug der Steuer berechtigt habe, mit der er beim Erwerb belastet gewesen sei (vgl. EuGH 27.6.1989, *Kühne*, C-50/88).

Dies bedeutet für den Berufungsfall, dass kein Vorsteuerabzug für den privaten Teil möglich gewesen ist, da bei Erbauung des Wohnhauses infolge der Ausübung einer unecht steuerbefreiten Tätigkeit kein Recht auf Vorsteuerabzug zustand und das Wohnhaus auch nicht besteuerten Umsätzen diene. Der von der Bw. ins Treffen geführte Eigenverbrauch im Ausmaß der privaten Nutzung des Hauses stellt somit keine Dienstleistung gegen Entgelt dar. Ebenso lässt der EuGH einen vollen Vorsteuerabzug nur im Falle der gänzlichen Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen zu und dies nur unter der Voraussetzung, dass die unternehmerische Nutzung des Gebäudes zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen führt (EuGH 08.05.2003, *Seeling*, C-269/00, BFH 8.10.2008, XI R 58/07).

Bezüglich des angegebenen beruflich verwendeten Teiles des Einfamilienhauses steht fest, dass selbst wenn nach § 20 Abs 1 Z 2 EStG idF vor dem StruktanpG 1996, BGBl 1996/201, die betriebliche Nutzung der in Rede stehenden Räumlichkeiten bejaht werden müsste, im vorliegenden Fall ein Vorsteuerabzug – wie auch die steuerliche Vertretung in der Berufung bereits ausgeführt hat - wegen des Zusammenhangs mit unecht steuerbefreiten Umsätzen von Ärzten gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 nicht zusteht.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide werden folglich dahingehend geändert, dass die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch ohne die Privatnutzung im Ausmaß von 9.799,00 € für 2006 und 12.249,00 € für 2007 in Ansatz gebracht wird. Der beantragte Vorsteuerabzug wurde – wie das Finanzamt bereits in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden entschied – nicht anerkannt.

			2006	2007
Gesamtbetrag der BMG			204.757,57	195.259,35
Eigenverbrauch			0,00	0,00
unecht steuerfreie Umsätze			-189.745,67	-180.843,89
zu versteuern 20% lt. UFS			<u>15.011,90</u>	<u>14.415,46</u>

Beilagen: 2 Berechnungsblätter bezüglich Umsatzsteuer 2006 und 2007

Wien, am 3. August 2012