

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Günter Schober Wirtschaftstreuhand KG Steuerberatungsgesellschaft, Dominikanerbastei 19, 1010 Wien, gegen die Bescheide des FA XYZ vom 21.3.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 und Einkommensteuer 2010 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten sind der Umsatzsteuerbescheid 2010 sowie die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011.

Verfahren

Die Beschwerdeführerin ist Apothekerin und errichtete 2009 für ihre Tätigkeit ein Gebäude in S, das sie zu 100 % dem Betriebsvermögen zuordnete (Erdgeschoß: Apotheke; Obergeschoß: Wohnung 1, Wohnung 2).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2010 und 2011 anerkannte die Betriebsprüferin im Erdgeschoß die Apothekenräume, im Obergeschoß lediglich Wohnung 2 als unternehmerisch genutzt. Auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 11.3.2013 und den Betriebsprüfungsbericht vom 14.3.2013 wird verwiesen.

Das Finanzamt erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011; weiters setzte es die Umsatzsteuer 2010 fest (Bescheide vom 21.3.2013).

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 19.4.2013 (eingelangt beim Finanzamt am 23.4.2013) Berufung und beantragte die Anerkennung der betrieblichen Nutzung für das gesamte Gebäude. Auf die Berufungsbegründung wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin suchte 2005 um die Erteilung einer Konzession für die Apotheke in S an, die ihr Ende 2006 erteilt wurde. 2008 kaufte sie den Grund in der H-Straße, auf dem das Apothekengebäude später errichtet wurde. Im November 2010 erfolgte die Eröffnung der Apotheke. Die Apotheke in S befindet sich ca. 9 km vom Wohnort P entfernt, wo sie und ihr Gatte, der die Apotheke in P betreibt, im Elternhaus eine gemietete Wohnung im Ausmaß von 230 m² mit ihren beiden Kindern bewohnen, die dort auch zur Schule gehen.

Aufgrund des geltenden Bebauungsplanes musste die Errichtung in Form eines geschlossenen zweigeschoßigen Baukörpers mit Satteldach erfolgen (Bestätigung des Gemeindeamtes S vom 4.12.2012). Ursprünglich war ein Gebäude mit Keller und Flachdach vorgesehen gewesen, welches jedoch von der Gemeinde nicht genehmigt worden wäre. Es wurde daher auf die Unterkellerung verzichtet und stattdessen ein Gebäude mit einem ersten Stock geplant und gebaut.

Im Erdgeschoß befindet sich die Apotheke – bestehend aus Vorraum und Schleuse, Warenannahme, Personalraum, Labor, Technik, WC mit Vorraum, Lagerräume, Büro, Beratungsraum, Bereich für Bestellen/Abholen, Verkaufsraum – mit einer Gesamtfläche von 230,76 m²; die Allgemeinfläche (Vorraum, Abstellraum, Stiegenhaus) hat ein Ausmaß von 17,41 m². Weiters befindet sich im Erdgeschoß eine Doppelgarage, von der man über einen Vorraum ins Stiegenhaus gelangt. Es gibt zusätzlich einen separaten Eingang beim Fahrradabstellplatz, der ebenfalls über Vorraum und Schleuse zu den Stiegen in den 1. Stock führt. Für die Apothekenkunden führt ein weiterer Eingang in den Verkaufsbereich.

Der Personalraum im Erdgeschoß im Ausmaß von 12,45 m² ist über die Warenannahme im Anschluss an die beiden Vorräume der Personaleingänge erreichbar; in diesem sind die Spinde, eine Sitzgelegenheit sowie eine Kochnische untergebracht. Dieser Bereich wird hauptsächlich zum Umziehen verwendet; es ist jedoch möglich, dass auch fallweise Mitarbeiter die Kochnische für die Zubereitung von Speisen und Getränken nutzen.

Im Obergeschoß befinden sich zwei Wohnungen (Wohnung 1 mit 110,32 m², Wohnung 2 mit 103,21 m²). Die Allgemeinfläche (Stiegenpodest) beträgt 6,89 m². Für jede der beiden

Wohnungen besteht jeweils ein eigener Eingang; beide Wohnungen können, ohne die Betriebsräume betreten zu müssen, erreicht werden.

Wohnung 1 wird ausschließlich vom diensthabenden Pharmazeuten genützt. Die Nacht- und Sonntagsdienste (jeweils von Montag 8.00 Uhr bis zum nächsten Montag 8.00 Uhr ununterbrochene Dienstpflicht) sind 14 Wochen im Jahr zu leisten. Hierzu ist die Anwesenheit im Apothekengebäude erforderlich. Dieser Dienst wurde im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nur von der Beschwerdeführerin selbst und fallweise von ihrem Gatten, der die Apotheke in P betreibt, geleistet (Auskunft der Beschwerdeführerin vom 10.10.2012).

Die Räumlichkeiten sahen bei der Besichtigung am 1.8.2012, die im Beisein der Beschwerdeführerin und ihres steuerlichen Vertreters erfolgte, bereits sehr bewohnt aus. Hier befindet sich die im Jahr 2010 aktivierte Küche. Das Wohnzimmer ist komplett eingerichtet und mit einem großen und modernen Fernseher ausgestattet. Der wohnliche Eindruck wird durch Teppiche, Lampen, Bilder etc. unterstrichen. Im Kinderzimmer befindet sich ein Stockbett, das nicht bezogen ist. Fallweise übernachten die beiden Kinder (geb. im Dezember 2005) der Beschwerdeführerin dort, wenn für sie keine Betreuung vorhanden ist.

Wohnung 2 stellt die Beschwerdeführerin ihren Angestellten unentgeltlich als „Sozialraum“ zur Verfügung. Die Arbeitnehmer können dort ihre Mittagspause (2 ½ Stunden) verbringen und Essen zubereiten. Nur zwei der sieben Angestellten nutzten aufgrund einer größeren Entfernung zu ihrem Wohnort im beschwerdegegenständlichen Zeitraum diese Wohnung. Die Räumlichkeiten stehen auch für Urlaubsvertretungen der Beschwerdeführerin zur Verfügung; dies sind ca. zwei bis drei Wochen im Jahr; dann haben die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin keine Nutzungsmöglichkeit.

Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung am 1.8.2012 ist diese Wohnung noch spärlich eingerichtet. Die Küche ist funktionsfähig und möbliert mit einem alten kleinen Küchentisch und vier verschiedenen Sesseln. Im Wohnzimmer befinden sich eine Sitzecke ein kleiner Tisch und ein kleiner Fernseher. Im Schlafzimmer ist nur ein Bett bezogen. Es sind noch keine Lampen montiert sondern lediglich Glühbirnen vorhanden.

Es besteht momentan keine Absicht, die Wohnungen zu vermieten oder anderweitig zu nutzen.

Bei Genehmigung des ursprünglichen Bauplanes wäre ein Dienstzimmer im Ausmaß von $14,70 \text{ m}^2 + 7,08 \text{ m}^2$ für den diensthabenden Pharmazeuten im unterkellerten Teil des Gebäudes im Bereich der Lagerräume vorgesehen gewesen.

Beweiswürdigung

Die Annahmen der Betriebsprüfung hinsichtlich Größe und Raumaufteilung basieren auf den Bauplänen (Verwiesen wird auf den von der Gemeinde S am 15.3.2010 genehmigten Einreichplan vom 12.10.2009.) sowie den Feststellungen anlässlich der am 1.8.2012

erfolgten Besichtigung des Apothekengebäudes und werden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

Rechtslage

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Das Gemeinschaftsrecht normiert in Artikel 167 MwStSystRL (Art 17 Abs. 1 der 6. MwSt-RL), dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

Artikel 168 MwStSystRL (Art 17 Abs. 2 der 6. MwSt-RL) sieht ua. vor: *„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:*

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

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z 2), nicht abgezogen werden.

Rechtliche Erwägungen

Nicht bestritten wird, dass das Apothekengebäude auf Grund der Bauordnung am vorgegebenen Standort zweigeschoßig zu errichten war. Unstrittig sind weiters die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Größe und Aufteilung der Räumlichkeiten, nicht jedoch hinsichtlich der Art ihrer Nutzung.

Strittig ist lediglich, ob Wohnung 1 als notwendiges Betriebsvermögen (§ 4 EStG 1988) oder als Privatvermögen (§ 20 EStG 1988) anzusehen ist.

Umsatzsteuer:

§ 20 EStG 1988 stellt die Schnittstelle zwischen dem Einkommensteuerrecht und dem Umsatzsteuerrecht dar. Einerseits knüpft § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 an den umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch an. Andererseits dient § 20 sowohl im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 als auch im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als umsatzsteuerlicher Anknüpfungspunkt. Für Umsätze nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 versagt

das Umsatzsteuergesetz den Vorsteuerabzug. Ist der Vorsteuerabzug wegen der überwiegenden Abzugsfähigkeit nicht ausgeschlossen, liegt nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 nicht abzugsfähige Ausgaben tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen (*Kofler* in Doralt/Kofler, EStG ¹¹, § 20 Tz 6/2).

Kein Vorsteuerabzug steht zu für Räumlichkeiten, die nicht der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen sind, es sich um Privatvermögen handelt. Handelt es sich hingegen um Räumlichkeiten, die der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen sind (notwendiges Betriebsvermögen), ist ein Vorsteuerabzug erlaubt.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (*Zorn/Varro* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG ¹⁷, § 4 Tz 39; und die dort zitierte Judikatur).

Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen beantwortet sich nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, den Besonderheiten des Betriebes und der Verkehrsauffassung (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0031; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022; VwGH 22.4.1999, 94/15/0173). Dabei kommt es auf den tatsächlich ausgeübten Betriebsgegenstand an. Die Rechtsfrage, ob eine Sache dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, ist erst nach Lösung der Sachfrage zu beantworten, in welcher Weise die betroffene Sache dem objektiven Anschein der Verhältnisse nach verwendet wird (*Jakom/Marschner* EStG, 2015, § 4 Rz 73); es ist daher die Art der Nutzung (der tatsächliche Einsatz) ausschlaggebend (*Zorn/Varro* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG ¹⁷, § 4 Tz 41).

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Apotheke. Aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Wochenend- und Nachtdienste ist es unumgänglich notwendig, einen Aufenthalts- bzw. Ruhebereich für die diensthabenden Apotheker anzubieten. Ebenso ist ein Sozialraum für die Angestellten erforderlich.

Im gegenständlichen Apothekengebäude stehen dafür ein Personalraum im Erdgeschoß im Ausmaß von 12,45 m² (ausgestattet mit Spinden, einer Sitzgelegenheit sowie einer Kochnische), der hauptsächlich zum Umziehen und fallweise für die Zubereitung von Speisen und Getränken benutzt wird, und zwei Wohnungen im Obergeschoß zur Verfügung, wobei die Wohnung 2 für die Angestellten der Beschwerdeführerin als „Sozialraum“ (103,21 m²) sowie für die Urlaubsvertretung bestimmt ist, hingegen die wesentlich besser ausgestattete Wohnung 1 (110,32 m²) ausschließlich von der Beschwerdeführerin und ihrem Gatten benützt wird.

Die belangte Behörde hat nun die Wohnung 1 der außerbetrieblichen Sphäre zugerechnet. Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund, von dieser Qualifizierung abzugehen. Eine Wohnung eignet sich nicht nur zur betrieblichen Verwendung, sondern kann auch der privaten Vermögensanlage dienen (VwGH 21.2.2001, 2000/14/0158). Die Antwort auf diese Abgrenzungsfrage gibt die Verkehrsauffassung (*Jakom/Marschner* EStG, 2015, § 4

Rz 145). Im beschwerdegegenständlichen Fall steht die Wohnung 2 im Ausmaß 103,21 m² als „Sozialraum“ für Angestellte und Urlaubsvertretungen zur Verfügung, die von der Beschwerdeführerin im Fall von Nacht- und Wochenenddiensten ebenso benützt werden könnte. Dass sie es vorzieht, sich während ihrer Bereitschaftsdienste in ihrer wesentlich besser ausgestatteten Wohnung 1 aufzuhalten, ist zwar menschlich verständlich jedoch in ihrer Privatsphäre gelegen.

Es steht daher kein Vorsteuerabzug für Wohnung 1 zu, da diese der nicht unternehmerischen Sphäre zuzurechnen ist.

Einkommensteuer:

Die Bemessungsgrundlage ist mit den Errichtungskosten für den betrieblich genutzten Anteil des Gebäudes festzusetzen, sodass jene Kosten, die der Privatsphäre zuzurechnen sind, außer Ansatz bleiben. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen hinsichtlich der Zuordnung der gegenständlichen Wohnung zum Privatvermögen verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wird über die Nutzung einer Wohnung in einem Apothekengebäude und den damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug, sowie über die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben abgesprochen. Zur Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (zB VwGH 24.5.2007, 2006/15/0031; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022; VwGH 22.4.1999, 94/15/0173). Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 27. Juli 2016