

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch ECA Schmidt und Hertwich Steuerberatungs GmbH, Stadtplatz 43, 5280 Braunau am Inn, gegen die Bescheide des FA XYZ vom 7.4.2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten sind der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2009.

Verfahren

Der Beschwerdeführer ist Arzt mit Hausapotheke und errichtete 2009 für seine Tätigkeit ein Gebäude, das er zu 100 % dem Betriebsvermögen zuordnete (Erdgeschoß: Ordination, Apotheke; Obergeschoß: Dienstzimmer, Wohnräume). Auf die Abgabenerklärungen wird verwiesen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2008 bis 2010 anerkannte der Betriebsprüfer lediglich 60,62 % der Flächen als unternehmerisch genutzt an. Auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 25.3.2011 wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2009 wieder auf, erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen einen neuen Einkommensteuerbescheid und setzte die Umsatzsteuer 2009 erstmals fest (Bescheide vom 7.4.2011).

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsätze jeweils vom 6.5.2011 Berufung und beantragte die Anerkennung der betrieblichen Nutzung für das gesamte Gebäude, wovon er davon ausging, dass für 56,83

m^2 (Ordination I+II, Therapie) kein Vorsteuerabzug, für $18,61 m^2$ (Apothekenraum) voller Vorsteuerabzug und für alle übrigen Räume nach dem Umsatzschlüssel für 65,08 % ein Vorsteuerabzug zustünde. Auf die Berufungsbegründungen 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

Der Beschwerdeführer betreibt eine Praxis für Allgemeinmedizin mit einer angeschlossenen Hausapotheke. 2009 errichtete er ein neues Gebäude für seine berufliche Tätigkeit ca. 20 km von seinem Wohnort entfernt, wo er mit seiner Gattin in einem Einfamilienhaus mit Garten lebt.

Im Erdgeschoß des neu errichteten Gebäudes befinden sich Arztpraxis im Ausmaß von $161,66 m^2$ (Ordination I und II, Therapie, Labor/Büro, Personalbereich, Patientenbereich), Apothekenraum $18,61 m^2$, Vorraum und Anmeldung insgesamt $37,82 m^2$; im $192,72 m^2$ großen Obergeschoß befinden sich ein eigener Bereich für Vertretungsärzte (Zimmer, Bad, WC, Garderobe) von $30,65 m^2$, der vom Beschwerdeführer nicht benutzt wird, und davon abgegrenzt eine Wohnung im Ausmaß von $162,07 m^2$, die ausschließlich dem Beschwerdeführer im Fall von Nacht- und Wochenenddiensten zur Verfügung steht.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich Größe und Raumaufteilung basieren auf den Bauplänen und werden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Auf die Baupläne wird verwiesen. Ebenso ist die Höhe der Errichtungskosten sowie der Kosten für die Einrichtung unstrittig.

Rechtslage

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt steuerfrei.

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 (§ 11) 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 nach § 12 Abs. 3 Z 1 und Z 2 UStG 1994 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 § 12 Abs. 5 UStG 1994

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 Umsätze oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

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

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.“*

Artikel 173 MwStSystRL (Art 17 Abs. 5 der 6. MwSt-RL) lautet auszugsweise: „*Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168, 169 und 170 besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzuges wird gemäß den Artikeln 174 und 175 für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätzen festgelegt.“*

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

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die

Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Rechtliche Erwägungen

Unstrittig sind die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Größe und Aufteilung der Räumlichkeiten, nicht jedoch hinsichtlich ihrer Nutzung.

Strittig ist somit das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des gegenständlichen Gebäudes.

Umsatzsteuer:

Der Beschwerdeführer ist praktischer Arzt; die im Rahmen seiner ärztlichen Tätigkeit getätigten Umsätze sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerfrei, ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht nicht (unechte Steuerbefreiung). Hinsichtlich der Umsätze aus der Hausapotheke handelt es sich um steuerpflichtige Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994; ein voller Vorsteuerabzug steht zu. Kein Vorsteuerabzug steht zu für Räumlichkeiten, die nicht der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen sind.

Die belangte Behörde hat die im Obergeschoß gelegene Wohnung im Ausmaß von 162,07 m² 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 ein 30,65 m² großer Bereich mit Ruhezone und Sanitärräumen für Vertretungsärzte zur Verfügung, der vom Beschwerdeführer im Fall von Nacht- und Wochenenddiensten ebenso benutzt werden könnte. Dass er es vorzieht, sich während seiner Bereitschaftsdienste in seiner großzügig angelegten Wohnung aufzuhalten, ist zwar menschlich verständlich jedoch in seiner Privatsphäre gelegen.

Hinsichtlich der betrieblich genutzten Räumlichkeiten ist dem Beschwerdeführer insoweit zuzustimmen, dass eine Einteilung der unternehmerisch genutzten Flächen in drei Bereiche (Flächen, die direkt unecht befreiten Umsätzen bzw. direkt steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet werden können, und Flächen, die nicht direkt zuordenbar sind) zu erfolgen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0289, in der Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke den Flächenschlüssel als sachgerechten Aufteilungsmaßstab angesehen. Hierzu führt er begründend aus: Aus den gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass hinsichtlich der Zurechenbarkeit der Vorsteuer darauf abzustellen ist, ob und inwieweit der Unternehmer, dem eine Lieferung oder eine sonstige Leistung mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt wird, diese Lieferung oder sonstige Leistung des rechnungsausstellenden Unternehmers zur Ausführung steuerpflichtiger oder unecht steuerbefreiter Umsätze in Anspruch nimmt. Grundsätzlich

verlangt das Gesetz eine Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhangs der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätze. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen. 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 hiefür nicht vor. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 179, 181; und die dort zitierte Judikatur). Fehlen die Grundlagen für eine sachgerechte exakte Zuordnung dieser gemischten Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 4 UStG 1994, so ist zu schätzen. Grundsätzlich ist jede im Gesetz vorgesehene Methode zulässig, die im Einzelfall eine wirtschaftliche zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet (vgl. VwGH 6.3.1989, 87/15/0087).

Es kommt daher lediglich auf die Flächen an, die unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke oder der Tätigkeit als praktischer Arzt dienen.

Demzufolge dienen unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke der im Bauplan mit „Apotheke“ bezeichnete Raum zur Gänze und die mit „Vorraum“ und „Anmeldung“ bezeichneten Räumlichkeiten zum Teil. Die belangte Behörde hat daher richtigerweise den Apothekenraum ($18,61 \text{ m}^2$) zu 100 %, Vorraum und Anmeldung ($37,82 \text{ m}^2$) hingegen zu 50 % den steuerpflichtigen Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 zugeordnet, die übrigen betrieblich genutzten Räumlichkeiten den gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerfreien Umsätzen.

Dem Beschwerdeführer zufolge dienten lediglich die Räume „Ordination I“, „Ordination II“ und „Therapie“ eindeutig der Erzielung der unecht befreiten Umsätze, hingegen seien alle anderen Räume nicht eindeutig direkt zuordenbar und dienten somit sowohl Ordination als auch Apotheke; eine Aufteilung der Vorsteuern für diese Flächen nach dem Umsatzschlüssel erscheine gerechtfertigt.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Argumentation aus folgenden Gründen nicht an: Der Umstand, dass die Nutzung der anderen, der Ordination dienenden, Räume Auswirkungen auf den Hausapothekeenumsatz 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, liegt doch keine „unteilbare ärztliche Gesamtleistung“ vor. Die Abgabe bzw. der Verkauf von Medikamenten ist nicht als ärztliche Leistung zu beurteilen (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0289).

Die vom Beschwerdeführer beantragte Aufteilung der nicht zuordenbaren Flächen nach einem Umsatzschlüssel würde zu keinem richtigen Ergebnis führen. Da in dem neu errichteten Gebäude noch keine Tätigkeit ausgeübt worden ist, müssten bei Verwendung eines Umsatzschlüssels Ausgangsumsätze zugrunde gelegt werden, die unter anderen

Rahmenbedingungen erzielt worden sind, was keine sachgerechte Aufteilung der Vorsteuern zur Folge hätte. Es ist daher 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.

Einkommensteuer:

Die Bemessungsgrundlage ist mit den Errichtungskosten für den betrieblich genutzten Anteil des Gebäudes festzusetzen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen hinsichtlich der Aufteilung in Flächen, die direkt unecht befreiten Umsätzen bzw. direkt steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet werden können, und Flächen, die nicht direkt zuordenbar sind, 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 betriebliche Nutzung eines Gebäudes (Arztpraxis, Hausapotheke, Dienstzimmer, Wohnräume) und den damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug, sowie über die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben abgesprochen. Sowohl zu § 12 UStG 1994 als auch zu § 4 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (zu § 12 UStG 1994: zB VwGH 23.2.2010, 2007/15/0289; VwGH 6.3.1989, 87/15/0087; zu § 4 EStG: zB VwGH 21.2.2001, 2000/14/0158). Eine Revision ist demnach unzulässig.

Linz, am 25. September 2015