



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. B., vom 14. Jänner 2004 sowie vom 22. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 15. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer 2002 und vom 26. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist praktischer Arzt mit der Befugnis zum Betrieb einer ärztlichen Hausapotheke iSd. § 30 Apothekengesetz.

Am 30. April 2003 reichte der Bw. die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 samt Einnahmen- und Ausgabenrechnung beim Finanzamt (FA) ein.

Mit Vorhalt vom 23. September 2003 ersuchte das FA den Bw., die im Veranlagungsjahr 2002 geltend gemachten Vorsteuerbeträge mittels Rechnungen und Aufstellungen nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2003 gab der Bw. bekannt, dass der Ordinationsbau in den Jahren 2001 und 2002 zu 100 % die Ordination (inkl. Hausapotheke) betreffe und legte folgende Unterlagen vor:

- Bauaufstellung 2001 und 2002
- Datenblatt zur Berechnung der aufzuteilenden Vorsteuer 2002
- Ausdruck 2002 vom Konto Vorsteuer (1500) und nicht abzugsfähiger Vorsteuer (1510).

Aus der „Bauaufstellung 2001 und 2002“ geht hervor, dass die Verbuchung der Kosten für Grunderwerbsteuer, Grundbuch, Abgabe Baubewilligung, Erstellung Kaufvertrag, Erdarbeiten Keller, „1. und 2. TR G. Haus“ im Jahr 2001 erfolgt ist. Weiters ist ersichtlich, dass beispielsweise Rechnungen für Fliesen und Fliesenlegerarbeiten in der ersten Jahreshälfte 2002, Elektroinstallationen im September 2002, für Stieggeländer und offenbar eine Restzahlung für die Montage sanitärer Einrichtungen im Oktober bzw. Dezember 2002 verbucht wurden.

In der Niederschrift vom 25. November 2003 über eine durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO stellte das FA Folgendes fest:

„1. Beim Objekt Sh., handelt es sich um ein Betriebsobjekt (Ordnation + Apotheke).

2. Das Gebäude besteht aus zwei Geschossen:

(Keller: mit Garage, Lagerräumen, Heizraum, Archiv, Abstellraum, Vorraum, Bad, Aufenthaltsraum).

Geringfügige Änderungen zum eingezeichneten Bauplan betreffend der Raumaufteilung wurde vorgenommen.

Erdgeschoss: Die Räumlichkeiten wurden entsprechend dem Bauplan eingeteilt. Das Ausmaß der Apotheke entspricht der Angabe im Bauplan: 12,8 m².

Für Kunden von Arzneimitteln ist der Verkaufsraum nur über den Windfang zu erreichen.

Windfang 15,4 m², Empfang 32,7 m².

3. Im Empfangsraum werden von den Ordinationsgehilfinnen sämtliche Arbeiten wie Aufnahme, Ausstellung von Rezepten etc. und auch der Verkauf von Arzneimitteln aus der Hausapotheke vorgenommen. Eine Trennung der Tätigkeiten wird nicht vorgenommen.

4. Arzneimittel der Hausapotheke werden in dem dafür vorgesehenen Raum (12,8 m²) gelagert. Geringe Bestände werden auch im Empfang gelagert. Weitere Lagerräume gibt es nicht.

5. Bemerkt wird noch, dass die Lieferanten der Arzneimittel, auch außerhalb der Betriebszeiten Zugang zum Windfang haben um dort die bestellten Medikamente abzustellen.

6. Weiters wird angeführt, dass Kunden der Apotheke auch ohne Ordination sowohl den Windfang sowie den Empfangsraum benutzen, um Medikamente einzukaufen.

7. Sonst werden der Windfang 15,4 m², der Empfang 32,7 m² gemischt genutzt und der Apothekenraum mit 12,8 m² ausschließlich zur Lagerung von Medikamenten genutzt. Die übrigen Räume werden ausschließlich für die betriebliche Tätigkeit – Arztpraxis – genutzt.“

Dieser Niederschrift wurde eine Kopie des Bauplanes betreffend Keller- und Erdgeschoss beigegeben.

Im „Bericht über das Ergebnis der Erhebung“ wurde Folgendes ausgeführt:

„Nach Ansicht des Erhebungsdienstes kann von den gemischt genutzten Räumen, Windfang und Empfang, eine 50 %ige Nutzung im Zusammenhang mit der Hausapotheke angenommen werden, da neben den tatsächlichen Patienten auch noch andere Personen Medikamente kaufen.“

| | |
|-----------------|--------------------------------------|
| Kellergeschoss | Nutzfläche ca. 154,56 m ² |
| Erdgeschoss | Nutzfläche ca. 156,6 m ² |
| insgesamt daher | Nutzfläche ca. 311,0 m ² |

| | |
|------------------------|--------------------------------|
| davon gemischt genutzt | Nutzfläche 48,1 m ² |
| reine Apothekenfläche | Nutzfläche 12,8 m ² |

In der Folge erließ das FA die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002, wobei die geltend gemachte Vorsteuer entsprechend den Ausführungen des Erhebungsdienstes gekürzt wurde. Als Begründung des Umsatzsteuerbescheides führte das FA aus:

„Nach der durch den Erhebungsdienst des FA. durchgeführten Nachschau ergaben sich seitens des Vorsteuerabzuges folgende neue Erkenntnisse:

| | |
|--|--|
| Gesamtnutzfläche | 311 qm = 100 % |
| davon gemischt genutzt | 48,1 qm = 15,47 % - Vorsteuerabzug zu 50 % |
| Apotheke | 12,8 qm = 4,12 % - Vorsteuerabzug zu 100 % |
| berechtigter Vorsteuerabzug gemischt genutzt | Euro 5.700,05 |
| berechtigter Vorsteuerabzug Apotheke | Euro 3.036,09 |
| Gesamtsumme Vorsteuerabzug aus Umbau | Euro 8.736,14 |

Entsprechend obiger Feststellungen wurde die beantragte Vorsteuer 2002 abgeändert.“

Gegen den Bescheid betreffend **Umsatzsteuer 2002** erhob der Bw. mit Eingabe vom 14. Jänner 2004 das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

„Herr Dr. X. ist Arzt für Allgemeinmedizin und im Rahmen dieser ärztlichen Tätigkeit befugt, im Zuge der Behandlung Medikamente an eigene Patienten abzugeben. Ein Verkauf von Medikamenten an "Nicht-Patienten" ist gesetzlich nicht zulässig.

*Beinahe jede medizinische Tätigkeit eines Arztes hat eine medikamentöse Therapie zur Folge. Ohne seine eigene ärztliche Diagnose darf der Arzt grundsätzlich kein Medikament verkaufen. Der Grundstein für den Umsatz aus dem Medikamentenverkauf wird bereits bei der ärztlichen Leistung i.e.S. gelegt, weil sich der Arzt im Zuge der medizinischen Diagnose Gedanken macht, welches Medikament für den Patienten geeignet ist und verordnet wird. Der Medikamentenverkauf stellt insofern keine von der medizinischen Diagnose und Behandlung völlig abgespaltene Handlung dar, sondern ist **Teil der ärztlichen Gesamtleistung**.*

*Der VwGH hat festgestellt, dass die ärztliche Tätigkeit und der Medikamentenverkauf nicht in zwei getrennte Sachbereiche aufgesplittet werden kann. Der VwGH hat die ärztliche Tätigkeit und den (folgenden) Medikamentenverkauf (landläufig: "Hausapotheke") **als einheitlichen Betrieb** gewertet mit der Begründung, dass dem Medikamentenverkauf im Rahmen einer Hausapothekenberechtigung das Merkmal der sachlichen Selbständigkeit fehlt (VwGH 2. Mai 1953, 3026/52).*

*Lt. VwGH setzt sachliche Selbständigkeit die Ausgestaltung eines Betriebes zu einer in sich abgeschlossenen, **für sich** bestehenden Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus. Sachliche Selbständigkeit liegt nur vor, wenn ein Gebilde **für sich allein** eine wirtschaftliche Einheit bildet. Eine solche sachliche Selbständigkeit aber muss der Abgabe von Medikamenten im Rahmen einer Arztpraxis mit Hausapothekenberechtigung lt. VwGH abgesprochen werden, da es sich dabei in aller Regel um eine bloße **unselbständige***

Hilfstätigkeit handelt, **die mit der Ausübung des freien ärztlichen Berufes verbunden ist**. Der Medikamentenverkauf bildet somit einen **Teil des freien Berufes** und tritt zur "wesentlichen Berufsausübung als bloße Hilfstätigkeit hinzu."

Es gibt im gesamten Gebäude meines Mandanten **keinen einzigen Raum, in dem ausschließlich medizinische Leistungen ohne Auswirkung auf den Hausapothekenumsatz** (medikamentöse Behandlung/Therapie) erbracht werden. Der Umsatz aus dem Medikamentenverkauf wird nicht im Empfangsraum oder im Lagerraum für die Medikamente erzielt, sondern **in allen Ordinationsräumlichkeiten**, weil sich, wie oben ausgeführt, der Arzt bereits im Zuge der Diagnose/Behandlung überlegt, welche Medikamente er dem Patienten verordnen wird.

Der Verkaufsakt ist **nur Finalakt eines Verkaufsprozesses** und beginnt bereits bei der ärztlichen Untersuchung! Dieser Verkaufsprozess findet in **allen Räumlichkeiten des Ordinationsgebäudes** statt"

Gemäß § 30 Abs. 1 Apothekergesetz ist der Arzt berechtigt, im Rahmen der Hausapothekenberechtigung Medikamente an **in seiner Behandlung stehende Personen** zu verabreichen. Die Abgabe von Medikamenten an "Nicht-Patienten" ist nur in Ausnahmefällen (zB Notfall) gestattet. Der Medikamentenverkauf durch einen Arzt für Allgemeinmedizin ist mit dem (für sich selbständigen) Betrieb einer Apotheke nicht vergleichbar. **Medikamentenumsätze werden vom Arzt in allen Ordinationsräumen generiert**, dh., dass der Umsatz mit Medikamenten in der gesamten Arztpraxis erzielt wird und nicht auf den Lagerraum bzw. Empfangsraum eingeschränkt ist, wie dies im abweichenden Umsatzsteuerbescheid 2002 offenbar angenommen worden ist.

Das FA hat am 18. November 2003 eine Betriebsbesichtigung vorgenommen und in der Folge versucht, die Räume nach Ausschließlichkeitsprinzip der "Ordination" oder der "Hausapotheke" zuzuordnen. Diese Vorgehensweise ist aufgrund der Untrennbarkeit der Tätigkeiten (wie oben beschrieben) nicht möglich!

Da die Gesamtleistung meines Mandanten **umsatz-generierend örtlich nicht in ärztliche Behandlung und Verschreibung von Medikamenten getrennt werden kann**, ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge für das gesamte Betriebsgebäude **gemäß Umsatzschlüssel nach § 12 Abs. 5 UStG** geboten!

Das Finanzamt schätzt das Umsatzverhältnis zwischen Medikamentenverkauf und ärztlicher Tätigkeit mit 50:50 (vergleiche Bescheidebegründung zum Umsatzsteuerbescheid 2002, Seite 2 oben, 2. Zeile). Dieses Verhältnis findet sich auch in außerbetrieblichen Vergleichen.

Aus den dargelegten Gründen beantrage ich daher die Anerkennung der in der Umsatzsteuererklärung 2002 geltend gemachten Vorsteuerbeträge von 68.703,20 €."

Aufgrund einer in der Folge durchgeführten Betriebsprüfung (BP) über die Jahre 2001 bis 2003 wurde das Verfahren betreffend **Einkommensteuer 2002** (nicht jedoch betreffend Umsatzsteuer 2002) wieder aufgenommen und mit Bescheid vom 26. Juli 2005 ein neuer Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 erlassen, mit welchem entsprechend den Feststellungen bei der Umsatzsteuer der Aufwand an Vorsteuer von bisher 38.222,03 € auf 9.062,44 € reduziert wurde. Die daraus resultierende Differenz iHv. 29.159,59 € samt Berücksichtigung der Anpassung der AfA iHv. -668,50 € ergab einen geänderten Gewinn aus selbständiger Arbeit nach BP iHv. 50.319,63 €. Der Gewinn aus selbständiger Arbeit laut Erstbescheid hatte 21.828,54 € betragen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit folgender

Begründung:

„Wie in der Berufung vom 14. Jänner 2004 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 15. Dezember 2003 dargelegt wurde, steht Herrn Dr.X aus der Errichtung des Ordinationsgebäudes gemäß Umsatzschlüssel nach § 12 Abs. 5 UStG der Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten nach dem Umsatzschlüssel (50 %) zu. Im Umsatzsteuerbescheid vom 15. Dezember 2003 wurden die Räume nach Ausschließkeitsprinzip der "Ordnation" oder der "Hausapotheke" zugeordnet und dementsprechend geringere Vorsteuern anerkannt. Diese Vorgehensweise ist aufgrund der Untrennbarkeit der Tätigkeiten – wie in der oben genannten Berufung beschrieben – nicht möglich!

Die abzugsfähigen Vorsteuern von Anlagengütern stellen bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern im Jahr der Bezahlung Betriebsausgaben dar. Da im Fall von Herrn Dr.X – wie in der Berufung vom 14. Jänner 2004 dargelegt – die Vorsteuern von Anlagengütern nach dem Umsatzsteuerschlüssel in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Vorsteuern aufzutellen sind, betragen die vom Steuerpflichtigen als Betriebsausgaben geltend zu machenden Vorsteuern von Anlagengütern im Jahr 2002 38.222,03 €. Wir beantragen somit die Anerkennung von 29.159,59 € als zusätzliche Betriebsausgaben im Jahr 2002.“

Zu diesen Berufungsgründen nahm der Prüfer wie folgt Stellung:

Die ertragssteuerliche Auswirkung der Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2002 sei bisher nicht durchgeführt worden, weswegen die Betriebsprüfung dies anlässlich der Prüfung nachgeholt habe. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 sei somit vom Ausgang des Berufungsverfahrens gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 abhängig.“

Das FA legte die Berufungen gegen Umsatz- und Einkommensteuer 2002 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 2002:

Unstrittig ist, dass der Bw. in den Jahren 2001 und 2002 ein Ordinationsgebäude (inklusive Hausapotheke) errichtet hat. Hinsichtlich der Baukosten hat der Bw. die Aufteilung der Vorsteuern unter Anwendung des „Umsatzschlüssels gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1994“ vorgenommen und dem entsprechend einen Vorsteuerabzug im Ausmaß von 50 % der gesamten Vorsteuern iHv. 36.845,86 € geltend gemacht (siehe die vom Bw. dem FA vorgelegte Baukostenaufstellung, aus der eine Gesamtvorsteuer aus Bautätigkeit iHv. 73.691,72 € ersichtlich ist, sowie Berufungsschreiben vom 22. August 2005 gegen Einkommensteuer 2002).

Weiters ist fest zu halten, dass der Bw. gegen die vom FA hinsichtlich Flächen und Nutzungsart des Betriebsobjekts (Ordnation samt Hausapotheke) grundsätzlich getroffenen Feststellungen (laut Niederschrift über die Nachschau vom 25. November 2003) keine

Einwände erhoben hat. Auch die nachfolgende Betriebsprüfung ist von diesem Sachverhalt ausgegangen.

Dieser Sachverhalt ist somit der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde zu legen.

Streit besteht lediglich über die **Methode der Aufteilung** der Vorsteuer in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil und damit über die Höhe der Vorsteuer.

Der Bw. setzte die nicht abzugsfähige Vorsteuer mit einem geschätzten Anteil von 50% der gesamten Vorsteuer aus der Bauausführung an, mit der Begründung, der Medikamentenverkauf stelle keine von der medizinischen Diagnose und Behandlung völlig abgespaltene Handlung dar, sondern sei **Teil der ärztlichen Gesamtleistung** (siehe Berufung gegen Umsatzsteuer 2002).

Das FA dagegen hat, den Feststellungen des Erhebungsdienstes folgend, die Aufteilung der Vorsteuern aus den Baukosten für das Ordinationsgebäude nach dessen Nutzfläche aufgeteilt.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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.

§ 12 Abs. 4 und Abs. 5 UStG 1994 lautet:

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

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 oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Artikel 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG, Stand: RL 95/7/EG vom 10.4.1995; „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) sieht u. a. vor:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

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

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.“

Außerdem enthält Artikel 17 Absatz 5 leg.cit. Bestimmungen über die Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Vorsteuerabzug, wobei die Mitgliedstaaten die Wahl zwischen mehreren Möglichkeiten der Bestimmung dieses Satzes haben.

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass hinsichtlich der "Zurechenbarkeit" der Vorsteuer darauf abzustellen ist, ob und inwieweit der Unternehmer, dem eine Lieferung oder sonstige Leistung mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt wird, diese Lieferung oder sonstige Leistung des rechnungsausstellenden Unternehmers zur Ausführung steuerfreier oder unecht steuerbefreiter Umsätze in Anspruch nimmt (VwGH 3.7.1996, 96/13/0057).

Tätigt also ein Unternehmer (wie im gegenständlichen Fall ein praktischer Arzt mit Hausapotheke) sowohl Umsätze, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen als auch andere (steuerpflichtige, nicht steuerbare oder echt steuerfreie) Umsätze, müssen die Vorsteuern in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden.

Festzuhalten ist, dass nach der Grundnorm des § 12 Abs. 4 UStG 1994 die Vorsteuern grundsätzlich nach Maßgabe ihrer Zurechenbarkeit aufzuteilen sind, d.h. sie sind danach aufzuteilen, wie sie den unecht steuerfreien Umsätzen und den übrigen Umsätzen bei wirtschaftlicher Betrachtung ganz oder teilweise zuzurechnen sind. Eine bestimmte Form der Aufteilung ist nicht vorgeschrieben. Es ist daher jede Methode, die im Einzelfall eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht, zulässig.

Bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 4 UStG 1994 sind drei Gruppen von Vorsteuerbeträgen zu unterscheiden:

Voll abziehbare Vorsteuern: Diese können ausschließlich Umsätzen zugerechnet werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Voll nicht abziehbare Vorsteuern: Diese sind ausschließlich Umsätzen zuzurechnen, die zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen.

Übrige Vorsteuern: In diese Gruppe fallen alle Vorsteuerbeträge, die sowohl mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, als auch mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Die Aufteilung der einer Umsatzgruppe nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuern hat nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung zu erfolgen.

Die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge können auch schätzungsweise aufgeteilt werden. Dabei kommt es auf die Verhältnisse des Einzelfalles an, wie bei der Schätzung eine wirtschaftlich sachgerechte Aufteilung dieser Vorsteuerbeträge vorzunehmen ist (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Rz 462 bis 464 zu § 12 Abs. 4).

§ 12 Abs. 5 Z 1 UStG eröffnet dem Unternehmer neben der direkten Zuordnung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge eine weitere Möglichkeit die nicht abzugsfähigen Vorsteuern zu ermitteln, nämlich das so genannte Umsatzschlüsselverfahren, bei welchem die Aufteilung der Vorsteuern nach dem prozentuellen Verhältnis der vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Umsätze und der anderen Umsätze ermittelt wird.

Nach § 12 Abs 5 Z 2 UStG ist auch eine kombinierte Methode, nämlich die direkte Zurechnung soweit diese möglich ist und für die restlichen Vorsteuern die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis zulässig (Mischmethode).

Nach dieser Methode (nach dem Umsatzschlüssel gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1994) hat der Bw. die Aufteilung der abziehbaren und nicht abziehbaren Vorsteuern vorgenommen.

Diese Methode ist aus Vereinfachungsgründen zusätzlich zu der Grundnorm des § 12 Abs. 4 UStG 1994 vorgesehen; sie macht eine exakte Zuordnung der Vorsteuern zu bestimmten Umsätzen entbehrlich. Bei dieser Aufteilungsmethode sind alle Vorsteuern des Unternehmens nach dem Umsatzverhältnis des jeweiligen Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraumes aufzuteilen. Auf die wirtschaftliche Zurechenbarkeit kommt es daher nicht an (Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO., Rz 471 zu § 12).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 18.4.2007, 2004/13/0025 zur Frage der Aufteilung der Vorsteuern Folgendes ausgeführt:

„Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Ruppe, UStG 19943, § 12 Tz. 179).

Krumenacker, Umsatzsteuer-Rundschau, Heft 13/2007, Punkt IX., 2., Fußnote 122 vertritt zur Aufteilung von Vorsteuern folgenden Standpunkt:

„Dem Gesetzesauftrag, den Vorsteuerabzug insoweit zu gewähren, als der Gegenstand bzw. die bezogene Leistung für besteuerte Umsätze verwendet wird, ist daher im Weg einer sachgerechten Schätzung nachzukommen. Eine solche wird sich bei räumlicher Mischnutzung an den räumlichen und bei zeitlicher Mischnutzung an den zeitlichen Nutzungsverhältnissen orientieren.“

Im Erkenntnis vom 6.3.1989, 87/15/0087 hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die in Kranich/Siegl/Waba, Kommentar Band IV, Anm 201 f zu § 12 geäußerte Ansicht ausgesprochen, dass nach § 12 Abs. 4 UStG die Vorsteuern grundsätzlich nach Maßgabe ihrer Zurechenbarkeit und insbesondere ausschließlich nach den Grundsätzen einer sachgerechten Zuordnung zu den Umsätzen, zu denen sie wirtschaftlich gehören, aufzuteilen sind. In diesem Beschwerdefall betonte der VwGH, dass die aufzuteilenden Vorsteuern zur Gänze aus dem einheitlichen Gesamtkaufpreis der Tabak-Trafik stammten, sodass eine Ertrags- bzw. Rohertragsrechnung kein geeigneter Anhaltspunkt für die Aufteilung der einer Umsatzgruppe nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuern ist.

Auch im gegenständlichen Berufungsfall ist zu beachten, dass die in Rede stehenden Vorsteuerbeträge ihren Ursprung in einem von der laufenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen getrennten Vorgang, nämlich in der Bautätigkeit für die neue Ordination samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke und den daraus resultierenden Aufwendungen genommen haben. Die von ihm geltend gemachten Vorsteuern resultieren nicht aus der von ihm in der Berufung beschriebenen (laufenden) Tätigkeit als praktischer Arzt, inklusive der mit dem Verkauf von Medikamenten aus der Hausapotheke erzielten Umsätze, sondern aus der oben angeführten Bautätigkeit für ein Gebäude, in welchem eine so genannte „Mischnutzung“ geplant war. Mangels eines direkten wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen den Vorsteuern aus der Errichtung des Ordinationsgebäudes und den vom Bw. getätigten laufenden Umsätzen aus der Tätigkeit als praktischer Arzt samt Hausapotheke (Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen bzw. Umsätze, die zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen), sind die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Umstände des Berufungsfalles schätzungsweise aufzuteilen.

Der EUGH hat in seinem Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98 (Commissioners of Customs & Excise gegen Midland Bank plc) ausgesprochen,

„1.....daß grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfolgenden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen muß, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann.

2. Es ist Sache des nationalen Gerichts, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden.“

Zur Frage der Anwendung des Kriteriums des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hat der EUGH in diesem Urteil Folgendes ausgeführt:

„Ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht dazu berechtigen, kann die Mehrwertsteuer, mit der die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen belastet sind, abziehen, sofern diese Leistungen direkt und unmittelbar mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen, ohne daß es darauf ankommt, ob Absatz 2, 3 oder 5 des Artikels 17 der

Sechsten Richtlinie anzuwenden ist. Ein solcher Steuerpflichtiger kann die auf Dienstleistungen lastende Vorsteuer jedoch nicht in voller Höhe abziehen, wenn diese Dienstleistungen nicht zur Ausführung eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatzes, sondern im Rahmen von Tätigkeiten verwendet worden sind, die nur die Folge eines solchen Umsatzes sind, es sei denn, der Steuerpflichtige weist anhand objektiver Umstände nach, daß die Aufwendungen für den Bezug dieser Dienstleistungen zu den verschiedenen Kostenelementen des Ausgangsumsatzes gehören.“

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 2.3.2006, V R 49/05 im Fall der Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses, welches nach Fertigstellung zum Teil für eine steuerfreie und zum Teil für eine steuerpflichtige Vermietung verwendet werden sollte, auch die Aufteilung der Vorsteuern nach dem „Flächenschlüssel“ als sachgerechtes Aufteilungsverfahren bezeichnet (vgl. auch BFH vom 28.9.2006, V R 43/03).

Im letztgenannten Urteil hat der BFH weiters ausgeführt, dass u.a. auf Grund der in Art. 17 Abs. 5 der sechsten Richtlinie bestehenden Spielräume der Mitgliedsstaaten eine Vorlage an den EUGH nicht in Betracht komme. Diese Einschätzung trifft auch auf den Berufungsfall zu.

Im gegenständlichen Fall erscheint als Aufteilungsmaßstab - unter anderem auch für die das Ordinationsgebäude betreffenden Kostenelemente (AfA, Betriebskosten etc.) bezogen auf die Ausgangsumsätze - im Rahmen einer sachgerechten Schätzung das Flächenausmaß des Gebäudes zutreffend. Da die aufzuteilenden Vorsteuern ausschließlich aus den Herstellungskosten des Gebäudes resultieren, in welchem im Berufungsjahr – weil in Bau befindlich - noch keine Tätigkeit ausgeübt wurde, müssten der Verwendung des vom Bw. vorgeschlagenen Umsatzschlüssels Ausgangsumsätze zu Grunde gelegt werden, die bei Verwendung anderer Räumlichkeiten und somit unter anderen Rahmenbedingungen erzielt wurden. Vor diesem Hintergrund erscheint jedoch eine sachgerechte Aufteilung der Vorsteuer nicht möglich.

Außerdem käme es bei Anwendung des vom Bw. vorgeschlagenen „Umsatzschlüssels“ auf die wirtschaftliche Zurechenbarkeit nicht an. Die Anwendung dieser Methode ließe somit die sich aus wirtschaftlicher Sicht mögliche und sinnvolle Aufteilung nach dem „Flächenschlüssel“ von vornherein außer Betracht. Die von der Berufung vorgebrachten Gründe für die Anwendung des (die wirtschaftliche Zurechenbarkeit nicht berücksichtigenden) Umsatzschlüssels gehen somit ins Leere.

Insbesondere ist das Argument des Bw. nicht nachvollziehbar, warum der Medikamentenverkauf bei einem Hausarzt mit Hausapotheke keine von der medizinischen Diagnose und Behandlung völlig abgespaltene Handlung darstelle und der Bw. „in allen Ordinationsräumen Medikamenten-Umsätze generiere“. Worin hierbei im Vergleich mit einem Hausarzt **ohne** angeschlossener Hausapotheke der Unterschied liegen sollte, hat der Bw. nicht ausgeführt und kann ein Unterschied zwischen den genannten Betriebsformen nach

Ansicht des UFS nicht erkannt werden. Auch die Behauptung, die Abgabe von Medikamenten aus der Hausapotheke sei eine bloße Hilfstätigkeit im Rahmen des einheitlichen Betriebes des Bw., weswegen eine Zuordnung der Räume nach dem Ausschließkeitsprinzip nicht möglich sei, vermag die Berufung nicht zu stützen, da die Aufteilung der Vorsteuern dem Grunde nach unstrittig ist.

Auch die Behauptung, die Abgabe von Medikamenten aus der Hausapotheke sei eine bloße Hilfstätigkeit, bzw. es liege eine „Untrennbarkeit der Tätigkeit“ vor, erscheint widersprüchlich, da die Aufteilung der Vorsteuer grundsätzlich unstrittig ist.

Dadurch, dass das FA die für das Ordinationsgebäude bezogenen Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Bauausführung nicht als direkt und unmittelbar mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen aus der Hausapotheke einerseits bzw. mit den unecht befreiten und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen aus der Ordination andererseits in Zusammenhang stehend betrachtet und eine Aufteilung der Vorsteuern vorgenommen hat, wurde auch dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5 der Sechsten Richtlinie Rechnung getragen (vgl. das oben genannte Urteil des EUGH „Midland Bank“, Randnr. 30 sowie das Urteil „Kretztechnik“, Randnr. 35). Auch im letztgenannten Urteil „Kretztechnik“, Randnr. 37, wird darauf hingewiesen, dass ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze ausführt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, gemäß Artikel 17 Absatz 5, Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht (mit Hinweis auf die Urteile Abbey National, Randnr. 37, und Cibo Participations, Randnr. 34).

Argumente dahingehend, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bauausführung zu den verschiedenen Kostenelementen der Ausgangsumsätze (Hausapotheke, Ordination) gehörten, hat der Bw. nicht vorgebracht.

Als Maßstab für die Aufteilung der in Rede stehenden Vorsteuern aus den Herstellungsleistungen für die Ordination bietet sich – wie oben bereits ausgeführt – die Nutzfläche der Räumlichkeiten des Gebäudes an, in welchem nach dessen Fertigstellung die gesamte Tätigkeit des Bw. ausgeübt wird (vgl. nochmals BFH vom 28.9.2006, V R 43/03, Randnr. 26). Die in diesem Sinne nach dem Flächenschlüssel vorgenommene Aufteilung der Vorsteuern ist auch insofern als zutreffend anzusehen, als die im Streitjahr angefallenen Baukosten ausschließlich **Kosten für die Herstellung** des Gebäudes betrafen und eine differenzierte Betrachtungsweise im Hinblick auf Kosten einer allenfalls unterschiedlichen **Ausstattung** der einzelnen Räume nicht geboten war.

Unter Beachtung der Grundsätze einer sachgerechten Zuordnung zu den Umsätzen, zu denen sie wirtschaftlich gehören, ist daher die vom FA vorgenommene Aufteilung der Vorsteuern nach der Nutzfläche des Ordinationsbaues (wobei hinsichtlich der gemischt genutzten Räume wie Windfang und Empfang, eine 50 %ige Nutzung im Zusammenhang mit der Hausapotheke angenommen wurde) sachgerecht und zutreffend. Nachdem der Bw. gegen die Ermittlung des Flächenausmaßes der für die Ordination bzw. für die Hausapotheke benötigten Räumlichkeiten durch das FA keine Einwendungen vorgebracht hat, bestehen keine Bedenken gegen die seitens des FA vorgenommene bescheidmäßige Aufteilung der Vorsteuern.

2. Einkommensteuer 2002:

Wie im Berufungsverfahren gegen Umsatzsteuer 2002 ist auch im Berufungsverfahren gegen Einkommensteuer 2002 unstrittig, dass der Bw. in den Jahren 2001 und 2002 einen Ordinationsbau (inklusive Hausapotheke) errichtet und hierbei einen Betrag an Vorsteuern von Anlagegütern iHv. 38.222,03 € als Betriebsausgabe geltend gemacht hat.

Hinsichtlich der Baukosten hat der Bw. die Aufteilung der Vorsteuern unter Anwendung des „Umsatzschlüssels gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1994“ vorgenommen und dem entsprechend einen Vorsteuerabzug im Ausmaß von 50 % der gesamten Vorsteuern geltend gemacht. Das FA hingegen hat entsprechend den Feststellungen bei der Umsatzsteuer den Aufwand an Vorsteuer von bisher 38.222,03 € auf 9.062,44 € reduziert und die daraus resultierende Differenz iHv. 29.159,59 € dem Gewinn hinzugerechnet.

Mit gegenständlicher Berufung beantragt der Bw. die Anerkennung des Differenzbetrages iHv. 29.159,59 € als zusätzliche Betriebsausgabe im Jahr 2002.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuerbeträge und der daraus resultierenden Kürzung der abzugsfähigen Vorsteuer auf die oben angeführten Ausführungen zur Umsatzsteuer verwiesen.

Die Berufung weist zwar grundsätzlich zu Recht darauf hin, dass die abzugsfähigen Vorsteuern von Anlagegütern bei Einnahmen-Ausgabenrechtern im Jahr der Bezahlung Betriebsausgaben darstellen.

„Geschuldete Umsatzsteuer- und abziehbare Vorsteuerbeträge aus Lieferungen und sonstigen Leistungen können entweder als durchlaufende Posten (Nettoverrechnung) oder entsprechend dem Zu- und Abfluss (Bruttoverrechnung) behandelt werden (§ 4 Abs 3, dritter Satz; jährliches Wahlrecht; vgl E 1.12.1992, 88/14/0004, ÖStZB 1993, 413).

*Bei der **Bruttoverrechnung** werden die Umsatzsteuerzahlungen als Betriebseinnahmen bzw Betriebsausgaben berücksichtigt.“* (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Rz 218 bzw. Rz 218/2)

Wie oben zur Umsatzsteuer 2002 dargelegt, ist jedoch nicht der im Rahmen des „Umsatzschlüssels“ gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1994“ ermittelte Betrag an Vorsteuer

iHv. 38.222,03 €, sondern der durch das FA aufgrund der Aufteilung der Vorsteuern nach der Nutzfläche der Räumlichkeiten des Gebäudes ermittelte und somit reduzierte Vorsteuerbetrag iHv. 9.062,44 € als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2002 betragen daher entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. laut bekämpftem Einkommensteuerbescheid 2002 50.319,63 €.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Oktober 2007