

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch ECA Schmidt und Hertwich Steuerberatungs GmbH, Bahnhofstraße 2, 5280 Braunau am Inn, über die Beschwerde vom 6.5.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA XYZ vom 7.4.2011 betreffend Umsatzsteuer 2009 (St.Nr. 123) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	418.972,49 €	Umsatzsteuer	45.992,80 €
	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	377,48 €		75,50 €
	Gesamtbetrag der Vorsteuern			-58.455,32 €
	Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb			-45,30 €
Gutschrift				-12.432,32 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist der Umsatzsteuerbescheid 2009.

Der Beschwerdeführer ist praktischer Arzt mit der Befugnis zum Betrieb einer Hausapotheke. Im Jahr 2009 errichtete er 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 m² (Ordination I+II, Therapie) kein Vorsteuerabzug, für 18,61 m² (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.

Das Bundesfinanzgericht lehnte in seinem Erkenntnis vom 25.9.2015, RV/5101069/2011, den vom Beschwerdeführer gewünschten Umsatzschlüssel zur Aufteilung der Vorsteuern ab. Hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes und Begründung wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 31.1.2018, Ra 2016/15/0001, das angefochtene Erkenntnis – soweit es die Umsatzsteuer 2009 betrifft – wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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 m² (Ordination I und II, Therapie, Labor/Büro, Personalbereich, Patientenbereich), Apothekenraum 18,61 m², Vorraum und Anmeldung insgesamt 37,82 m²; im 192,72 m² großen Obergeschoß befinden sich ein eigener Bereich für Vertretungsärzte (Zimmer, Bad, WC, Garderobe) von 30,65 m², der vom Beschwerdeführer nicht benutzt wird, und davon abgegrenzt eine Wohnung im Ausmaß von 162,07 m², die ausschließlich dem Beschwerdeführer im Fall von Nacht- und Wochenenddiensten zur Verfügung steht.

Als gemischt genutzt – dh. sowohl der ärztlichen Praxis als auch der Apotheke dienend – sind 91,12 m² (Gang 17,07 m², Personalraum mit Küche 11,24 m², Personal-Garderobe 9,56 m², Personal-WC inkl. Vorraum 3,92 m², Personaleingang/Heizraum 18,68 m², Vertretungsräumlichkeiten 30,65 m²) einzustufen.

Das Personal, das in der Regel aus drei Mitarbeiterinnen besteht, wird zu 40 % für die Apotheke (Bestellung, Organisation, Lagerung, Ausgabe) eingesetzt.

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.

Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige, der „Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet“, zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen. Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 168, 169 und 170 besteht, als auch Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt (Art. 173 MwStSystRL). Gemäß Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten neben dem so genannten Pro-rata-Satz nach Art. 174 und 175 MwStSystRL andere Methoden (zB die direkte Zuordnung von Gegenständen) anwenden. Nach der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 17 Abs. 5 der 6. RL 77/388/EWG (entspricht Art. 173 MwStSystRL) können die Mitgliedstaaten im nationalen Gesetz eine andere Aufteilungsmethode als den Umsatzschlüssel vorsehen, vorausgesetzt die andere Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des entsprechenden Vorsteueranteiles (vgl. EuGH 9.6.2016, C-332/14, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, Rn. 32 f; zur Unionsrechtskonformität der österreichischen Rechtslage vgl. auch *Ruppe/Achatz UStG⁵, § 12 Tz 270*)

Rechtliche Erwägungen

Der Verwaltungsgerichtshof hat hinsichtlich der gegenständlichen Rechtsfrage in seinem Erkenntnis vom 31.1.2018, Ra 2016/15/0001, ausgeführt:

Aus § 12 Abs. 4 UStG 1994 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 Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche

Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Tz 265, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Bei Vorsteuerbeträgen, die sowohl mit unecht steuerfreien als auch mit anderen Umsätzen im Zusammenhang stehen, muss ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Eine bestimmte Vorgangsweise schreibt das Gesetz hierfür nicht vor. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet (vgl. vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Tz 267). Fehlen die Grundlagen für eine sachgerechte exakte Zuordnung dieser gemischten Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 4 UStG 1994, so ist zu schätzen.

Im Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0289, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke der Flächenschlüssel als sachgerechter Aufteilungsmaßstab angesehen werden kann. Hierbei kommt es lediglich auf die Flächen an, die unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke oder der Tätigkeit als praktischer Arzt dienen. Die Aussage bezog sich – worauf der Revisionswerber zu Recht hinweist – auf das seinerzeitige Beschwerdevorbringen, wonach auch die in den Ordinationsräumen ausgeübte Tätigkeit insofern Auswirkungen auf den Medikamentenumsatz habe, als die dort gestellte Diagnose und die Therapie regelmäßig zu einem Medikamentenumsatz führten. Wenn das Bundesfinanzgericht unter Hinweis auf das zitierte Erkenntnis auch den (anteiligen) Vorsteuerabzug für die Errichtung der Räumlichkeiten versagt hat, welche der Beheizung des Apothekenbereiches oder die dem Aufenthalt des im Apothekenbereich eingesetzten Personal dienen, hat es die Rechtslage verkannt. Derartige Räumlichkeiten dienen unmittelbar dem Bewirken der Umsätze aus der Hausapotheke. Der Umstand, dass der – im Mittelpunkt des vorliegenden Revisionsfalles stehende – Heizraum auch der Versorgung der ärztlichen Ordination mit Wärme dient und Mitarbeiter auch (wohl zeitlich überwiegend) zur Unterstützung der ärztlichen (steuerbefreiten) Tätigkeit eingesetzt sind, ist im Rahmen der Schätzung durch sachgerechte Aufteilung der auf die gemischt genutzten Räume entfallenden Vorsteuern Rechnung zu tragen.

Diese Aufteilung muss – wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. September 2015, 2012/15/0129, ausgeführt hat – gemäß § 12 Abs. 5 und 6 UStG 1994 nicht nach dem Umsatzschlüssel erfolgen, wenn dieser zu keinem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Zu dem auch in den Revisionsgründen hervorgehobenen Wahlrecht des Revisionswerbers nach § 12 Abs. 5 UStG 1994 ist daran zu erinnern, dass dieses Wahlrecht nur bei Vorliegen der in § 12 Abs. 6 UStG 1994 genannten Voraussetzungen besteht.

In Verkennung der Rechtslage hat das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen zum Vorliegen eines (auch der Wärmeversorgung des Apothekenbereiches dienenden) Heizraumes getroffen. Auch eine Auseinandersetzung mit dem sonstigen Vorbringen zu Mischnutzung bestimmter Räumlichkeiten erfolgte nicht.

Bei Vorsteuerbeträgen, die sowohl mit den unecht steuerfreien Umsätzen als Arzt als auch mit den besteuerten Umsätzen aus der Hausapotheke im Zusammenhang stehen, muss ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt, wobei eine bestimmte Vorgangsweise gesetzlich nicht vorgeschrieben ist. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffend Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet. Fehlen die Grundlagen für eine sachgerechte exakte Zuordnung dieser gemischten Vorsteuerbeträge, so ist zu schätzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0289, für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke der Flächenschlüssel als sachgerechter Aufteilungsmaßstab angesehen. Diesen Aufteilungsmaßstab hätte das Bundesfinanzgericht auch für den (anteiligen) Vorsteuerabzug für die Errichtung der Räumlichkeiten, welche der einer gemischten Nutzung dienen, seinem Erkenntnis vom 25.9.2015 zu Grunde legen müssen. Als gemischt genutzte Räumlichkeiten sind 91,12 m² anzusehen, die zu 40 % dh. mit 36,45 m² der Apotheke zuzurechnen sind. Unter Zugrundelegung der von der Betriebsprüfung angenommenen Vorsteuern pro m² in Höhe von 242,52 € ergeben sich zusätzlich 8.839,85 € abziehbare Vorsteuern.

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 abgesprochen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in dieser Rechtssache bereits entschieden (VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0001). Eine Revision ist demnach unzulässig.

Linz, am 11. Oktober 2018

