

TE Vwgh Erkenntnis 2018/1/31 Ra 2016/15/0001

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.01.2018

Index

E3L E09301000;
E6j;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17 Abs5;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art168 lita;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art173;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art174;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art175;
62014CJ0332 Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR VORAB;
UStG 1994 §12 Abs4;
UStG 1994 §12 Abs5;
UStG 1994 §12 Abs6;
UStG 1994 §12;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Dr. C W in A, vertreten durch die ECA Schmidt und Hertwich Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 5280 Braunau am Inn, Bahnhofstraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. September 2015, Zl. RV/5101069/2011, betreffend u. a. Umsatzsteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird - soweit es Umsatzsteuer 2009 betrifft - wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

1 Der Revisionswerber ist praktischer Arzt mit der Befugnis zum Betrieb einer Hausapotheke. Im Jahr 2009 errichtete er ein Gebäude, das im Erdgeschoß Ordination sowie Apotheke und im Obergeschoß "Dienstzimmer" sowie Wohnräume umfasste.

2 Im Zuge einer im Jahr 2011 abgeschlossenen Außenprüfung erkannte das Finanzamt die vom Revisionswerber vorgenommene Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Betriebsvermögen nicht an; es seien lediglich 60,62 % der Flächen unternehmerisch genutzt. Der Anteil der notwendigen Fläche zum Betrieb der Apotheke (Apothekenraum und 50 % des Vorraumes und des Anmeldebereichs) betrage 37,52 m²; dies entspreche einem Anteil von 13,77 % der unternehmerisch genutzten Betriebsflächen. Dieser Anteil werde als aliquoter Anteil der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge in Ansatz gebracht. Mangels direkten Zusammenhanges zwischen den Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes und den vom Revisionswerber getätigten Umsätzen aus der Tätigkeit als praktischer Arzt samt Hausapotheke seien die Vorsteuerbeträge im Schätzungswege aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab sei im Rahmen einer sachgerechten Schätzung das Flächenausmaß des neu errichteten Gebäudes heranzuziehen. Da die aufzuteilenden Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten des Gebäudes für die Arztpraxis und die Apotheke resultierten, in welchem noch keine Tätigkeit ausgeübt worden sei, müssten bei Verwendung eines Umsatzschlüssels Ausgangsumsätze zu Grunde gelegt werden, die unter anderen Rahmenbedingungen erzielt worden seien und daher zu keiner sachgerechten Aufteilung der gegenständlichen Vorsteuern führen könnten.

3 Gegen die entsprechend geänderten Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide des Jahres 2009 erhob der Revisionswerber Berufungen. Zu der (im nunmehrigen Revisionsverfahren weiterhin strittigen) Frage der Aufteilung der Vorsteuern brachte der Revisionswerber vor, die Finanzbehörde habe alle nicht direkt zuordenbaren Flächen (mit Ausnahme des Anmelderaumes) ohne weiteres den unecht befreiten Umsätzen zugeordnet. Dies sei unrichtig, was besonders deutlich am Beispiel des Heizraums werde, in dem sich die Heizung für das gesamte Gebäude befinde. Der Apothekenraum werde ebenso beheizt wie die anderen Räume auch. Dies lasse sich auf alle weiteren Räume ausdehnen, die nicht direkt und ausschließlich der ärztlichen Tätigkeit zuzuordnen seien. Im Revisionsfall dienten die Räume "Ordination I" und "Ordination II" ausschließlich der Erzielung steuerfreier Umsätze, obwohl auch in diesen Räumen in sehr untergeordnetem Ausmaß die Apotheke "mitbetreut" werde. So befände sich im Raum "Ordination II" ein Schreibtisch mit Computer, Akten, einigen Medikamenten und Spritzen etc. Im Raum "Therapie" befänden sich ein Kühlschrank mit Impfstoffen sowie Medikamente, Verbandstoffe und Infusionen. Allerdings solle die Argumentation an dieser Stelle nicht überzogen werden. Faktisch werde es wohl sachgerecht sein, die Räume "Ordination I und II" und "Therapie" als eindeutig der Erzielung von unecht befreiten Umsätzen dienend zu behandeln und für alle anderen Räume eine direkte Zuordenbarkeit zu verneinen. Die Aufteilung der Vorsteuern für nicht direkt zuordenbare Flächen nach dem Umsatzschlüssel werde in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 2010, 2007/15/0289, keine Absage erteilt. Sie komme dem wirtschaftlichen Gewicht der Hausapotheke am nächsten. Folge man der zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, so sei die Anwendung des Umsatzschlüssels für die Aufteilung von Vorsteuern insofern unzulässig, als ein Teil des Gebäudes direkt der ärztlichen Tätigkeit zugeordnet werden könne. Gerade dies sei im Revisionsfall nur hinsichtlich weniger Räume möglich. Alle anderen Räume dienten beiden Bereichen. Auch Kunden der Hausapotheke müssten im Wartezimmer Platz nehmen, ebenso wie die Hausapotheke letztlich auch beheizt werde. Der Schlafbereich sei sogar fast ausschließlich dem Apothekenbereich zuzuordnen, weil Übernachtungen nicht unwesentlich der Tatsache geschuldet seien, dass Medikamente auch während der Nachtstunden expediert werden müssten. Einer regelmäßigen Überprüfung der faktischen Nutzung stehe nichts entgegen. Sollten sich die Nutzungsverhältnisse ändern, könne diesem Umstand durch eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 Rechnung getragen werden. Es werde daher beantragt, für den Bereich der beiden Ordinationen und der Therapie (56,83 m²) keinen Vorsteuerabzug zu gewähren, für den Apothekenbereich (18,61 m²) die Vorsteuer zum Abzug zuzulassen und für alle übrigen betrieblichen Räume Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel zuzuerkennen.

4 Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vor.

5 Das gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des unabhängigen Finanzsenats getretene Bundesfinanzgericht wies die (nunmehrigen) Beschwerden ab. Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, das Finanzamt habe die im Obergeschoß gelegene Wohnung im Ausmaß von 162,07 m² zu Recht der außerbetrieblichen Sphäre zugerechnet. Die Wohnung eigne sich nicht zur betrieblichen Verwendung. Im Revisionsfall stünde dem

(entfernt vom Ordinationsgebäude wohnenden) Revisionswerber ohnedies ein 30,65 m² großer Bereich mit Ruhezone und Sanitärräume für Vertretungsärzte zur Verfügung, der auch vom Revisionswerber im Falle von Nacht- und Wochenenddiensten benützt werden könne. Der Grund dafür, dass der Revisionswerber es vorziehe, sich während seiner Bereitschaftsdienste in der großzügig angelegten Wohnung aufzuhalten, liege in seiner Privatsphäre.

6 Hinsichtlich der betrieblich genutzten Räumlichkeiten sei dem Revisionswerber zuzustimmen, dass eine Einteilung der unternehmerisch genutzten Flächen in drei Bereiche (Flächen, die direkt den unecht befreiten Umsätzen bzw. direkt den steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet werden könnten, und Flächen, die nicht direkt zuordenbar seien) zu erfolgen habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis 2007/15/0289 für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Hausapotheke den Flächenschlüssel als sachgerechten Aufteilungsmaßstab angesehen. Es komme daher lediglich auf die Flächen an, die unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke oder der Tätigkeit als praktischer Arzt dienten. Demzufolge dienten unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke der im Bauplan als "Apotheke" bezeichnete Raum zur Gänze und die mit "Vorraum" und "Anmeldung" bezeichneten Räume zum Teil. Das Finanzamt habe daher zu Recht den Apothekenraum (18,61 m²) zu 100 %, Vorraum und Anmeldung (37,82 m²) hingegen zu 50 % den steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet und die übrigen betrieblich genutzten Räumlichkeiten den gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerfreien Umsätzen. Dem Berufungsbegehren könne sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen, weil der Umstand, dass die Nutzung der anderen Räume Auswirkungen auf den Hausapothekenumsatz habe, nicht bedeute, dass auf diesen Flächen die Hausapothekenumsätze bewirkt würden, liege doch keine "unteilbare ärztliche Gesamtleistung" vor. Die Abgabe bzw. der Verkauf von Medikamenten sei nicht als ärztliche Leistung zu beurteilen (Hinweis auf VwGH 23.2.2010, 2007/15/0289). Die vom Revisionswerber 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 sei, müssten bei Verwendung eines Umsatzschlüssels Ausgangsumsätze zu Grunde gelegt werden, die unter anderen Rahmenbedingungen erzielt worden seien, was keine sachgerechte Aufteilung der Vorsteuern zur Folge hätte. Es sei daher nicht zweifelhaft, dass die Aufteilung nach dem vom Revisionswerber gewünschten Umsatzschlüssel zu Ergebnissen führe, die mit der vom Finanzamt vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung in erheblichem (§ 12 Abs. 6 UStG 1994) Widerspruch stünden.

7 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nicht zulässig, weil im gegenständlichen Fall über die betriebliche Nutzung eines Gebäudes und den damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug, sowie über die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben abgesprochen worden sei und dazu eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ausdrücklich nur die Umsatzsteuer betreffende außerordentliche Revision.

9 Der Revisionswerber macht zur Zulässigkeit der Revision geltend, das vom Bundesfinanzgericht herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 2010, 2007/15/0289, könne nicht dazu führen, nicht direkt zuordenbare Räumlichkeiten wie Heizräume, Toiletten und Aufenthaltsräume für Mitarbeiter vom Vorsteuerabzug gänzlich auszuschließen. Es sei absurd, etwa einen Heizungsraum vom Recht auf Vorsteuerabzug gänzlich auszuschließen, weil "auf diesen Flächen keine Hausapothekenumsätze bewirkt werden". Die zitierte Entscheidung sei vielmehr so auszulegen, dass ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen (im Fall des zitierten Erkenntnisses: der Gesamtbereich der ärztlichen Tätigkeit), nicht ausreiche, um für rein ärztlich genützte Räumlichkeiten einen Vorsteuerabzug zu begründen. Denke man die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes zu Ende, würden Unternehmer mit gemischten Umsätzen für Lager-, Personal- und Verwaltungsräumlichkeiten hinsichtlich dieser Räume vom Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen sein. In derartigen Räumlichkeiten würden schon ihrer Natur nach keine Umsätze erzielt. Diese Sichtweise widerspreche ganz offensichtlich nicht nur der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sondern auch gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben.

10 Der Verwaltungsgerichtshof leitete gemäß § 36 VwGG das Vorverfahren ein; das Finanzamt brachte keine Revisionsbeantwortung ein.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Die Revision ist zulässig und auch begründet. 13 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 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 gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 unter anderem 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 Abs. 5 leg. cit.

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 und den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Nach § 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 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.

14 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 (z. B. 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).

15 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 Zusammenhanges 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).

16 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. Ruppe/Achatz, aaO § 12 Tz 267). Fehlen die Grundlagen für eine sachgerechte exakte Zuordnung dieser gemischten Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 4 UStG 1994, so ist zu schätzen.

17 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 von Räumlichkeiten versagt hat, welche der Beheizung des Apothekenbereiches oder die dem Aufenthalt des im Apothekenbereich eingesetzten Personals 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.

18 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.

19 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 zur Mischnutzung bestimmter Räumlichkeiten erfolgte nicht.

20 Nach dem Gesagten ist das angefochtene Erkenntnis jedoch im angefochtenen Umfang wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

21 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Das Mehrbegehren findet in diesen Bestimmungen keine Deckung.

Wien, am 31. Jänner 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VwGH:2018:RA2016150001.L00

Im RIS seit

27.02.2018

Zuletzt aktualisiert am

12.04.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at