

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes (St.Nr.: xxx) vom 13. Mai 2013, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2012 zu Recht erkannt:

Die Berufung/Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Im März und April 2013 wurde bei der Beschwerdeführerin eine sogenannte „**USO-Prüfung**“ für den Zeitraum 10/2012 bis 1/2013 durchgeführt.

Im **Besprechungsprogramm** wurde der hier streitgegenständliche Punkt unter der Tz 1 (Vollwärmeschutz – Firma X ) wie folgt dargestellt:

Mit Rechnung Nr. 100069/12 vom 25. Oktober 2013 sei von der Firma X Hochbau GmbH über die erbrachte Leistung "Vollwärmeschutz" betreffend dem Objekt xxxx A , Straße 39 abgerechnet worden. Aufgrund dieser Abschlussrechnung sei ein Betrag iHv 69.834,55 € bezahlt worden. Mit dieser Endabrechnung seien folgende unterjährige (Teil)Leistungen abgerechnet worden (Re-Nr. 40055, 60030, 60172, 80084, 90006).

Abgerechnet worden sei mit der Schlussrechnung Nr. 100069/12 bzw. mit der Rechnung Nr. 40055 auch eine Kellerdeckendämmung iHv 25.388,75 € netto (vgl. Detail Schlussrechnung).

Nach Prüferansicht sei die Rechnung Nr. 100069/12 einschließlich der Kellerdeckendämmung entsprechend der privaten bzw. betrieblichen Gebäudenutzung aufzuteilen (Anmerkung: Das Gebäude werde zu 53,4% privat genutzt).

Seitens der steuerlichen Vertretung (Sachbearbeiterin Frau H ) wurde am 26. April 2013 zu diesem Sachverhalt bzw. zur Thematik "Kellerdeckendämmung" via E-Mail u.a. Folgendes mitgeteilt:

*"Der Teil der Rechnung 100069/12 mit der unterjährig abgerechneten Leistung in Rechnung Nr. 40055 ist in meiner Aufstellung bei den 100%igen Kosten enthalten. Bei dieser Leistung handelt es sich um eine Garagendeckendämmung und daher ist diese m.E. zu 100% betrieblich anzusetzen. Da diese Dämmung in der Garage innen angebracht ist, kann diese 100%ig dem betrieblichen Teil zugerechnet werden. Es ist für mich kein Unterschied, ob auf der Decke eine Wärmedämmung, eine Malerei, eine Holzdecke oder eine Paneeldecke angebracht ist. Das alles geschieht in den betrieblichen Räumen (hier Garage) zu 100%. Was wäre, wenn ich in der Küche eine Holzdecke anbringe (m.E. 100% privat)? Die äußere Wärmedämmung ist dem Verteilungsprozentsatz aufgeteilt worden, obwohl ein Großteil der Dämmung nur den betrieblichen Teil betroffen hat."*

Werde im Rahmen einer thermischen Gebäudesanierung auch die Dämmung der untersten Geschoßdecke (Kellerdecke) veranlasst, so würde es sich um eine gesamthafte energiesparende Sanierung handeln, welche den Zweck verfolge, eine bestimmte Gesamtgebäudeenergie-Nutzwertkennzahl zu erreichen.

Aufgrund der speziellen Funktionsbestimmung dieser Isolierungsmaßnahme könne daher die in Frage stehende Kellerdeckendämmung nicht mit der argumentierten Malerei oder einer simplen Holz- bzw. Paneeldecke verglichen werden. Auch dann nicht, wenn die Dämmelemente in betrieblich genutzten Räumlichkeiten angebracht seien.

Aus den dargestellten Gründen seien demnach auch die Aufwendungen der Kellerdeckendämmung verhältnismäßig (private bzw. betriebliche Gebäudenutzung) aufzuteilen.

Rechnungsbruttobetrag Rg. Nr. 100069/12	71.994,36
Zahlungsbetrag Rg. Nr. 100069/12 (brutto)	69.834,55
Zahlungsbetrag Rg. Nr. 100069/12 (netto)	58.195,46
Vorsteuer (Basis 69.834,66)	11.639,09
Gebäudenutzung privat in %	53,40%
Nichtabzugsf. Vorsteuer (Gebäudeanteil privat) laut AP	6.215,27
Nichtabzugsf. Vorsteuer (Gebäudeanteil privat) bisher	1.339,31
Kürzung Vorsteuern	4.875,96

Die diesbezügliche Korrektur wird im letzten Voranmeldungszeitraum des Jahres 2012 veranlasst.

Mit **Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2012** vom 6. Mai 2013 wurde die Umsatzsteuer gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung festgesetzt.

Mit Eingabe vom 5. Juni 2013 wurde **Berufung** gegen oben genannte Festsetzung eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Betriebsgebäude der Firma der Beschwerdeführerin aus dem Jahre 1964 stamme. Das Gebäude werde zu 53,40% privat und zu 46,60% betrieblich genutzt. In diesem Gebäude würden sich auch die Garagen für die Busse befinden. Da sich die Höhe und die Länge der Busse im Laufe der Jahre wesentlich verändert hätten, sei im Jahre 2012 eine Sanierung bzw. ein Totalumbau der Garagen erfolgt, damit diese wieder uneingeschränkt benutzt werden können. Es sei der Garagenboden abgesenkt, neue Elektro- und Sanitärinstallationen verlegt, ein neuer Boden aufgezogen, Malerarbeiten durchgeführt und auf der Decke der Garage eine Wärmedämmung angebracht worden. Die Kosten für die Wärmedämmung hätten 24.627,08 € netto, Vorsteuer 4.925,42 € betragen.

Die Garagen würden zu 100% betrieblich genutzt. Im Zuge einer Außenprüfung durch das Finanzamt seien die o.a. Aufwendungen für die Sanierung der Garage, mit Ausnahme der Deckenisolierung, zu 100% betrieblich anerkannt worden.

Investitionen in ausschließlich betrieblich genutzte Räumlichkeiten seien zu 100% dem Betriebsvermögen zuzurechnen und würden nicht dem Aufteilungsgebot unterliegen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band I, § 4 Tz 86).

Es werde daher ersucht, der Berufung stattzugeben und die Vorsteuer aus der Wärmedämmung in der Garage zu 100% anzuerkennen.

**Stellungnahme des Betriebsprüfers** zu gegenständlicher Berufung (11. Juni 2013):

Diene ein Gebäude gemischten Zwecken, so sei für die Behandlung von Gebäudeinvestitionen (z.B. Instandsetzungsaufwendungen) gemäß Einkommensteuerrichtlinien wie folgt vorzugehen:

Eindeutig zuordenbare Aufwendungen seien entsprechend der Zuordnung zu behandeln. Die Behandlung nicht eindeutig zuordbarer Aufwendungen würde sich nach dem Verhältnis der Nutzflächen richten.

Nach Prüferansicht würde es sich bei der Deckendämmung, welche in der betrieblich genutzten Garage angebracht wurde, um eine Maßnahme handeln, die nicht isoliert nach dem Verwendungszweck der Räumlichkeit qualifiziert werden könne.

Neben der in Frage stehenden Geschossdeckenisolierung sei das gemischt genutzte Gebäude wärmotechnisch grundlegend saniert worden (Erneuerung der Fenster und Türen, Anbringung eines Vollwärmeschutzes an der Außenfassade).

Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgeführt, würde es sich bei den vorgenommenen Wärmemaßnahmen um eine gesamthafte energiesparende Sanierung des Gebäudes handeln. Eine gesonderte Behandlung der Kellerdeckenisolierung für die ungeheizte Garage sei demnach nicht sachgerecht. Die in der Garage angebrachte Dämmung sei im Sinne der Randziffer 1403 der Einkommensteuerrichtlinien ein Teil dieser Maßnahme und somit als nicht eindeutig zuordbarer Aufwand nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen. In

korrespondierender Betrachtungsweise würde die fragliche Vorsteuer iSd § 12 UStG nur in Höhe der unternehmerischen Gebäudenutzung zustehen.

In der **Gegenäußerung der Beschwerdeführerin** vom 10. Juli 2013 wurde diesbezüglich ausgeführt, dass eine Wärmedämmung bei alten Häusern grundsätzlich mit der Anbringung eines Vollwärmeschutzes auf die Außenmauern erfolgen würde. Unabhängig vom Vollwärmeschutz würde meist bei Dachreparaturen bzw. Dacherneuerungen eine Dämmung im Dachbodenbereich angebracht werden und wie gegenständlich bei der Renovierung der Garage eine Dämmung im Garagenbereich.

Die Aufteilung nach der Nutzfläche könne nur als Grundsatz gelten. Es seien daher die eindeutig zuordenbaren Aufwendungen entsprechend der Zuordnung zu behandeln (Dämmung der Garage) und die nicht eindeutig zuordenbaren Aufwendungen (Vollwärmeschutz der Außenmauern) im Verhältnis der Nutzfläche aufzuteilen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2013** wurde die Berufung vom 5. Juni 2013 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass auf Grund der Tatsache, dass über der fraglichen Busgarage sich gemischt genutzte Räumlichkeiten befinden, den in der Berufungsschrift und diversen anderen Schriftstücken vorgebrachten Argumentationen nicht gefolgt hätte werden können.

Vielmehr sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass mit der Anbringung der Deckendämmung in der ungeheizten Garage ausschließlich der Zweck verfolgt werde, das (gemischt genutzte) Gebäude gesamthaft gegen Energieverlust zu dämmen. Der in Rede stehende Aufwandsteil sei daher ertragsteuerlich den evidenten Aufteilungskriterien zu unterwerfen. In Analogie dazu werde das Berufungsbegehr hinsichtlich zusätzlicher Vorsteuer abgewiesen.

Mit Eingabe vom 23. September 2013 wurde der **Antrag auf Vorlage** der Berufung eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass in der Berufungsvorentscheidung angemerkt werde, dass mit der Anbringung der Deckendämmung in der ungeheizten Garage (wird sehr wohl geheizt) ausschließlich der Zweck verfolgt werde, das gemischt genutzte Gebäude gesamthaft gegen Energieverlust zu dämmen.

Tatsache sei, dass seit der Dämmung der Garage die Heizkörper in der Garage nur mehr minimal aufgedreht würden und trotzdem eine höhere Wärme als vor der Dämmung in der Garage vorhanden sei. Eine Auswirkung auf das Heizverhalten in den Räumen oberhalb der Garage sei durch die Deckendämmung in der Garage nicht eingetreten, da die Garagentemperatur vor und nach der Deckendämmung die gleiche gewesen sei. Nur der Heizkosteninput in der Garage hätte sich durch die Deckendämmung verringert. Würde man der Argumentation der Finanzbehörde weiter folgen (Aufteilung des Gebäudes im %Satz der Nutzung), so wären solche Investitionen, falls sie von einem Mieter als Investition in ein fremdes Gebäude getätigt würden und sich in diesem Gebäude oberhalb der Garage einige Stockwerke private Wohnungen befinden, nur mit einem minimalen Prozentsatz abzugsfähig (Flächenanteil der Garage zum Gesamthaus).

Bei der Aufteilung des Aufwandes für ein gemischt genutztes Gebäude sind besondere Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (EStR 4.1.10.4.3 Rz 559). Die Deckenisolierung hätte, wie bereits oben erwähnt, auf das Heizverhalten bei den Räumlichkeiten unmittelbar über der Garage (58,51% betrieblich und 41,49% privat) keine Auswirkungen.

Wieso vom Finanzamt sogar das 2. Obergeschoss für die Aufteilung des Aufwandes miteinbezogen werde, sei nicht nachvollziehbar.

Eine Aufteilung im Prozentsatz der Gebäudenutzung würde in diesem Falle unlogisch erscheinen und zu einem falschen Ergebnis führen. Diese Deckendämmung würde sich nur auf den betrieblichen Teil des Gebäudes auswirken.

**Stellungnahme des Betriebsprüfers** vom 27. September 2013 zum Vorlageantrag:  
Abhängig von der Bauart eines Gebäudes würde über die Keller- bzw. unterste Geschossdecke bis zu 20% der gesamten Heizenergie entweichen können.

Aufgrund dieser Tatsache würden für Decken über Keller- bzw. Garagenräume Räumlichkeiten hohe Wärmedämmungen gefordert, um einerseits diesen Heizwärmefluss zu verringern und andererseits die Fußboden temperatur der Räume über den Keller- bzw. Garagenräumlichkeiten im Behaglichkeitsbereich zu halten (Ausgleich des Temperaturunterschiedes). Besondere Bedeutung gewinne diese Anforderung für Decken über Räumlichkeiten, die mit der Außenluft in direkter Verbindung stehen würden. Dazu zählen beispielsweise – wie im konkreten Fall – Garagen.

Für derartige Gebäudeteile würden demnach entsprechend höhere Dämmstärken gefordert. Deswegen sei im konkreten Fall auch ein Wärmedämmverbundsystem mit einer Stärke von 25cm angebracht worden.

Die unterste Geschossdecke werde somit nur dann entsprechend gedämmt, um ein entsprechendes Entweichen von Heizenergie über die Keller- bzw. unterste Geschossdecke zu vermeiden.

Faktum sei, dass die Garagen in direkter Verbindung mit der Außenluft stehen würden (vermehrter Eintritt von Kaltluft durch das Öffnen der Bustore). Darum sei auch im Rahmen der anderen Gebäudedämmmaßnahmen (Außenmauern), wie von Experten auch empfohlen, die unterste Geschossdecke mit entsprechender Dicke mit isoliert worden, um die darüber liegenden Räumlichkeiten vor einem Heizenergieverlust gesamthaft zu schützen.

Würde die Busgarage tatsächlich beheizt werden, dann könne eine Vergleichbarkeit mit einer Wärmeversorgung von Wohn- bzw. Büroräumlichkeiten keinesfalls angestellt werden.

Nach den allgemeinen Lebenserfahrungen werde eine Garage, wenn überhaupt, lediglich temperiert um Frostschäden an besonders kalten Tagen zu vermeiden.

Mit **Vorlagebericht vom 22. Oktober 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Mit Schreiben vom **29. September 2015** wurde die Beschwerdeführerin seitens des zuständigen Richters aufgefordert, weiter Angaben hinsichtlich der Aufteilung der einzelnen Räume (betrieblich :: privat) nachzureichen; angemerkt wurde weiters, dass grundsätzlich der Ansicht der Betriebsprüfung zu folgen sein wird.

Beigefügt wurden diesem Schreiben der Bauplan vom 1. OG sowie die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. September 2013.

Mit **Eingabe vom 15. Oktober 2015** nahm die Beschwerdeführerin zu diesem Schreiben wie folgt Stellung:

Den Ausführungen des Prüfers könne durchaus gefolgt werden, doch hätte er einen wesentlichen Punkt nicht berücksichtigt, der aber zu einem anderen Ergebnis führen würde.

Tatsache sei, dass vor und nach der Wärmedämmung so geheizt werde, dass die Garagen auf eine Raumtemperatur von ca. 10 °C und das 1. Obergeschoss auf ca. 23°C komme. Faktum sei gewesen, da die Garagen in direkter Verbindung mit der Außenluft stehen würden (siehe Ausführungen des Prüfers), dass die Garagen sehr stark beheizt hätten werden müssen, um auf die 10°C Raumtemperatur zu kommen.

Nach der Wärmedämmung sei es gelungen, ohne in den Garagen viel heizen zu müssen, eine Raumtemperatur von 10°C zu erzielen und zu erhalten. Ein Heizkörper in der Garage sei abgebaut, der zweite zurück- bzw. abgedreht worden.

Für das 1. Obergeschoss hätte sich aber dezidiert nichts geändert. Von den Garagen bzw. der Garagendecke würden vor und nach der Wärmedämmung 10°C zum Fußboden des Obergeschosses kommen und die Räume im 1. Obergeschoss würden so wie vor der Wärmedämmung beheizt werden müssen.

Lediglich durch die Dämmung der Außenwände würde es zu geringen Energiekosteneinsparungen im 1. Obergeschoss kommen.

Nur wenn die Beschwerdeführerin die Garagen vor der Wärmedämmung nicht geheizt hätte, würden die Ausführungen des Prüfers stimmen. Dann nämlich würde vor der Dämmung eine viel kältere Luft nach oben strömen. Die Wärmedämmung würde den Effekt haben, dass diese die darüber liegenden Räumlichkeiten vor einem Heizenergieverlust gesamhaft schützen würde (Ausführungen Prüfer). Diese Ausführungen seien von Fachleuten auch so bestätigt worden.

Die Ausführungen, dass ohne Isolierung der Decke gar der umgekehrte Effekt denkbar sein würde, nämlich dass die Garage durch die wärmeren Temperaturen im OG sogar „profitieren“ würde und damit eine eigene Beheizung in der Garage gar nicht notwendig sein würde, könne nicht gefolgt werden. Bekanntlich würde Wärme nach oben steigen, sodass es unmöglich sei, dass ein Untergeschoss von der Beheizung des Obergeschosses so profitieren könne, dass eine Beheizung des Untergeschosses nicht notwendig sei. Noch dazu, wenn das Untergeschoss eine Garage mit 4m Höhe sei, in der Reisebusse Platz finden würden.

Auch wenn in einem Haus die Decke isoliert sei, um einen Wärmeverlust in den Wohnräumen bzw. eine Abkühlung durch die doch erheblich kältere Garage zu vermeiden,

sei das natürlich richtig. Je kälter die Garage sei, umso mehr Wärmeverlust in den Wohnräumen.

Nur bei der Beschwerdeführerin sei dies anders.

Die Beschwerdeführerin hätte in den Garagen immer eine Raumtemperatur von ca. 10°C, nämlich vor der Dämmung durch erhöhtes Heizen, jetzt überwiegend durch die Wärmedämmung. Es würden immer 10°C an den Fußboden des Obergeschosses abgegeben werden.

Aufteilung Gebäude im Vorlageantrag vom 23. September 2013 (58,51% zu 41,49% ohne 2. OG).

	betrieblich (m²)	privat (m²)
Erdgeschoss	282,00	
1. OG		
< Büro	13,05	
< Küche=Büro	17,40	
< Essraum=Büro	17,40	
< Wohnung Eltern		124,72
< Wohnung Bf		109,03
SUMMEN	330	234
	58,51%	41,49%

Beim vorgelegten Plan würde die Nutzung nicht mehr übereinstimmen. Die Küche und der Essraum würden als Büro genutzt werden.

Weiters werde die Wohnküche (18,05m²) ausschließlich als Gemeinschaftsküche und als Besprechungsraum genutzt. Dieser Raum sei bei der Aufteilung irrtümlich noch den Privaträumen zugerechnet worden.

Richtige Aufteilung:

	betrieblich	privat
EG	282,00	
1. OG		
< Wohnung Eltern		124,72
< betriebl. Nutzung w.o.	47,85	
< Gemeinschaftsraum	18,05	
< Wohnung Bf		109,03 – 18,05
Summen	348,00	216,00

	61,70%	38,30%
--	--------	--------

Die Beschwerdeführerin sei der Ansicht, dass das Anbringen der Wärmedämmung auf der Garagendecke losgelöst von der Energiekosteneinsparung zu sehen sei.

Der Umbau der Garage hätte nach den derzeitigen baulichen Standards, Vorschriften und Auflagen zu erfolgen gehabt und die Energiekosteneinsparung hätte nur eine unwesentliche Rolle gespielt. Auch die übrigen Aufwendungen (neue Garagentore, Unteraufbau der Garage) würden zu Energiekosteneinsparungen beitragen.

Es sei eine Garage nach den derzeitigen baulichen Standards, Vorschriften und Auflagen saniert worden, die zu 100% betrieblich genutzt werde. Die Aufwendungen seien daher zu 100% betrieblich veranlasst.

Die Ansicht, dass die Kosten der Garagendecke entweder nach den Vorgaben des Gesamtgebäudes oder nach der Nutzung des darüber liegenden Geschosses zu erfolgen hätte, würde zu einem völlig unrealistischen Ergebnis führen.

Wäre nämlich der Nutzer des darüber liegenden Geschosses eine fremde Partei, so würden die getätigten Aufwendungen zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen führen.

Die getätigten Aufwendungen seien daher, unabhängig von der Energiekosteneinsparung, als Sanierungskosten einer zu 100% betrieblich genutzten Garage zu sehen, welche nach den derzeitigen baulichen Standards, Vorschriften und Auflagen umgebaut worden sei. Diese würden eingehalten werden müssen und man könne sich diesen nicht entziehen.

Die Aufwendungen seien zu 100% betrieblich bedingt gewesen.

Mit **Datum 22. Oktober 2015** wurden diese Ausführungen (Schreiben des Richters samt Antwortschreiben) der belangten Behörde zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In der **Stellungnahme vom 22. Oktober 2015** wurde dargestellt, dass das Thema bei der USO-Prüfung ausschließlich die Aufteilung betrieblich :: privat für das Gesamtgebäude gewesen sei.

Dem Prüfer sei ursprünglich eine Aufteilung von 45 :: 55 vorgeschwobt.

Aufgrund eigener Berechnungen der Steuerkanzlei sei der betriebliche Anteil mit 46,60% berechnet worden. Dieser Wert sei dem Prüfer (lt. heutiger Besprechung des Falles) von der Kanzlei ausdrücklich bestätigt worden.

Dieser Wert würde sich auch im Arbeitsbogen der später von einem anderen Prüfer durchgeführten BP (siehe Auszug aus dem Arbeitsbogen) finden.

Es sei nach Auffassung des Finanzamtes jedenfalls von diesen unstrittigen Werten auszugehen. Selbst wenn die Wohnküche zum gegenwärtigen Zeitpunkt 2015 ausschließlich betrieblich genutzt werden sollte, hätte dies keine Auswirkungen auf den beschwerdegegenständlichen Zeitraum - für diesen Zeitraum sei die Aufteilung anlässlich zweier Außenprüfungen überprüft und aufgrund der Argumentation der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin festgelegt worden.

Dies könnte nicht durch die Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 2015 der Abgabepflichtigen „aufgeschnürt“ werden. Die gemachten Aussagen würden keinerlei Beweis für die Verhältnisse im Prüfungszeitraum darstellen können.

Zur vom steuerlichen Vertreter erneut geäußerten Ansicht, wonach die Geschoßdämmung der Garage nur diese selbst, nicht auch den darüber befindliche Gebäudeteil betreffen sollte, würde das Finanzamt die Meinung vertreten, dass diese gegen die Denkgesetze verstößt und auch dann nicht schlüssiger wird, wenn sie mit größter Beharrlichkeit vertreten werde.

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Unternehmen im Bereich Taxi, Mietwagenverkehr und sonstige Personenbeförderung.

Im Zuge von Sanierungsmaßnahmen wurden sowohl privat als auch betrieblich genutzte Gebäudeteile saniert.

Streitgegenständlich ist eine Wärmedämmung an der Decke in der ausschließlich betrieblich genutzten Garage der Beschwerdeführerin. An der Decke der Garage wurde eine Wärmedämmung angebracht, welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin aufgrund der 100%igen Nutzung der Garage auch zu 100% dem betrieblichen Teil zuzurechnen und somit auch die gesamte Vorsteuer zu gewähren ist.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung „profitiert“ davon auch der darüber liegende private Teil des Gebäudes und somit ist lediglich eine anteilige Berücksichtigung der Vorsteuern möglich.

Die Aufteilung des Gebäudes (53,4% privat; 46,6% betrieblich) war ursprünglich nicht strittig – ebenso wenig wie die angefallenen Kosten. Erst im Beschwerdeverfahren wurde die Aufteilung des Gebäudes anders als bei der Betriebsprüfung dargestellt.

Die strittige Vorsteuer beträgt 2.630,19 €.

### **B) Rechtliche Würdigung**

*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 und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abziehen.*

*Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für*

*Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.*

*Gemäß lit. b leg.cit. kann der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einführen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.*

Wesentlich ist also, wie hier im streitgegenständlichen Punkt, dass die Lieferung und sonstige Leistung **für sein Unternehmen** ausgeführt wurde. Bei einer unternehmerischen Nutzung von mindestens 10% berechtigt also der unternehmerische Teil zum Vorsteuerabzug.

Unstrittig ist, dass die Garage zur Gänze unternehmerischen Zwecken – zur Garagierung der betrieblichen Fahrzeuge – verwendet wird.

Strittig ist allerdings, ob die Wärmeisolierung an der Decke der Garage auch dem darüber liegenden Privatbereich zuzuordnen ist. Die 10% Grenze ist aber überschritten.

Abzugsfähig ist bei Gebäuden allerdings jedenfalls nur der betrieblich (unternehmerisch) genutzte Anteil (§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994).

Wie bereits oben angeführt, wurde im Zuge der Sanierungsarbeiten das gesamte Gebäude, samt Außenmauern, saniert.

In ihren Ausführungen im Vorlageantrag behauptet die Beschwerdeführerin, dass nach der Deckenisolierung sich nur der Heizkosteninput der Garage verringert hätte.

Dieser Argumentation ist hier entschieden entgegenzutreten.

Dass durch eine Deckenisolierung die Temperatur in der Garage erhöht werden könnte, entspricht keinesfalls den Erfahrungen des täglichen Lebens; gerade das Gegenteil wäre glaubwürdiger.

Nachdem die Räumlichkeiten in den Geschossen oberhalb der Garage eine wesentlich höhere Temperatur haben als die Garage, wäre es jedenfalls wesentlich wahrscheinlicher, dass ohne Deckenisolierung in der Garage allenfalls Wärme von oben in die Garage „dringen“ würde, als dass die Garage ohne Isolierung wärmer wäre (auch dann, wenn Wärme aufsteigt).

Wenn man den Angaben im Vorlageantrag Glauben schenken kann, dass der Heizkosteninput in der Garage verringert wurde, dann allenfalls durch die Isolierung der Außenmauern.

Diese Darstellung wurde auch von der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 15. Oktober 2015 so dargestellt („... auch die übrigen Aufwendungen ... tragen zu Energiekosteneinsparungen bei.“).

Wenn in diesem Schreiben auch angeführt wird, dass das Anbringen der Wärmedämmung auf der Garagendecke losgelöst von der Energiekosteneinsparung zu sehen ist, so kann dem keinesfalls gefolgt werden.

Welchen Sinn hätte eine Wärmedämmung sonst noch als Energiekosteneinsparung? Aus optischen Gründen wird wohl niemand eine Wärmedämmung machen – schon gar nicht in einer Garage – wodurch auch die Raumhöhe beeinflusst wird.

Durch die Deckenisolierung haben jedenfalls die oberhalb der Garage liegenden Räumlichkeiten „profitiert“, da die Temperatur der Garage jedenfalls unter jener dieser Räumlichkeiten liegt und somit die Kälte nach oben gedrungen wäre.

Dem Richter sind auch die physikalischen Gesetze der Luft bekannt, nämlich dass warme Luft aufsteigt, doch hat dies nichts mit der streitgegenständlichen Isolierung zu tun.

Durch die Isolierung in einem kälteren Raum, profitiert jedenfalls auch der wärmere Raum.

Warum es im 1. Obergeschoss lediglich durch die Dämmung der Außenwände zu geringen Energiekosteneinsparungen kommen sollte, kann nicht nachvollzogen werden.

Die Isolierungsmaßnahmen, also inklusive Deckenisolierung der Garage, sind als **Gesamtkonzept der Wärmedämmung** zu sehen.

Durch eine umfassende Gebäudeisolierung sind grundsätzlich sämtliche Räumlichkeiten in diesem Gebäude betroffen.

Der erkennende Richter sieht also keinen Grund von den angesetzten Prozentsätzen der Betriebsprüfung abzugehen und das Gesamtgebäude in die Überlegungen einzubeziehen.

Diesen klaren Gegebenheiten folgend, wird also jedenfalls den Darstellungen der Betriebsprüfung gefolgt.

Abzugsfähig sind lediglich jene Vorsteuern, die den unternehmerisch genutzten Teilen des Gebäudes zuzuordnen sind (VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091).

Zur Aufteilung des Gebäudes ist anzumerken, dass im Zuge der Betriebsprüfung die vom Prüfer gewählte Aufteilung mit dem Steuerberater abgestimmt wurde. Selbst in der Berufungsschrift vom 5. Juni 2013 wurde noch eine Aufteilung 53,4%::46,6% dargestellt.

Erst im Zuge dieses Beschwerdeverfahrens wurde eine andere Aufteilung errechnet.

Da es hier um einen doch schon länger zurückliegenden Sachverhalt geht und die damaligen Verhältnisse aus heutiger Sicht nicht mehr unzweifelhaft ermittelt werden können, schließt sich auch der erkennende Richter der „damals“ (zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung) unstrittigen Aufteilung des Gesamtgebäudes an.

Maßgeblich sind jedenfalls die Verhältnisse im Prüfungszeitraum.

### C) Revision:

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.*

Da es sich hier im Wesentlichen um Sachverhaltselemente handelt, welche eine klare Rechtsmeinung nach sich ziehen, war einer Revision nicht zuzustimmen.

Linz, am 3. November 2015