

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. September 2020 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-6/2020, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Vorsteuererstattung 1-6/2020 wird mit (-) 2.909,31 € (Gutschrift) festgesetzt.

Die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine ausländische GmbH (Bayern, Deutschland) ohne Sitz und Betriebsstätte im Inland. Sie betreibt einen Handel u.a. mit Kartoffeln. Zu diesem Zweck erwarb sie im Inland Kartoffel von Landwirten, die ihre Umsätze nach § 22 UStG 1994 versteuern. Mit Erstattungsantrag vom 14. Juli 2020 beantragte sie als ausländische Unternehmerin die Erstattung von Vorsteuern aus elf Rechnungen in Höhe von 2.942,91 €. Im angefochtenen Bescheid wurde der Erstattungsbetrag mit Null Euro festgesetzt. In seiner Begründung führte er u.a. aus:

Die mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern im Zusammenhang stehenden Lieferungen und sonstigen Leistungen gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder Steuerregisternummer des Lieferers oder Dienstleistungserbringers sei unbekannt oder für den betreffenden Zeitraum ungültig. Weiters bestehe auf Grund der Geschäftstätigkeit für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung.

Gegen diesen Bescheid wandte sich die Bf. in ihrer Beschwerde und führte aus:

Sie habe vier Kartoffelrechnungen von pauschalierten Landwirten erhalten; diese hätten keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und daher konnte sie im Online-Antrag diese auch nicht korrekt angeben. Was die Rechnungen aus dem Erwerb von PKW-Kraftstoff anlange, habe ihr Außendienstmitarbeiter in Österreich getankt, da er bei ihren Lieferanten vor Ort präsent war um gute Qualität zu bekommen. Einmal übernachtete er in einer österreichischen Pension und habe sich in Österreich etwas zu Essen und Trinken gekauft, um die Feldbesichtigungen und Reklamationen abschließen zu können. Daher sei die Ablehnungsbegründung nicht korrekt.

Mit Beschwerdeverentscheidung hat die belangte Behörde die vorhin erwähnte Beschwerde als unbegründet abgewiesen und führte aus, in Österreich seien PKW-Kosten (auch Firmen-PKW's) gemäß § 12 UStG 1994 zur Gänze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Hinsichtlich der beantragten Rechnungen von den pauschalierten Landwirten werde angemerkt, dass diese keine UID-Nummer des Rechnungsausstellers aufwiesen. Sie seien von den Rechnungsausstellern (pauschalierte Landwirte) zu berichtigen und könnten im Jahr der Rechnungsberichtigung als Vorsteuer beantragt werden.

In ihrem Vorlageantrag beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde und führte aus, nach Rücksprache mit dem liefernden Unternehmer und dessen Steuerberater bekomme dieser keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, da er pauschalierter Landwirt sei und keine Buchhaltung und zusammenfassenden Meldungen mache.

In ihrem Vorlagebericht verwies die belangte Behörde auf die mangels Ausweises einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt stützt sich auf die Erstattung folgender Rechnungen:

- Rechnungen 1-4 (PKW-Kosten)
- Rechnungen 5-8 (Rechnungen ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von

pauschierten Landwirten)

- Rechnung 9 (Nächtigung)
- Rechnungen 10-11 (Verpflegungsaufwendungen)

Die Feststellung der unternehmerischen Veranlassung wurde durch das bf. Vorbringen glaubhaft gemacht, indem es ausführte, ihr Mitarbeiter sei nach Österreich gefahren, um entsprechende Waren zu beschaffen und ihre Reklamationen bei den inländischen Lieferanten zu besprechen. Die Bf. handelt mit Kartoffeln und bezieht diese u.a. auch aus Österreich. Für die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges aus Verpflegungsmehraufwendungen wurden im Schätzungswege zwei Tagesgelder angenommen.

2. Beweiswürdigung

Der Ausgangssachverhalt stützt sich auf das in tatsächlicher Hinsicht von der belangten Behörde nicht weiter in Frage gestellte Vorbringen und kann als glaubwürdig angesehen werden. Es ist durchaus mit den Usancen des Handels vereinbar, dass der Abnehmer mit dem Lieferanten vor Ort in Kontakt tritt und sich von der Qualität der Ware überzeugt.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen

Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994)

Ausstellung von Rechnungen

§ 11.

(1)

1. Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

2. Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn

- der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet,*
- der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist,*
- die Steuerschuld für die im anderen Mitgliedstaat ausgeführte Lieferung oder sonstige*

Leistung auf den Leistungsempfänger übergeht und

- der leistende Unternehmer in diesem Mitgliedstaat weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat.

Dies gilt nicht, wenn mittels Gutschrift abgerechnet wird.

Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347 vom 11.12.2006 S. 1, die Steuer schuldet, spätestens am fünfzehnten Tag des Kalendermonates, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist, nachzukommen.

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht auch, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Inland aus betreibt oder sich die Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet und die Lieferung oder sonstige Leistung im Drittlandsgebiet an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausgeführt wird.

3. Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;

c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;

g) das Ausstellungsdatum;

h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

i) **soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.**

4. Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die Vorschriften dieses Bundesgesetzes über die Rechnungsausstellung sinngemäß.

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne dieses Absatzes ausgestellt worden sind.

(1a) – (15) ...

§ 12

Vorsteuerabzug

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) 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.

Findet keine Überrechnung gemäß § 215 Abs. 4 BAO in Höhe der gesamten auf die Lieferung oder sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers statt, ist bei einem Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) besteuert, zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Dies gilt nicht bei Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz oder wenn die Umsätze des Unternehmers nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 000 000 Euro übersteigen. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

b) Soweit in den Fällen der lit. a der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

2. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,

b) in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;

3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein

Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung für Unternehmer,

- die im Gemeinschaftsgebiet weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben und*
- im Inland keine Umsätze,*
- ausgenommen Beförderungsumsätze und damit verbundene Nebentätigkeiten, die gem. § 6 Abs. 1 Z 3 und 5 befreit sind, sowie*
- Umsätze, bei denen die Steuer gem. § 27 Abs. 4 vom Leistungsempfänger einzubehalten und abzuführen ist,*

ausführen, den Vorsteuerabzug einschränken oder versagen, soweit dies zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.

Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen durch Verordnung bestimmen, daß in den Fällen, in denen ein anderer als der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet, der andere den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.

(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

2a. Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer stehen und für die nicht nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, berechtigen nach den allgemeinen Vorschriften des § 12 zum Vorsteuerabzug. Z 2

lit. a bleibt unberührt.

3. Läßt ein Absender einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter unfrei zu einem Dritten befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur unfrei besorgen, so gilt für den Vorsteuerabzug die Beförderung oder deren Besorgung als für das Unternehmen des Empfängers der Sendung ausgeführt, wenn diesem die Rechnung über die Beförderung oder deren Besorgung erteilt wird.

4. Erteilt bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Krafträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt der Bestandgeber (Leasinggeber) den Auftrag zur Wiederinstandsetzung des Kraftfahrzeuges, so gelten für den Vorsteuerabzug auf Grund dieses Auftrages erbrachte Reparaturleistungen nicht als für das Unternehmen des Bestandgebers (Leasinggebers) sondern als für den Bestandnehmer (Leasingnehmer) ausgeführt. Die in einer Rechnung an den Auftraggeber über derartige Reparaturleistungen ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 den Bestandnehmer (Leasingnehmer) zum Vorsteuerabzug.
(3) – (15) ...

Vorsteuerabzug bei Reisekosten

§ 13. (1) Für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlaßte Reise kann der Unternehmer – unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 die auf die Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnen. Bei Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) kann die abziehbare Vorsteuer entweder aus den für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnet oder in tatsächlicher Höhe durch eine Rechnung nachgewiesen werden. Aus den Pauschbeträgen ist die abziehbare Vorsteuer unter Anwendung des Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 herauszurechnen.

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten sinngemäß, soweit ein Unternehmer einem Arbeitnehmer, dessen Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn im Inland unterliegen, aus Anlass einer Dienstreise im Inland oder einer Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b des Einkommensteuergesetzes 1988 im Inland die Mehraufwendungen für Verpflegung sowie die Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) erstattet oder soweit der Unternehmer diese Aufwendungen unmittelbar selbst trägt. Sowohl im Falle der Erstattung der Mehraufwendungen für Verpflegung an den Arbeitnehmer als auch im Falle der unmittelbaren Verrechnung der Aufwendungen für die Verpflegung an den Unternehmer kann die abziehbare Vorsteuer nur aus den Tagesgeldern, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören oder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b des Einkommensteuergesetzes 1988 steuerfrei sind, ermittelt werden. Bei den Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) kann die abziehbare Vorsteuer entweder aus den Nächtigungsgeldern, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, errechnet oder in tatsächlicher Höhe durch

eine Rechnung nachgewiesen werden. Werden für Nächtigung (einschließlich Frühstück) die tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen, so können die Rechnungen auch auf den Namen der Person lauten, von der die Reise ausgeführt worden ist.

(3) Unternehmer, die nicht der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegen oder deren Arbeitnehmer im Inland nicht unter den Steuerabzug vom Arbeitslohn fallen, können aus Anlaß einer Geschäfts- oder Dienstreise nur jene Vorsteuerbeträge abziehen, die in einer Rechnung (§ 11) an sie gesondert ausgewiesen werden. Im Falle der Mehraufwendungen für Verpflegung darf ein Vorsteuerabzug jedoch höchstens von den nach Abs. 1 und 2 als Tagesgeld festgesetzten Pauschbeträgen ermittelt werden.

(4) Die nach den vorstehenden Absätzen errechneten Vorsteuerbeträge können nur abgezogen werden, wenn über die Reise ein Beleg ausgestellt wird, welcher über Zeit, Ziel und Zweck der Reise, die Person, von der die Reise ausgeführt worden ist, und über den Betrag Aufschluß gibt, aus dem die Vorsteuer errechnet wird. Die Verpflichtung zur Ausstellung eines eigenen Beleges für Zwecke des Vorsteuerabzuges entfällt, wenn die erwähnten Angaben bereits aus den für die Erhebung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erforderlichen Unterlagen hervorgehen.

§ 22

Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

§ 22. (1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze 400 000 Euro nicht übersteigen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. **Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden oder der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 3 anzuwenden ist, wird die Steuer für diese Umsätze mit 13% der Bemessungsgrundlage festgesetzt.** Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 bis 12 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

...

Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988)

§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

...

16b. Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),

- *Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),*
- *Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,*
- *Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine*
- *vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.*

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Reiseaufwandsentschädigungen, die an Mitglieder des Betriebsrates und Personalvertreter im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes und ähnlicher bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften für ihre Tätigkeit gewährt werden, sind steuerfrei, soweit sie die Beträge gemäß § 26 Z 4 nicht übersteigen.

Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen

§ 26. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

...

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

– seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

– so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des

Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.

d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1.: PKW-Kosten

Die Vorschrift betrifft grundsätzlich *Personenkraftwagen*, *Kombinationskraftwagen* und *Krafträder*; sie verwendet damit die Terminologie des § 2 bzw. § 3 KFG 1967. Ein *PKW* ist danach ein Kraftwagen, der nach Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweist. Ein *Kombinationskraftwagen* ist ein Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung dazu bestimmt ist, wahlweise und vorwiegend zur Beförderung von Personen oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern verwendet zu werden, und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweist.

Ungeachtet dieser Gesetzestechnik wurde von Finanzverwaltung und Judikatur die Auffassung vertreten, dass die kraftfahrrechtliche Einordnung der *Fahrzeuge* im Hinblick auf die dem

Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend sei (AÖF 64/1981, UStR Rz 1932; VwGH 4.5.1982, 82/14/0005, ÖStZB 1983, 34). Auch die zolltarifarisches Einordnung besitzt lediglich Indizwirkung (*Langheinrich/Ryda, FJ 2007, 175*). Letztlich soll die Verkehrsauffassung entscheidend sein (VwGH 4.6.1985, 85/14/0073, ÖStZB 1986, 43). Speziell zur Abgrenzung von PKW und Kombi vom LKW vertrat der VwGH in stRsp die Auffassung, dass das UStG keine Definition dieser Begriffe enthalte und es (daher) auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des *Fahrzeuges*, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankomme, dem das *Fahrzeug* nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein, d.h. nach der werkseitigen Konstruktion und allgemein zu dienen bestimmt sei. Im Zweifel sei auf den optischen Eindruck und die (nicht zuletzt darauf beruhende) Verkehrsauffassung abzustellen (VwGH 16.12.1980, 1681/80, ÖStZB 1981, 112; 16.12.1980, 3364/80, ÖStZB 1981, 113; 20.1.1988, 87/13/0022, 504; 14.9.1992, 92/15/0139). Der Vorsteuerauschluss erfasst danach etwa auch PKW, die als Filmrequisiten eingesetzt und nicht im öffentlichen Verkehr verwendet werden (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0072). Ein *Rennwagen*, für den nach seiner Beschaffenheit eine kraftfahrrechtliche Zulassung nicht möglich ist und auch keine Umbaumöglichkeit besteht, ist nicht als PKW iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b anzusehen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222; UStR Rz 1932 idF AÖF 243/2010). (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 12, Tz. 185, 186*).

Der EuGH ist im Urteil 8.1.2002, Rs C-409/99 „*Metropol und Stadler*“, Slg I-81, davon ausgegangen, dass die Verordnung BGBl. 273/1996 gegenüber der vorher geübten Verwaltungspraxis (Erlass AÖF 330/1987) eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges bewirkt habe, die im Widerspruch zu Art 17 Abs. 6 der 6.MWSt-RL (nunmehr Art 176 MWSt-RL) stehe (gemeinschaftsrechtliche Bedenken bereits bei *Irschik, aaO*; *Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1998, 444*; *Tumpel, ÖStZ 1998, 490*; *Zorn, ÖJZ 1996, 785*). Der VwGH berücksichtigte diese Rechtsprechung ua. in seinen Erkenntnissen vom 29.1.2002, 99/14/0288, 31.1.2002, 2002/15/0003, ÖStZB 250; 19.3.2002, 2000/14/0012 (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 1, Tz. 12, 191*).

In diesem Zusammenhang sei allerdings zur Klarstellung und Vermeidung von Missverständnissen erwähnt, dass der EuGH in dieser Rechtssache ausschließlich die österreichische Regelung des Vorsteuerabzuges von Kleinbussen und sog. Großraumlimousinen geprüft hat und er dabei zur Überzeugung gelangt ist, dass es hierbei zu einer Verschlechterung gegenüber der alten Rechtslage gekommen sei, **jedoch das grundsätzliche Beibehaltungsrecht bestehender Vorsteuerauschlüsse nicht weiter in Zweifel gezogen hat.**

Artikel 176 MwStSysRL lautet wie folgt:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten

alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.“

Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug müssen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten und sind daher nur zulässig, wenn sie in der MwStSystRL ausdrücklich vorgesehen sind (vgl. *EuGH 8.1.2002, C-409/99, Metropol*). Gemeinsame Regelungen zum Vorsteuerauschluss bei Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen uÄ, die gem. Art 176 vom Rat auf Vorschlag der Kommission festzulegen sind, existieren bislang noch nicht. Nach Art 176 können die Mitgliedstaaten **alle Vorsteuerauschlüsse beibehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie in den nationalen Vorschriften vorgesehen waren**. Das bedeutet, dass die Mitgliedstaaten nach Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht keine neuen Vorsteuerauschlüsse mehr einführen durften (sog. Stand-still-Klausel). Dies gilt auch für alte Vorsteuerauschlüsse, die wieder in Kraft gesetzt werden (zB in Frankreich Wiedereinführung eines Vorsteuerauschlusses auf bestimmte Kraftstoffe). Ein solcher Vorsteuerauschluss kann auch nicht mit außersteuerlichen Gründen (zB ökologische Ziele) gerechtfertigt werden (*EuGH 14.6.2001, C-40/00, Kommission/Frankreich*).

„Stand-still-Klausel“ (Abs. 2): Gem. Abs. 2 können die Mitgliedstaaten bis zum Inkrafttreten gemeinsamer Bestimmungen iSd Art 176 Abs. 1 alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum 1.1.1979 oder zum (späteren) Beitrittsdatum bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

In der Entscheidung des EuGH *Metropol & Stadler (EuGH 8.1.2002, C-409/99, Metropol)* stellte der EuGH fest, dass es einem Mitgliedstaat nach Art 176 Abs. 2 verwehrt ist, bestimmte Vorsteuerauschlüsse einzuführen, wenn zum Zeitpunkt des EU-Beitritts noch kein Vorsteuerauschluss bestanden hat. Unschädlich ist hierbei, wenn die zum Zeitpunkt des EU-Beitritts bestandene *Vorsteuerrückerstattung* lediglich nach ständiger Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde. In dieser Hinsicht umfasst der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ nicht nur Rechtsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats (*EuGH 8.1.2002, C-409/99, Metropol*).

Die Ausnahme in Art 176 Abs. 2 gilt nicht für eine nationale Bestimmung, die eine zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehende Rechtsvorschrift ändert, auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm. Die Beantwortung der Frage, ob sich eine solche Änderung einer nationalen Bestimmung auch auf die Anwendbarkeit von Art 176 Abs. 2 auf eine andere nationale Bestimmung auswirkt, hängt davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer

Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (*EuGH 23. 4. 2009, C-460/07, Puffer*).

Die Mitgliedstaaten dürfen einen Vorsteuerauschluss gem. Art 176 Abs. 2 beibehalten, auch wenn - die *Fahrzeuge* unentbehrliche Arbeitsgeräte für die Ausübung der Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen gewesen sind oder wenn - die *Fahrzeuge* im Einzelfall von dem betreffenden Steuerpflichtigen nicht privat haben genutzt werden können (*EuGH 5.10.1999, C-305/97, Royscot Leasing; EuGH 18. 6. 1998, C-43/96, Kommission/Frankreich*).

(vgl. *Berger/Wakounig/Toifl in: Scheiner/Kolacny/Cagane, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 167*).

Aus all dem ist zu folgern, dass das gegenständliche *Fahrzeug* der Marke Volkswagen (VW) Tiguan nach Maßgabe der bis zum Zeitpunkt des Beitritts Österreich zur Europäischen Gemeinschaft (Europäischen Union) geltenden Rechtslage (1. Jänner 1995) als typischer vom Vorsteuerauschlussstatbestand erfasster *Personenkraftwagen* einzustufen war.

3.1.2.: Rechnungen ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von pauschierten Landwirten

Da § 22 UStG 1994 die Besteuerung der Umsätze bei nichtbuchführungspflichtigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben abschließend regelt und die anderen Vorschriften des UStG nur anwendbar sind, soweit § 22 darauf verweist oder erkennbar ihren Inhalt voraussetzt, besteht im Rahmen des § 22 Abs. 1 weder eine Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen noch zur Abgabe von Voranmeldungen oder Steuererklärungen. Anwendbar ist jedoch § 11 (Rechnungslegung); daher ist von den ausgestellten Rechnungen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren. Die Angabe der UID-Nummer kann (da eine solche idR nicht erteilt wird) unterbleiben; die Rechnung berechtigt trotzdem zum Vorsteuerabzug, sofern sie den Hinweis enthält, dass der Umsatz nach § 22 Abs. 1 dem Durchschnittssteuersatz von 13 % unterliegt; Entsprechendes gilt für Gutschriften (UStR Rz. 1556). In Rechnungen über steuerpflichtige innergemeinschaftliche Lieferungen von pauschalierten Land- und Forstwirten ist nach Auffassung der Finanzverwaltung (UStR Rz. 1556) zwingend die UID des leistenden Unternehmers anzugeben, da pauschalierte Land- und Forstwirte in diesen Fällen über eine UID verfügen und eine ZM abgeben müssen. Diese Rechtsansicht wurde vom VwGH im Erkenntnis vom 15.6.2016, Ra 2014/15/0041 nicht geteilt. Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 34/2010 ist, "soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer" auf der Rechnung anzugeben und bildet daher ein notwendiges Rechnungsmerkmal. Die verpflichtende Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf der Rechnung gilt allerdings nicht für Unternehmer, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 UStG 1994 versteuern, weil Art. 28 UStG 1994 ihnen nur unter bestimmten Voraussetzungen einen Antrag auf die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ermöglicht. So haben pauschalierte Land- und Forstwirte, die keine innergemeinschaftlichen Lieferungen und keine innergemeinschaftlichen Erwerbe tätigen, nach dieser Bestimmung keinen Anspruch auf die Erteilung einer

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Daraus erschließt sich, dass für sie insoweit auch die Notwendigkeit der Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als notwendiges Rechnungsmerkmal iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 entfällt. Dies gilt aber ungeachtet eines Anspruchs auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auch für pauschalisierte Land- und Forstwirte, die innergemeinschaftliche Lieferungen erbringen, weil für eine höhere Anforderung an ihre Rechnungen keine sachliche Rechtfertigung besteht. Für eine unterschiedliche Behandlung der "Inlandslieferung" und der innergemeinschaftlichen Lieferung in Bezug auf die Rechnungslegung durch die Verwaltungspraxis - wie sie die Umsatzsteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen vorsehen (vgl. Rz 1556 UStR 2000, wonach nur im Inlandsfall ein Hinweis auf den angewandten Durchschnittssteuersatz ausreicht) - besteht daher keine Rechtfertigung (*s.a. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 22, Tz. 38*).

3.1.3.: Nächtigungs- und Verpflegungsaufwendungen

Was die Nächtigung anlangt, wurde dies durch eine Rechnung des Beherbergungsbetriebes nachgewiesen. Bei Aufwendungen für Nächtigung kann wahlweise die Vorsteuer aus den einkommensteuerlichen Pauschbeträgen berechnet oder anhand von Rechnungen geltend gemacht werden.

§ 13 enthält spezielle Regeln über den Vorsteuerabzug bei bestimmten Reisekosten. Er versteht darunter nur Verpflegungs- und Nächtigungsaufwand, nicht hingegen Fahrtkosten. Der Vorsteuerabzug bei Fahrtkosten richtet sich ausschließlich nach § 12.

Aus dem Verpflegungsmehraufwand kann der Unternehmer einen Vorsteuerabzug nur aus den nach einkommensteuerlichen Vorschriften festgesetzten Pauschbeträgen (Tagesgelder) vornehmen. Die Vorschrift war ursprünglich als Erleichterung gedacht; sie bedeutet aber zugleich eine Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf den einkommensteuerlichen Pauschbetrag. Die Regelungen gelten entsprechend auch für die Reisekosten, die der Unternehmer seinen Arbeitnehmern ersetzt oder für diese trägt. Bei den in § 13 geregelten Reisekosten ist der Vorsteuerabzug ausschließlich nach den Regeln des § 13 zu beurteilen. Ein Wahlrecht auf Anwendung des § 12 steht nur zu, soweit es in § 13 selbst eingeräumt ist. Auch für ausländische Unternehmer richtet sich der Vorsteuerabzug aus inländischen Reisekosten nur nach § 13 (*Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 13, Rz. 4, 5*).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 Übrigen wird auf die oa. Judikatur des VwGH verwiesen.

Graz, am 18. Mai 2022