

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Marion Appelman Steuerberaterin, Bussardstrasse 1, 82166 Gräfelfing, über die Beschwerde vom 28. Mai 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. April 2020 betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein ausländischer Unternehmer ohne Sitz und Betriebsstätte im Inland. Mit elektronischem Antrag seiner steuerlichen Vertreterin stellte er am **6. März 2020** durch seine steuerliche Vertreterin einen **Vorsteuererstattungsantrag für den Zeitraum 1-12/2019**. Die Erstattungssumme wurde mit 1.751,95 € berechnet.

Im **angefochtenen Bescheid** wurde der Erstattungsbetrag mit 1.445,93 € festgesetzt.

In der teilweise abweisenden Begründung führte das Finanzamt Folgendes 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 erklärte Vorsteuer wurde entsprechend berichtigt.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungen, Repräsentationen und dgl. sind gem. § 20 EStG 1988 bzw. § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

Folgende Rechnung konnte nicht antragsgemäß für die Ermittlung des Erstattungsbetrages berücksichtigt werden:

Sequenznummer:

000001, 000002, 000004, 000005, 000006, 000007, 000008, 000010, 000011, 000012, 000013, 000014, 000017, 000018, 000019, 000020, 000021, 000022, 000023, 000025, 000026, 000027, 000029, 000030, 000031, 000032, 000033, 000034

Aufgrund Ihrer Geschäftstätigkeit besteht für die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuererstattung.“

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. durch seine steuerliche Vertreterin **Beschwerde** und führte aus, die mit dem Personenkraftwagen in Zusammenhang stehenden Lieferungen und sonstigen Leistungen gelten als für das Unternehmen ausgeführt. Herr (Bf.) organisiere Ausfahrten. Für diese benutze er sein privates Kraftfahrzeug. Die damit in Zusammenhang stehenden Kosten seien zu diesem Zeitpunkt ausschließlich betrieblich bedingt.

Mit **E-Mail vom 8. Juni 2020** wurde seitens der belangten Behörde die folgende Anfrage an die steuerliche Vertretung des Bf. gerichtet:

„Sie werden ersucht, die beantragten Rechnungen samt Rechnungsaufstellung dem FA Graz-Stadt zu übermitteln.

Weiter werden Sie ersucht, eine Aufstellung der Fahrzeugtypen mit Kennzeichen, die in Österreich gefahren sind sowie die Fahrzeugbriefe/Leasingverträge in Kopie vorzulegen. In welchem betrieblichen Zusammenhang sind die beantragten Kosten in Österreich entstanden und wurden diese von Ihnen weiterverrechnet? Welche Lieferungen/Leistungen haben Sie in Österreich erbracht und waren Ihre Auftraggeber ausschließlich Unternehmer?

Um eine ausführliche Stellungnahme sowie um Übermittlung der Ausgangsrechnungen in Kopie wird ersucht.

...“

Mit **Antwort-Mail vom 7. September 2020** führte die steuerliche Vertreterin des Bf. Folgendes aus:

„ ...

Eine Aufstellung der Fahrzeugtypen können wir Ihnen nicht vorlegen, da die Kunden ihre eigenen Autos für die Ausfahrten verwenden.

Lediglich Herr Bf. leiht sich ein Auto (diese Rechnung ist auch anbei).

Um eine Tour zu planen, muss Herr Bf. außerdem vorher die Tour fahren bzw. einige Ausflugsziele zu besichtigen, hierfür sind ebenfalls Ausgaben in Österreich angefallen.

Die Kunden zahlen Pauschalpreise für eine Tour, alle Ausgaben sind im Preis enthalten. Eine Ausgangsrechnung habe ich Ihnen angehängt.

Hier ein Beispiel einer Ausfahrt:

Ausfahrt durch die Alpen:

Vom xx bis xx fuhren wir eine Ausfahrt. ... Es folgten einmalige Fahrten durch die Alpen. ... In nur wenigen Tagen durchquerten wir die Alpen... Wir fuhren mit unseren Autos, ... und ... mit Motorbooten über den ... X see. ... Nun sind es die Erinnerungen von Menschen, die an dieser atemberaubenden Sportwagentour teilgenommen haben. Das war das Ereignis 2019.

In ihrer **Beschwerdevorentscheidung vom 21. September 2020** legte die belangte Behörde die Erstattung der Vorsteuern mit 0 € fest und führte aus, dass der Bf. Reiseleistungen im eigenen Namen erbracht und die Erstattung von Vorsteuern aus Reiseleistungen (das sind Leistungen, die den Reisenden nicht selbst unmittelbar zugutekommen) beantragte. Gemäß § 23 Abs. 8 UStG 1994 seien Vorsteuern aus Reiseleistungen nicht abzugsfähig. Die Beschwerde wurde daher (materiell) abgewiesen.

Mit **Schreiben vom 16. Oktober 2020**, eingebracht per Telefax, beantragte der Bf. die **Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht**. Inhaltlich bestritt dieser ohne nähere Ausführungen das Erbringen von Reiseleistungen.

Die Beschwerde wurde mit **Vorlagebericht vom 10. Februar 2021** dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung vorgelegt. Zum Sachverhalt führte die belangte Behörde aus, es habe sich um die Organisation von Sportwagentouren mit Rahmenprogramm gehandelt und nach ihrer Ansicht lägen Reiseleistungen vor. Die Beilagen des E-Mails des Bf. vom 7. September 2020 (gescannte Rechnungen etc.) wurden nicht beigelegt und konnten in den Akten nicht aufgefunden werden.

Mit **E-Mail des Bundesfinanzgerichts vom 12. April 2023** wurde der Bf. zu folgenden Ergänzungen aufgefordert:

„...“

Im Rahmen des bisherigen Verwaltungsverfahrens wurden die beantragten Vorsteuern von 1.751,95 € im angefochtenen Bescheid mit 1.445,93 € (Gutschrift) festgesetzt. In seiner Begründung verweist das Finanzamt i.W. auf das Abzugsverbot von Vorsteuern für PKW- und Repräsentationsaufwendungen.

In Ihrer Beschwerde führen Sie aus, diese Kosten seien unternehmerisch veranlasst bzw. betrieblich bedingt. In Österreich existiert seit Jahrzehnten (UStG 1972 und UStG 1994) ein ausdrücklicher Vorsteuerauschlussstatbestand für die oa. Aufwendungen, der auch EU-konform ist (Stand-Still-Klausel ab EU-Beitritt Österreichs).

In der weiteren Folge wurde vom Finanzamt versucht, den betrieblichen Zusammenhang der beantragten Vorsteuern aus inländischen Vorleistungen zu erforschen und Sie um Beischluss von Rechnungsabschriften ersucht. Diese wurden an die Sachbearbeiterin per Mail übersandt, dem gefertigten Gericht bedauerlicherweise vom Finanzamt nicht mehr zur Verfügung gestellt. Aus Ihren Ausführungen vom 7.9.2020, 16:54 Uhr, geht hervor, dass der Bf. sich zur Durchführung der „Sportwagentour“ ein Auto ausgeliehen habe. Weiters zahlen die Kunden Pauschalpreise für eine Tour („Die Sportwagentour für P. quer durch die Alpen“). In dieser Tour

werden alle Ausgaben (welche?) verrechnet.

In der Beschwerdeentscheidung ging das Finanzamt davon aus, dass die bezogenen Vorleistungen im Zusammenhang mit Reiseleistungen (seien), die Sie Ihren Kunden gegenüber erbrachten und daher nach den Bestimmungen über die Reiseleistungen nicht abzugsfähig wären. Nach den Regelungen über die Reisebesteuerung entfällt der Vorsteuerzug für Reisevorleistungen und im Gegenzug dürfen diese bei der Berechnung der Marge abgezogen werden.

In Ihrem Vorlageantrag behaupten Sie lediglich, keine Reiseleistungen erbracht zu haben. Unklar bleibt letztendlich, welche Leistungen Ihr Unternehmen an Ihre Kunden erbringt und in welchem Zusammenhang die österreichischen Vorsteuern (Reisevorleistungen?) stehen. Daher werden Sie ersucht mitzuteilen, welche im bisherigen Vorsteuererstattungsantrag (richtigerweise) nicht enthaltene inländische Vorsteuern aus Reisevorleistungen Sie bezogen haben, um u.U. zu bescheinigen, dass es sich um andere Kosten des Unternehmens gehandelt hat. Daher müssten auch die entsprechenden Ausgangsrechnungen mit den entsprechenden Vorleistungen aufgelistet werden. Die entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz 2019 wäre anzuschließen.

...“

Nach mehreren Urgenzen langte letztendlich eine **Äußerung des Bf. per Mail vom 6. Oktober 2023** zu den vorhin aufgeworfenen Fragen ein. Wörtlich führte er dabei Folgendes aus:

„ ...

Beiliegend übersende ich Ihnen die Dokumente aus der Email von 2020 sowie den Jahresabschluss 2019.

Ich habe Ihnen außerdem alle Ausgangsrechnungen 2019 angehängt.

Herr Bf. ist jede Tour selber vorab einmal abgefahren um sie zu planen, weshalb hier schon Kosten in Österreich entstanden sind.

Die Kunden haben einen festen Preis bezahlt und Herr Bf. hat vor Ort bzw. nach der Tour Hotels etc. bezahlt.

Da die Kunden einen festen Preis bezahlt haben, hat Herr Bf. außerdem den Tank der Autos (hier wurden extra für diesen Zweck welche in DE angemietet) und sonstige Kosten, die für die Kunden vor Ort angefallen sind, bezahlt. Sie sind deshalb als betrieblich anzusehen.

...“

Mit E-Mail vom 12. Oktober 2023 wurde an den Bf. (StB) folgendes Mail gesandt:

„...“

In der Beilage erhalten Sie den beim Finanzamt eingereichten Erstattungsantrag vom 6.3.2020. Er umfasst auf den Seiten 3-36 die beanspruchten Vorsteuern. Im rechten Kastenfeld finden Sie in der ersten Zeile die sogenannte „Sequenznummer“. Leider sind die Sequenznummern völlig ungeordnet und ich weiß selbst nicht, wie die Rechnungen elektronisch sortiert sind. Ich führe Sie Ihnen nach den vorliegenden Seiten an.

Wie bereits in meinem E-Mail vom 12.4.2023, 13:34 Uhr ausgeführt, gibt es in Österreich mehrere Vorsteuerauschlussstatbestände, die gegenständlich zur Anwendung kommen werden. Die Vorsteuern teilen sich in mehrere Gruppen:

1. *Reisevorleistungen (§ 23 UStG 1994): Vorsteuerauschluss*
Sequenznr.: 9, 15, 24, 25, 10, 11, 12, 13, 14, 16 (10 Positionen)
2. *PKW-Aufwendungen für Treibstoffe und Straßenbenützungsgebühren*
(Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG (unabhängig von der betrieblichen Veranlassung nach einkommensteuerlichen Vorschriften)
Sequenznr.: 1, 2, 4, 5, 6, 7, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 29, 30, 32, 33 und 34
(20 Positionen)
3. *Verpflegungs- und Nächtigungsaufwendungen: eingeschränkter Vorsteuerabzug bei Reisekosten des Unternehmers insbes. bei Verpflegungsaufwendungen*
(§ 13 UStG 1994)
Sequenznr.: 28, 8, 29 (Nächtigungsaufwendungen); 3 Positionen
In diesem Zusammenhang müsste die betriebliche Veranlassung genau nachgewiesen werden, Beginn und Ende der Reise, Reisebewegung und Zweck der Reise
4. *Keine Vorsteuern bei Sequenz 3 auf Seite 10 eingetragen; 1 Position*

Die anzuerkennenden Vorsteuern würden sich nach richterlicher Vorprüfung bei allen Nachweisen (Punkt 3.) maximal um die 22 € bewegen, weshalb Sie ersucht werden in Anbetracht der längeren Verfahrensdauer bis 31.10.2023 zu entscheiden, ob Sie Ihre Beschwerde vom 25.5.2020 noch aufrechterhalten wollen.

...“

Diese Anfrage des Bundesfinanzgerichts blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. veranstaltete Sportwagenausfahrten in den Alpen und organisierte auch Quartier und Verpflegung. Auf Grund der eingereichten Unterlagen konnte mangels Mitwirkung des Bf. nicht ausreichend festgestellt werden, welche Vorsteuern zu den Vorleistungen für diese veranstalteten Reisen und welche zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers gehören. In tatsächlicher Hinsicht wird daher ersteres angenommen und daher liegen Vorsteuern aus Reisevorleistungen vor. Im Übrigen betragen die vermeintlich abzugsfähigen

Vorsteuern ohne Anwendung der Vorsteuereinschränkungen für Reisekosten des Unternehmers nach § 13 UStG 1994 lediglich einen Betrag von rd. 22 €.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung gründet sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen (Eingangs- und Ausgangsrechnungen) und Vorbringen des Bf. durch seine steuerliche Vertreterin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010 (in der Folge: VO), ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2, 3 und 3a durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

- 1. keine Umsätze im Sinne der § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder*
- 2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder*
- 3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994) ausgeführt hat.*

...

Erstattungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

§ 3

(1) Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Erstattungsantrag auf elektronischem Weg über das in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal zu übermitteln. Der Antrag ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Der Erstattungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn er alle in den Art. 8, 9 und 11 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. Nr. L 44 S. 23) festgelegten Angaben enthält. Die Abgabenbehörde kann zusätzliche Informationen anfordern, welche auch die Einreichung des Originals oder einer Durchschrift der Rechnung oder des Einfuhrdokumentes umfassen können. Diese Anforderung kann auch mit E-Mail erfolgen. Die Zustellung des E-Mails gilt mit dessen Absendung als bewirkt, ausgenommen der Antragsteller weist nach, dass ihm das E-Mail nicht

zugestellt worden ist.

(1a) Abweichend von Abs. 1 zweiter Satz sind Erstattungsanträge, die Erstattungszeiträume des Jahres 2009 betreffen, spätestens bis 31. März 2011 zu stellen.

(2) Der zu erstattende Betrag muss mindestens 400 Euro betragen. **Das gilt nicht, wenn der Erstattungszeitraum das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum eines Kalenderjahres ist. Für diese Erstattungszeiträume muss der zu erstattende Betrag mindestens 50 Euro betragen.**

(3) Bescheide im Erstattungsverfahren können elektronisch, über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal, zugestellt werden. Die Zustellung kann auch mit E-Mail erfolgen. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

...

Umsatzsteuergesetz (UStG 1994)

§ 12 UStG

(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.

...

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.

...

(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 Kraftträdern 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.

...

§ 23 UStG 1994 idF BGBl. I 76/2011 lautet (Besteuerung von Reiseleistungen):

(1) Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers,

- die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind,
- soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und

- Reisevorleistungen in Anspruch nimmt.

(2) Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung.

(3) Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 7.

(4) Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

(5) Die sonstige Leistung ist steuerfrei, wenn die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden.

(6) Sind die Reisevorleistungen nur zum Teil Reisevorleistungen im Sinne des Abs. 5, so ist nur der Teil der sonstigen Leistung steuerfrei, dem die im Abs. 5

bezeichneten Reisevorleistungen zuzurechnen sind. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen bei Schiffs- und Flugreisen durch Verordnung bestimmen, wie der auf das Drittlandsgebiet entfallende Teil der Reisevorleistung zu ermitteln ist.

(7) Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne

Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Veranlagungszeitraumes (Voranmeldungszeitraumes) erbrachten Leistungen ermitteln.

*(8) Abweichend von § 12 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die **Reisevorleistungen** gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge sowie die nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. Im Übrigen bleibt § 12 unberührt.*

(9) Für die sonstigen Leistungen gilt § 18 mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen des Unternehmers zu ersehen sein müssen:

- 1. der Betrag, den der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet,*
- 2. die Beträge, die der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet,*
- 3. die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 und*
- 4. wie sich die in § 1 und 2 bezeichneten Beträge und die Bemessungsgrundlage nach Abs. 7 auf steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen verteilen.*

Vorsteuerabzug bei Reisekosten

§ 13 UStG

(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.

Im Vorsteuererstattungsverfahren ist nach den Bestimmungen des innerstaatlichen Umsatzsteuerrechts vorzugehen. Ob also die Vorsteuern eines ausländischen Unternehmers überhaupt erstattungsfähig sind, richtet sich nach den allgemeinen Regeln des österreichischen Rechts (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 21 Tz 59).

§ 23 UStG 1994 gilt nach dem Gesetzeswortlaut für Reiseleistungen eines (jeden) Unternehmers an Empfänger, die die Reise selbst nicht als Unternehmer in Anspruch nehmen. Die Veranstaltung von Reisen muss nicht die Haupttätigkeit des Unternehmens bilden, sie kann auch ein Nebengeschäft bzw. einen Teil der unternehmerischen Arbeit bilden (VwGH 22.3.2010, 2007/15/0108; auch EuGH vom 22.10.1998, C-308/96 Madgett und Baldwin) oder ein Hilfsgeschäft sein.

Als Reiseleistungen iSd § 23 UStG 1994 sind alle Leistungen anzusehen, die ein Unternehmer einem Reisenden gegenüber im Zusammenhang mit einer Reise erbringt (VwGH 1.3.2007, 2004/15/0120), was auch dem allgemeinen Sprachgebrauch zum Begriff Reiseleistung entspricht. Der Unternehmer muss im eigenen Namen auftreten und Reisevorleistungen in Anspruch nehmen. Damit beschränkt sich der Anwendungsbereich der Bestimmung letztlich auf Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer. Weist sich der Unternehmer als Erbringer der Leistung aus, so wird er im eigenen Namen tätig und erbringt Besorgungsleistungen. Die Beförderung der Reisenden, die Unterbringung (Beherbergung in einem Hotel) zählt jedenfalls zu den Reiseleistungen (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 23 Tz 10), wie auch die damit zusammenhängende Verpflegung. Reisevorleistungen sind Leistungen, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen, was bei Hotelaufenthalten unzweifelhaft der Fall ist. Da es sich um Reisevorleistungen handeln muss, die der Unternehmer im eigenen Namen in Anspruch nimmt, liegt sachverhaltsmäßig eine Reihenleistung vor: Der Unternehmer erbringt eine Reiseleistung im eigenen Namen und beschafft hierbei die nötigen

Vorleistungen von anderen Unternehmern, die dann unmittelbar gegenüber dem Reisenden tätig werden (*Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 23 Tz 12*).

Für diese Art der Vorleistungen entfällt nach § 23 Abs. 8 UStG 1994 zwingend der Vorsteuerabzug, auch wenn mangels einer Marge keine Besteuerung (am Unternehmensort) stattfindet, wenn die Reisevorleistung beispielsweise ohne Aufschlag weitergegeben würde.

Die dahingehenden österreichischen Regelungen entsprechen in diesem Bereich den Vorgaben der MwStSystRL. Im Übrigen ist § 25 dUStG in diesem Punkt ebenso inhaltlich der Richtlinie entsprechend ausgestaltet und der österreichischen Regelung vergleichbar.

Der Bf. hat durch die Organisation der Sportwagentouren für interessierte Sportwagenfahrer eine Reiseleistung als Unternehmer erbracht, für welche die Teilnehmenden einen entsprechenden Preis zahlten und für die Reisevorleistungen in Österreich in Anspruch genommen wurden, welche den Reisenden unmittelbar zugutegekommen sind. Für diese Reisevorleistungen ist der Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Was die Vorsteuern aus Betankungen des eigenen unternehmerisch genutzten Personenkraftwagens anlangt, wird auf die einschränkenden Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 (Vorsteuerauschlussstatbestand) verwiesen.

Da u.U. allenfalls noch einige Vorsteuern erstattungsfähig sein könnten, wird auf § 3 Abs. 2 der nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 389/2010 (in der Folge: VO) verwiesen, wonach **Beträge unter 50 €** nicht erstattet werden (Bagatellgrenze, Mindestbetrag). Daher erübrigen sich weitergehende Erörterungen, welche Vorsteuern unter Anwendung Bestimmungen über die Reisekosten des Unternehmers nach § 13 UStG 1994 zu Erstattung gelangen könnten, da diese den Mindestbetrag unterschreiten.

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.

