



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 10. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 10. Juni 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) – ein gemeinnütziger Verein – betrieb ein nicht auf die Erzielung von Gewinn gerichtetes Unternehmen zur Erbringung sozialer Dienstleistungen durch Leistung von Heimhilfe, Pflegediensten, Kinderbetreuung, Besuchsdiensten, Organisation und Zustellung von Speisen in Privathaushalte ("Essen auf Rädern"), Familienberatung, Integration von Arbeitskräften in den ersten Arbeitsmarkt durch Beschäftigung und Betreuung von Transitarbeitskräften ("Home Service"), Seniorenberatung sowie Betreuung einer Wohngemeinschaft für pflegebedürftige Personen.

Für die Berufungsjahre machte der Bw. von den unter dem Titel *Fahrtspesen 10%* geltend gemachten Aufwendungen einen 10%-igen Vorsteuerabzug für Fahrausweise seiner Mitarbeiter von den Wiener Linien geltend.

Eine bei dem Bw. durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung ergab neben anderen im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht strittigen Feststellungen die folgende berufsrelevante Prüfungsfeststellung (vgl. Tz. 17 des BP-Berichtes vom 5. Mai 2003 in

Verbindung mit Punkt 1.1. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. März 2003):

„1.1. Jahreskarten

Kto '6111 bzw. Kto 73311 Fahrtspesen 10%':

Bei Eintritt in die Firma wird - einmalig - eine Kopie von der Jahreskarte des Mitarbeiters gemacht (in den Folgejahren nicht mehr). Diese Jahreskarten wurden von den Mitarbeitern selbst gekauft (und nicht von der Firma '(Bw.)'). Von der Firma '(Bw.)' wurden 10 % VSt-Abzug geltend gemacht, obwohl es keine Rechnung gemäß § 11 UStG gibt. Es gibt überhaupt keine Rechnung über die Jahreskarten in den Buchhaltungsunterlagen der Fa. '(Bw.)'. Es liegt lediglich eine allgemeine Bestätigung der Wiener Linien vor, dass in allen Tarifen von Jahresnetzkarten, Monatskarten und Fahrscheinen 10 % Umsatzsteuer enthalten ist.

Lt. Ansicht der Bp liegt daher kein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen der Firma '(Bw.)' und den Wiener Linien vor, der den VSt-Abzug berechtigen würde.“

Infolgedessen wurden die abzugsfähigen Vorsteuern laut Veranlagung um folgende Beträge gekürzt:

1998	1999	2000	2001
ATS 183.898,15	ATS 197.304,61	ATS 332.480,10	ATS 310.124,56

Gegen die die Ergebnisse der BP berücksichtigenden im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre brachte der Bw. Berufung ein, mit welcher diese Bescheide hinsichtlich der Nichtanerkennung jener Vorsteuerbeträge, die von den Kosten der Jahresnetzkarten der Mitarbeiter des Vereines in Abzug gebracht worden waren, bekämpft wurden, und beantragte die Anerkennung der gegenständlichen Vorsteuerbeträge mit nachfolgender Begründung:

„Die Mitarbeiter von (Bw.) bekommen die Kosten einer Jahresnetzkarte der Wiener Linien für die Kernzone Wien ersetzt. Die entsprechende Verpflichtung des Vereines bzw. die Ansprüche der Dienstnehmer ergeben sich auf Grund der zwischen dem gemeinnützigen Verein und der Gewerkschaft abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen.

Der Dienstnehmer löst die Netzkarte bei den Wiener Linien und bekommt die Kosten vom Arbeitgeber ersetzt. Die Jahresnetzkarten (diese dienen aus der Sicht der Wiener Linien als Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinn) liegen bei (Bw.) nur teilweise auf (teilweise im Original, in der Mehrzahl der Fälle in Kopie); die Ausführungen der Betriebsprüfung, es werden nur bei Eintritt neuer Mitarbeiter Kopien der Jahresnetzkarten angefertigt, entspricht nicht vollinhaltlich den Tatsachen.

Die Betriebsprüfung verneint mangels eines unmittelbaren Leistungsaustausches zwischen den Wiener Linien und (Bw.) die Berechtigung zum Vorsteuerabzug von den Kosten der Jahresnetzkarten.

Nach unserer Ansicht besteht auf Grund der folgenden Argumente die Berechtigung zum Vorsteuerabzug von den Kosten der Jahresnetzkarten:

1. Der weitaus überwiegende Teil jener Arbeitnehmer, die Anspruch auf den Ersatz der Kosten der Jahresnetzkarte haben, ist (nahezu) ausschließlich im Außendienst tätig. Aus diesem Grund hat sich der Verein im Rahmen der abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen zur Übernahme dieser Kosten der 'Dienstreisen' seiner Mitarbeiter verpflichtet.
2. Nach Ansicht von *Ruppe* (Kommentar UStG 1994, 2. Auflage, § 13 Rz 23) ist beim Ersatz von Fahrtkosten des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber letzterer dann als Leistungsempfänger anzusehen und zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn der Dienstnehmer die Fahrt im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers durchführt. Soweit es sich um Dienstreisen handelt, ist somit davon auszugehen, dass die dem Arbeitnehmer gegenüber erbrachte Leistung umsatzsteuerlich für das Unternehmen des Arbeitgeber erbracht wurde (vgl. auch *Ruppe*, USt-Kommentar², § 1 Rz 259). (Bw.) erbringt seine Dienstleistungen überwiegend am Wohnsitz der Klienten (z.B. Heimhilfe, Besuchsdienst, Reinigungsdienst, Essen auf Rädern); die Mobilität der Dienstnehmer liegt daher im überwiegenden betrieblichen Interesse des Vereines.
3. Gemäß § 11 Abs. 9 UStG gelten Fahrausweise, die für die Beförderung im Personenverkehr ausgegeben werden, unter den dort angeführten Voraussetzungen als umsatzsteuerliche Rechnungen. Aus Sicht der Wiener Linien kann daher nur eine Rechnung – nämlich der Fahrausweis – ausgestellt werden, der zwangsläufig Bild und Namen einer natürlichen Person enthalten muss. Dem Verein gegenüber haben die Wiener Linien jedoch die Gesamtsumme jener Entgelte bestätigt, die im Kalenderjahr auf die von den Dienstnehmern des Vereines bezogenen Jahresnetzkarten entfallen ist. Eine nochmalige den umsatzsteuerlichen Vorschriften entsprechende Rechnung an den Verein hätte aus Sicht der Wiener Linien wohl eine (nochmalige) Steuerschuld kraft Rechnungslegung für die bereits einmal versteuerten Entgelte bewirkt. Die Betriebsprüfung hat es im Übrigen unterlassen, sich mit dieser Bestätigung auseinander zu setzen.
4. Da es sich bei Vergütung der Fahrtkosten an Außendienstmitarbeiter letztlich um Reisekostenvergütungen handelt, kann unseres Erachtens auch die Bestimmung des § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG herangezogen werden, wonach die Rechnung auch auf den Namen der Person lauten kann, von der die Reise ausgeführt worden ist.
5. Nach den einkommensteuerlichen Vorschriften (1. Tatbestand des § 26 Z 4 EStG; vgl. dazu Rz 699ff der LStR 2002) an die Außendienstmitarbeiter vergütete Verpflegungsmehr-

aufwendungen (Tagesgelder) berechtigen den Verein jedenfalls zum Vorsteuerabzug. (Bw.) vergütet aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Tagesgelder (Verpflegungsmehraufwendungen), sondern lediglich die Fahrtkosten (Jahresnetzkarte) an die Außendienstmitarbeiter. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass nach den einkommensteuerlichen Vorschriften i.Z.m. entsprechenden Betriebsvereinbarungen vorgenommene Vergütungen über jenen Dienstreisekosten liegen würden, die aus dem Titel Fahrtkostenersatz (Kosten der Jahresnetzkarten) tatsächlich vergütet wurden.

6. Auf Grund des Unternehmensschwerpunktes des Vereines (mobile Betreuung der Klienten, die überwiegend am Wohnsitz des Klienten erfolgt) liegt die Fahrtkostenvergütung an die Außendienstmitarbeiter im weitaus überwiegenden betrieblichen Interesse des Vereines. Die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug in der unternehmerischen Sphäre muss daher auch auf Basis des unmittelbar anzuwendenden Gemeinschaftsrechts (insb. 6. Umsatzsteuer - Richtlinie) sowie der Rechtsprechung des EuGH (vgl. z.B. EuGH vom 14.7.1988. Rs 123, 330/87, wonach die formalen Anforderungen an die Rechnung nicht so gestaltet sein dürfen, dass die Ausübung zum Recht des Vorsteuerabzuges unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird) gewährleistet sein.“

Seitens der Betriebsprüfung wurde folgende Stellungnahme zur Berufung abgegeben:

„Auf dem Konto 6111 ‚Fahrtkosten Arb. 10%‘ wurden seitens des Vereines (Bw.) 10% Vorsteuerabzug geltend gemacht, obwohl teilweise keine Belege vorhanden sind, d.h. es gibt keine Rechnungen gemäß § 11 UStG.

Der Berufungswerber führt dazu Folgendes an:

„Die Jahresnetzkarten liegen bei (Bw.) nur teilweise auf; die Ausführungen der Betriebsprüfung, es werden nur bei Eintritt neuer Mitarbeiter Kopien der Jahresnetzkarten angefertigt, entspricht nicht vollinhaltlich den Tatsachen.“

Die Bp möchte in diesem Zusammenhang feststellen, dass die Aussage ‚es werden nur bei Eintritt neuer Mitarbeiter Kopien der Jahresnetzkarten angefertigt‘, vollinhaltlich der Information seitens des Vereines entspricht. Es konnten im Rahmen der Bp auch keine weiteren Kopien oder Originale der Jahresnetzkarten vorgewiesen werden, außer eben den Kopien, die man bei Neueintritt von Mitarbeitern teilweise gemacht hat.

Weiters möchte die Bp anmerken, dass für Rechnungen über Fahrtkosten, die auf (Bw.) gelautet haben UND auch für Rechnungen, die auf ‚niemanden‘ gelautet haben, der Vorsteuerabzug zur Gänze gewährt wurde. Lediglich bei Nichtvorhandensein von Rechnungen bzw. bei Rechnungen, die auf den Namen der Mitarbeiter gelautet haben, wurde der Vorsteuerabzug verwehrt.

Des weiteren geht die Bp auch davon aus, dass die Mitarbeiter ihre Jahresnetzkarte nicht nur dienstlich, sondern weitgehend auch privat nutzen, nämlich sowohl in der Freizeit, als auch

vor und nach dem Dienst, während der Urlaubszeit usw. Somit ist nicht nur eine berufliche Notwendigkeit gegeben, sondern auch eine weitgehend private Nutzung der Jahresnetzkarte.

Rechtliche Würdigung

Nach Ansicht der Bp besteht auf Grund der folgenden Argumente keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug von Kosten der Jahresnetzkarten:

1. Der Berufungswerber führt an:

– dass der weitaus überwiegende Teil jener Arbeitnehmer, die Anspruch auf den Ersatz der Kosten der Jahreskarte haben, (nahezu) ausschließlich im Außendienst tätig ist. Aus diesem Grund hat sich der Verein im Rahmen der abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen zur Übernahme dieser Kosten seiner Mitarbeiter verpflichtet.

Die Bp möchte an dieser Stelle festhalten, dass sie den Aufwand für die Jahreskarten ertragsteuerlich zu 100 Prozent anerkannt hat. Somit wurde seitens der Bp die vom Verein im Rahmen der abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen übernommene Verpflichtung zur Übernahme dieser Kosten voll anerkannt.

Lediglich die Vorsteuerabzugsberechtigung wurde seitens der Bp mit der Begründung verneint, dass bei Nichtvorhandensein von Belegen kein Vorsteuerabzug möglich ist.

2. Der Berufungswerber führt an:

– dass es sich bei Vergütung der Fahrtkosten an Außendienstmitarbeiter letztlich um Reisekostenvergütungen handelt. Daher kann seines Erachtens nach auch die Bestimmung des § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG herangezogen werden, wonach die Rechnung auch auf den Namen der Person lauten kann, von der die Reise ausgeführt worden ist.

Die Bp weist darauf hin, dass es sich bei den Bestimmungen des § 13 Abs. 2 UStG, die sich auf den Vorsteuerabzug bei Reisekosten beziehen, ausschließlich um Mehraufwendungen für Verpflegung sowie um Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) handelt.

Nämlich: '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.'

Im Praxishandbuch zum UStG 1994 – NOVAG 1991, Wien, trifft Hofrat Dr. Fritz Korntner folgende Feststellung:

'Ein Vorsteuerabzug iZm den Reisekosten 'Verpflegung' und 'Nächtigung' ist nur nach Maßgabe des § 13 möglich. Diese Bestimmung hat gegenüber § 12 Vorrang.

Die Vorsteuer iZm Mehraufwendungen für Verpflegung werden durch § 13 betragsmäßig begrenzt.

§ 13 gilt nur hinsichtlich Aufwendungen für Verpflegung und Nächtigung.

Die Vorsteuern hinsichtlich anderer Reisekosten (z.B. Bahnkosten) werden über die Bestimmung des § 12 geregelt.'

Gleichfalls spricht RUPPE im Kommentar zum UStG 1994, 2. Auflage, zum Thema 'Ersatz von Fahrtkosten' davon, dass der Vorsteuerabzug nach § 12 geltend gemacht werden kann, d.h. nur mit entsprechendem Beleg bzw. Rechnung erfolgen kann (§ 13 Tz 23).

3. Der Berufungswerber führt an:

'Dem Verein gegenüber haben die Wiener Linien jedoch die Gesamtsumme jener Entgelte bestätigt, die im Kalenderjahr auf die von den Dienstnehmern des Vereines bezogenen Jahresnetzkarten entfallen ist. Die Betriebsprüfung hat es im Übrigen unterlassen, sich mit dieser Bestätigung auseinander zu setzen.'

Die Bp möchte dazu bemerken, dass sie es keinesfalls unterlassen hat, sich mit dieser Bestätigung auseinander zu setzen. Was die Behauptung des Berufungswerbers betrifft, stellt die Bp fest, dass die Wiener Linien bloß bestätigt haben, dass in allen Tarifen von Jahreskarten, Monatskarten und Fahrscheinen eine 10% Umsatzsteuer enthalten ist. Man kann davon ausgehen, dass sowohl für die Bp als auch für die steuerliche Vertretung dies keine zusätzlich neue Information darstellt. ... Die Wiener Linien haben keinesfalls die Gesamtsumme jener speziellen Entgelte bestätigt, die im Kalenderjahr auf die von den Dienstnehmern des Vereines bezogenen Jahresnetzkarten entfallen ist.

4. Der Berufungswerber führt an:

– 'Da es sich bei der Vergütung von Fahrtkosten an Außendienstmitarbeiter letztlich um Reisekosten handelt, kann unseres Erachtens auch die Bestimmung des § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG herangezogen werden, wonach die Rechnung auch auf den Namen der Person lauten kann, von der die Reise ausgeführt worden ist.'

Die Bp weist darauf hin, dass es sich bei der Bestimmung des § 13 Abs. 2 UStG, die sich auf den Vorsteuerabzug bei Reisekosten bezieht, ausschließlich um Mehraufwendungen für Verpflegung sowie um Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) handelt.

'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.' Die Vorsteuern hinsichtlich anderer Reisekosten (z.B. Fahrtkosten) werden über die Bestimmung des § 12 UStG 1994 geregelt, d.h. ein Vorsteuerabzug ist nur mit entsprechendem Beleg bzw. Rechnung möglich.

5. Der Berufungswerber führt an:

– dass nach den einkommensteuerlichen Vorschriften an die Außendienstmitarbeiter vergütete Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) den Verein jedenfalls zum Vorsteuerabzug berechnen würden.

– dass (Bw.) aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Tagesgelder (Verpflegungsmehraufwendungen), sondern lediglich die Fahrtkosten (Jahresnetzkarte) an die Außendienstmitarbeiter vergütet.

– dass jedoch davon ausgegangen werden kann, dass nach den einkommensteuerlichen Vorschriften i.Z.m. entsprechenden Betriebsvereinbarungen vorgenommene Vergütungen über jenen Dienstreisekosten liegen würden, die aus dem Titel Fahrtkostenersatz (Kosten der Jahresnetzkarten) tatsächlich vergütet wurden.

Nach Ansicht der Bp ist der hier angewendete Analogieschluss nicht zulässig. Nicht in Anspruch genommenen Aufwände, aus denen eine Vorsteuerabzugsberechtigung abzuleiten wäre, berechtigen nicht automatisch zum Vorsteuerabzug von anderen Aufwendungen, die aus einem vollkommen anderen Titel resultieren.

6. Der Berufungswerber führt an:

– dass die formalen Anforderungen an die Rechnung nicht so gestaltet sein dürfen, dass die Ausübung zum Recht des Vorsteuerabzuges unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.

Die Bp möchte in diesem Zusammenhang feststellen, dass sie mit diesem Argument völlig konform geht und keinesfalls beabsichtigt, durch rein formale Anforderungen das Recht des Vorsteuerabzuges zu erschweren bzw. unmöglich zu machen.“

Die steuerliche Vertretung des Bw. übermittelte folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP:

„Argument der BP: Kopien nur bei neu eingetretenen Mitarbeitern

Tatsächlich liegen die Jahresnetzkarten (diese dienen aus Sicht der Wiener Linien als Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinn) bei (Bw.) nur teilweise auf (teilweise im Original, in der Mehrzahl der Fälle in Kopie); die in der Gegenäußerung der Betriebsprüfung wiederholte Ansicht, es werden nur bei Eintritt neuer Mitarbeiter Kopien der Jahresnetzkarten angefertigt, entspricht nicht vollinhaltlich den Tatsachen. Zu einem Teil konnten zumindest Kopien von Jahresnetzkarten von bereits vor dem Prüfungszeitraum eingetretenen Mitarbeitern vorgelegt werden, eine Abstimmung mit den Personenstammdaten (Eintrittsdatum des jeweiligen Mitarbeiters) wurde seitens der BP offensichtlich nicht vorgenommen.

Argument der BP: Privatnutzung der Jahresnetzkarten durch die Mitarbeiter

Nach unserer Ansicht ist die – im Fall der streitgegenständlichen Außendienstmitarbeiter jedenfalls bei weitem untergeordnete – Möglichkeit der Privatnutzung für die Beurteilung irrelevant, da aus der Geschäftstätigkeit des Vereines (überwiegend mobile Dienstleistungen, die am Wohnsitz der Klienten von (Bw.) erbracht werden) und den abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen das überwiegende betriebliche Interesse des (vorsteuerabzugsberechtigten) Arbeitgebers am Fahrtkostenersatz (Jahresnetzkarten) unzweifelhaft hervorgeht. Durch die ertragsteuerliche Anerkennung der Kosten der Jahresnetzkarten geht schließlich die BP selbst vom überwiegenden betrieblichen Interesse aus.

Ein Verwehren oder Kürzen des Vorsteuerabzuges wäre z.B. mit der (umsatzsteuerlich) absurden Situation vergleichbar, in der von betrieblichen Telefonkosten geltend gemachte Vorsteuern mit dem Argument gekürzt werden, die Dienstnehmer würden ja nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch Privatgespräche von ihrem 'Dienstapparat' aus führen. Im Folgenden werden unsere Argumente entsprechend unserer Berufung und der Gegenäußerung der BP aufsteigend nummeriert:

1. Außendiensttätigkeit, 3. Bestätigung der Wiener Linien

Durch die ertragsteuerliche Anerkennung der Kosten der Jahresnetzkarten geht auch die BP offensichtlich vom überwiegenden betrieblichen Interesse an der Kostentragung der Jahresnetzkarten durch (Bw.) aus. Dass Belege generell nicht vorhanden gewesen seien (so die BP) entspricht nicht den Tatsachen. Zum einen Teil konnten Originale oder Kopien der Jahresnetzkarten vorgewiesen werden (siehe bereits oben; zumindest für die im Prüfungszeitraum neu eingetretenen Dienstnehmer wurde diese Tatsache auch durch die BP registriert). Zum anderen hat sich (Bw.) bemüht, über den Vertragspartner Wiener Linien GmbH & Co KG eine Bestätigung der erbrachten Leistungen vorzuweisen. Die Bestätigung der Wiener Linien hat – am Beispiel der Jahreskarten 2000 (siehe beiliegende Kopie) – folgenden Wortlaut:

*'Betreff: Einnahmen für Jahresnetzkarten im Jahr 2000 lt. vorliegender Liste
Nach Überprüfung der von den Mitarbeitern der Firma (Bw.) – Verein für soziale Dienstleistungen' im Jahr 2000 bezogenen Jahresnetzkarten hat sich folgende Gesamtsumme wie folgt ergeben:*

S 2,229.067,--

In der Summe sind 10% USt enthalten. Wir hoffen Ihnen mit dieser Information gedient zu haben.'

Die BP hat offensichtlich in ihrer 'Auseinandersetzung' mit der Bestätigung übersehen, dass nicht 'bloß bestätigt wurde, dass in allen Tarifen von Jahresnetzkarten, Monatskarten und Fahrscheinen 10% Umsatzsteuer enthalten sind' (vgl. Punkt 3. der Gegenäußerung der BP). Die Wiener Linien haben die von (Bw.) zur Verfügung gestellten Detailaufstellungen, in der alle Dienstnehmer mit Jahresnetzkarten angeführt wurden (diese Information ergibt sich zweifelsfrei aus der Personalverrechnung) mit ihren eigenen Aufzeichnungen überprüft und das von (Bw.) getragene Gesamtentgelt bestätigt. Die Gegenäußerung der BP ist daher in diesem unseres Erachtens wesentlichen Punkt nicht zutreffend.

2. Umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger

Die von uns zur Untermauerung unserer Argumente zitierte Ansicht von *Ruppe* wird von der BP in der Gegenschrift unvollständig und sinnwidrig wiedergegeben. Die in der Berufung

zitierte Kommentarstelle (*Ruppe* Kommentar UStG 1994, 2. Auflage, § 13 Rz 23) lautet vollständig wie folgt:

*‘Der Ersatz von Fahrtkosten des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber berechtigt letzteren nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn er als Leistungsempfänger angesehen werden kann. Das ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer die Fahrt im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers durchführt. **Soweit es sich um Dienstreisen handelt, ist somit davon auszugehen, dass die dem Arbeitnehmer gegenüber erbrachte Leistung ustl für das Unternehmen erbracht wurde** (s § 1 TZ 259). Der Vorsteuerabzug kann nach § 12 geltend gemacht werden.’*

Der von der BP herausgegriffene Hinweis auf § 12 kann unseres Erachtens im konkreten Fall nur wie folgt interpretiert werden:

- die Leistungen der Wiener Linien sind auf Grund des überwiegenden Interesses des Arbeitgebers an den Fahrten umsatzsteuerlich dem Arbeitgeber ((Bw.)) zuzurechnen (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG); die einkommensteuerliche Zurechnung zum Arbeitgeber wurde von der BP bereits ausdrücklich bestätigt.
- Die von den Wiener Linien ausgestellten Fahrausweise gelten gem. § 11 Abs. 9 UStG als Rechnungen im Sinne des UStG.
- Das Ausstellen einer zweiten Rechnung durch die Wiener Linien an (Bw.) als umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger hätte aus Sicht der Wiener Linien wohl eine (nochmalige) Steuerschuld kraft Rechnungslegung für die bereits einmal versteuerten Entgelte bewirkt. Zum Nachweis für die BP haben die Wiener Linien jedoch die erbrachten Leistungen und Entgelte, die auf die von den Dienstnehmern des Vereines bezogenen Jahresnetzkarten entfallen sind (siehe bereits oben die Anmerkung zu Punkt 1. und 3.) überprüft und bestätigt. Damit wären auch für die BP die dem Vorsteuerabzug zu Grunde liegenden Leistungen lückenlos und für jeden einzelnen Dienstnehmer nachvollziehbar gewesen.

4. Reisekostenvergütungen

Der Gesetzgeber hat in § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG für Nächtigungen ausdrücklich zugelassen, dass die Rechnung auch auf den Namen der Person lauten kann, von der die Reise ausgeführt worden ist. Die BP weist natürlich zutreffend darauf hin, dass ausdrücklich nur Nächtigungen (einschließlich Frühstück) in dieser Bestimmung angeführt sind.

Da § 13 UStG den Vorsteuerabzug bei Reisekosten regelt und es im vorliegenden Fall letztlich um Fahrt-, d.h. Reisekosten von Dienstnehmern geht, kann aus § 13 Abs. 2 letzter Satz UStG unseres Erachtens geschlossen werden, dass die zum gleichen Ergebnis (Vorsteuerabzug beim Arbeitgeber) führende Vorgangsweise auch für Fahrtkosten – freilich unter Anwendung von § 12 UStG (siehe oben Punkt 2.) – möglich ist.

5. Verpflegungsmehraufwand bzw. Taggelder

Mit diesem Hinweis sollte lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass bei Wahl eines aus umsatzsteuerlicher Sicht eindeutiger geregelten 'Umweges' (nämlich das Auszahlen von Tagesgeldern anstatt der Vergütung der Jahresnetzkarten) ein Vorsteuerabzug für (Bw.) von jenen Kosten, die durch die Reise- bzw. Fahrttätigkeit seiner Dienstnehmer verursacht werden, zustünde.

Der BP ist natürlich zuzustimmen, dass nicht in Anspruch genommene, den Vorsteuerabzug vermittelnde Aufwendungen nicht automatisch zum Vorsteuerabzug von anderen Aufwendungen führen.

6. Gemeinschaftsrecht, übermäßige Erschwerung des Vorsteuerabzuges

Es freut uns, dass die BP diesbezüglich unsere Ansicht teilt.

Der EuGH hat tatsächlich immer betont, dass der Vorsteuerabzug möglichst weit auszulegen ist. Dies lässt sich auf Art. 17 Abs. 2 der 6. Umsatzsteuer-Richtlinie (RL 77/388/EWG) zurückführen und ergibt sich etwa aus der Judikatur Sofitam und Intiem, wobei speziell im Intiem-Urteil der Sachverhalt ähnlich wie im vorliegenden Fall gelagert ist.

Die von der BP angewandte Vorgangsweise führt jedoch im Gegensatz zur Bekenntnis in Punkt 6 der Stellungnahme der BP konsequent zu Ende gedacht für den vorliegenden und vergleichbare Fälle nicht nur zu einer Erschwerung, sondern sogar zur Unmöglichkeit, den Vorsteuerabzug geltend zu machen, wenn der Vorsteuerabzug aus den § 11 Abs. 9 UStG entsprechenden Fahrausweisen (= Rechnungen) mit dem Argument des fehlenden Leistungsaustausches versagt wird, der lückenlose Nachweis der erbrachten Leistung durch eine Bestätigung des leistenden Unternehmers (Wiener Linien) nicht zur Kenntnis genommen wird und der leistende Unternehmer (Wiener Linien) Gefahr läuft, bei Ausstellen einer (zusätzlichen) Rechnung an den umsatzsteuerlichen Leistungsempfänger ((Bw.), Arbeitgeber) die Umsatzsteuer ein zweites Mal (kraft Rechnungslegung) zu schulden.

Da das überwiegende betriebliche Interesse an der Übernahme der Kosten der Jahreskarten durch (Bw.) offensichtlich auch von der BP anerkannt wird, führt nicht zuletzt der unmittelbar anzuwendende Art. 17 der 6. Richtlinie (RL 77/388/EWG) und die Rspr. des EuGH dazu, dass der Abzug der Vorsteuern zu gewähren ist."

Angeschlossen war die im Text erwähnte Beilage: „Bestätigung der Wiener Linien vom 08.01.2003 (1 Seite).“

Über die Berufung wurde erwogen:

In der Berufung wird die *„Nichtanerkennung jener Vorsteuerbeträge, die von den Kosten der Jahresnetzkarten der Mitarbeiter des Vereines in Abzug gebracht wurden“*, bekämpft.

Nicht strittig ist die Nichtanerkennung jener Vorsteuerbeträge, die auf andere Fahrausweise als Jahreskarten (bspw. Monatskarten, vgl. AB, Seite 92ff.) entfallen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug eines Unternehmers ist somit unter anderem, dass die zugrunde liegende Leistung „für sein Unternehmen“ ausgeführt worden ist. Das bedeutet, dass nur derjenige die Vorsteuer abziehen kann, der Empfänger der Leistung ist.

Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgebend ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wird oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgeltes belastet ist. Für eine Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Nutznießer der Leistung) lässt das Gesetz grundsätzlich keinen Raum (vgl. Ruppe, UStG Kommentar³, § 12 Tz 63f; VwGH 8.5.2003, 99/15/0036).

Der Erwerbsvorgang betreffend die Jahresnetzkarten der Mitarbeiter des Bw. lief im Berufszeitraum folgendermaßen ab (vgl. die Darstellung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung sowie in der Berufungsschrift):

Der Dienstnehmer löst bzw. kauft selbst die Netzkarte bei den Wiener Linien. Die Kosten einer Jahresnetzkarte der Wiener Linien für die Kernzone Wien werden dem Dienstnehmer vom Bw. als Arbeitgeber ersetzt. Die entsprechende Verpflichtung des Vereines bzw. die Ansprüche der Dienstnehmer ergeben sich auf Grund der zwischen dem gemeinnützigen Verein und der Gewerkschaft abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen. Es gibt keine Rechnung über den Kauf der (einzelnen) Jahreskarte in den Buchhaltungsunterlagen des Bw. (auf die allgemeinen Bestätigungen der Wiener Linien für die Jahre 1997 bis 2001 über die in den Tarifen enthaltene Umsatzsteuer und die Bestätigung der Wiener Linien vom 8. Jänner 2003 über die Gesamtsumme der im Jahr 2000 von den Dienstnehmern des Vereines bezogenen Jahresnetzkarten wird weiter unten eingegangen).

Da die auf den Namen des jeweiligen Mitarbeiters ausgestellte Jahreskarte sich in dessen Besitz befindet, ist die Möglichkeit der jederzeitigen Privatnutzung gegeben.

Nach den Feststellungen der BP - insoweit durch die Berufung bestätigt - liegen Jahresnetzkarten beim Bw. nur teilweise auf (nach der BP eine (einmalige) Kopie der Jahresnetzkarte bei Eintritt neuer Mitarbeiter, nicht mehr in Folgejahren; nach Darstellung des

Bw. zum Teil im Original, meistens aber in Kopie, und zwar zum Teil auch Kopien von Jahresnetzkarten von vor dem Prüfungszeitraum eingetretenen Mitarbeitern).

Im vorliegenden Fall bestand in den Berufungsjahren 1998 bis 2001 hinsichtlich der Jahresnetzkarten kein Vertragsverhältnis zwischen den Wiener Linien und dem Bw., sondern nur ein solches zwischen den Wiener Linien und den Mitarbeitern des Bw. Nur Letztere waren als Vertragspartner zur Inanspruchnahme der Leistung berechtigt und zur Gegenleistung verpflichtet. Der Berufungswerber hat sich lediglich gegenüber seinen Mitarbeitern im Rahmen von Betriebsvereinbarungen zur Übernahme dieser Kosten verpflichtet. Es hat sich somit um einen bloßen Kostenersatz gehandelt, der auf Grund der obigen Ausführungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Nach der in der Berufung angeführten Rechtsansicht von *Ruppe* berechtigt der Ersatz von Fahrtkosten des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber Letzteren nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn er als Leistungsempfänger angesehen werden kann. Das ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer die Fahrt im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers durchführt. Soweit es sich um Dienstreisen handelt, ist somit davon auszugehen, dass die dem Arbeitnehmer gegenüber erbrachte Leistung umsatzsteuerlich für das Unternehmen erbracht wurde. Der Vorsteuerabzug kann nach § 12 geltend gemacht werden (*Ruppe*, aaO, § 13 Tz 23).

Im vorliegenden Fall wurden jedoch mit dem Ersatz der Kosten für die Jahresnetzkarten nicht ausschließlich Dienstreisen vergütet, weil mit den Jahreskarten nicht nur berufliche, sondern auch private Fahrten durchgeführt werden konnten. Da die von *Ruppe* vertretene Rechtsansicht offenbar ausschließlich Kostenersätze für Dienstreisen betrifft, kann aus ihr für den gegenständlichen Fall keine Vorsteuerabzugsberechtigung abgeleitet werden.

Im Übrigen kann nach der zitierten Literaturstelle (*Ruppe*, UStG Kommentar^{2/3}, § 13 Tz 23) selbst im Fall, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug beim Ersatz von Fahrtkosten zu bejahen ist, der Vorsteuerabzug nicht nach § 13 UStG 1994, sondern nur nach § 12 UStG 1994 vorgenommen werden.

§ 13 UStG 1994 enthält spezielle Regeln über den Vorsteuerabzug bei bestimmten Reisekosten. Es fallen darunter nur Verpflegungs- und Nächtigungsaufwand, nicht hingegen Fahrtkosten. Der Vorsteuerabzug bei Fahrtkosten richtet sich ausschließlich nach § 12 UStG 1994 (vgl. *Ruppe*, aaO, § 13 Tz 3).

§ 13 UStG 1994, wonach der Unternehmer einen Vorsteuerabzug aus Reisekosten der Arbeitnehmer auch dann geltend machen kann, wenn die Rechnung auf den Namen des Arbeitnehmers lautet, ist im vorliegenden Fall daher nicht anwendbar.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 ist das Vorliegen einer Rechnung, die den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entspricht.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen grundsätzlich folgende Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Da im gegenständlichen Fall Rechnungen über den Kauf der einzelnen Jahresnetzkarten in den Buchhaltungsunterlagen des Bw. nicht vorliegen – es liegen ja nur teilweise Jahresnetzkarten (in Kopie) beim Bw. auf – sind die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 beim Verein nicht gegeben.

Zur Rechtsansicht seitens des Bw., die Jahresnetzkarten seien Rechnungen im umsatzsteuerlichen Sinn, ist festzuhalten:

Entgegen den Berufungsausführungen gelten die Jahresnetzkarten selbst nicht als Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994, da sie nicht sämtliche nach § 11 Abs. 9 UStG 1994 erforderlichen Angaben enthalten.

Nach § 11 Abs. 9 UStG 1994 gelten Fahrausweise, die für die Beförderung im Personenverkehr ausgegeben werden, als Rechnungen im Sinne des Abs. 1, wenn sie mindestens folgende Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des Unternehmers, der die Beförderung ausführt;
2. das Entgelt und den Steuerbetrag in einer Summe und
3. den Steuersatz; die Angabe des Steuersatzes kann im Eisenbahn-Personenverkehr entfallen.

Die gegenständlichen Jahresnetzkarten enthalten zwar den Namen des Beförderungsunternehmens (Wiener Linien), jedoch weder das Entgelt und den Steuerbetrag noch den Steuersatz.

Die allgemeinen Bestätigungen der Wiener Linien für die Jahre 1997 bis 2001, dass in allen Tarifen von Jahresnetzkarten, Monatskarten und Fahrscheinen 10 % Umsatzsteuer enthalten

ist (vgl. AB, Seiten 414ff), können – wie bereits von der BP zum Ausdruck gebracht – die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht vermitteln.

Weiters wurde in der Berufung darauf hingewiesen: *„Dem Verein gegenüber haben die Wiener Linien jedoch die Gesamtsumme jener Entgelte bestätigt, die im Kalenderjahr auf die von den Dienstnehmern bezogenen Jahresnetzkarten entfallen ist.“*

Mit der Gegenäußerung des Bw. zur Stellungnahme der BP wird diese das Jahr 2000 betreffende Bestätigung vom 8. Jänner 2003 erstmals vorgelegt und lautet diese wie folgt:

*„Betreff: Einnahmen für Jahreskarten im Jahr 2000 lt. vorliegender Liste
Nach Überprüfung der von den Mitarbeitern der Firma „(Bw.) – Verein für soziale Dienstleistungen“ im Jahr 2000 bezogenen Jahreskarten hat sich folgende Gesamtsumme wie folgt ergeben:*

S 2,229.067,--

In der Summe sind 10% USt enthalten. ...“

Zum einen ist auch aus dieser Bestätigung das Vertragsverhältnis zwischen den Wiener Linien und den Mitarbeitern des Bw. ersichtlich („... von den Mitarbeitern ... bezogenen Jahreskarten ...“).

Zum anderen ergibt sich aus den Feststellungen der BP eine Diskrepanz zu dem bestätigten Betrag:

Auf dem Bezug habenden *Konto 73311 Fahrtspesen 10 %* für 2000 waren insgesamt netto S 3,806.243,04 ausgewiesen, die davon beantragte 10%-ige Vorsteuer beträgt S 380.624,30 (AB, Seiten 413, 427).

Die BP ermittelte für 2000 die Fahrtkosten gegen Beleg (Monatskarten, Wochenkarten, Einzelfahrscheine) mit brutto S 950.101,00, d.s. netto S 863.728,18 (AB, Seiten 205, 208).

Werden von den gesamten Fahrtspesen von netto S 3,806.243,04 die Monatskarten etc. mit netto S 863.728,18 subtrahiert, ergibt sich ein Betrag in Höhe von netto S 2,942.514,86 für Jahreskarten laut BP. Somit errechnet sich ein Fehlbetrag in Höhe der Differenz zwischen Nettobetrag für Jahreskarten laut BP und dem Nettobetrag laut Bestätigung der Wiener Linien (2,229.067,00 : 1,1 = 2,026.424,55) von S 916.090,31.

Wie in der Gegenäußerung des Bw. zur Stellungnahme der BP ausgeführt, haben *„die Wiener Linien (...) die von (Bw.) zur Verfügung gestellten Detailaufstellungen, in der alle Dienstnehmer mit Jahresnetzkarten angeführt wurden, mit ihren eigenen Aufzeichnungen überprüft und das von (Bw.) getragene Gesamtentgelt bestätigt.“*

Angesichts des Fehlbetrages und des Umstandes, dass Ausgangspunkt dieser Bestätigung durch die Wiener Linien die vom Bw. zur Verfügung gestellten Detaillaufzeichnungen waren,

kann nicht von der betraglichen Richtigkeit dieser Bestätigung der Wiener Linien ausgegangen werden und dieser Bestätigung die vom Bw. gesehene Beweiskraft beigemessen werden.

Daher wird auf Basis des Zahlenmaterials der BP die Ermittlung der nichtabzugsfähigen Vorsteuern für das Jahr 2000 so beibehalten, dass – wie in der Stellungnahme der BP zur Berufung festgehalten – für Rechnungen über Fahrtkosten, die auf (Bw.) gelautet haben und auch für Rechnungen, die auf „niemanden“ gelautet haben, der Vorsteuerabzug zur Gänze gewährt wurde; lediglich bei Nichtvorhandensein von Rechnungen bzw. bei Rechnungen, die auf den Namen der Mitarbeiter gelautet haben, wurde der Vorsteuerabzug verwehrt:

Fahrtspesen 2000

Rechnungen auf Mitarbeiter lautend 44,26% – nicht anerkannt

Rechnungen auf niemand bzw. auf (Bw.) lautend 55,74% – anerkannt

Monatskarten etc. netto: S 863.728,18

davon 55,74% = S 481.442,09 (Teil der Monatskarten etc., deren Vorsteuer anerkannt wird)

Konto 73311 Fahrtspesen 10 %: S 3.806.243,04

minus S 481.442,09 (Teil der Monatskarten etc., deren Vorsteuer anerkannt wird)

ergibt S 3.324.800,95 (davon wird Vorsteuer nicht anerkannt)

davon 10% Vorsteuer = S 332.480,10 – nicht abzugsfähige Vorsteuer (AB, Seite 205).

Der in der Berufung angeführte Umstand, dass der Verein den Außendienstmitarbeitern keine Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) vergütete, welche den Verein jedenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten (wobei die Vergütung von Tagesgeldern über den Kosten der Jahresnetzkarten gelegen wäre), vermag an der Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern für die Jahresnetzkarten angesichts des klaren Gesetzeswortlautes nichts zu ändern.

Die 6. MWSt-Richtlinie enthält im Art. 22 Abs. 3b einen Katalog von Mindestangaben, die eine Normalrechnung enthalten muss. Die Mitgliedstaaten dürfen zusätzliche Anforderungen aufstellen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass dies nach der Rechtsprechung des EuGH nur zulässig ist, soweit es erforderlich ist, um die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Die geforderten Angaben dürfen ferner nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Die Maßnahmen dürfen außerdem nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. Ruppe, UStG³, § 11 Tz 10).

Im gegenständlichen Fall liegen Rechnungen über Jahresnetzkarten nicht vor. Bei fehlenden Angaben (zB Name und Anschrift des Leistungsempfängers) handelt es sich nicht um zusätzlich aufgestellte Anforderungen, sondern um im Art. 22 Abs. 3b der 6. MWSt-Richtlinie enthaltene Mindestangaben.

Die auf Grund der BP im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide ergingen zu Recht. Die im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen berechtigen zur Wiederaufnahme der Verfahren und wurde auch im Prüfungsbericht Tz. 22 und 23 darauf hingewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Dezember 2009