

fehlen dem Judikat eindeutige Aussagen, ob die Richtlinie hinsichtlich jener Anlageformen, die aufgrund einer EU-weiten Regelung einer staatlichen Aufsicht unterliegen, auf den Steuerpflichtigen direkt angewendet werden kann. Für eine direkte Anwendung spricht der Umstand, dass hinsichtlich dieser Anlageformen seitens der Mitgliedstaaten kein Wahlrecht mehr besteht.

Aber auch bei anderen Investitionsvehikeln, wie zB Lebensversicherungen bzw vergleichbaren Produkten, ist eine Prüfung dahingehend notwendig, ob die vom EuGH geforderte „besondere staatliche Aufsicht“ vorliegt und somit einschlägige Verwaltungsleistungen umsatzsteuerfrei erbracht werden können.

Offen bleibt, ob die vom EuGH in der Vergangenheit getroffene Unterscheidung in „Anleger“ und „Kleinanleger“³⁷⁾ nicht mehr für die Begründung der Entscheidung heranzuziehen ist und somit argumentiert werden kann, dass für die praktische Anwendung keine Unterscheidung zwischen Kleinanlegern und institutionellen Anlegern vorzunehmen ist. Es ist eher anzunehmen, dass dies in der vorliegenden Entscheidung nicht relevant ist, da die umsatzsteuerliche Behandlung des Anlagevehikels im entscheidungsrelevanten Zeitraum von einer staatlichen Aufsicht abhängt, die nicht auf der OGAW-RL oder der AIFM-Richtlinie beruht. Allerdings ist diese Unter-

scheidung wohl für jene Vehikel obsolet, die inzwischen dem Regelungsbereich der OGAW- oder AIF-RL unterliegen.

37) Vgl. EuGH 7. 3. 2013, C-424/11, *Wheels*, Rz 19; EuGH 28. 6. 2007, C-363/05, *JP Morgan*, Rz 45; vgl. EuGH 4. 5. 2006, C-169/04, *Abbey National*, Rz 62; EuGH 7. 3. 2013, C-275/11, *GfBk*, Rz 30.

SCHLUSSSTRICH

Nach Ansicht des EuGH können Dienstleistungen an Immobilienfonds umsatzsteuerbefreit sein, wenn der Fonds (bei Erfüllung bestimmter Kriterien wie Risikostreuung bzw Tragung des Veranlagungsrisikos durch die Investoren) unter „besonderer staatlicher Aufsicht“ steht.

Dienstleistungen iZm der tatsächlichen Bewirtschaftung fallen jedoch nicht unter die Befreiungsbestimmung.

Die derzeit bestehende Beschränkung der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 8 lit i UStG ist mit dem aktuellen EuGH-Urteil nicht vereinbar. Dies gilt insb für jene Investmentfonds, die unter besonderer staatlicher Aufsicht stehen.

VwGH zum pauschalen Vorsteuerabzug bei Reisekosten

Anders als inländischen Unternehmen kommt nicht in Österreich einkommensteuerpflichtigen ausländischen Unternehmen kein Recht zur pauschalen Ermittlung von Vorsteuern aus Reisekosten („Diäten“) zu. Aufgrund des Wortlauts des § 13 Abs 3 UStG gilt dies selbst dann, wenn die Bezüge ihrer Arbeitnehmer in Österreich der Lohnsteuer unterliegen. Eine Ausdehnung der Möglichkeit zur pauschalen Vorsteuerermittlung bei Reisekosten auf ausländische Unternehmer ist nach Ansicht des VwGH nicht möglich. Die entsprechenden Regelungen in § 13 Abs 1 und Abs 2 UStG finden nämlich gar keine Deckung im EU-Mehrwertsteuerrecht, weshalb eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs die Unionsrechtswidrigkeit noch vergrößern würde. Ungeachtet dessen dürften sich aus diesem Erkenntnis jedoch keine nachteiligen Änderungen für inländische Unternehmer ergeben (VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0067).

§ 13 UStG

Reisekosten;
Vorsteuerabzug

ARMIN OBERMAYR / FLORIAN RAAB

A. Sachverhalt

Beim der Beschwerdeführerin handelte es sich um eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft. Sie beantragte am 20. 4. 2009 für ihre in Österreich tätigen Arbeitnehmer die Vergütung von Vorsteuern

aus pauschal abgerechneten Diäten und Nächtigungsgeldern unter Vorlage von Kopien der Lohn-

WP/StB Mag. *Armin Obermayr* ist Senior Manager einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien. StB Dr. *Florian Raab*, LL. M., arbeitet bei derselben Gesellschaft.

konten der betreffenden Arbeitnehmer. Mangels fristgerechter Vorlage von Originalbelegen wurde dem Beschwerdeführer vom Finanzamt die Vorsteuererstattung mit Bescheid vom 28. 8. 2009 verweigert.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass eine Vorlage von Originalbelegen nicht möglich sei, da es sich dabei um pauschal abgerechnete Diäten und Nächtigungsgelder für Arbeitnehmer handle, die aufgrund von mehr als 183 Arbeitstagen in Österreich lohnsteuerpflichtig geworden seien und insoweit entsprechend Anspruch auf derartige pauschale Entschädigungen iS des EStG gehabt hätten.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 13. 10. 2009 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass ausländischen Unternehmern kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug aus Pauschalauflagen zustehe.

Diese Berufungsvorentscheidung wurde von der Beschwerdeführerin mit einem Vorlageantrag an den UFS bekämpft. Auch der UFS wies die Berufung als unbegründet ab. Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Zeitanalysen und Arbeitsbestätigungen der Dienstnehmer würden keine geeigneten Unterlagen darstellen, die die Beschwerdeführerin zur Vorsteuererstattung berechtigten. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde an den VwGH.

B. Rechtsgrundlage: § 13 UStG – Vorsteuerabzug bei Reisekosten

Das UStG enthält in § 13 eine Sonderbestimmung zum Vorsteuerabzug bei Reisekosten. Auf diese Bestimmung stützte der VwGH sein Erkenntnis. Der Wortlaut des § 13 UStG ist im Vergleich zum beschwerdegegenständlichen Zeitpunkt unverändert geblieben und lautet wie folgt:¹⁾

„§ 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 einkommensteuerrecht-

lichen 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.“

C. Erkenntnis des VwGH

Einleitend hält der VwGH klarstellend fest, dass ein Vorsteuerabzug aus Anlass einer Geschäfts- oder Dienstreise nur unter den in § 13 UStG näher geregelten Voraussetzungen möglich ist.²⁾ § 13 UStG normiere spezielle Regeln über den Vorsteuerabzug bei bestimmten Reisekosten (Verpflegungs- und Nächtigungsaufwand). Insbesondere sieht die Bestimmung in Abs 1 vor, „dass die abziehbare Vorsteuer aus in einkommensteuerrechtlichen Vorschriften festgesetzten Pauschbeträgen zu errechnen ist oder – betreffend Nächtigungsaufwand – errechnet werden kann“.

Anschließend befasste sich der VwGH mit dem Anwendungsbereich des § 13 Abs 3 UStG und gelangt dabei zu folgendem Ergebnis: „Nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 3 UStG 1994 können Unternehmer, die nicht der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegen, oder deren Arbeitnehmer im Inland nicht unter den Steuerabzug von Arbeitslohn fallen, aus Anlass einer Geschäfts- oder Dienstreise nur jene Vorsteuerbeträge abziehen, die in einer Rechnung an sie gesondert ausgewiesen werden. Daraus ist – aufgrund der Verknüpfung der Nebensätze mit ‚oder‘ – abzuleiten, dass Unternehmer, die nicht der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegen, Vorsteuern betreffend Reisekosten ihrer Arbeitnehmer auch dann nicht aus einkommensteuerrechtlichen Pauschbeträgen errechnen kön-

1) Die streitigen, für ausländische Unternehmer einschlägigen Passagen werden entsprechend hervorgehoben.

2) Unter Verweis auf: RuppelAchatz, UStG 1994⁴ (2011) § 13 Rz 5; ErläutRV 627 BglnR 17. GP 8.

nen, wenn die Einkünfte dieser Arbeitnehmer dem Steuerabzug vom Arbeitslohn im Inland unterliegen.“

In einem zweiten Schritt befasst sich der VwGH mit der **Vereinbarkeit des § 13 UStG mit den Vorgaben des EU-Mehrwertsteuerrechts**. Diesbezüglich hält er fest, dass das Unionsrecht keine § 13 UStG vergleichbare Vorschrift enthält.³⁾ Soweit mit dieser Bestimmung eine Vereinfachung der Steuererhebung bezweckt werde, habe es eigentlich einer Genehmigung durch den Rat bedurft (Art 27 Abs 1 und 5 der 6. MwSt-RL⁴⁾ bzw nunmehr Art 394 und Art 395 Abs 1 der EU-MwStSyst-RL⁵⁾). Eine solche Genehmigung liege allerdings nicht vor.

Darauf aufbauend untersuchte der VwGH, ob und inwieweit § 13 Abs 1 und Abs 2 UStG, die eine pauschale Ermittlung von Vorsteuern der Reisekosten ermöglichen, Deckung in der MwSt-RL finden. Der VwGH verneinte dies mit folgender Begründung: Die Besonderheit der Bestimmung bestehe darin, dass den pauschal ermittelten Beträgen „keine tatsächlichen Aufwendungen in gleicher Höhe gegenüberstehen, weshalb dem Vorsteuerabzug insoweit auch keine von einem Unternehmer abgeführte Umsatzsteuer gegenüber [steht] (vgl. Doralt, RdW 1998/2, 111).“ Nach Ansicht des VwGH widerspricht aber „eine derartige pauschale Regelung, die nicht gewährleisten kann, dass die Mehrwertsteuer, die als in der vom Arbeitgeber einem Arbeitnehmer gezahlten Erstattung enthalten gilt, tatsächlich einer Mehrwertsteuer entspricht, die für mit Zwecke der Tätigkeiten des Arbeitgebers zusammenhängende Ausgaben entrichtet worden ist, den unionsrechtlichen Regelungen über den Vorsteuerabzug (vgl. EuGH vom 8. November 2001, C-338/98, Kommission/Niederlande, Rn 57; vgl. hierzu auch Ehrke, ELR 2001, 422f)“.

Vor dem Hintergrund dieser Richtlinienwidrigkeit des § 13 UStG bleibt daher bezüglich von ausländischen Unternehmen „die Möglichkeit einer zur Ausdehnung des Anwendungsbereiches der pauschalen Vorsteuerermittlung führenden Interpretation verschlossen“. Die Beschwerde wurde daher als unbegründet abgewiesen.

D. Würdigung

1. Einordnung des Erkenntnisses aus unionsrechtlicher Sicht

Im ersten Teil des Erkenntnisses hat der VwGH durch Wortinterpretation des § 13 Abs 3 UStG die Möglichkeit zur Geltendmachung pauschaler Vorsteuern durch ausländische Unternehmer eingeengt. Materielle Voraussetzung für das Recht zur pauschalen Vorsteuerermittlung nach Maßgabe des § 13 Abs 1 und 2 UStG ist eine inländische Ertragsteuerpflicht des Unternehmers. Somit können lediglich ausländische Unternehmer, die in Österreich der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs 3 EStG iVm § 98 EStG bzw der beschränkten Steuerpflicht der ersten Art gem § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG unterliegen (zB aufgrund einer inländischen Betriebsstätte iSd § 29 BAO oder aufgrund von inländischem Immobilienvermögen), für Dienstreisen ihrer Arbeitnehmer in Österreich pauschale Vorsteuern

aus Reisekosten geltend machen, sofern diese in Österreich der Lohnsteuerpflicht unterliegen.

Der zweite Teil des Erkenntnisses befasst sich mit der Vereinbarkeit des § 13 UStG mit dem Unionsrecht. Konkret prüfte der VwGH von Amts wegen § 13 Abs 1 und Abs 2 UStG in Hinblick auf seine Vereinbarkeit mit den Vorgaben des EU-Mehrwertsteuerrechts. Im Einklang mit der vorherrschenden Lehre⁶⁾ gelangte er dabei zum vorstehend dargelegten Ergebnis, dass § 13 UStG hinsichtlich der Möglichkeit zur pauschalen Vorsteuerermittlung den allgemeinen Regelungen der MwStSyst-RL zum Vorsteuerabzug widerspricht, also insoweit richtlinienwidrig ist. Bemerkenswert ist dabei uE, dass offenbar für den VwGH die Richtlinienwidrigkeit des § 13 UStG dermaßen offenkundig war, dass er von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gem Art 267 AEUV absah und eigenständig (im Sinne der *Acte Clair*-Doktrin⁷⁾) die Unvereinbarkeit mit der EU-MwStSyst-RL feststellte. Eine Verletzung der Vorlagepflicht iSv Art 267 Abs 3 AEUV lag daher nicht vor.⁸⁾

Weitere mögliche unionsrechtliche Implikationen wurden im Erkenntnis nicht behandelt. Insbesondere wurde eine Verletzung von unionsrechtlich gewährleisteten subjektiven Rechten (zB möglicher EU-Grundfreiheitenverstoß durch § 13 UStG) offenkundig weder vom Beschwerdeführer moniert, noch vom VwGH amtswegig geprüft bzw festgestellt. Soweit ersichtlich, **dürfte auch ein Verstoß gegen das unmittelbar anwendbare EU-Beihilfenverbot gem Art 107 AEUV nicht vorliegen**. § 13 UStG wurde nämlich unverändert vom UStG 1972 ins UStG 1994 übernommen,⁹⁾ weshalb es sich dabei allenfalls um eine sogenannte Altbeihilfe¹⁰⁾ handeln könnte, für die das unmittelbar anwendbare Durchführungsverbot des Art 108 Abs 3 AEUV nicht

3) Unter Verweis auf *Ruppel/Achatz*, UStG 1994⁴ (2011) § 13 Rz 6.

4) RL 77/388/EWG vom 17. 5. 1977, ABI L 145.

5) RL 2006/112/EG vom 11. 12. 2006, ABI L 347 idgF.

6) Neben den vom VwGH zitierten *Ruppel/Achatz* ebenfalls dA: *Gaedke in Melbardt/Tumpel*, UStG² (2015) § 13 Rz 7.

7) Nach den vom EuGH im Grundsatzurteil *CILFIT* von 1982 aufgestellten Kriterien (EuGH 6. 10. 1982, C-283/81, Slg 1982, I-3414); *Raab*, Die Wirkung des Unionsrechts im innerstaatlichen Recht. Auflösung von Kollisionsfällen zwischen Unionsrecht und innerstaatlichem Recht, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 21 mwN; *Schima in Mayer/Stöger* (Hrsg), Kommentar zum EUV und AEUV¹²⁹ (2012) Art 267 Rz 112; *Twardosz*, Handbuch VwGH-Verfahren (2014) 144, mwN.

8) Insoweit keine Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechts auf den gesetzlichen Richter gem Art 83 Abs 2 B-VG bzw kein Verstoß gegen Art 6 EMRK; vgl *Schima in Mayer/Stöger* (Hrsg), Kommentar zum EUV und AEUV¹²⁹ (2012) Art 267 Rz 121 f, mwN.

9) *Ruppel/Achatz*, UStG 1994⁴ (2011), § 13 Rz 2.

10) ISv Art 1 lit b sublit i EU-VVO (VO 659/99/EG, ABI L 1999/83); in Bezug auf Österreich versteht man unter Altbeihilfen solche selektiv begünstigenden Bestimmungen, die bereits vor Inkrafttreten des EWR-Abkommens zum 1. 1. 1994 bestanden haben und seither unverändert weitergeführt wurden; ausführlich dazu: *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht (2011) 287 ff, mwN, ua *Eilmansberger/Herzig/Jaegerl/Thyri*, Materielles Europarecht (2005) Rz 637.

gilt.¹¹⁾ Insoweit ergab sich daraus uE für den VwGH kein Handlungsbedarf.

F. Rechtsfolgen für inländische Unternehmer?

Im Licht der Feststellungen des VwGH zur Richtlinienwidrigkeit des § 13 UStG steht nun in Frage, ob und inwieweit sich daraus (nachteilige) Rechtsfolgen für inländische Unternehmer ergeben können. Aus dem Erkenntnis darf mE nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass es zukünftig zulässig ist, dem Steuerpflichtigen – unter Hinweis auf die mangelnde Deckung des § 13 EStG in der MwStSyst-RL – den pauschalen Vorsteuerabzug aus Reisekosten zu versagen.

Zum einen dürfte § 13 UStG aufgrund seiner eindeutigen Formulierung und des dahinterstehenden Willens des Gesetzgebers **einer richtlinienkonformen Interpretation nicht zugänglich** sein. Eine den pauschalen Vorsteuerabzug ausschließende, richtlinienkonforme Interpretation des § 13 UStG durch ein nationales Gericht oder eine Abgabenbehörde würde nicht nur entgegen dem Wortsinn der Bestimmung, sondern auch entgegen dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (dem Gesetzeszweck), mag er auch richtlinienwidrig sein, erfolgen. Eine derartige „Überdehnung“ der richtlinienkonformen Interpretation würde uE aber eine unzulässige richterliche bzw verwaltungsbehördliche Rechtsfortbildung *contra legem* darstellen.¹²⁾ Es ist *Bydlinski* zuzustimmen, wonach eine richtlinienkonforme Rechtsfortbildung im Sinne einer teleologischen Reduktion der nationalen Norm (hier § 13 Abs 1 und Abs 2 UStG) auf Grund einer enger gefassten Richtlinienvorgabe dann nicht in Betracht kommt, wenn der Wortlaut der nationalen Norm klar und eindeutig formuliert ist und sie vom Gesetzgeber auch in diesem Sinne so gewollt war.¹³⁾ In diesem Fall räumt die nationale Bestimmung dem Rechtsanwender gar keinen entsprechenden Beurteilungsspielraum ein, wes-

halb insoweit eine richtlinienkonforme Interpretation ausscheidet.¹⁴⁾

Zum anderen wäre es wohl auch unzulässig, dass sich die Abgabenbehörde oder ein Gericht im konkreten Einzelfall nach dem **Grundsatz des Anwendungsvorrangs** unmittelbar auf die allgemeinen Vorgaben der EU-MwStSyst-RL zum Vorsteuerabzug¹⁵⁾ beruft und unter Nichtanwendung von § 13 UStG dem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug versagt. Denn nach herrschender Auffassung und stRsp des EuGH sind Richtlinienbestimmungen nur insoweit unmittelbar anwendbar, als sie den Einzelnen (Steuerpflichtigen) im Vergleich zur richtlinienwidrigen innerstaatlichen Bestimmung **begünstigen**, worunter im Bereich des Steuerrechts eine Verringerung der Steuerschuld zu verstehen ist.¹⁶⁾ Der Einzelne (Steuerpflichtige) kann jedenfalls nicht unmittelbar durch eine Richtlinienbestimmung verpflichtet werden (keine umgekehrt vertikale Direktwirkung Staat gegen Privater).¹⁷⁾ § 13 UStG führt jedoch zum umgekehrten Ergebnis, nämlich dass das nationale Recht günstiger ist als das Richtlinienrecht. Da jedoch eine EU-Richtlinie keine unmittelbare Verpflichtung des EU-Bürgers begründen kann, gilt in so einem Fall grundsätzlich der „Anwendungsvorrang“ des nationalen (Umsatzsteuer)Rechts.¹⁸⁾

11) Vgl dazu VfGH 12. 4. 1997, G 400/96, G/44/97 ÖStZB 1997, 220, zur beihilfenrechtlichen Unbedenklichkeit der seinerzeitigen Kommunalsteuerbefreiung für die ÖBB; sowie UFS Feldkirch 5. 10. 2005, RV/0016-F/04, der die Steuerbefreiung von Auslandsmontagen gem § 3 Abs 1 Z 10 UStG als Altbeihilfe qualifizierte; näher dazu siehe *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht (2011) 288 f, mwN; *Sutter* in *Mayer/Stöger* (Hrsg), Kommentar zum EUV und AEUV^{171b} (2014) Art 108 Rz 15, mwN.

12) IdS *Sutter*, Die richtlinienkonforme Interpretation und ihre mögliche Wirkung zu Lasten der Abgabepflichtigen, ÖStZ 2013, 341; ausführlich zur richtlinienkonformen Interpretation und ihren Grenzen: *Raab*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 7 ff, mwN; siehe auch *Bydlinski*, Richtlinienkonforme „gesetzübersteigende“ Rechtsfindung und ihre Grenzen – eine methodische Vergewisserung anlässlich 20 Jahre EU-Mitgliedschaft, JBl 2015, 1 (4), mwN aus der stRsp des EuGH; *Rebbahn* in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, Großkommentar zum ABGB³ (2014) §§ 6, 7 ABGB Rz 138 f, mwN; *Kofler*, Kommentar zur Mutter-Tochter-Richtlinie (2010), Einf Rz 65, mwN aus der stRsp des EuGH.

13) *Bydlinski*, JBl 2015, 1 (16).

14) *Rebbahn* in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, Großkommentar zum ABGB³ (2014), §§ 6, 7 ABGB Rz 140, unter Verweis auf OGH 7. 2. 2008, 9 ObA 161/07b; 31. 8. 2010, 4 Ob 120/10; *Vcelauch* in *Mayer/Stöger* (Hrsg), Kommentar zum EUV und AEUV¹⁰³ (2010) Art 288 Rz 60, unter Verweis auf *Jud*, ÖJZ 2003, 521.

15) Art 167 ff EU-MwStSyst-RL.

16) FG München 16. 7. 2015, 14 K 1813/13 Rn 21, unter Verweis auf BFH 24. 10. 2013, V R 17/13 BFHE 243, 456.

17) EuGH 8. 10. 1987, 80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, Slg 1987 Rn 8 ff; 13. 11. 1990, C-106/89, *Marleasing*, Slg 1990, I-4135, Rn 6, mwN; VwGH 2004/15/0158, unter Verweis auf: *Thun-Hohenstein/Cedel/Hafner*, Europarecht⁵ (2005) 181 und *Lenz/Borchardt*; EU- und EG-Vertrag⁴ (2006) Art 234 EG Rz 14 und die dort zitierte EuGH-Rsp; *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht (2011), 27 f, mwN, ua *Klamert*, Richtlinienkonforme Auslegung und unmittelbare Wirkung von EG-Richtlinien in der Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte, JBl 2008, 158 (162); *Terral/Kajus*, European VAT-Directives I (2010) Vol I, Amsterdam 2010, 137 f; *dies*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 15 und 22, mwN ua BVerfG 6. 7. 2010, 2 BR 2661/06, BeckRS 2010, 5205, Rz 77, mwN, sowie *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189 (192); siehe auch: *Kofler*, Kommentar zur Mutter-Tochter-Richtlinie (2010) Einf Rz 66, mwN; *Vcelauch*, in *Mayer/Stöger* (Hrsg), Kommentar zum EUV und AEUV¹⁰³ (2010) Art 288 Rz 69 mwN; *Bydlinski*, JBl 2015, 1 (5), mwN.

18) *Ruppel/Achatz*, die zutreffend darauf hinweisen, dass in derartigen Fallkonstellationen regelmäßig die Voraussetzungen für ein **Vertragsverletzungsverfahren** vorliegen werden (*Ruppel/Achatz*, UStG 1994⁴ [2011] Einf Rz 26).

Prüfmatrix iS der VwGH-Rsp bezüglich Vorsteuern aus Reisekosten					
Vorsteuerabzug aus Reisekosten gem § 13 UStG	Inländischer Unternehmer (unbeschränkte Steuerpflicht)	In Österreich lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer		In Österreich tätige, nicht lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer	
		Ausländischer Unternehmer ohne Betriebsstätte in Österreich (keine beschränkte Steuerpflicht)	Ausländischer Unternehmer mit Betriebsstätte in Österreich (beschränkte Steuerpflicht)	Ausländischer Unternehmer mit Betriebsstätte in Österreich (beschränkte Steuerpflicht)	Ausländischer Unternehmer ohne Betriebsstätte in Österreich (keine beschränkte Steuerpflicht)
Pauschale Vorsteuern aus Taggeldern*)	✓	X	✓	X	X
Pauschale Vorsteuern aus Nächtigungsgeldern*)	✓	X	✓	X	X
Vorsteuern aus Rechnungen, die auf den Arbeitnehmer lauten*)	✓	X	✓	X	X
Vorsteuern aus Rechnungen, die auf den Arbeitgeber lauten	✓	✓	✓	✓	✓

Prüfmatrix Vorsteuern aus Reisekosten

*) Vereinfachungsregelungen gem § 13 Abs 1 und Abs 2 UStG; pauschaler Vorsteuerabzug jedoch laut VwGH unionsrechtlich nicht gedeckt.

SCHLUSSSTRICH

Inländische Unternehmer bzw beschränkt ertragsteuerpflichtige ausländische Unternehmer mit in Österreich lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmern können auch weiterhin – trotz Richtlinienwidrigkeit des § 13 UStG – so lange und insoweit pauschale Vorsteuern aus Reise-

kosten („Reisediäten“) geltend machen, als nicht entweder der Gesetzgeber von sich aus aktiv wird oder die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich einleitet (idS bereits Sutter, AnwBl 2015/8416, 378 [379]).

Unternehmereigenschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers

Der qualifiziert an der GmbH beteiligte Gesellschafter erfüllt nach herrschender Praxis im Rahmen seiner organschaftlichen Tätigkeit die Voraussetzungen für den Unternehmensbegriff iS des UStG. Ein in den UStR verankertes Wahlrecht versetzt den Geschäftsführer zudem in die Lage, als Nichtunternehmer behandelt zu werden. Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. 6. 2015, RV/1100235/2012, beendet – gestützt auf die EuGH-Rechtsprechung – diese Vorgehensweise.

Art 10
RL 2006/112/
EG (MwSt-RL)

Aktuelle BFG-
Rechtsprechung

IGNAZ ARNOLDI

A. Sachverhalt und Erkenntnis des BFG

Der mit 50% an der GmbH beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer vermietet auch eine Eigentumswohnung zu Wohnzwecken. Für die Lösung der Frage nach der Anwendung der Kleinunternehmerregelung zog das Finanzamt die „Umsätze aus der Tätigkeit als

50%iger Gesellschafter-GF der GmbH“ mit in die Beurteilung ein und verneinte sodann die Voraussetzungen für das Vorliegen der Kleinunternehmerregelung.

Dr. Ignaz Arnoldi ist Mitarbeiter des Finanzamtes Bregenz.