

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache die Beschwerdeführerin, mit Adresse*** vertreten durch KRW Graz Steuerberatungsgesellschaft mbH, Klosterwiesgasse 62, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 26. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. März 2022 betreffend Vorsteuererstattung 1 - 12/2021 zu Steuernummer xxxxx zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob die Nichtgewährung der Vorsteuererstattung aus der betrieblich veranlassten Betankung von Schiffen ab 15.01.2022 an einen Drittlandsunternehmer (aus Serbien), dass Flusskreuzfahrten durchführt, im Erstattungsverfahren zu gewähren ist.

Die Bf ist ein Schifffahrtsunternehmen aus Serbien, das am 07.02.2022 einen **Erstattungsantrag** für den Zeitraum 07-12/2021 gestellt hat.

Der Antrag wurde mit **Bescheid** des Finanzamtes abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: *„Gemäß § 3 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003 ist es grundsätzlich erforderlich, dass dem Erstattungsantrag die Rechnungen im Original sofort bei Antragstellung beigelegt werden. Zur Wahrung der Antragsfrist sind diese Originaldokumente jedoch spätestens innerhalb der Sechsmonatsfrist vorzulegen/ an die Vergütungsbehörde zu übermitteln. Da Sie die zwingend erforderlichen Originalrechnungen nicht innerhalb der genannten Frist vorgelegt haben, war Ihr Antrag abzuweisen. Von der Erstattung ausgeschlossen sind Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen*

nach dem 14.1.2021 entfallen (§ 3a Abs. 2 Verordnung BGBl. Nr. 279/1995, in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 16/2021). Daher ist die beantragte Erstattung aus solchen Rechnungen nicht möglich.“

Mit fristgerechter **Beschwerde** monierte die steuerliche Vertretung der Bf zusammengefasst:

„Bei der Änderung der Verordnung war es vom zuständigen Ministerium (BMF) gewollt, den Tanktourismus und den LKW-Schwerverkehr, der eine massive Belastung der österreichischen Bevölkerung und der heimischen CO2-Bilanz darstellt, zu bekämpfen und den Verkehr von der Straße auf die Schiene zu fördern. Dies geht eindeutig aus den Begutachtungsentwürfen des zuständigen Ministeriums hervor. Bei unserem Klienten handelt es sich jedoch nicht um ein Transportunternehmen, das dem LKW-Schwerverkehr zuzuordnen ist, sondern um ein Schiff, welches Touristen auf der Donau zu touristischen Ausflugszielen in Österreich bringt und somit den Tourismus in Österreich fördert. Das Ministerium für Finanzen wollte den Tanktourismus unterbinden, es war aber sicher nicht die Absicht, den Tourismus in Österreich, der durch die Befahrung der Donau eine lange Tradition hat, zu schädigen.

Auch aus den Beantwortungen der parlamentarischen Anfragen geht eindeutig hervor, dass der Wille des Ministeriums auf den Tanktourismus und die Einschränkung des LKW-Schwerverkehrs abzielt, Gesetze und Verordnungen sind nach dem subjektiven Willen des Gesetzgebers auszulegen, da Gesetze von Menschen für Menschen gemacht werden. Es ist daher zu ermitteln, was der Gesetzgeber mit einer Norm bezwecken wollte. Da das Ministerium im gegenständlichen Fall nicht den Tourismus einschränken wollte, sondern die österreichische Bevölkerung vom LKW-Schwerverkehr entlasten wollte, erheben wir gegen den Nullbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und ersuchen um Stattgabe der beantragten Vorsteuerrückerstattung in voller Höhe. [...]“

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** wurde von der Abgabenbehörde ausgeführt, dass nach derzeitigem Stand von der Verordnung auch der Schifffahrtstourismus betroffen sei und daher keine Erstattung erfolgen könne. Weiters seien dem Erstattungsantrag keine Originalbelege beigelegt worden.

Im fristgerechten **Vorlageantrag** wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf wiederholend zur Beschwerde ausgeführt und weiters vorgebracht:

„[...] Das Ministerium wollte den Tanktourismus unterbinden, es war aber nicht die Absicht, den Tourismus in Österreich, der durch die Befahrung der Donau eine lange Tradition hat, zu schädigen. Auch aus den Beantwortungen der parlamentarischen Anfragen geht eindeutig hervor, dass der Wille des Ministeriums auf den Tanktourismus und die Einschränkung des LKW-Schwerverkehrs abzielt. Gesetze und Verordnungen sind nach dem subjektiven Willen des Gesetzgebers auszulegen, da Gesetze von Menschen für Menschen gemacht werden. Es ist daher zu ermitteln, was der Gesetzgeber mit einer Norm bezwecken wollte. Das Finanzamt führt In der Beschwerdevorentscheidung vom 20.07.2022 an, dass es sich nicht um Originalbelege handelt, die vorgelegt wurden - unser Klient hat uns bestätigt, dass die

Rechnungen per Mail zugestellt werden. Leider hat die Firma die Rechnungen teilweise nicht in Farbe gedruckt, es handelt sich aber bei allen Rechnungen um Originale. [...]“

Im **Vorlagebericht** führte die Abgabenbehörde aus:

„[...] In diesem Vorsteuererstattungsantrag wurden Kraftstoffrechnungen beantragt, welche nach dem 14.01.2021 für Drittstaaten nicht mehr erstattungsfähig sind. Nach derzeitigem Stand ist von der Verordnung auch der Schifffahrtstourismus betroffen. Weiters wurden dem Antrag keine Originalbelege (nur Kopien) beigelegt. Die Frist für die Einreichung des Antrages auf Vorsteuererstattung (unter Beifügung der Originalbelege) läuft spätestens sechs Monaten nach Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist, ab. Die EU-Richtlinie räumt den Mitgliedsstaaten im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung keinen Ermessensspielraum ein. [...]“

Vom Bundesfinanzgericht wurde das gegenständliche Verfahren nach Rücksprache mit den Verfahrensparteien, welche sich nicht gegen eine Aussetzung aussprachen, aufgrund des beim VwGH zur Zahl Ra 2023/15/0031 anhängigen Revisionsverfahrens zum BFG-Verfahren vom 08.02.2023, RV/2100019/2023, ausgesetzt.

Die Revision wurde vom VwGH nunmehr mit Erkenntnis vom 28.5.2026, Ra 2023/15/0031 als unbegründet abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist ein Schifffahrtsunternehmen aus Serbien, das Flusskreuzfahrten auf der Donau durchführt.

Die Vorsteuern der Rechnungen aus der Betankung der Schiffe in Österreich wurden im Vorsteuererstattungsverfahren mit Erstattungsantrag vom 07.02.2021 für den Vergütungszeitraum 7-12/2021 in Höhe von gesamt € 28.450,08 beantragt.

Von der Abgabenbehörde wurden diese mit abweisendem Bescheid vom 24.3.2022 unter Hinweis auf § 3a Abs. 2 letzter Satz der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995, in der Fassung BGBl. II Nr. 16/2021, in Geltung ab 15.1.2022, nicht gewährt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten elektronischen Verwaltungsakt. Der Sachverhalt ist unbestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 60 Abs. 2 Z 2 BAO ist das Finanzamt Österreich (Dienststelle Graz-Stadt) für die Erhebung der Umsatzsteuer der Bf zuständig, da diese ihr Unternehmen vom Ausland aus betreibt und im Inland über keine Betriebsstätte verfügt.

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen bei nicht im Inland ansässigen Unternehmen, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend vom § 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 sowie den §§ 12 und 20 UStG 1994 regeln. In der hierzu ergangenen 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. 16/2021 ("Erstattungsverordnung"), wurde "ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen". Schon aus dem Titel dieser Verordnung ergibt sich, dass mit ihr aufgrund der Ermächtigung des § 21 Abs. 9 UStG 1994 ein eigenes, somit ein anderes Verfahren als die im § 21 Abs. 1 UStG 1994 vorgesehene Veranlagung der Umsatzsteuer vorgesehen ist.

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. 16/2021, 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. [...]

§ 3a der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995, in der Fassung BGBl. II Nr. 16/2021 lautet:
Erstattungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

§ 3a Abs. 1: Der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt Österreich zu beantragen. Der Antrag ist binnen sechs 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. Dem Erstattungsantrag sind die Rechnungen und die Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer im Original beizufügen.

Abs. 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.

Von der Erstattung ausgeschlossen sind die Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen.

Abs. 3: Der Unternehmer muss dem Finanzamt Österreich in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 durch behördliche Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, nachweisen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist.

§ 3a Abs. 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 16/2022 ist erstmals auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, die auf den Bezug von Kraftstoffen nach dem 14. Jänner 2021 entfallen (vgl. Art. II Abs. 9 der Verordnung idgF).

Im Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2026, Ra 2023/15/0031 führt dieser in Rn 10 bis 21 wie folgt aus (Anmerkung: Hervorhebungen erfolgten durch das BFG):

„10

Die Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, 86/560/EWG (idF Dreizehnte Richtlinie), sieht in Art. 4 auszugsweise Folgendes vor:

„(1) Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Erstattung nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG, wie dieser im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird, bestimmt.

(2) Die Mitgliedstaaten können jedoch den Ausschluss bestimmter Ausgaben vorsehen oder die Erstattung von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen.“

11

Die Dreizehnte Richtlinie regelt nicht lediglich die formalen Voraussetzungen für die Durchsetzung des Anspruchs auf Erstattung der Mehrwertsteuer, sondern sieht einige Ausnahmen von diesem Anspruch vor. Zu diesen Ausnahmen gehört, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie den Ausschluss bestimmter Ausgaben von der Erstattung vorsehen oder diese von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen können (vgl. EuGH 15.7.2010, Kommission/Vereinigtes Königreich, C-582/08, Rn. 34f).

12

Gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen für Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 UStG 1994 regeln (vgl. VwGH 1.6.2021, Ro 2019/15/0011).

13

Der österreichische Ordnungsgeber hat durch die zu § 21 Abs. 9 UStG 1994 ergangene Verordnung (Erstattungsverordnung), BGBl. 279/1995, sowohl die 8. Richtlinie (79/1072/EWG) als auch die Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (86/560/EWG) umgesetzt und damit ein einheitliches Erstattungsverfahren für Unternehmer sowohl aus dem übrigen Unionsgebiet als auch aus dem Drittland geschaffen (vgl. VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059).

14

Nach § 3a Abs. 2 letzter Satz Erstattungsverordnung in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 16/2021 gilt Folgendes:

„Von der Erstattung ausgeschlossen sind die Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen.“

15

Diese Bestimmung ist erstmals auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, die auf den Bezug von Kraftstoffen nach dem 14. Jänner 2021 entfallen (Art. II Abs. 9 Erstattungsverordnung idF BGBl. II Nr. 16/2021).

16

Nach dem Wortlaut der Verordnung gilt der Ausschluss für alle Arten von Kraftstoffen und umfasst daher auch Kraftstoffe für Schiffe. Auch wenn nach dem - im Verfahren unstrittigen - Inhalt der Erläuterungen im Begutachtungsentwurf Ziel der Regelung war, den Tanktourismus und Schwerverkehr zu minimieren, lässt sich dem eindeutigen Wortlaut des § 3a Abs. 2 Erstattungsverordnung keine Einschränkung des Ausschlusses der Vorsteuererstattung auf den Straßenverkehr entnehmen. Der Ausschluss soll vielmehr für alle Arten von Kraftstoffen und unabhängig von der Art des verwendeten Fahrzeugs gelten (zur vergleichbaren deutschen Rechtslage siehe Huschens in *Schwarz/Widmann/Radeisen*, UStG, § 18 Abs. 9 Rn 160 ff).

17

Entgegen dem Revisionsvorbringen ist diese Norm nicht in der Form „eng zu interpretieren“, dass sie zu einer „ausschließlichen Anwendbarkeit der Versagung des Vorsteuerabzugs für Kraftstoffe für den LKW-Schwerverkehr führt“. Die damit von der Revision angestrebte **teleologische Reduktion des § 3a Abs. 2 letzter Satz Erstattungsverordnung ist nicht geboten.** Die Einführung des Ausschlusses der Vorsteuererstattung für den Bezug von Kraftstoffen nach § 3a Abs. 2 letzter Satz Erstattungsverordnung ist als Teil der ökosozialen Steuerreform zu werten (siehe *Ofner*, CO₂-Besteuerung - ein erster Überblick, SWK 34/2021, 1426). Die Erläuterungen zum ÖkoStRefG 2022 Teil I (1293 dB XXVII. GP 1) betonen die Bekämpfung der Klimakrise als zentrales Anliegen der Bundesregierung und als einen Haupt Gesichtspunkt des Gesetzesvorhabens. Dass - wie bereits das BFG dargelegt hat - auch der Schiffsverkehr eine erhebliche CO₂ Belastung bedeutet und daher geeignet ist, die Erreichung der Klimaziele Österreichs zu gefährden, wird in der Revision nicht in Frage gestellt. Mit dem bloßen Hinweis, dass aufgrund der „eindeutige[n] Positionierung Österreichs als Tourismusland“ eine Erstattung der Vorsteuern auf Kraftstoffe für „Flussschiffahrten im touristischen Bereich“

vorzunehmen ist, gelingt es der Revision nicht nachzuweisen, dass es sich beim Ausschluss der Vorsteuererstattung nach § 3a Abs. 2 letzter Satz ErstattungsVO - selbst wenn die Erläuterungen des Verordnungsgebers nur auf den Kampf gegen den Tanktourismus und den LKW-Schwerkehr aus dem Ausland Bezug nehmen - um eine planwidrig überschießende Regelung handelt (vgl. zu den Voraussetzungen der Rechtsfigur der teleologischen Reduktion VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0034, mwN).

18

Weiters ist entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin nicht zu sehen, dass die in Rede stehende Regelung gegen den unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz verstößt.

19

Der Grundsatz der Gleichbehandlung besagt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden dürfen, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist. Die Merkmale unterschiedlicher Sachverhalte und somit deren Vergleichbarkeit sind u.a. im Licht des Ziels und des Zwecks der fraglichen Vorschriften zu bestimmen und zu beurteilen. Dabei sind die Grundsätze und Ziele des Regelungsbereichs zu berücksichtigen, dem die in Rede stehende Maßnahme unterfällt (EuGH 26.10.2017, BB construct, C-534/16, Rn 43 mwN). Die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes durch eine unterschiedliche Behandlung setzt u.a. voraus, dass die betreffenden Sachverhalte im Hinblick auf alle Merkmale, die sie kennzeichnen, vergleichbar sind (vgl. EuGH 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, Rn 25, mwN). Eine Ungleichbehandlung ist gerechtfertigt, wenn sie im Zusammenhang mit einem rechtlich zulässigen Ziel steht, das mit der Maßnahme, die zu einer solchen unterschiedlichen Behandlung führt, verfolgt wird, und wenn die unterschiedliche Behandlung in angemessenem Verhältnis zu diesem Ziel steht; dem Unionsgesetzgeber ist in diesem Rahmen ein weites Ermessen zuzuerkennen, so dass sich die gerichtliche Kontrolle auf offensichtliche Fehler beschränken muss (vgl. EuGH 7.3.2017, RPO, C-390/15, Rn 53 f, mwN).

20

Vor diesem Hintergrund liegt der ins Treffen geführte Verstoß gegen den unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz schon deshalb nicht vor, weil der in § 3a Abs. 2 letzter Satz Erstattungsverordnung angeordnete Ausschluss der Vorsteuererstattung in Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie zugelassen ist und im Lichte der dargestellten ökologischen Zielsetzung der in Rede stehenden Bestimmung jedenfalls nicht bezweifelt werden kann, dass es sich dabei um ein rechtlich zulässiges Ziel handelt, das eine Ungleichbehandlung rechtfertigt (vgl. zum Schutz der Umwelt als dem Gemeinwohl dienendes Ziel EuGH 27.1.2022, Sătiș-S, C-238/20, Rn. 34, mwN). Eine allfällige Unverhältnismäßigkeit der Regelung wird in der Revision im Übrigen nicht konkret behauptet.

21

Des Weiteren kann in der Regelung des § 3a Abs. 2 letzter Satz Erstattungsverordnung, die ihre unionsrechtliche Grundlage - wie dargelegt - in Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie hat, entgegen dem Revisionsvorbringen auch kein Verstoß gegen die

Mehrwertsteuersystemrichtlinie erblickt werden, weil - wie der Europäische Gerichtshof bereits klargestellt hat - die Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie als *lex specialis* gegenüber den Art. 170 und 171 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen sind (vgl. neuerlich EuGH 15.7.2010, Kommission/Vereinigtes Königreich, C-582/08, nunmehr Rn. 35)“

Diese Regelung ist nach der VwGH-Rechtsprechung im Einklang mit Art. 4 Abs. 2 der 13. MwSt-RL, der den Ausschluss bestimmter Ausgaben gestattet.

Da die gesetzlichen Regelung aufgrund der VwGH-Rechtsprechung alle Arten von Kraftstoffen und auch Kraftstoffe für Schiffe umfasst, die Vorsteuern nicht zu erstatten sind, kann eine weitere Prüfung durch das Gericht zum tatsächlichen Vorliegen von Originalrechnungen aus verwaltungsökonomischen Gründen unterbleiben.

Der angefochtene Bescheid entspricht den gesetzlichen Grundlagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die rechtliche Beurteilung ergibt sich aus dem Gesetz und der zitierten Rechtsprechung des VwGH, weshalb keine Rechtsfrage vorliegt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg, am 26. Juni 2026