

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch hylt Hristov Yalcin Rechtsanwälte GmbH, Johannesgasse 18 Tür 2B, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Dezember 2022 betreffend die Erstattung von Vorsteuern für 01.2021-12.2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 für den Zeitraum 01–12/2021 wird festgesetzt mit EUR 3.323,49.

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

Mit Antrag vom 29. Juni 2022 begehrte die Beschwerdeführerin (in Folge: „Bf.“) die Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer für den Vergütungszeitraum 01–12/2021 in Höhe von EUR 3.323,49.

Mit Bescheid vom 7. Dezember 2022 erfolgte die Erstattung mit EUR 3.202,78. Begründend führte das Finanzamt Österreich aus, Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen nach dem 14. Jänner 2021 entfielen, seien nach § 3a Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 16/2021 von der Erstattung ausgeschlossen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 16. Dezember 2022, eingebracht am 23. Dezember 2022. Die Bf. beantragte, den Bescheid hinsichtlich des nicht erstatteten Betrages aufzuheben und die Vorsteuer in Höhe von EUR 120,71 zu erstatten. Weiters wurde die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Das Finanzamt Österreich sah gemäß § 262 Abs. 3 BAO von einer Beschwerdeverentscheidung ab und legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht beantragte sie die Abweisung und verwies zur Begründung auf den Erstbescheid.

Mit Schriftsatz vom 5. April 2024 zog die Beschwerdeführerin die Anträge nach § 272 Abs. Z 1 BAO und § 274 Abs. 1 Z 1 BAO zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine nach türkischem Recht errichtete Aktiengesellschaft mit Sitz in Istanbul, eingetragen im türkischen Handelsregister Istanbul. Sie betreibt internationalen Frachtstraßentransport.

Im Kalenderjahr 2021 führte die Bf. EU-Transportfahrten durch. Dabei entrichtete die Bf. im Inland Mautentgelte und bezog für die eingesetzten Lastkraftwagen Kraftstoffe im Inland. Über diese Vorgänge liegen Sammelrechnungen der ***Unternehmen 1***, vor, in denen österreichische Umsatzsteuer von insgesamt EUR 3.323,49 ausgewiesen ist. Der überwiegende Teil dieses Betrages entfällt auf Mautentgelte.

Auf Kraftstofflieferungen nach dem 14. Jänner 2021 entfallen davon EUR 120,71. Hinsichtlich dieses Teilbetrages erfolgte keine Erstattung resp. wurden die übrigen EUR 3.202,78 an Vorsteuern erstattet.

Im Vergütungszeitraum führte die Beschwerdeführerin im Inland keine Lieferungen und sonstigen Leistungen aus und tätigte keinen innergemeinschaftlichen Erwerb. Die Bf. bewirkte ausschließlich bestimmte steuerfreie Beförderungsleistungen und damit verbundene Nebentätigkeiten.

2. Beweiswürdigung

Sitz, Rechtsform, Registereintragung und Geschäftstätigkeit ergeben sich aus dem Antragsformular U 5 vom 29. Juni 2022, sowie aus dem Beschwerdeschriftsatz vom 16. Dezember 2022. Die Angaben blieben unbestritten und das Finanzamt Österreich geht im Vorlagebericht von denselben Verhältnissen aus.

Die Transportfahrten und die inländischen Kraftstoffbezüge sind der Beschwerde sowie der Sachverhaltsdarstellung des Vorlageberichts entnommen, die einander decken.

Zahl, Aussteller, Datum und Höhe der Rechnungen folgen der Einzelaufstellung zum Antrag (Anlage zum Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer; beantragte Gesamtsumme EUR 3.323,49).

Die Zusammensetzung der ausgewiesenen Umsatzsteuer ergibt sich aus den entsprechenden Rechnungen samt den ihnen zugrunde liegenden Einzelaufstellungen. Danach entfällt der weitaus überwiegende Teil auf Mautentgelte, die vom Ausschluss des § 3a Abs. 2 letzter Satz der Erstattungsverordnung nicht erfasst sind und dementsprechend erstattet wurden, während auf Kraftstofflieferungen nach dem 14. Jänner 2021 der Teilbetrag von EUR 120,71 entfällt. Dies deckt sich mit der Differenz zwischen beantragter Gesamtsumme der Vorsteuern und dem bisher erstatteten Vorsteuerbetrag.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Da die Beschwerde ausschließlich die Gesetzeswidrigkeit einer Verordnung geltend machte, war nach § 262 Abs. 3 BAO von einer Beschwerdeverentscheidung abzusehen und unmittelbar dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Maßgebende Rechtslage

Nach § 3a 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 in der Fassung BGBl. II Nr. 16/2021 (Erstattungsverordnung), hat der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenen Vordrucks beim Finanzamt Österreich binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu beantragen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist.

§ 3a Abs. 2 letzter Satz 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 in der Fassung BGBl. II Nr. 16/2021 (Erstattungsverordnung), schließt Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen, von der Erstattung aus. Diese Bestimmung wurde mit der Verordnung BGBl. II Nr. 16/2021 angefügt und ist nach Art. II Abs. 9 der Erstattungsverordnung auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, die auf den Bezug von Kraftstoffen nach dem 14. Jänner 2021 entfallen.

Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG 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 (Dreizehnte Richtlinie) ermächtigt die Mitgliedstaaten, den Ausschluss

bestimmter Ausgaben vorzusehen oder die Erstattung von zusätzlichen Bedingungen abhängig zu machen.

Das Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Türkei wurde am 12. September 1963 von der Republik Türkei einerseits und den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Gemeinschaft andererseits unterzeichnet. Im Namen der Gemeinschaft wurde es durch den Beschluss 64/732/EWG des Rates vom 23. Dezember 1963 geschlossen, gebilligt und bestätigt (im Folgenden: „Assoziierungsabkommen“).

Ergänzt wird das Assoziierungsabkommen durch das am 23. November 1970 unterzeichnete Zusatzprotokoll, das im Namen der Gemeinschaft durch die Verordnung (EWG) Nr. 2760/72 des Rates geschlossen, gebilligt und bestätigt wurde (Zusatzprotokoll). Dessen Art. 41 Abs. 1 lautet:

„Die Vertragsparteien werden untereinander keine neuen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs einführen.“

Unstrittiges und Streitpunkt

Die Bf. ist ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiges Unternehmen und unterliegt somit dem Erstattungsverfahren nach § 3a der Erstattungsverordnung. Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs dem Grunde nach, die Rechnungserfordernisse und die Höhe der geltend gemachten Beträge sind ebenso wenig strittig wie der Umstand, dass die EUR 120,71 auf Kraftstofflieferungen nach dem 14. Jänner 2021 entfallen.

Die auf Mautentgelte entfallenden Vorsteuern werden vom Ausschluss nicht erfasst und wurden der Bf. bereits erstattet. Streitgegenstand ist damit allein der Teilbetrag von EUR 120,71 und die Frage, ob § 3a Abs. 2 letzter Satz der Erstattungsverordnung anzuwenden ist oder ob diese Bestimmung wegen Verstoßes gegen das Zusatzprotokoll unangewendet zu bleiben hat.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu einem gleichgelagerten Sachverhalt – ein Transportunternehmen mit Sitz in der Türkei, das im Jahr 2021 bei inländischen Tankstellen Kraftstoff für die eingesetzten Lastkraftwagen erwarb und die Erstattung der darauf entfallenden Vorsteuern begehrte – über die Anwendbarkeit des § 3a Abs. 2 letzter Satz der Erstattungsverordnung abgesprochen und folgende Aussagen getroffen (VwGH 30.6.2026, Ra 2025/15/0015):

Der in § 3a Abs. 2 letzter Satz Erstattungsverordnung angeordnete Ausschluss der Vorsteuererstattung ist durch Art. 4 Abs. 2 der Dreizehnten Richtlinie gedeckt (Rn 15 f, mit Hinweis auf VwGH 28.5.2026, Ra 2023/15/0031).

Ein Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem liegt nicht vor, weil die Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie als *lex specialis* gegenüber den Art. 170 und 171 anzusehen sind (Rn 17, mit Hinweis auf EuGH 15.7.2010, C-582/08, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Rn 35).

Die Stillhalteklausele des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls stellt einen genauen und nicht an Bedingungen geknüpften Grundsatz auf, der von den nationalen Gerichten anzuwenden ist und die Anwendung entgegenstehender Vorschriften des innerstaatlichen Rechts ausschließt. Auf sie kann sich auch ein Unternehmen mit Sitz in der Türkei berufen, das Dienstleistungen in einem Mitgliedstaat erbringt (Rn 21 ff).

Maßgeblicher Vergleichszeitpunkt ist für Österreich der Beitritt zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995. Zu prüfen ist dabei, ob die spätere Regelung die Rechtsstellung türkischer Unternehmen gegenüber der damaligen Rechtslage verschlechtert (Rn 25 f).

Vor der Änderung durch BGBl. II Nr. 16/2021 bestand hinsichtlich der Erstattung von auf Kraftstoffbezüge entfallenden Vorsteuern keine Einschränkung, und zwar unverändert gegenüber dem Rechtsbestand zum Beitrittszeitpunkt. Die Erstattung stand daher auch Unternehmen mit Sitz in der Türkei zu. Mit dem Ausschluss ist eine Verschlechterung gegenüber der bis zum 14. Jänner 2021 geltenden Rechtslage eingetreten (Rn 28 f).

Die Verringerung der Attraktivität der Dienstleistungserbringung führt zu einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, sodass § 3a Abs. 2 letzter Satz der Erstattungsverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 16/2021 die Stillhalteklausele verletzt (Rn 32, mit Hinweis auf EuGH 26.10.2010, C-97/09, *Finanzamt Waldviertel*, Rn 53).

Anwendung auf den Beschwerdefall

Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes folgend, kann sich die Bf. auf die oa. Stillhalteklausele berufen. Da § 3a Abs. 2 letzter Satz der Erstattungsverordnung die Stillhalteklausele verletzt bleibt diese auf die Bf. unangewendet.

Der Erstattung der strittigen Vorsteuern iHv. EUR 120,71 steht der Bf. zu. Zusammen mit dem bereits erstatteten Betrag von EUR 3.202,78 ergibt sich die im Spruch festgesetzte Erstattung von EUR 3.323,49. Der angefochtene Bescheid war entsprechend abzuändern.

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 allein strittige Rechtsfrage, ob § 3a Abs. 2 letzter Satz der Erstattungsverordnung gegenüber Unternehmen mit Sitz in der Türkei die Stillhalteklausele des Art. 41 Abs. 1 des Zusatzprotokolls verletzt, ist durch VwGH 30.6.2026, Ra 2025/15/0015, geklärt. Das Erkenntnis folgt dieser Rechtsprechung und ist die Revision nicht zulässig.

Graz, am 16. September 2026