



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Mag. Josef Grtl und Dr. Wilhelm Pistotnig über die Beschwerde der Bf., Adresse, vertreten durch Janezic & Schmidt Rechtsanwälte OG, 8020 Graz, Lagergasse 57a, vom 1. April 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 26. Februar 2009, Zahl aa, betreffend Mineralölsteuer 1995 nach der am 8. Juni 2010 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 15. Jänner 2009, Zahl: bb, wurde der Antrag der Beschwerdeführerin (Bf.) auf Erstattung der Mineralölsteuer gemäß § 5 Abs. 3 Mineralölsteuergesetz 1955 (MinStG) iVm § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG zurückgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Mineralölsteuer sei auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten. Der Inhaber eines Steuerlagers sei Steuerschuldner. Die Bf. sei nicht Steuerschuldner gewesen und daher nicht antrags legitimiert.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 18. Februar 2009. Die Bf., vertreten durch Janezic & Schmidt Rechtsanwälte OG, brachte vor, entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut der Bestimmung des § 5 Abs. 3 MinStG sei sie der Auffassung, dass ihr als Mineralölbezieherin ein direkter Erstattungsanspruch gegenüber der Republik Österreich zukomme. Der für den Betrieb von Flugzeugen erforderliche Treibstoff werde an verschiedenen Orten, teilweise sogar im Ausland, bezogen. An den einzelnen Bezugsorten seien jeweils andere

Treibstofflieferanten ansässig. In Folge dessen müsste von jedem einzelnen Lieferanten für jeden einzelnen Bezieher ein Erstattungsantrag gestellt werden. Dies sei jedoch für den Bezieher von Mineralöl unzumutbar, dieser müsste die verschiedensten Lieferanten zur Stellung eines Erstattungsantrages bewegen. Die Erstattungsanträge würden jedoch ausschließlich im wirtschaftlichen Interesse der Bezieher und nicht in dem der jeweiligen Lieferanten liegen. Die Bf. habe festgestellt, dass einige Mineralöllieferanten die Stellung von Erstattungsanträgen ablehnen würden, weil diese keine Schwierigkeiten mit der Zollverwaltung haben möchten. In solchen Fällen wäre die Bf. gezwungen, „*die jeweiligen Lieferanten im Zivilrechtsweg für den ihr durch das Verweigern des Stellens eines Erstattungsantrags entstehenden wirtschaftlichen Nachteil in Anspruch zu nehmen.*“ Dies könne der Bf. nicht zugemutet werden, zumal sie mit den Lieferanten im Rahmen einer zumeist langjährigen Geschäftsbeziehung verbunden sei.

Die Einschränkung der Antragslegitimation habe keine sachliche Rechtfertigung. Diese sei ausschließlich dadurch motiviert, Erstattungsberechtigten im wirtschaftlichen Sinn bürokratische Hürden in den Weg zu stellen, deren Überwindung sie möglicherweise auf ihren Erstattungsanspruch verzichten lasse. Der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 4 MinStG, wonach auch der Verwender erstattungsberechtigt ist, sei daher auf den Fall des § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG auszudehnen. Die der Bf. in den Weg gelegten bürokratischen Hürden des MinStG würden gegen die Bestimmungen der Richtlinie 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom verstößen. Die in dieser Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung werde unterlaufen und die Republik Österreich verstöße gegen ihre gemeinschaftlichen Verpflichtungen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2009, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Befreiung von der Mineralölsteuer gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG könne nur über § 5 Abs. 3 MinStG geltend gemacht werden. Die Bestimmung des § 5 Abs. 4 MinStG umfasse diese Befreiungsbestimmung nicht. Gemäß der einschlägigen Bestimmung sei die Mineralölsteuer auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten, wenn für nach § 4 Abs. 1 Ziffern 1 bis 9 MinStG steuerbefreite Mineralöle die Steuer entrichtet worden ist. Die Bf. sei nicht antrags legitimiert.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 1. April 2009. In der Beschwerdeschrift werden die Berufungsvorbringen wiederholt und abschließend die Anträge gestellt, der Unabhängige Finanzsenat möge durch den gesamten Berufungssenat entscheiden, die angefochtene Entscheidung aufheben und die entrichtete Mineralölsteuer für Mineralöl, welches für den Betrieb der Flugzeuge benötigt worden ist, erstatten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG ist Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges erbracht werden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird, von der Mineralölsteuer befreit. Wurde für Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach § 4 Abs. 1 Ziffern 1 bis 9 MinStG steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie, außer in den Fällen des § 4 Abs. 1 Ziffern 5, 6, 7 und 9 MinStG auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten (§ 5 Abs. 3 MinStG).

Gemäß § 21 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren gemäß § 30 Abs. 1 Ziffer 3 MinStG anschließt, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr). Steuerschuldner ist in diesen Fällen der Inhaber des Steuerlagers (§ 22 Ziffer 1 MinStG).

Im verfahrensgegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass die Bf. nicht Inhaberin eines Steuerlagers war bzw. ist. Sie hat das für den Betrieb ihrer Flugzeuge verwendete Mineralöl versteuert von Lieferanten bezogen. Die Bf. war den einschlägigen Bestimmungen zufolge nicht Steuerschuldner und somit nicht berechtigt, einen Antrag gemäß § 5 Abs. 3 MinStG zu stellen. Für gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG von der Mineralölsteuer befreites Mineralöl ist eine Antragstellung durch den Verwender nicht vorgesehen.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Eine Ausdehnung der Antragsberechtigung auf den Verwender sieht das MinStG für den gegenständlichen Fall nicht vor. Eine ergänzende Rechtsfindung im Wege der Analogie setzt das Vorliegen einer ungewollten Gesetzeslücke voraus. In § 5 Abs. 2ff MinStG ist umfassend und abschließend geregelt, wer in welchen Fällen berechtigt ist, einen Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer zu stellen. Eine Gesetzeslücke liegt nicht vor, sodass die Regelung des § 5 Abs. 4 MinStG, wonach die Steuer auf Antrag des Verwenders zu erstatten ist, im gegenständlichen Fall nicht analog anzuwenden war.

Betreffend das Vorbringen, durch die nationale Bestimmung des § 5 Abs. 3 MinStG werde die in der Richtlinie 2003/96/EG vorgesehene Befreiung unterlaufen, ist Folgendes festzuhalten: Gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b) der genannten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten - über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet

anderer Gemeinschaftsvorschriften – unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und –vermeidung oder Missbrauch festlegen, Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der Steuer. Den Mitgliedstaaten steht es frei, die Steuerbefreiung entweder direkt, über einen gestaffelten Steuersatz oder indem sie die entrichteten Steuern vollständig oder teilweise erstatten, zu gewähren (Art. 6 der Richtlinie 2003/96/EG). Für gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG von der Mineralölsteuer befreites Mineralöl sieht die nationale Rechtsordnung auch das Erstattungsverfahren vor.

Die Richtlinie enthält für Mineralöl, das für die Luftfahrt verwendet wird, keine Vorgaben betreffend das begünstigte Subjekt. Die diesbezügliche Ausgestaltung obliegt gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG dem jeweiligen Mitgliedstaat.

§ 23 Abs. 3 MinStG bestimmt, dass der Steuerschuldner in der Steueranmeldung jene in der Gesamtmenge enthaltenen Mengen abzuziehen hat, die auf Mineralöl entfallen, die gemäß § 4 von der Mineralölsteuer befreit sind. Findet die Steuerfreiheit bereits bei der Steueranmeldung Berücksichtigung, so kommt die Begünstigung dem Steuerschuldner zugute. Es ist daher nicht nur konsequent, wenn der nationale Gesetzgeber für entrichtete Steuer einen Antrag auf Erstattung dieser gemäß § 5 Abs. 3 MinStG iVm § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG nur dem Steuerschuldner zugesteht, sondern auch ein gebotenes Mittel, um die korrekte und einfache Anwendung der Befreiungsbestimmung sicherzustellen und um einen Missbrauch zu verhindern. Würde im Fall der Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG die Antragslegitimation auch auf den Verwender ausgeweitet werden, so könnte zum Beispiel bei einer Betankung eines Flugzeuges außerhalb des Steuergebietes nur sehr schwer sichergestellt werden, dass die Erstattung nur für in Österreich versteuertes Mineralöl beantragt wird.

Die nationale Regelung verstößt mangels einer diesbezüglichen Vorgabe zum einen nicht gegen die Richtlinie, zum anderen wird durch die nationale Regelung betreffend die Antragslegitimation die Steuerbefreiung nicht unterlaufen. Diese ist vielmehr Ausfluss der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe, Steuerhinterziehungen zu verhindern und die korrekte und einfache Abwicklung der Steuerbefreiung sicher zu stellen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Juni 2010