

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache S-GmbH, Adr, vertreten durch V., Adr1, gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 14. März 2013, Zahl *****/*****/2012, betreffend Mineralölsteuer,

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtenen Bescheid wird aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Schreiben vom 21. November 2012 teilte die Beschwerdeführerin dem Zollamt Z. mit, dass sie in den von ihr betriebenen ölbefeuerten Dampflokomotiven 50 Liter gekennzeichnetes Gasöl (Heizöl Extraleicht) eingesetzt habe. Im Rahmen einer Prüfung durch das Zollamt im Jahr 2010 sei die Auffassung vertreten worden, dass die Verwendung von Heizöl Extraleicht beim Betrieb der Dampflokomotiven nicht zulässig sei. Sie vertrete jedoch die Meinung, dass die Verwendung nicht verbotswidrig iSd § 10 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 14. März 2013, Zahl *****/*****/2012, setzte das Zollamt in der Folge die Mineralölsteuer wegen verbotswidriger Verwendung von gekennzeichneten Gasöl in Höhe von Euro 14,95 fest.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 28. März 2013 Berufung erhoben und im Wesentlichen begründend vorgebracht, dass die Verwendung von Heizöl Extraleicht für den Betrieb der

Dampflokomotiven nicht verbotswidrig erfolgt sei, weil der Brennstoff nicht als Kraftstoff, sondern zur Erwärmung des Wassers eingesetzt werde. Das Heizöl Extraleicht werde verheizt, um dadurch das Wasser zu erhitzen. Es diene nicht der Krafterzeugung.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2013, Zahl *****/****4/2013, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 19. September 2013 unter Aufrechterhaltung des Berufungsvorbringens der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Dampf-Zahnradbahn auf den B.. Auf dieser Strecke kommen unter anderem vier ölbefeuerte Dampflokomotiven zum Einsatz. Der zum Antrieb der Lokomotiven verwendete Dampf wird durch das Verfeuern von Gasöl in der Brennkammer der Lokomotive erzeugt. Die Krafterzeugung für den Vortrieb erfolgt über das erhitzte Medium Wasser, welches in den Dampfkolben in mechanische Energie umgesetzt wird.

Zur Befeuerung des Dampfkessels wurde im Oktober 2012 50 Liter gekennzeichnetes steuerbegünstigtes Gasöl (Heizöl Extraleicht) verwendet.

III. Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vorgelegten Akten des Zollamtes.

IV. Rechtliche Erwägungen:

Im Beschwerdefall ist gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesene Beschwerde vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 3 Abs. 1 Z 4 des Mineralölsteuergesetzes 1995 (MinStG 1995) sieht verschiedene - vom Gehalt an biogenen Stoffen, vom Schwefelgehalt und vom Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abhängige - Steuersätze für Gasöle der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, vor. In § 3 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995 sind demgegenüber wesentlich geringere Steuersätze für gekennzeichnetes Gasöl bestimmt.

Gemäß § 9 Abs. 1 MinStG 1995 ist Gasöl der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, das zu einem im § 3 Abs. 1 Z 5 angeführten Steuersatz abgegeben werden soll, besonders zu kennzeichnen (gekennzeichnetes Gasöl).

§ 9 Abs. 6 MinStG 1995 lautet:

"(6) Die Verwendung von gekennzeichnetem Gasöl zu einem anderen Zweck als

1. zum Verheizen,

2. zum Antrieb von Anlagen der im § 8 bezeichneten Art, auch wenn diese nicht mit den nach § 8 Abs. 2 erforderlichen Messeinrichtungen ausgestattet sind,
3. die Verwendung als Schiffsbetriebsstoff gemäß § 4 Abs. 1 Z 2,
ist verboten."

Gemäß § 9 Abs. 8 MinStG 1995 darf u.a. nach § 9 Abs. 1 leg. cit. gekennzeichnetes Mineralöl, ausgenommen in den Fällen des Abs. 6, nicht in einen Behälter eingefüllt werden, der mit einem Motor in Verbindung steht. Solches Mineralöl, das sich in einem Behälter befindet, der mit dem Motor eines Fahrzeuges verbunden ist, gilt als verbotswidrig verwendet.

Gemäß § 10 Abs. 1 MinStG 1995 hat derjenige, der gekennzeichnetes Gasöl verbotswidrig verwendet, für die verbotswidrig verwendeten oder behandelten Mengen den Unterschiedsbetrag zwischen der nicht ermäßigten und der nach § 3 Abs. 1 Z 5 ermäßigten Mineralölsteuer zu entrichten (Nachversteuerung). Das Zollamt hat durch Bescheid den Unterschiedsbetrag festzusetzen, der binnen einer Woche nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten ist.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob gekennzeichnetes Gasöl (Heizöl Extraleicht) dadurch, dass es zur Befeuerung des Dampfkessels einer Lokomotive verwendet wurde, zu einem anderen Zweck als zum Verheizen iSd § 9 Abs. 6 Z 1 MinStG 1995 verwendet worden ist.

Das in § 9 Abs. 6 Z 1 MinStG 1995 enthaltene Verbot der Verwendung gekennzeichneten Gasöls zu einem anderen Zweck als zum Verheizen ist bereits in der Stammfassung des MinStG 1995, BGBl Nr. 630/1994, enthalten gewesen.

Die Materialien zur Stammfassung des MinStG (RV 1714 BlgNR, 18. GP) führen zu den §§ 9 bis 11 an:

"Diese Bestimmungen regeln die Kennzeichnung und die Verwendung von Gasöl, das zum Verheizen bestimmt ist. Sie entsprechen jenem des Gasöl--Steuerbegünstigungsgesetzes, das aufgehoben werden soll."

§ 2 Abs. 1 des Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetzes, BGBl Nr. 259/1966, lautete:

"§ 2. (1) Die Verwendung von steuerbegünstigtem Gasöl zu einem anderen Zweck als zum Verheizen ist verboten."

Die Materialien zu diesem Gesetz (RV 235 BlgNR, 11. GP) erläutern den Hintergrund und den angestrebten Zweck des Gesetzes, der darin bestehe, den Verbrauch von Gasöl zu Heizzwecken dadurch zu steigern, dass dem Kostennachteil gegenüber dem Heizen mit festen Brennstoffen durch eine mit der Steuerbegünstigung erreichte Verbilligung des Gasöls zum Verheizen begegnet werden solle. Die Materialien führen dazu im Besonderen aus:

"Die Steuerbegünstigung ist nicht auf Gasöl beschränkt, das zur Raumheizung verwendet wird; sie erstreckt sich auf alles Gasöl, das Heizzwecken dient, also

zum Beispiel auch auf Gasöl zum Betrieb solcher Backöfen oder Brennöfen, die für Ölfeuerung eingerichtet sind."

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Zl. 2013/16/0044, in einem Fall eines mit Dampf betriebenen Schiffes auf einem österreichischen Binnengewässer aus, dass die Erläuterungen zur Regierungsvorlage über das Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetz zeigen würden, dass der Gesetzgeber die Erhöhung der Raumtemperatur als begriffsnotwendigen Inhalt des "Verheizens" nicht im Auge gehabt habe, sondern vielmehr mit der Steuerbegünstigung eine Steigerung des Gasölverbrauchs bezwecken wollte, die dadurch erreicht werden sollte, dass feste Brennstoffe durch Gasöl ersetzt werden.

Die Verwendung des Gasöls liege beim Betrieb eines Dieselmotors unmittelbar in der Verwendung des Gasöls als Kraftstoff, dessen (Selbst-)Zündung zur Explosion führe und damit zur Umwandlung der im Kraftstoff steckenden Energie in Bewegungsenergie im Verbrennungsraum im Motor selbst diene.

Bei der Verwendung einer Dampfmaschine werde jedoch die Verbrennung des Gasöls wie auch die Verbrennung eines festen Brennstoffes (früher etwa Kohle) zur Erhitzung von Wasser bis zum Entstehen von Wasserdampf verwendet, welcher als Energiespeicher die ihm innewohnende Energie - zeitlich verzögert - als Antriebsenergie verwenden lasse.

So wie bei den in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetz enthaltenen Beispielen werde die Wärme, die durch Verheizen des Gasöls entstehe, nicht unmittelbar zur Raumheizung sondern zu einem weiteren Zweck (dort das Verbrennen eines anderen Stoffes oder die Temperaturerhöhung eines anderen Stoffes in einem Backofen, hier zur Umwandlung von Wasser in flüssigem Aggregatzustand zu Wasserdampf) verwendet.

Im Übrigen habe der Verwaltungsgerichtshof den Begriff "zum Verheizen" in der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 9 MinStG 1995 im Erkenntnis vom 25. Juni 2002, 2000/17/0188, dahin ausgelegt, dass es nicht darauf ankomme, zu welchen Zwecken die durch Verbrennen gewonnene Wärme verwendet werde, und dass ein Mineralöl dann "zum Verheizen" verwendet werde, wenn es verbrannt wird, um Wärme zu gewinnen, und erst die so entstandene Wärme für einen chemischen Vorgang (dort: Entwässern von Gips bei der Erzeugung von Stuckgips) eingesetzt werde.

Der Verwaltungsgerichtshof gelangte daher in teleologischer Auslegung zum Ergebnis, dass die Verwendung von Gasöl zum Befeuern eines Flammrohrkessels als Ersatz der Befeuerung eines solchen Kessels mit festen Brennstoffen ein "Verheizen" im Sinn des § 2 Abs. 1 des Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetzes und des § 9 Abs. 1 Z 6 MinStG 1995 darstelle.

Nichts anderes gilt hinsichtlich der im gegenständlichen Fall mit Wasserdampf betriebenen Lokomotiven der Beschwerdeführerin. Auch in diesem Fall wird durch das Verheizen des Gasöls Wasserdampf erzeugt, welcher dann - zeitlich verzögert - als Antriebsenergie verwendet wird.

Wie in dem mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2014, 2013/16/0044, entschiedenen Fall eines Dampfschiffes, steht auch im gegenständlichen Fall das Unionsrecht nicht entgegen.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG gelten die in Anhang I Tabelle A der Richtlinie festgelegten Mindeststeuersätze für Kraftstoffe.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG gelten die in Anhang I Tabelle C der Richtlinie festgelegten Mindeststeuersätze für Heizstoffe.

Art. 15 Abs. 1 Buchst. e) der Richtlinie 2003/96/EG lautet:

"Art. 15 (1) Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren für

...

e) Energieerzeugnisse und elektrischen Strom zur Verwendung als Kraftstoff für den Personen- und Gütertransport im Eisenbahn-, im U-Bahn-, im Straßenbahn- und im Oberleitungsbusverkehr;

Selbst wenn auf das in Rede stehende Gasöl grundsätzlich der Mindeststeuersatz nach Art. 7 Abs. 1 iVm Anhang I Tabelle A der Richtlinie 2003/96/EG für Kraftstoffe anzuwenden wäre, käme im Beschwerdefall die mit Art. 15 Abs. 1 Buchst. e) der Richtlinie den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermächtigung zum Tragen, Steuerermäßigungen für die Lieferung von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für den Eisenbahnverkehr zu gewähren.

Die Verwendung von 50 Liter gekennzeichnetem Gasöl erfolgte daher nicht verbotswidrig.

V. Zur Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Rechtsfrage wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit dem oben zitierten Erkenntnis vom 26. Juni 2014 beantwortet. Eine fehlende oder uneinheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Begriff des "Verheizens" im Zusammenhang mit dem Mineralölsteuergesetz liegt nicht vor.

Innsbruck, am 28. Juli 2014