

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter V. und die beisitzende Richterin R. sowie die fachkundigen Laienrichter R1 und R2, im Beisein der Schriftführerin S., in der Beschwerdesache S-GmbH, Adr, vertreten durch Vertr., Adr1, über die Beschwerde vom 9. Februar 2015 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels, vertreten durch Vz, vom 14. Jänner 2015, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*\*\*/2015, betreffend Mineralölsteuer, in der Sitzung am 29. August 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Mit Eingabe vom 1. September 2014 beantragte die Beschwerdeführerin nach § 5 Abs. 1 Z 3 MinStG 1995 die Erstattung der Mineralölsteuer in Höhe von € 134.489,48 betreffend den Zeitraum 1. Jänner 2013 bis 31. August 2014. Das Bundesfinanzgericht habe in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH vom 26. Juni 2014, Zl. 2013/16/0044, entschieden, dass das in den von der Beschwerdeführerin betriebenen Zahnradampflokomotiven eingesetzte Dieselöl zum Verheizen und somit als Heizstoff verwendet worden sei. Für Heizstoffe betrage die Mineralölsteuer gemäß § 3 Abs. 3 lit. a) MinStG 1995 0,098 €, für Dieselöl jedoch € 0,397 pro Liter. Das Dieselöl sei somit zu einem Zweck verwendet worden, für den ein um € 0,299 niedrigerer Steuersatz vorgesehen sei.

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2015, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*\*\*/2015, wies das Zollamt die Erstattung des Differenzbetrages an Mineralölsteuer für den den Zeitraum Jänner bis August

2014 betreffenden Teil ab. Diesel sei von § 1 Abs. 1 (gemeint wohl § 2 Abs. 1) MinStG 1995 umfasst. Es liege dementsprechend kein Heizstoff gemäß § 1 Abs. 3 (gemeint wohl ebenso § 2 Abs. 3) MinStG 1995 vor. Der begünstigte Steuersatz nach § 3 Abs. 3 lit. a) MinStG 1995 könne daher nicht zur Anwendung gelangen. Die Voraussetzungen für eine Steuererstattung gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 MinStG 1995 lägen deshalb nicht vor.

Die Beschwerdeführerin legte dagegen mit Eingabe vom 9. Februar 2015 den Rechtsbehelf der Beschwerde ein.

Nach Darstellung des Sachverhalts und der Historie wurde von der Beschwerdeführerin ergänzend zum bisher Vorgebrachten ausgeführt, dass Mineralöl unter anderem in KWK-Anlagen ebenfalls zum Verheizen eingesetzt werde. Dort stehe eine Vergütung in Höhe von € 0,299 je Liter zu. Es sei daher sachlich nicht gerechtfertigt die Erstattung zu verwehren, nur weil der gegenständliche Spezialfall nicht explizit im MinStG 1995 genannt werde. Faktum sei, dass das MinStG 1995 an mehreren Stellen eine Begünstigung für Mineralöle, die zum Verheizen verwendet werden, vorsehe. Der Gesetzgeber bringe dadurch zum Ausdruck, dass er den Einsatz von Mineralöl zum Verheizen als begünstigungswürdig erachte. Zu berücksichtigen sei, dass Dieselöl nur deswegen zum Betrieb der Dampflokomotiven verwendet worden sei, weil das Zollamt die Verwendung von Heizöl Extra leicht als nicht zulässig erklärt habe.

Das Zollamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. September 2015, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*\*\*/2015, als unbegründet ab. Die Beschwerdeführerin habe den Diesel für keinen der im § 8 Abs. 2 Z 1 MinStG 1995 angeführten Zwecke verwendet und erfülle somit diesen Erstattungstatbestand nicht. Dass das Zollamt im Vorverfahren eine andere Rechtsansicht vertreten habe, erfülle ebenso keinen im § 5 MinStG 1995 genannten Erstattungstatbestand.

Dagegen richtet sich der vorliegende Vorlageantrag vom 28. Oktober 2015. Mit ergänzendem Schriftsatz vom 25. November 2015 wurde begründend im Wesentlichen auf das Unionsrecht verwiesen. In richtlinienkonformer Auslegung sei das eingesetzte Dieselöl als Heizstoff zu qualifizieren, da nach Unionsrecht alleine ausschlaggebend sei, ob der Diesel als Heizstoff oder als Kraftstoff verwendet werde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

## II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hat im Zeitraum Jänner bis August 2014 für den Betrieb ihrer Zahnradampflokomotiven aufgrund der damals vom Zollamt vertretenen Ansicht Dieselöl, welches einem Steuersatz von € 0,397/Liter und nicht (gekennzeichnetes) Heizöl Extra leicht (Steuersatz € 0,098/Liter) verwendet und beantragt nunmehr die Erstattung des Steuerdifferenzbetrages. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Zl. 2013/16/0044, festgestellt, dass beim Betrieb von Dampfschiffen das Mineralöl verheizt und somit gekennzeichnetes Gasöl nicht vorschriftswidrig verwendet werde. Das Bundesfinanzgericht hat in Anlehnung an dieses Erkenntnis dies auch für den Betrieb von Dampflokomotiven festgestellt.

### III. Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus dem vorgelegten Akt des Zollamtes.

### IV. Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) unterliegen Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, einer Verbrauchsteuer (Mineralölsteuer).

§ 2 MinStG 1995 in der hier noch anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

*"§ 2. (1) Mineralöl im Sinne dieses Bundesgesetzes sind die Waren*

*1. der Positionen 2705 bis 2712 und 2715 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der Kombinierten Nomenklatur;*

*2. der Positionen 2901 und 2902 der Kombinierten Nomenklatur;*

*3. der Positionen 3403, 3811 und 3817 der Kombinierten Nomenklatur;*

*4. der folgenden Positionen und Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur, die als Treibstoffe, als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen oder zum Verheizen dienen*

*a) Positionen 1507 bis 1518,*

*b) Unterposition 3824 90 99,*

*c) Unterposition 2905 11 00, ausgenommen solche von synthetischer Herkunft;*

*5. der Position 2207 der Kombinierten Nomenklatur, die durch alkoholische Gärung hergestellt werden und als Treibstoffe, als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen.*

*(2) Kraftstoffe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle im Abs. 1 nicht angeführten Waren, die als Treibstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen mit Ausnahme von Waren, die dem Erdgasabgabegesetz, BGBl. Nr. 201/1996, oder dem Kohleabgabegesetz, BGBl. I Nr. 71/2003, unterliegen.*

*(3) Heizstoffe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle im Abs. 1 nicht angeführten sonstigen Kohlenwasserstoffe, die zum Verheizen dienen, mit Ausnahme von Torf und Waren, die dem Erdgasabgabegesetz oder dem Kohleabgabegesetz unterliegen.*

*...*

*(8) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetz nur auf die unter Z 1 bis 6 angeführten und diesen nach Abs. 9 gleichgestellten Waren Anwendung. Auf*

*anderes Mineralöl sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden. Mineralöl im Sinne des ersten Satzes sind"*

1. der Unterpositionen 2707 10, 2707 20, 2707 30 und 2707 50 der Kombinierten Nomenklatur;
  2. der Unterpositionen 2710 11 11 bis 2710 19 69, ausgenommen Waren der Unterpositionen 2710 11 21, 2710 11 25 und 2710 19 29 der Kombinierten Nomenklatur, wenn diese in Gebinden abgefüllt sind;
  3. der Position 2711 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Waren der Unterpositionen 2711 11 00, 2711 21 00 und 2711 29 00 der Kombinierten Nomenklatur;
  4. der Unterpositionen 2901 10, 2902 20 00, 2902 30 00, 2902 41 00, 2902 42 00, 2902 43 00 und 2902 44 00 der Kombinierten Nomenklatur;
  5. der folgenden Positionen und Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur, die als Treibstoffe, als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen oder zum Verheizen dienen
    - a) Positionen 1507 bis 1518,
    - b) Unterposition 3824 90 99,
    - c) Unterposition 2905 11 00, ausgenommen solche von synthetischer Herkunft, sowie Gemische dieser Waren mit anderen Mineralölen;
  6. der Position 2207 der Kombinierten Nomenklatur, die durch alkoholische Gärung hergestellt werden und als Treibstoffe, als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen, sowie Gemische dieser Waren mit anderen Mineralölen.
- ..."

§ 5 Abs. 1 Z 3 MinStG 1995 lautet auszugsweise:

*"§ 5. (1) Die entrichtete Steuer wird auf Antrag erstattet oder vergütet*

*1. ...*

*2. ...*

*3. für nachweislich im Steuergebiet versteuerte Kraftstoffe, Heizstoffe, Heizöle oder Flüssiggase, die im Steuergebiet zu einem Zweck verwendet worden sind, für den ein niedrigerer als der der Besteuerung zugrunde gelegte Steuersatz vorgesehen ist. In diesen Fällen ist nur die Steuerdifferenz zu erstatten oder zu vergüten."*

V. Rechtliche Erwägungen:

Bei dem in den Dampflokomotiven der Beschwerdeführerin verwendeten Gasöl (Dieselöl) handelt es sich unbestritten um Mineralöl einer der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1969 der Kombinierten Nomenklatur (KN) und damit um Mineralöl der in § 2 Abs. 8 Z 1 bis 6 angeführten Art. Konkret liegt Mineralöl der Z 2 dieser Bestimmung vor. Nach § 2

Abs. 8 erster Satz MinStG 1995 sind daher auf das in Rede stehende Gasöl die Mineralöl betreffenden Bestimmungen des MinStG anzuwenden, nicht hingegen die Bestimmungen betreffend Kraft- und Heizstoffe, welche auf "anderes" Mineralöl anzuwenden sind.

Eine Erstattung der Mineralölsteuer in Höhe des Differenzbetrages zwischen der für nicht gekennzeichnetes Gasöl und Heizöl bzw. Heizstoffe zu erhebenden Steuer nach § 5 Abs. 1 Z 3 MinStG 1995 ist bei Zutreffen der Voraussetzungen unter anderem nur für Kraft- und Heizstoffe sowie für Heizöle vorgesehen. Der Begriff "Heizstoffe" ist im § 2 Abs. 3 MinStG 1995 legaldefiniert und umfasst Gasöl (Dieselöl) jedenfalls nicht. Eine Erstattung der Mineralölsteuer, weil das nicht gekennzeichnete Gasöl in den Dampflokomotiven der Beschwerdeführerin zum Verheizen und nicht zum Antrieb eines Motors verwendet wurde, ist nicht vorgesehen.

Die Beschwerdeführerin vermag auch mit dem Hinweis auf die dem Mineralölsteuergesetz zu Grunde liegende Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (im Folgenden RL 2003/96/EG) - die in der Beschwerde auch genannte Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 wurde mit dieser Richtlinie aufgehoben - nichts für sich zu gewinnen. In Artikel 2 Absatz 1 dieser Richtlinie werden die Mineralöle, für die diese Richtlinie gilt, durch Bezugnahme auf die Codes der Kombinierten Nomenklatur definiert. In Absatz 3 dritter Unterabsatz wird ausgeführt, dass neben den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnisse mit Ausnahme von Torf jeder andere Kohlenwasserstoff, der zum Verbrauch zu Heizzwecken bestimmt ist oder als solcher zum Verbrauch angeboten bzw. verwendet wird, zu dem für ein gleichwertiges Energieerzeugnis erhobenen Steuersatz besteuert wird. Die Richtlinie unterscheidet somit ebenso zwischen den mit ihren KN-Codes angeführten Energieerzeugnissen und sonstigen Kohlenwasserstoffen zum Verbrauch zu Heizzwecken. Einen Anspruch auf Erstattung kann davon nicht abgeleitet werden.

Dass mit dem Begriff "Heizstoffe" im nationalen Mineralölsteuergesetz nur diejenigen Kohlenwasserstoffe gemeint sind, wie sie im § 2 Abs. 3 MinStG 1995 definiert sind, ergibt sich auch daraus, dass eine Erstattung auch für Heizöle vorgesehen ist, Gasöle zum Antrieb von Motoren jedoch nicht angeführt sind.

Nicht gekennzeichnete Gasöle unterliegen unabhängig von ihrer Verwendung und somit auch dann, wenn sie verheizt werden, dem Steuersatz (die Beschwerdeführerin geht laut ihrem Antrag von einem Gasöl mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg aus) von € 397/1000 Liter. Der Steuersatz von € 98/1000 Liter ist nur für gekennzeichnetes Gasöl vorgesehen, wobei die Verwendung zu einem anderen als in § 9 Abs. 6 MinStG 1995 genannten Zweck verboten ist.

Eine konkrete Bestimmung, welche die zwingende Erstattung der Steuerdifferenz zwischen gekennzeichnetem und nicht gekennzeichnetem Gasöl vorsieht, wenn es verheizt worden ist, findet sich weder im Mineralölsteuergesetz, noch in der RL 2003/96/

EG . Davon abgesehen überlässt es die Richtlinie den Mitgliedstaaten, die vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen zu gewähren. Österreich hat diese Ermächtigung betreffend bestimmter Anlagen zur Erzeugung von Wärme und elektrischer Energie in Anspruch genommen. Bei einer Dampflokomotive handelt es sich aber zweifelslos um keine der in § 8 Abs. 2 MinStG 1995 genannten begünstigten Anlagen, geschweige denn, dass die formellen Voraussetzungen erfüllt wären.

Die Beschwerdeführerin vermag auch mit dem Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rs. C-240/01, ECLI:EU:C:2004:251, "*Kommission/Deutschland*", keinen Erstattungsstatbestand zu begründen. Darin ist es darum gegangen, dass Deutschland nicht alle Mineralöle, die zum Verbrauch als Heizstoff bestimmt sind, der Verbrauchsteuer unterworfen und daher gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 Absatz 2 Satz der Vorgängerrichtlinie verstoßen hat. Die nationale österreichische Regelung stellt dem gegenüber aber sicher, dass alle zum Verheizen verwendeten Mineralöle der Besteuerung unterworfen werden.

Die von der Beschwerdeführerin gezogene Schlussfolgerung, dass sich eine Erstattung bereits aus dem Unionsrecht ergebe, vermag sich das Bundesfinanzgericht aus den dargelegten Gründen nicht anzuschließen.

#### VI. Unzulässigkeit einer 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 Lösung der hier maßgeblichen Rechtsfrage ergibt sich aus dem insofern klaren Wortlaut und der Begriffsbestimmungen des Mineralölsteuergesetzes. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 29. September 2017