



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Mag. Michael Hudec, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Gonzagagasse 3, vom 28. Jänner 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 5. Jänner 2009, Zl. 420000/13320/2008, betreffend Mineralölsteuer entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 7. Oktober 2008, Zl. 420000/10318/02/2008, wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde am 16. September 2008 als Lenker des auf die Firma A.. zugelassenen Lastkraftwagen (Autotransporter) der Marke B., Type C., amtliches tschechisches Kennzeichen 11111, auf der Autobahn A2, Höhe Thörl Maglern, in Fahrtrichtung Italien einer Zollkontrolle unterzogen. Dabei wurde festgestellt, dass an der rechten Seite des Kraftfahrzeuges ein Zusatztank mit einem Inhalt von 150 Liter Gasöl eingebaut war. Vom italienischen Hersteller wird der Kleintransporter mit einem 70 Liter Tank, alternativ mit einem 90 Liter Tank ausgeliefert. Das Fahrzeug wurde in einer von B.-Tschechische Republik autorisierten Werkstätte auf der rechten Seite mit einem original B.-Kraftstoffzusatztank zu 150 Liter ausgestattet, mit Geltung für die gesamte Europäische Union typisiert und zugelassen. Beide Treibstoffbehälter verfügen über eine unmittelbare Verbindung zum Motor bzw. zur Treibstoffpumpe, die Treibstoffentnahme wird über die Fahrzeugelektronik automatisch geregelt.

Mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 7. Oktober 2008, Zl. 420000/10318/02/2008 wurde dem Bf. gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z.3 BAO iVm § 41 Abs.2 und 5 Mineralölsteuergesetz (MinStG) die für 150 Liter Gasöl entstandene Mineralölsteuerschuld in Höhe von € 56,25 zur Entrichtung vorgeschrieben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Fahrzeug serienmäßig nur mit einem 70 Liter Tank ausgestattet sei, welcher als Hauptbehälter im Sinne des § 41 Abs.6 Z.1 MinStG gelte. Der eingebaute Zusatztank sei hingegen kein Hauptbehälter im Sinne dieser Gesetzesbestimmung. Auch sei die Behauptung der Zulassungsbesitzerin, dass die Fahrzeuge in Österreich betankt würden, aus wirtschaftlichen Gründen unglaublich.

Gegen diesen Bescheid hat der Bf. mit Eingabe vom 13. November 2008 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Berufung erhoben. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass als Hersteller im Sinne des § 41 Abs.6 Z.1 MinStG nicht nur das eigentliche „B.-Werk“ anzusehen sei, sondern auch die jeweiligen Ländervertretungen (B. Austria oder B. Tschechische Republik), oder auch wohl jede autorisierte B.-Fachwerkstatt, welche als „Hersteller“ zu derartigen Umbauarbeiten befugt sei. Durch die genannte gesetzliche Bestimmung solle vielmehr verhindert werden, dass die Fahrzeuge in „Eigeninitiative“ mit zusätzlichen Tanks egal welcher Größe versehen werden. Zudem verfüge das Fahrzeug über eine EU-weite Zulassung und sei das Fahrzeug mit 2 Tanks mit einem Gesamtfassungsvermögen von 320 Liter typisiert. Schließlich finde das gegenständliche Modell auch als Wohnmobil Verwendung und sei dabei häufig mit 2 Kraftstofftanks ausgestattet. Beide Kraftstoffbehälter würden über eine unmittelbare Verbindung zum Motor bzw. zur Treibstoffpumpe verfügen, die Treibstoffentnahme werde über die Fahrzeugelektronik automatisch geregelt. Zudem würden die Fahrzeuge aufgrund günstigerer Treibstoffpreise in Österreich betankt, ein entsprechender Beleg könne aber nicht vorgewiesen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 5. Jänner 2009, Zl. 420000/13320/2008, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Mineralölsteuerschuld dadurch entstehe, dass Mineralöl erstmals zu gewerblichen Zwecken im Steuergebiet in Gewahrsame gehalten oder verwendet werde. Ausgenommen davon seien Treibstoffe in Hauptbehältern von Kraftfahrzeugen. Als solche Hauptbehälter seien gemäß § 41 Abs.6 Z.1 MinStG nur solche zu verstehen, die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebaut werden. Hauptbehälter des vom Bf. benutzten Fahrzeugtyps sei daher ausschließlich der 70 Liter-Behälter, da in alle Fahrzeuge grundsätzlich dieses Tankvolumen eingebaut werde. Ein über individuellen Käuferwunsch eingebauter größerer Tank entspreche nicht der Definition, da davon nicht alle Fahrzeuge eines bestimmten Typs betroffen sind und im Falle des nachträglichen Einbaus durch eine Autowerkstätte der Einbau nicht vom Hersteller erfolgt. Der Bf. hätte daher als

Steuerschuldner eine Steueranmeldung abgeben und den selbst berechneten Steuerbetrag entrichten müssen. Dass die Betankung des gegenständlichen Fahrzeuges in Österreich erfolgte, erscheine wenig glaubwürdig, da ein Dienstnehmer Betankungen wohl nicht ohne entsprechende Belege vornehmen würde.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat der Bf. mit Eingabe vom 28. Jänner 2009 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass nach Ansicht der belangten Behörde auch der Treibstoff in den werkseitig mit einem 90 Liter Tank versehenen Modellen steuerbar wäre. Die von der Behörde vorgenommene Auslegung des Begriffes Hersteller umfasse nur den eigentlichen Produktionsbetrieb und würde dazu führen, dass die in der jeweiligen Ländervertretung vertriebenen Abweichungen in Ansehung der Tankgröße bei Einbringung in das österreichische Steuergebiet eine Mineralölsteuerpflicht auslöse. Im Übrigen wurden die Ausführungen in der Berufung zum Inhalt der Beschwerde erhoben.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen***

Gemäß § 201 Abs.1 BAO kann nach Maßgabe des Absatz 2 und muss nach Maßgabe des Absatz 3, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß Abs.2 Z.3 leg. cit. kann die Festsetzung zu erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs.4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Gemäß § 41 Abs.2 MinStG entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaats in anderen als den in Absatz 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht und erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten oder verwendet wird. Steuerschuldner ist, wer es in Gewahrsame hält oder verwendet. Der erste Satz gilt nicht für Treibstoffe in Hauptbehältern von Beförderungsmitteln, Spezialcontainern, Arbeitsmaschinen und -geräten, land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeugen sowie Kühl- und Klimaanlageanlagen.

Gemäß § 41 Abs.6 Z.1 leg. cit. sind Hauptbehälter im Sinne dieses Bundesgesetzes die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter, die die unmittelbare Verwendung des Treibstoffs für den Antrieb der Kraftfahrzeuge und gegebenenfalls für das Funktionieren der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen während des Transports ermöglichen.

Gemäß Abs.5 leg. cit. hat der Steuerschuldner für das Mineralöl, für das die Steuerschuld entstanden und das nicht steuerfrei ist, unverzüglich bei dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen beim Zollamt Innsbruck, eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten. Wird das Verfahren nach Absatz 3 (vorherige Anzeige beim zuständigen Zollamt und Leistung einer Sicherheit) nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Hat in diesen Fällen der Steuerschuldner keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist das als erstes befasste Zollamt zuständig.

Der festgestellte Sachverhalt ist unbestritten. Strittig sind jedoch die Auslegung der Begriffe „Hersteller“ und „alle Kraftfahrzeuge desselben Typs“.

Die Legaldefinition des Begriffes „Hauptbehälter“ in § 41 Abs.6 Z.1 MinStG mit „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter, die die unmittelbare Verwendung des Treibstoffs für den Antrieb der Kraftfahrzeuge und gegebenenfalls für das Funktionieren der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen während des Transports ermöglichen“ ist ident mit der Bestimmung des Art. 112 Abs.2 Buchstabe c der Verordnung Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 (Zollbefreiungsverordnung, ZBefrVO), die die Einfuhr von Treibstoffen in Straßenfahrzeugen aus Drittländern regelt. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 3. Dezember 1998, EuGH Rs. [C-247/97](#), zu dieser Bestimmung festgestellt, dass die Definition des Begriffes „Hauptbehälter“ nicht die Treibstoffbehälter erfasst, die auf für den Straßenverkehr bestimmten und mit einer Kühlanlage versehenen Containern angebracht sind, wenn diese Behälter von einem Vertragshändler des Herstellers oder einem Karosseriebauer fest eingebaut worden sind, um bestimmte wirtschaftliche Ziele zu verfolgen.

Der idente Rechtsbegriff „Hauptbehälter“ findet sich auch in Art. 24 Abs.2 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003. Der deutsche Bundesfinanzhof hat sich in mehreren Beschlüssen mit der auf dieser Grundlage ergangenen identen Bestimmung des § 41 Nr.1 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) befasst. Demnach findet der Befreiungstatbestand auf Behälter keine Anwendung, die von Vertragshändlern oder Karosseriebauern eingebaut wurden. Dies gelte selbst dann, wenn in der Praxis eine Aufgabenverteilung vorgenommen werde, bei der der Karosseriebauer - auch bei der

Erstausrüstung des Fahrzeuges mit einer Tankanlage - als Vertreter des Herstellers angesehen werden könne. Dass der Tank unter Beachtung von straßenverkehrszulassungsrechtlichen oder kraftfahrzeugrechtlichen Vorschriften hergestellt und installiert wurde, ist dabei nicht von Bedeutung. Der BFH hat weiters ausgesprochen, dass selbst bei einer Arbeitsteilung, bei der sich ein Autohersteller auf den Bau des Fahrgestells beschränkt und ein Karosseriebauer den – auf die speziellen Bedürfnisse des Nutzers ausgerichteten – Spezialaufbau vornimmt, nur der Hersteller des Fahrgestells als Hersteller des jeweiligen Fahrzeugs angesehen werden kann. könne (BFH, Beschlüsse vom BFH 15.10.2008, VII B 21/08; 24.11.2010, VII B 168/10; 5.10.2011, VII B 12/11).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der eng auszulegende Befreiungstatbestand des § 41 Abs.2 zweiter Satz MinStG nicht auf Kraftstoffbehälter angewendet werden kann, die von Vertragshändlern oder Karosseriebauern eingebaut worden sind. Da der auf der rechten Seite des Fahrzeuges befindliche Zusatztank mit einem Fassungsvermögen von 150 Liter von einer von B.-Tschechische Republik autorisierten Werkstätte, nicht aber vom Hersteller eingebaut wurde, unterliegt der darin enthaltene Treibstoff der Besteuerung nach § 41 Abs.2 MinStG.

Steuerschuldner ist nach § 41 Abs.2 MinStG, wer Mineralöl in Gewahrsame hält oder verwendet. Eine Definition dieser Begriffe enthält das MinStG nicht, diese sind daher auszulegen. § 41 MinStG regelt das Verbringen von Mineralöl zu gewerblichen Zwecken. Die Mineralölsteuer fällt nicht für Treibstoffe an, die sich in Hauptbehältern von Fahrzeugen befinden. Von dieser Steuerbefreiung profitiert allein der Unternehmer, nicht aber dessen angestellter Fahrer. Nutznießer dieser Vorschrift ist daher nicht der tatsächlich, sondern der wirtschaftlich Handelnde. Unter dem Begriff des Verwenders muss daher – zumindest auch – der Unternehmer Steuerschuldner im Sinne des § 41 sein. Der Treibstoff wird zum Fortkommen des LKW verwendet, wobei die Fahrt durch den gewerblichen Zweck gekennzeichnet ist. Die genannte Norm knüpft damit ebenso wie Art. 24 der Richtlinie 2003/96/EG an das Merkmal der Gewerblichkeit an. Einer gewerblichen Tätigkeit – unter Verwendung des Treibstoffs – geht lediglich die Firma A.. als Zulassungsbesitzerin und Anbieterin für Abschleppdienste in ganz Europa nach und nicht der Bf. als deren Fahrer (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 6.11.2008, 4 K 144/08; FG Hamburg, Beschluss vom 25.10.2010, 4 V 149/10).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. März 2012