

1. Juli 2002

BMF-010220/0212-IV/9/2007

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Zollämter

VS-1130, Arbeitsrichtlinie Mineralölsteuer - Steuerbegünstigungen und ihre Geltendmachung

Die Arbeitsrichtlinie VS-1130 (Arbeitsrichtlinie Mineralölsteuer - Steuerbegünstigungen und ihre Geltendmachung) stellt einen Auslegungsbehelf zu den von den Zollämtern und Zollorganen zu vollziehenden Regelungen dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dieser Arbeitsrichtlinie nicht abgeleitet werden.

Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Arbeitsrichtlinie zu unterbleiben.

Bundesministerium für Finanzen, 1. Juli 2002

0. Steuerbegünstigungen und ihre Geltendmachung

0.1. Allgemeines

0.1.1. Befreiungen bzw. keine Steuerschuld bei anderer als steuerrelevanter Verwendung

Grundsätzlich ist für die Mineralölbesteuerung nur die Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen steuerlich relevant. Dementsprechend sind für Mineralöle, die zu anderen Zwecken eingesetzt werden, Befreiungen vorgesehen. Jene Mineralöle, die im Regelfall zu steuerlich relevanten Zwecken verwendet werden (dies sind - nunmehr - im wesentlichen die Mineralöle "im engeren Sinn"), unterliegen strengeren, umfassenderen Bestimmungen als Mineralöle, die nur im Ausnahmefall zu solchen Zwecken dienen (dies gilt - nunmehr - im wesentlichen für "sonstige" Mineralöle).

Die Unterscheidung in Mineralöl "im engeren Sinn" und "sonstige" Mineralöle wurde erst durch das Verbrauchsteueränderungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 427 (VStÄG 1996), getroffen. Aufgrund dieser Novelle unterliegen "sonstige" Mineralöle grundsätzlich den Kraft- und Heizstoffbestimmungen, für sie entsteht die Steuerschuld im Regelfall nur mehr mit ihrer Abgabe zu einem steuerrelevanten Zweck bzw. steuerrelevanter Verwendung. Die frühere Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 10 MinStG 1995 für die nicht steuerrelevante Verwendung von Mineralölen "ohne eigenen Steuersatz" konnte entfallen, da für sie kein Anwendungsbereich mehr bestand (je nach Tarifposition besteht für die betreffenden "Mineralöle ohne eigenen Steuersatz" "Freischeinpflicht" oder es handelt sich um "sonstige" Mineralöle, für die bei nicht steuerrelevanter Verwendung gar keine Steuerschuld entsteht).

0.1.1.1. Begünstigter

Wesentlich für die Gewährung steuerlicher Begünstigungen ist weiters die Prüfung der Frage, wer die jeweilige Begünstigung in Anspruch nehmen kann.

Beispielsweise kann die Begünstigung für Luftfahrtbetriebsstoffe nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 nicht vom Luftfahrtunternehmen selbst in Anspruch genommen werden, sondern der Lieferant (Steuer- oder Zolllager) kann diese geltend machen, hat sich allerdings entsprechend vom Vorliegen der Voraussetzungen für ihre Gewährung zu überzeugen. Im Falle des "Herstellerprivilegs" (§ 4 Abs. 1 Z 8 MinStG 1995) oder der Beimischung von biogenen Stoffen (§ 6 MinStG 1995) hingegen ist der Betriebsinhaber der Begünstigte.

0.1.1.2. Geltendmachung in der Anmeldung

Im Hinblick auf die Geltendmachung von Begünstigungen sei besonders auf § 23 Abs. 3 MinStG 1995 idF des VStÄG 1996 hingewiesen. Demnach hat der Steuerschuldner in der Anmeldung jene in der Gesamtmenge enthaltenen Mengen abzuziehen, die auf unter Steueraussetzung verbrachtes Mineralöl entfallen sowie Mengen, die gemäß § 4 MinStG 1995 von der Mineralölsteuer befreit sind. Die abgezogenen Mengen sind nach den Befreiungsgründen des § 4 MinStG 1995 aufzugliedern.

Der Steuerschuldner kann außerdem bei der Selbstberechnung Steuerbeträge abziehen, die gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 (Aufnahme in ein Steuerlager im Steuergebiet) oder § 46 Abs. 1 (Verbringen zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten oder Drittländer) zu erstatten oder zu vergüten sind. Die Vornahme eines solchen Abzugs gilt als Erstattungs- oder Vergütungsantrag im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 oder § 46 Abs. 1 MinStG 1995. Diese vereinfachte Geltendmachung von Begünstigungen ist auf jene ausdrücklich in § 23 Abs. 3 MinStG 1995 aufgezählten Bestimmungen beschränkt.

0.1.1.3. Nichteinhaltung der Voraussetzungen und Bedingungen

Unterschiedlich sind auch die Folgen im Falle der Nichteinhaltung der Voraussetzungen und Bedingungen für die Gewährung der Begünstigung. In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu unterscheiden, ob die Nichteinhaltung zur Folge hat, dass eine Steuerbegünstigung schon von vornherein (also ex tunc) nicht eingetreten ist (zB steuerfreie Abgabe von Luftfahrttreibstoff an ein Luftfahrtunternehmen für Vergnügungsflüge) oder ob es nachträglich (ex nunc) zu einer (weiteren) Steuerschuldentstehung kommt (zB weil der Verbleib eines auf Grund eines Freischeines steuerfrei bezogenen Mineralöls nicht festgestellt werden kann). Dieser Unterscheidung kommt vor allem im Hinblick auf die einzelnen Steuerschuldentstehungstatbestände und damit im Zusammenhang stehenden Bestimmungen (Steuerschuldner, Anmeldung, Fälligkeit, ...) große Bedeutung zu.

1. Die Steuerbefreiungen nach § 4 MinStG 1995

1.1. Luftfahrtbetriebsstoffe (§ 4 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995)

1.1.1. Allgemeines

Nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 idF des VStÄG 1996 ist als Luftfahrtbetriebsstoff nur Mineralöl von der Mineralölsteuer befreit, das

- (unmittelbar) aus Steuerlagern oder Zolllagern

- an Luftfahrtunternehmen
- für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels des Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden,

abgegeben wird.

Anders als nach der Vorläuferbestimmung (§ 7 Z 6 MinStG 1981) setzt die Gewährung der Begünstigung nicht mehr voraus, dass die Beförderung grenzüberschreitend erfolgt.

1.1.2. Abgabe aus Steuer- oder Zolllagern

1.1.2.1. Unmittelbare Abgabe

Begünstigt ist grundsätzlich nur eine unmittelbare Abgabe (nicht zB eine Abgabe über Tankstelle), weil in der Regel nur in einem solchen Fall der Steuerschuldner den Nachweis über die begünstigte Abgabe des Treibstoffes erbringen wird können.

Unmittelbar wäre die Abgabe auch dann noch, wenn das Steuerlager bzw. Zolllager zwar nicht am Betankungsort gelegen ist, das Tankfahrzeug aber unmittelbar - also ohne Zwischenhalt oder Zwischenlagerung - aus dem betreffenden Lager das Luftfahrzeug betankt.

Da die Praxis jedoch gezeigt hat, dass in manchen Fällen eine unmittelbare Abgabe des Treibstoffs an das Luftfahrzeug aus tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht in Betracht kommt (zB bei Hubschraubern, die in der Regel nicht auf einem Flughafen stationiert sind), wurde zur Regelung der Frage der Mineralölsteuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe im Falle der Betankung des Luftfahrzeuges an einem anderen Ort als dem eines Steuer- oder Zolllagers durch das Bundesministerium für Finanzen folgende Regelung getroffen:

1.1.2.2. Erlaß über Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe iF der Betankung des Luftfahrzeuges an anderem Ort als dem eines Steuer- oder Zolllagers

(Erlaß vom 14. Juli 1995 GZ. Min-420/5-III/11/95; ergänzt wegen VStÄG 1996)

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 ist Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen "oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels des Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden" (ergänzt wegen VStÄG 1996) aus Steuer- oder Zolllagern abgegeben wird, von der Mineralölsteuer befreit. In der Praxis hat der Lagerinhaber daher das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine steuerfreie Abgabe zu beurteilen bzw. zu prüfen. Der Lagerinhaber wird in der Regel den Nachweis über eine "steuerfreie" Abgabe des Treibstoffes nur dann führen können, wenn er den Treibstoff unmittelbar an das

Luftfahrzeug abgibt. Nunmehr hat sich gezeigt, dass in vielen Fällen, insbesondere bei Hubschraubern, eine unmittelbare Abgabe des Treibstoffs an das Luftfahrzeug aus tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht in Betracht kommt (ein Hubschrauber ist in der Regel nicht auf einem Flughafen stationiert).

1.1.2.3. Treibstoffabgabe außerhalb Steuer/Zolllager

Im Interesse einer wirtschaftlichen und einheitlichen Vorgangsweise wird zur Frage einer steuerfreien Abgabe von Treibstoffen an Luftfahrzeuge außerhalb eines Steuer- bzw. Zolllagers folgendes mitgeteilt:

1.1.2.4. Voraussetzungen

Liegen die sonstigen Voraussetzungen für eine steuerfreie Verwendung des Treibstoffes (insbesondere die gewerbliche Verwendung des Luftfahrzeuges) vor, ist unter den folgenden Voraussetzungen nichts gegen die Gewährung einer Steuerbegünstigung einzuwenden, auch wenn die Abgabe des Treibstoffes aus dem Lager an das Luftfahrzeug nicht unmittelbar erfolgt:

1.1.2.5. Aufzeichnungen

Auf Grund entsprechend geführter Aufzeichnungen des Luftfahrtunternehmens kann die Verwendung des Treibstoffes für den begünstigten Zweck nachvollzogen werden. Dazu können insbesondere die vom Luftfahrtunternehmen nach luftfahrtrechtlichen Bestimmungen zu führenden Aufzeichnungen herangezogen werden.

Aus den Aufzeichnungen müssen jedenfalls ersichtlich sein:

- Bezeichnung des Flugzeuges
- Flugnummer
- Flugdauer und Flugzeit
- Zweck des Fluges
- Datum und Ort der Betankung
- Art und Menge des aufgenommenen Treibstoffes.

1.1.2.6. Meldung der "bestimmungswidrig" verwendeten Mengen

Seitens des Luftfahrtunternehmens wird dem Lagerinhaber (Steuerschuldner) jeweils nach Ablauf eines Kalendermonats, möglichst bis zum 15. des Folgemonats gemeldet, welche "steuerfrei" bezogenen Mengen nicht für den begünstigten Zweck verwendet worden sind.

Der Lagerinhaber (Steuerschuldner) berücksichtigt diese nicht begünstigten Mengen in der nächsten Steueranmeldung. "Null"-Meldungen sind nicht erforderlich.

1.1.2.7. Vorlage der Aufzeichnungen des Luftfahrtunternehmens durch Lagerinhaber

Der Nachweis über die verwendeten Mengen muß aus den beim Luftfahrtunternehmen (nach luftfahrtrechtlichen Bestimmungen) zu führenden Aufzeichnungen zu ersehen sein. Diese Aufzeichnungen müssen vom Lagerinhaber (Steuerschuldner) über Verlangen der Zollbehörden zur Überprüfung vorgelegt werden. Werden die Unterlagen nicht vorgelegt, ist davon auszugehen, dass für die entsprechenden Treibstoffmengen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 nicht erfüllt sind. Die Treibstoffmengen sind nach § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 bzw. nach § 39 MinStG 1995 zu versteuern, Steuerschuldner ist der Lagerinhaber.

1.1.2.8. Nur spezielle "Flugtreibstoffe"

Diese Regelung gilt grundsätzlich nur für spezielle "Flugtreibstoffe" (Flugbenzin und Kerosin). Bei herkömmlichen Treibstoffen für Kraftfahrzeuge ist wegen des möglichen Mißbrauchs ein besonders strenger Maßstab anzulegen.

1.1.2.9. "Zwischenlager" oder "Tankfahrzeug"

Wird die unter Punkt 1-4 beschriebene Vorgangsweise gewählt, ist auch nichts dagegen einzuwenden, wenn vorerst die gesamte aus dem Steuer- bzw. Zolllager in ein "Zwischenlager" oder in ein "Tankfahrzeug" abgegebene Menge als steuerfrei behandelt wird, vorausgesetzt, dass aus diesem "Zwischenlager" oder "Tankfahrzeug" ausschließlich Luftfahrzeuge betankt werden.

1.1.2.10. Luftfahrtver-mietungs-unternehmen

Der Erlaß kann auch auf Luftfahrtvermietungsunternehmen Anwendung finden, vorausgesetzt der Mieter verwendet das Luftfahrzeug für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen.

1.1.2.11. Anwendbarkeit

Der Erlaß kann auf alle Treibstofflieferungen an Luftfahrtunternehmen angewandt werden, die nach dem 30. Juni 1995 getätigt wurden bzw. werden.

1.1.3. Luftfahrtunternehmen

1.1.3.1. Allgemeines

Luftfahrtunternehmen sind Unternehmen, die gewerbsmäßig Halter von Luftfahrzeugen sind.

Ihr Betriebsgegenstand besteht (auch) in der Haltung von Luftfahrzeugen. Daher wäre beispielsweise ein Holzhandelsunternehmen, das zur Warenbeförderung einen Hubschrauber einsetzt, oder ein Unternehmen, das über ein eigenes Flugzeug zur Beförderung seiner Mitarbeiter verfügt, nicht begünstigt.

Die Vorläuferbestimmung (§ 7 Z 6 MinStG 1981) beinhaltete einen ausdrücklichen Verweis auf das Luftfahrtgesetz. Nach der entsprechenden Bestimmung des § 101 Luftfahrtgesetzes waren neben Luftbeförderungsunternehmen (Unternehmen zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen und Sachen mit Luftfahrzeugen) auch Luftfahrzeug-Vermietungsunternehmen (Unternehmen zur gewerbsmäßigen Vermietung von Luftfahrzeugen) erfaßt.

1.1.3.2. Luftfahrzeug-Vermietungsunternehmen

Der Entfall des ausdrücklichen Verweises auf das Luftfahrtgesetz erfolgte aus gesetzestechnischen Gründen (zur Vermeidung von Schwierigkeiten bei der Überprüfung, ob ein in einem anderen Staat niedergelassenes Luftfahrtunternehmen ein Luftverkehrsunternehmen im Sinne des österreichischen Luftfahrtgesetzes darstellt). Er bedeutet jedenfalls nicht, dass nach dem MinStG 1995 Luftfahrzeug-Vermietungsunternehmen insgesamt von der Begünstigung nunmehr ausgeschlossen sind. Wie schon bisher genügt allerdings für die Gewährung der Begünstigung nicht, dass die Vermietung des Luftfahrzeuges gewerbsmäßig erfolgt, vielmehr ist weiters Voraussetzung, dass der Mieter des Luftfahrzeuges dieses dann auch gewerbsmäßig zur Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels des Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden einsetzt (vgl. dazu im folgenden).

1.1.4. Gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen sowie sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels des Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden

1.1.4.1. Gewerbsmäßigkeit

Gewerbsmäßig ist eine Beförderung grundsätzlich dann, wenn sie selbständig, nachhaltig und mit der Absicht Gewinn zu erzielen erfolgt und sich die Tätigkeit als Beteiligung am

allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Nicht begünstigt sind daher beispielsweise Bundesheerflüge.

1.1.4.2. Beförderung von Personen oder Sachen oder sonstige Dienstleistung

Weitere Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass es sich um eine Beförderung von Personen oder Sachen oder um sonstige Dienstleistungen, die mittels des Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden, handelt.

Bis zum Inkrafttreten des VStÄG 1996 war der Einsatz von Flugzeugen, die zwar gewerblich verwendet werden, aber nicht zur Personen- oder Güterbeförderung, nicht begünstigt (zB als Schulungsflugzeug oder für Schau-, Kunst-, Reklame-, Meß-, Sprühflüge und ähnliche Zwecke). Durch das VStÄG 1996 wurde die Begünstigung erweitert. Neben der gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen sind auch sonstige gewerbsmäßig unternommene Flüge begünstigt. Entscheidend für die Begünstigung ist, dass mittels des Luftfahrzeuges, das allenfalls auch angemietet worden sein kann, entgeltliche Dienstleistungen erbracht werden. Nicht befreit ist daher die gewerbsmäßige Vermietung von Luftfahrzeugen, die nicht zu gewerblichen Zwecken (zB für Vergnügungs- oder Sportflüge oder wenn das Flugzeug der Selbstbeförderung dient) eingesetzt werden.

1.1.5. Begünstigter

Die Begünstigung kann nur vom Steuerschuldner (Inhaber des Steuer- oder Zolllagers) geltend gemacht werden. Er hat letztlich zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine steuerfreie Abgabe des Treibstoffs vorliegen.

1.1.6. Geltendmachung der Begünstigung

Die Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 ist nach § 23 Abs. 3 MinStG 1995 in der Steueranmeldung geltend zu machen. In der Anmeldung ist nur die Gesamtmenge an steuerfrei abgegebenen Luftfahrtbetriebsstoffen auszuweisen, eine Aufgliederung nach einzelnen Luftfahrtunternehmen ist nicht erforderlich.

1.1.7. Nichtvorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen / Bestimmungswidrige Verwendung

Im Falle des Nichtvorliegens der Begünstigungsvoraussetzungen oder einer "bestimmungswidrigen" Verwendung tritt die Steuerbefreiung nicht ein. Der "ursprüngliche" Steuerschuldner (Steuer- oder Zolllagerinhaber) hat die entsprechenden Mengen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 bzw. § 39 MinStG 1995 zu versteuern.

1.1.8. Sonstige Begünstigungen

Begünstigungen bestehen auch für Luftfahrtbetriebsstoffe (Treib-, Schmier- und sonstige Betriebsstoffe), die in Luftfahrzeugen auf Flügen über die Grenzen des Anwendungsgebietes eingeführt (§ 92 Zollrechts-DG idF der Novelle 1995) oder aus einem Mitgliedstaat eingebracht (§ 6 Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung in Verbindung mit § 92 Zollrechts-DG idF der Novelle 1995) oder aus Zolllagern für gewerblich verwendete Luftfahrzeuge zum Verbrauch beim Verkehr über die Grenze des Anwendungsgebietes entnommen werden (§ 92 Zollrechts-DG idF der Novelle 1995) siehe Arbeitsrichtlinie ZK-1840.

1.2. Nicht steuerrelevante Verwendung von Mineralölen "ohne eigenen Steuersatz" (§ 4 Abs. 1 Z 10 MinStG 1995; aufgehoben durch VStÄG 1996)

§ 4 Abs. 1 Z 10 MinStG 1995 idF vor Inkrafttreten des VStÄG 1996 sah für andere als die im § 3 Abs. 1 Z 1 bis 8 MinStG 1995 angeführten Mineralöle ("ohne eigenen Steuersatz") eine allgemeine Befreiung vor, sofern diese Mineralöle nicht steuerrelevant (dh nicht als Treibstoff, zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen) verwendet werden sollten. Diese Bestimmung verlor durch das VStÄG 1996 jeglichen Anwendungsbereich und wurde aufgehoben, da es sich bei ihr bisher unterliegenden "Mineralölen ohne eigenen Steuersatz" nunmehr entweder um "Mineralöl im engeren Sinn" (Steuerbefreiung setzt Freischein oder Steuerlagerbewilligung voraus) oder um "sonstige" Mineralöle handelt. Diese unterliegen seit der Novelle grundsätzlich den Kraft- und Heizstoffbestimmungen, für sie entsteht die Steuerschuld im Regelfall nur mehr mit ihrer Abgabe zu einem steuerrelevanten Zweck bzw. steuerrelevanten Verwendung.

1.2.1. Hinweis in den Belegen

Wer vor Inkrafttreten des VStÄG 1996 Mineralöle ohne eigenen Steuersatz unversteuert abgab, hatte die für den Abnehmer bestimmten Belege (Rechnungen, Lieferscheine, Lieferverträge und dergleichen) mit dem Hinweis zu versehen, dass diese Mineralöle unversteuert nicht als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen oder zur Herstellung eines Mineralöls zum Verheizen verwendet werden durften (§ 60 MinStG 1995). Diese Hinweispflicht besteht nunmehr für "sonstige Mineralöle".