

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. über die als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigende Berufung der Bfin, Adr, gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 24. Oktober 2013, Zahl *****/*****/000/2013, betreffend Abweisung eines Antrages auf Erstattung von Mineralölsteuer, 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 Bescheid vom 24. Oktober 2013 wies das Zollamt den Antrag der Beschwerdeführerin auf Erstattung der Mineralölsteuer für 5213 Liter unverbleites Benzin und 18242 Liter Gasöl in Höhe von insgesamt € 9.754,74 ab. Laut Gutachten der Technischen Untersuchungsanstalt handle es sich dabei um ein Gemisch der Warennummer 2710 9900 90 (Ölabfälle) und deshalb um kein Mineralöl im Sinne des § 2 Abs. 8 Z 2 MinStG. Eine Aufnahme in ein Steuerlager und eine Erstattung nach § 5 Abs. 1 Z 1 MinStG sei daher nicht möglich.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 22. November 2013 den Rechtsbehelf der Berufung.

Begründet wurde vorgebracht, dass die Vermischung an der Tankstelle dem zuständigen Zollamt gemeldet worden und das Auspumpen unter amtlicher Aufsicht erfolgt sei.

Der Tankwagen sei mit dem Vermischungsprodukt in das Steuerfreilager nach S. gefahren. Aufgrund der technischen Spezifikation der Produkte sei eine körperliche Aufnahme von Treibstoffvermischungen biogenhaltiger Produkte in die Tanks des Steuerfrei-lagers nicht möglich. Die Produktkomplexität und die technischen Spezifikationen hätten dazu geführt, dass das derartig vermischtete Produkt anschließend entsorgt habe werden müssen.

Beim irrtümlichen Vermischen von Dieselöl und Superbenzin handle es sich nicht um die Herstellung eines verkehrsfähigen Produktes, sondern um die Vernichtung der ausgelieferten Mineralölprodukte.

Laut § 5 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 werde die entrichtete Steuer auf Antrag erstattet oder vergütet, wenn nachweislich im Steuergebiet versteuertes, nicht gebrauchtes Mineralöl in ein Steuerlager aufgenommen werde.

Beide Tatbestände seien erfüllt. Das Mineralöl sei keiner energetischen Nutzung zugeführt worden und es sei die Aufnahme in ein Steuerlager erfolgt.

Des Weiteren sei festzuhalten, dass nach § 21 Abs. 3a MinStG die Steuerschuld für Mineralöl nicht entstehe, wenn dieses aufgrund seiner Beschaffenheit oder in Folge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig oder unwiederbringlich verloren gegangen sei. Als unwiederbringlich gelte Mineralöl dann, wenn es als solches nicht mehr genutzt werden könne.

Als Beweis für die unwiederbringliche Zerstörung sei dem Zollamt der Wiegesschein der Entsorgung und eine genaue Aufstellung, welche Auslieferungen betroffen gewesen sind, beigelegt worden.

Das Zollamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2013, Zahl *****/****3/2013 als unbegründet ab. Begründend führte es aus, dass auf "andere Mineralöle" der Nummer 2710 99 00 die für Mineralöl betreffenden Bestimmungen keine Anwendung finden würden.

Mit dem Hinweis auf § 21a Abs. 3a MinStG sei für die Beschwerdeführerin ebenfalls nichts zu gewinnen, da sich die Mineralöle im Zeitpunkt der versehentlichen Vermischung bereits im freien Verkehr befunden hätten.

Dagegen richtet sich die unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens als Vorlageantrag zu wertenden Beschwerde vom 11. Dezember 2013, welche am 27. Dezember 2013 beim damals noch zuständigen Unabhängigen Finanzsenat eingelangt ist.

Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde mit Erkenntnis vom 16. Oktober 2015, GZ. RV1200001/2014 als unbegründet ab. Beim gegenständlichen Vermischungsprodukt der KN-Unterposition 2710 9900 handle es sich nicht um ein in § 2 Abs. 8 MinStG 1995 angeführtes Mineralöl. Die Erstattungsbestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 könne daher nicht angewendet werden.

Im Rahmen der dagegen eingebrachten Revision bestätigte der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsansicht, hob das Erkenntnis jedoch auf, weil das Bundesfinanzgericht nicht

ermittelt habe, ob die "Entsorgung" in einer Verwendung als Antrieb von Motoren, zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen oder in einer anderen Verwendung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 2 MinStG bestanden habe, andernfalls der Erstattungstatbestand des § 5 Abs. 1 Z 2 MinStG erfüllt sei.

Nach entsprechenden an die Beschwerdeführerin und das Zollamt gerichteten Vorhalten ersuchte das Bundesfinanzgericht die A-GmbH um Auskunft, wie das Vermischungsprodukt tatsächlich verwendet worden sei.

Die A-GmbH teilte mit Schreiben vom 20. September 2017 unter Hinweis, dass es sich beim übernommenen Mineralöl um Abfall gehandelt habe, Folgendes mit:

"Der Abfall mit der Schlüssel-Nummer 54108 „Heizöle und Kraftstoffe mit Flammpunkt über 55 °C (zB Dieselöle)“, wurde in ein Tanklager der A-GmbH übernommen. Dort wurde der Abfall als „Vorbehandlung zur thermischen Beseitigung“ (Behandlungsverfahren D13) mit anderen Abfällen in einem Tank zusammengeführt, um im nachfolgenden Entsorgungsprozess optimal eingesetzt werden zu können. Das Abfall-Gemisch wurde anschließend thermisch beseitigt (Behandlungsverfahren D10). Der Hauptzweck dieses Behandlungsverfahrens war die Beseitigung von Abfällen.

Die entstandene Wärmeenergie wurde in einem Abhitzekessel in Dampf umgewandelt. Der Dampf wurde in der Anlage für verschiedene Prozesse eingesetzt (Dampfverbraucher wie Zerstäuber und Dampfförderer, Aufheizen von Rauchgas vor der letzten Stufe der Rauchgasreinigung, etc) und dann über zwei Turbinen geleitet. Den Turbinen nachgelagert ist ein Wärmetauscher zur Produktion von Fernwärme installiert. Aus dem im Entsorgungsprozess entstandenen Dampf wurde auch Strom erzeugt. Die gewonnene Fernwärme und der erzeugte Strom werden werksintern genutzt bzw. in das öffentliche Netz eingespeist.“

Die Beantwortung des Auskunftsersuchens wurde beiden Parteien zur Kenntnis gebracht. In der am 25. Jänner 2018 mündlichen Verhandlung wurden im Wesentlichen die bisherigen Vorbringen und in den Schriftsätze vertretenen Standpunkte wiederholt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt:

Am 27. Juli 2013 kam es bei einer Tankstelle in B. zu einer Vermischung von 5213 Liter Superbenzin mit 18242 Liter Gasöl. Beim Vermischungsprodukt handelt es sich um Ölabfall der Unterposition 2710 9900 der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Das Vermischungsprodukt wurde ausgepumpt, auf das Gelände des Steuerlagers der Beschwerdeführerin nach S. gefahren und in der Folge unter Einschaltung der T-GmbH, A., als Abfallübergeber zum Werk H. der A-GmbH mit Sitz in V. verbracht.

Das Mineralöl wurde unter Schlüssel-Nummer 54108 "Heizöl und Kraftstoffe mit Flammpunkt über 55°C, Brennwert ab 40.000 kJ/kg" (Artikelnummer 220.040) in ein Tanklager

übernommen. Dort wurde das Mineralöl "als Vorbehandlung zur thermischen Beseitigung" mit anderen Abfällen in einem Tank zusammengeführt und anschließend thermisch beseitigt. Die dabei entstandene Wärmeenergie wird in einem Abhitzekessel in Dampf umgewandelt. Der Dampf wird in der Anlage für verschiedene Prozesse eingesetzt und dann über zwei Turbinen geleitet. Den Turbinen nachgelagert ist ein Wärmetauscher zur Produktion von Fernwärme. Aus dem entstandenen Dampf wird auch Strom erzeugt, welcher werksintern genutzt oder in das öffentliche Netz eingespeist wird.

Die Annahme des Vermischungsproduktes durch die A-GmbH erfolgte unter Verrechnung eines Annahmepauschales in Höhe von € 25,00 und des Altlastenbeitrages in Höhe von € 154,40. Ein Entsorgungsentgelt ist laut Preisliste für die Artikelgruppe 222.040 nicht vorgesehen und wurde auch nicht verrechnet.

Die im Vermischungsprodukt enthaltenen Mineralölmengen (Gasöl und Eurosuper 95) wurden im Monat Juli 2013 zur Mineralölsteuer angemeldet und die Mineralölsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen entrichtet.

III. Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich unbestritten, schlüssig und zweifelsfrei aus dem Akt des Zollamtes, insbesondere dem Ergebnis der Untersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt (ETOS Nr. 2318/2013), den vorgelegten Unterlagen und der Auskunft durch die A-GmbH vom 20. September 2017 und der Preisliste für Entsorgungsleistungen

IV. Rechtliche Erwägungen:

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

§ 2 MinStG 1995 in der hier noch geltenden 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 ...

(3) Heizstoffe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle im Abs. 1 nicht angeführten sonstigen Kohlenwasserstoffe, die zum Verheizen dienen, mit Ausnahme

(4) Biogene Stoffe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

...

8) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes 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 die Waren:

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.

(9) ...

..."

§ 5 MinStG 1995 in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012 lautet samt Überschrift auszugsweise:

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

- 1. für nachweislich im Steuergebiet versteuertes, nicht gebrauchtes Mineralöl, das in ein Steuerlager aufgenommen worden ist,*
- 2. für nachweislich im Steuergebiet versteuerte Mineralöle der im § 2 Abs. 8 Z 5 lit. a bis c und Z 6 bezeichneten Art, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nachweislich auf andere Art als zum Antrieb von Motoren, zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen im Steuergebiet verwendet worden sind;*
- 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 Steueraufschlüsselung zu erstatten oder zu vergüten.*

...

(2) Erstattungs- oder vergütungsberechtigt ist

- 1. in den Fällen des Abs. 1 Z 1 der Inhaber des Steuerlagers,*
- 2. im übrigen derjenige, für dessen Rechnung die Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe verwendet wurden.*

(3) ...

(5) Die Erstattung oder Vergütung der Mineralölsteuer obliegt

- 1. in den Fällen des Abs. 1 Z 1 dem Zollamt, in dessen Bereich sich das Steuerlager befindet,*
- 2. in den Fällen des Abs. 4 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 Z 5 dem Zollamt Wien,*
- 3. in den übrigen Fällen dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb oder der Geschäfts- oder Wohnsitz des Verwenders befindet, in Ermangelung eines solchen, dem Zollamt Innsbruck.*

(6) ..."

Das nach der Vermischung aus der Tankstelle der Beschwerdeführerin abgepumpte Gemisch ist unstrittig in die Unterposition 2710 99 0090 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzurichten. Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ist diese Ware somit ein Mineralöl im Sinn des § 2 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995, jedoch keines der in § 2 Abs. 8 Z 1 bis 6 angeführten Art. Die Mineralöl betreffenden Bestimmungen des MinStG finden auf die in Rede stehende Ware (das Gemisch) gemäß § 2 Abs. 8 erster Satz leg.cit. daher keine Anwendung. Eine Erstattung der Mineralölsteuer nach § 5 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995 ist allerdings nur für Mineralöl vorgesehen, weshalb diese Bestimmung auf das gegenständliche Gemisch nicht anzuwenden ist (siehe hierzu das in der Sache ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.01.2017, Ro 2016/16/003-4).

Da das Gemisch der KN-Unterposition 2710 99 0090 als "anderes Mineralöl" im Sinn des § 2 Abs. 8 zweiter Satz MinStG 1995 zu betrachten ist, ist auf diese Ware die Bestimmung über Kraftstoffe und Heizstoffe des § 5 Abs. 1 Z 2 leg.cit. anwendbar.

Danach ist ua. eine Erstattung der Mineralölsteuer für nachweislich im Steuergebiet versteuerte Kraftstoffe oder Heizstoffe vorgesehen, die nachweislich auf andere Art als zum Antrieb von Motoren, zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen im Steuergebiet verwendet worden sind.

Das ins Werk H. der A-GmbH verbrachte Vermischungsprodukt wurde vermischt mit anderen Abfällen zur Dampfgewinnung verwendet und somit im Sinne der Rechtsprechung verheizt (vgl. VwGH 25.06.2002, 2000/17/0188; VwGH 26.06.2014, 2013/16/0044) und der Dampf in der Folge zur Produktion von Fernwärme und elektrischer Energie genutzt. Eine Erstattung der Mineralölsteuer kann daher auch nicht auf § 5 Abs. 1 Z 2 MinStG 1995 gestützt werden.

Im Übrigen wäre selbst dann, wenn man bei den beschriebenen Vorgängen im Werk H. nicht von einem Verheizen ausgeinge, nur derjenige erstattungsberechtigt, für dessen Rechnung die Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe verwendet wurden. Dies macht auch Sinn, weil nur der Verwender Einfluss auf die tatsächliche Verwendung hat. Diesbezüglich musste die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 3. Mai 2017 auch einräumen, dass der "Entsorgungsprozess" nicht in ihrem Einflussbereich stehe und für sie mit der Verbringung des Produktes zur Entsorgung der Prozess abgeschlossen sei.

Das Gemisch wurde von der A-GmbH entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme nicht unter Verrechnung eines Entsorgungsentgeltes von der zwischengeschalteten T-GmbH, eine Gesellschaft, welche sich mit dem Sammeln und Behandeln von Abfällen beschäftigt, als Abfallübergeber übernommen. Es wurde lediglich ein Annahmepauschale und der Altlastenbeitrag verrechnet. Verwender und somit zutreffendenfalls Erstattungsberechtigter wäre in diesem Fall die A-GmbH gewesen, welche das Vermischungsprodukt auf ihre eigene Rechnung energetisch verwendete.

Aus § 5 Abs. 5 Z 3 MinStG 1995 ergibt sich außerdem, dass das Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb oder der Geschäfts- oder Wohnsitz des Verwenders befindet, für die Erstattung nach § 5 Abs. 1 Z 2 leg.cit. zuständig ist. Das wäre im gegenständlichen Fall nicht die belangte Behörde, sondern das Zollamt V. gewesen, da die Verwenderin ihren Sitz im Bereich dieses Zollamtes hat.

Der Hinweis auf § 21 Abs. 3a MinStG 1995, wonach die Steuerschuld für Mineralöl nicht entsteht, wenn dieses auf Grund seiner Beschaffenheit oder in Folge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen ist, geht ins Leere. Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist nicht die Entstehung oder Nichtentstehung einer Mineralölsteuerschuld, sondern die Erstattung einer durch die Verbringung aus dem Steuerlager bereits rechtmäßig entstandenen Steuerschuld. § 21 Abs. 3a MinStG 1995 ist nicht als Ergänzungstatbestand zu § 5 MinStG 1995 zu verstehen, sondern regelt die Fälle in denen unter Steueraus-

setzung stehende Mineralöle durch unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Durch die Abgabe des Gasöls und des Eurosper 95, aus denen das gegenständliche Vermischungsprodukt besteht, aus dem Steuerlager stand dieses nicht mehr unter Steueraussetzung.

V. Unzulässigkeit der ordentlichen 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 Beurteilung, ob die Voraussetzungen für eine Erstattung der Mineralölsteuer vorlagen, stützt sich auf den insofern klaren Wortlaut der einschlägigen Vorschriften. Das Bundesfinanzgericht ist im fortgesetzten Verfahren auch nicht von der Rechtsprechung, insbesondere vom in der Sache ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Jänner 2017, Ro 2016/16/0003, abgewichen. Die ordentliche Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 6. März 2018