



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Josef Grtl und Hofrat Dr. Wilhelm Pistotnig über die Beschwerde der nunmehr im Konkurs befindlichen AA, Adresse (Masleverwalter: BB, Rechtsanwalt, Adresse1), vom 13. Juli 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 15. Juni 2010, Zahl aa, betreffend Mineralölsteuer 1995 nach der am 5. Oktober 2011 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 18. Februar 2010, Zahl: bb, wurde der Antrag der Beschwerdeführerin (Bf.) vom 29. Dezember 2009 auf Erstattung der Mineralölsteuer für das Kalenderjahr 2008 gemäß § 5 Abs. 3 Mineralölsteuergesetz 1955 (MinStG) iVm § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges erbracht würden und aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben werde, sei von der Mineralölsteuer befreit. In den vorliegenden Fällen sei die Abgabe von Unternehmen erfolgt, welche weder Steuer- noch Zolllager seien. Die Befreiungsbestimmung erfordere jedoch die Abgabe der Luftfahrtbetriebsstoffe aus Steuer- oder Zolllagern. Da die gesetzlich normierten Grundvoraussetzungen für eine Antragstellung auf Erstattung der

---

Mineralölsteuer nicht erfüllt worden seien, gingen die Ausführungen betreffend die Antragslegitimation ins Leere.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 24. März 2010. Die Bf., vertreten durch Rechtsanwälte OG, brachte vor, gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b) der Richtlinie 2003/96/EG befreiten die Mitgliedstaaten Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt, mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Luftfahrt. In Umsetzung dieser Bestimmung habe der nationale Gesetzgeber eine Einschränkung vorgenommen. Nach der nationalen Bestimmung seien nur solche Mineralöle befreit, welche aus Steuer- oder Zolllagern abgegeben würden. Diese Einschränkung sei europarechtswidrig. Die Bf. habe die für die antragsgegenständlichen Mineralöle abzuführende Mineralölsteuer bereits bezahlt, indem sie versteuerten Treibstoff von einem hierzu befugten Mineralölhändler erworben habe. Der Bund habe daher die Steuern bereits erhalten, weshalb die im nationalen Mineralölsteuerrecht vorgesehene Einschränkung im Verhältnis zu den durch die Richtlinie erlaubten Einschränkungsmotiven „*Verhinderung von Steuerhinterziehung und –vermeidung oder Missbrauch*“ als überschießend zu betrachten und daher europarechtswidrig sei. Gerade im gegenständlichen Verfahren habe die Zollverwaltung die Möglichkeit, mit der gebotenen Sorgfalt über einen Rückerstattungsantrag zu entscheiden, ohne Gefahr zu laufen, dass ihr möglicherweise zu Recht zustehende Steuern verloren gingen. Bei europarechtskonformer Auslegung der nationalen Bestimmung müsse man daher zwangsläufig zum Ergebnis kommen, dass der Bf. auch für die verfahrensgegenständlichen Mineralöle ein Rückerstattungsanspruch zukomme, selbst wenn diese nicht aus einem Steuer- oder Zolllager abgegeben worden seien.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2010 wurde der Spruch des angefochtenen Bescheides abgeändert; der Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer wurde zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Bf. sei im Sinne des § 5 Abs. 3 iVm § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG nicht antragslegitimiert, weil die Bf. nicht Steuerschuldner der Mineralölsteuer gewesen sei.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 13. Juli 2010. Die Bf., vertreten durch Rechtsanwälte OG, brachte im Wesentlichen vor, sie sei Halterin von Luftfahrzeugen und direkte Mineralölbezieherin. Für das bezogene Mineralöl habe sie die Mineralölsteuer bezahlt. Sie sei der Auffassung, dass ihr entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut der Bestimmung des § 5 Abs. 3 MinStG, wonach nur der Steuerschuldner (Lieferant des Mineralöls) erstattungsberechtigt sein soll, ein direkter Erstattungsanspruch gegenüber der Republik Österreich zukomme. Der für den Betrieb von Flugzeugen erforderliche Treibstoff sei an verschiedenen Orten, teilweise sogar im Ausland, bezogen worden. An den einzelnen

Bezugsorten seien jeweils andere Treibstofflieferanten ansässig. In Folge dessen müsste von jedem einzelnen Lieferanten für jeden einzelnen Bezieher ein Erstattungsantrag gestellt werden. Dies sei jedoch für den Verwender von Mineralöl unzumutbar, dieser müsste die verschiedensten Lieferanten zur Stellung eines Erstattungsantrages bewegen. Die Erstattungsanträge würden jedoch ausschließlich im wirtschaftlichen Interesse der Bezieher und nicht in dem der jeweiligen Lieferanten liegen. Da einige Mineralöllieferanten die Stellung von Erstattungsanträgen ablehnen würden, wäre die Bf. gezwungen, gegen die jeweiligen Lieferanten im Zivilrechtsweg vorzugehen, um einen wirtschaftlichen Nachteil abzuwenden. Dies könne der Bf. nicht zugemutet werden, denn dadurch wären die ständigen Geschäftsbeziehungen gefährdet.

Die Einschränkung der Antragslegitimation habe keine sachliche Rechtfertigung. Der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 4 MinStG, wonach auch der Verwender erstattungsberechtigt ist, sei daher auf den Fall des § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG europarechtskonform auszudehnen. Die der Bf. in den Weg gelegten bürokratischen Hürden des MinStG würden gegen die Bestimmungen der Richtlinie 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom verstößen. Die in dieser Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung werde unterlaufen und die Republik Österreich verstöße gegen ihre gemeinschaftlichen Verpflichtungen.

Abschließend stellte die Bf. den Antrag, der Unabhängige Finanzsenat möge durch den gesamten Berufungssenat entscheiden und den angefochtenen Bescheid in seinem gesamten Umfang aufheben.

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

Gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG ist Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges erbracht werden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird, von der Mineralölsteuer befreit. Wurde für Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach § 4 Abs. 1 Ziffern 1 bis 9 MinStG steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie, außer in den Fällen des § 4 Abs. 1 Ziffern 5, 6, 7 und 9 MinStG auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten (§ 5 Abs. 3 MinStG).

Gemäß § 21 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungs-

---

verfahren oder Zollverfahren gemäß § 30 Abs. 1 Ziffer 3 MinStG anschließt, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr). Steuerschuldner ist in diesen Fällen der Inhaber des Steuerlagers (§ 22 Ziffer 1 MinStG).

Im verfahrensgegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass die Bf. nicht Inhaberin eines Steuerlagers war bzw. ist. Sie hat das für den Betrieb ihrer Flugzeuge verwendete Mineralöl versteuert von Lieferanten bezogen. Die Bf. war den einschlägigen Bestimmungen zufolge nicht Steuerschuldner und somit nicht berechtigt, einen Antrag gemäß § 5 Abs. 3 MinStG zu stellen. Für gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG von der Mineralölsteuer befreites Mineralöl ist eine Antragstellung durch den Verwender nicht vorgesehen.

Eine Ausdehnung der Bestimmung des § 5 Abs. 4 MinStG auf den Fall des § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG kommt nicht in Betracht, denn jede Interpretationsmethode findet ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes. Der Wortlaut der Bestimmungen des § 5 Abs. 3 und Abs. 4 MinStG steht eindeutig einer Antragslegitimation des Verwenders auf Erstattung von Mineralölsteuer für nach § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG befreites Mineralöl entgegen. Für eine Analogie besteht mangels planwidriger Lücke kein Erfordernis (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0142).

Betreffend das Vorbringen, durch die nationale Bestimmung des § 5 Abs. 3 MinStG werde die in der Richtlinie 2003/96/EG vorgesehene Befreiung unterlaufen, ist Folgendes festzuhalten: Gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchstabe b) der genannten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten - über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften – unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und –vermeidung oder Missbrauch festlegen, Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt von der Steuer. Den Mitgliedstaaten steht es frei, die Steuerbefreiung entweder direkt, über einen gestaffelten Steuersatz oder indem sie die entrichteten Steuern vollständig oder teilweise erstatten, zu gewähren (Art. 6 der Richtlinie 2003/96/EG). Für gemäß § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG von der Mineralölsteuer befreites Mineralöl sieht die nationale Rechtsordnung auch das Erstattungsverfahren vor.

Die Richtlinie enthält für Mineralöl, das für die Luftfahrt verwendet wird, keine Vorgaben betreffend das begünstigte Subjekt. Die diesbezügliche Ausgestaltung obliegt gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG dem jeweiligen Mitgliedstaat.

---

§ 23 Abs. 3 MinStG bestimmt, dass der Steuerschuldner in der Steueranmeldung jene in der Gesamtmenge enthaltenen Mengen abzuziehen hat, die auf Mineralöl entfallen, die gemäß § 4 von der Mineralölsteuer befreit sind. Findet die Steuerfreiheit bereits bei der Steueranmeldung Berücksichtigung, so kommt die Begünstigung dem Steuerschuldner zugute. Es ist daher nicht nur konsequent, wenn der nationale Gesetzgeber für entrichtete Steuer einen Antrag auf Erstattung dieser gemäß § 5 Abs. 3 MinStG iVm § 4 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG nur dem Steuerschuldner zugesteht, sondern auch ein gebotenes Mittel, um die korrekte und einfache Anwendung der Befreiungsbestimmung sicherzustellen und um einen Missbrauch zu verhindern. Den Mitgliedstaaten steht es frei, unter Beachtung der Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und –vermeidung oder Missbrauch die jeweils begünstigte Person zu bestimmen (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0142).

Eine allfällige Verpflichtung des Steuerschuldners und Erstattungsberechtigten, den durch die Steuerbefreiung oder Erstattung entstehenden Steuervorteil dem Luftfahrtunternehmen weiterzugeben, kann nicht im Verwaltungswege geltend gemacht werden (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0142).

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. Oktober 2011