

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 30. März 2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Wien vom 2. März 2009, Zl. zzz, betreffend Vergütung der Mineralölsteuer gem. § 7a Mineralölsteuergesetz zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Der nunmehrige Beschwerdeführer (Bf.), Herr Bf., bewirtschaftete im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum einen Fischereibetrieb iSd § 2 Abs.

3 Gewerbeordnung. Im Rahmen seines Betriebes verwendet er u.a. ein „dieselmotorbetriebenes“ Fischerboot, bei dem es sich seiner Ansicht nach um ein land- und forstwirtschaftliches Fahrzeug iSd § 7a Abs. 1 MinStG handelt.

Im Februar 2009 stellte er hinsichtlich des mit diesem Fahrzeug verbrauchten Treibstoffes den Antrag auf Vergütung der Mineralölsteuer für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 7a Abs. 3 Z 1 MinStG für das Kalenderjahr 2008.

Diesen Antrag wies das Zollamt Wien mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 2. März 2009 ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende als Beschwerde zu wertende Berufung vom 30. März 2009.

Das Zollamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2009, Zl. xxx, als unbegründet ab.

Der Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 7. Mai 2009 den Vorlageantrag.

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

§ 7a MinStG in der damals geltenden Fassung lautet:

*(1) Für Gasöl der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, für das die Mineralölsteuer gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 entrichtet wurde und das in land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeugen, Maschinen und Geräten zum Antrieb unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke eingesetzt wird, ist auf Antrag ein gemäß Abs. 3 errechneter Betrag zu vergüten. Als land- und forstwirtschaftliche Zwecke gelten die Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 3 der Gewerbeordnung sowie land- und forstwirtschaftliche Nebengewerbe, soweit sie im Zusammenhang mit Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 3 der Gewerbeordnung stehen.*

*(2) Vergütungsberechtigt ist der Betriebsinhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.*

*(3) Der zu vergütende Betrag beträgt 0,249 € je Liter. Die Vergütung errechnet sich nach*

*1. dem tatsächlichen Verbrauch bis zu einer durch Verordnung gemäß Abs. 7 festzulegenden Obergrenze oder*

*2. einem Pauschalverbrauchsatz, der sich aus der Art und dem Ausmaß der bewirtschafteten Fläche ergibt, in einem vereinfachten Verfahren gemäß Abs. 7.*

*(4) Übersteigen insgesamt die gemäß Abs. 1 beantragten Vergütungssummen in einem Kalenderjahr den Betrag von 50 Millionen Euro, wird den Antragstellern der zu vergütende Betrag aliquot bis zu einem Gesamtbetrag der Vergütung von 50 Millionen Euro gekürzt.*

*(5) Die zuständige Behörde ist für das gesamte Bundesgebiet das Zollamt Wien.*

*Sie bedient sich geeigneter Dritter, die über die erforderlichen Daten verfügen*

*- zur Entgegennahme und Prüfung der Anträge*

*- zur Entscheidung über den zu vergütenden Betrag und*

*- zur Verständigung der auszahlenden Stellen über die auszahlenden Beträge.*

*(6) Der Vergütungsberechtigte hat bis zum 15. Mai des laufenden Jahres mitzuteilen, ob er die Pauschalregelung gemäß Abs. 3 Z 2 in Anspruch nimmt. In diesem Fall wird auf Grund der pauschalen Verbrauchssätze gemäß Abs. 7 der Vergütungsbetrag bis September des laufenden Jahres ausbezahlt. Beantragt der Vergütungsberechtigte eine Vergütung gemäß Abs. 3 Z 1, ist der tatsächliche Verbrauch des gesamten Kalenderjahres durch geeignete Belege nachzuweisen, wobei eine Auszahlung erst nach Überprüfung der Belege erfolgt. Beträge unter 30 Euro werden nicht ausbezahlt.*

*(7) Nähere Bestimmungen betreffend Antragstellung, Antragsfristen, Verfahren, Nachweis der gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 entrichteten Mineralölsteuer, Nachweis des tatsächlichen Verbrauchs, Obergrenzen gemäß Abs. 2 Z 1 sowie Festlegung pauschaler Verbrauchssätze sind vom Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft mit Verordnung festzulegen.*

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft über die

Vergütung der Mineralölsteuer für Agrardiesel (Agrardieselveordnung) bestimmt (BGBl. II Nr. 506/2004):

*Auf Grund des § 7a Abs. 7 Mineralölsteuergesetz 1995, BGBl. I Nr. 630/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 57/2004, wird verordnet:*

#### *Antragstellung*

*§ 1. (1) Der Antrag ist bei der örtlich zuständigen Bezirksbauernkammer/Außenstelle der Landeslandwirtschaftskammer einzubringen.*

*(2) Soll die Vergütung gemäß § 7a Abs. 3 Z 2 Mineralölsteuergesetz 1995 nach einem Pauschalverbrauchssatz erfolgen, gilt die Mitteilung gemäß § 7a Absatz 6 Mineralölsteuergesetz 1995, die Pauschalregelung in Anspruch zu nehmen, als Antrag und ist mit Formblatt gemäß Anlage 1 bis zum 15. Mai des laufenden Jahres vorzunehmen. Die Inanspruchnahme der Vergütung gemäß § 7a Abs. 3 Z 2 schließt eine Vergütung des tatsächlichen Verbrauchs gemäß § 7a Abs. 3 Z 1 aus.*

*(3) Soll die Vergütung gemäß § 7a Abs. 3 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 nach dem tatsächlichen Verbrauch erfolgen, ist der Antrag unter Verwendung des Formblatts gemäß Anlage 2 und bis zum 15. Februar des auf den Verbrauch folgenden Jahres zu stellen. Er hat alle erforderlichen Angaben zum Nachweis des tatsächlichen Verbrauchs gemäß § 4 und zum Nachweis der tatsächlich entrichteten Mineralölsteuer gemäß § 5 sowie Art und Ausmaß der bewirtschafteten Fläche zu enthalten. Die Belege für den tatsächlichen Verbrauch und die tatsächliche Entrichtung sind dem Antrag nicht beizufügen. Sie sind sieben Jahre sicher und geordnet aufzubewahren und auf Verlangen Organen der Finanzverwaltung vorzulegen.*

#### *Verfahren*

*§ 2. (1) Die Bezirksbauernkammer/Außenstelle der Landeslandwirtschaftskammer hat die Anträge entgegenzunehmen und bei elektronisch übermittelten Anträgen den Eingang automatisch zu bestätigen. Die Bezirksbauernkammer/Außenstelle der Landeslandwirtschaftskammer hat die nicht elektronisch eingebrachten Anträge umgehend elektronisch zu erfassen. Die Angaben sind repräsentativ stichprobenweise zu überprüfen. Die Stichprobe hat mindestens 5 % der eingebrachten Anträge zu umfassen. Im Rahmen der Überprüfung sind die Angaben auch mit den vorhandenen Flächendaten abzugleichen.*

*(2) Die Bezirksbauernkammer/Außenstelle der Landeslandwirtschaftskammer hat anhand der Antragsdaten und der Ergebnisse aus der Überprüfung den zu vergütenden Betrag zu errechnen und dem Zollamt Wien unter Angabe des Empfängers und dessen Kontonummer auf elektronischem Wege bekannt zu geben.*

#### *Pauschalvergütung gemäß § 7a Abs. 3 Z 2 MöStG*

*§ 3. (1) Der für die Berechnung der Vergütung gemäß § 7a Abs. 3 Z 2 Mineralölsteuergesetz 1995 heranzuziehende Verbrauch beträgt je Hektar bewirtschafteter Fläche:*

1. Ackerbau 80 Liter/ha
2. Weinbau 130 Liter/ha
3. Obstbau 130 Liter/ha
4. Grünland (ausgenommen Almen, Bergmähder, Hutweiden und Streuwiesen) 70 Liter/ha
5. Gartenbau 200 Liter/ha
6. Almen, Bergmähder, Hutweiden und Streuwiesen 4 Liter/ha
7. Forstflächen 4 Liter/ha

(2) Der in Abs. 1 Z 1 genannte Betrag erhöht sich um 50 Liter je Hektar bei Anbau von Zuckerrüben, Kartoffeln oder Feldgemüse.

*Nachweis des tatsächlichen Verbrauchs gemäß § 7a Abs. 3 Z 1 MöStG*

*§ 4. Zur Glaubhaftmachung des tatsächlichen Verbrauchs sind anzugeben:*

1. alle zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken eingesetzten, mit Gasöl betriebenen land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeuge, Maschinen und Geräte (vergütungsfähige Zwecke) und deren Betriebsstundenstand am Jahresanfang und am Jahresende, bei Fahrzeugen, Maschinen und Geräten ohne Betriebsstundenstandsanzeige die Gesamteinsatzdauer im Vergütungsjahr sowie
2. alle mit Gasöl angetriebenen Personen-, Kombinations- und Lastkraftwagen des Antragstellers und der auf dem Betrieb lebenden oder tätigen Familienmitglieder und sonstigen Personen sowie den Kilometerstand dieser Kraftwagen am Jahresanfang und am Jahresende des Verbrauchsjahres, die im Verbrauchsjahr gefahrenen Kilometer, der Durchschnittsverbrauch in Litern je 100 Kilometer und der Gesamtverbrauch im Jahr in Litern (nicht vergütungsfähige Zwecke).

*Nachweis der tatsächlich entrichteten Mineralölsteuer gemäß § 7a Abs. 3 Z 1 MöStG*

*§ 5. (1) Zum Nachweis der tatsächlich entrichteten Mineralölsteuer dienen Originale von Quittungen über das insgesamt für vergütungsfähige und nicht vergütungsfähige Zwecke bezogene Gasöl, welche Name und Anschrift des Empfängers und des Lieferers, das Datum der Lieferung, Art und Menge des Gasöls und den zu zahlenden Betrag (unter Angabe, ob brutto oder netto) enthalten. Per Kassenautomat oder elektronisch erstellte Kassenbelege (Kassabons etc.) können als Bezugsnachweis dann anerkannt werden, wenn darauf die genannten Angaben, ausgenommen Name und Anschrift des Empfängers, aufgeführt sind.*

*(2) Erfolgt die Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlicher Flächen durch den vertraglichen Einsatz von in § 4 Z 1 genannten Fahrzeugen, Maschinen und Geräten durch Dritte (Fremdleistung), gelten die vom Erbringer der Fremdleistung ausgestellten Originale von Rechnungen als Nachweis der tatsächlich entrichteten Mineralölsteuer, wenn darauf Name und Anschrift des Empfängers und des Erbringers der Fremdleistung, Datum, Art und Umfang der Fremdleistung, Art und Ausmaß der bewirtschafteten Fläche und die verbrauchte Treibstoffmenge auf Basis der vom Österreichischen Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung erstellten Sätze aufgeführt sind. Den vom Erbringer*

*der Fremdleistung ausgestellten Originalrechnungen gleichgestellt sind Belege gleichen Inhalts, die vom Vermittler dieser Fremdleistung ausgestellt werden, sofern es sich beim Vermittler um einen Verein im Sinne von § 2 Absatz 1 Z 3 Gewerbeordnung 1994 handelt.*

*(3) Die zum Nachweis der tatsächlich entrichteten Mineralölsteuer gemäß Absatz 1 und 2 geeigneten Belege sind zu nummerieren und mit dieser Nummer im Formblatt anzuführen.*

#### *Obergrenzen*

*§ 6. (1) Die Vergütung des tatsächlichen Verbrauchs gemäß § 7a Abs. 3 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 erfolgt unabhängig von einem höheren Verbrauch höchstens bis zu folgenden Verbrauchsobergrenzen je Hektar bewirtschafteter Fläche:*

- 1. Ackerbau 160 Liter/ha*
- 2. Weinbau 210 Liter/ha*
- 3. Obstbau 210 Liter/ha*
- 4. Grünland (ausgenommen Almen, Bergmähder, Hutweiden und Streuwiesen) 140 Liter/ha*
- 5. Gartenbau 320 Liter/ha*
- 6. Almen, Bergmähder, Hutweiden und Streuwiesen 8 Liter/ha*
- 7. Forstflächen 8 Liter/ha*

*(2) Der in Absatz 1 Z 1 genannte Betrag erhöht sich um 50 Liter je Hektar bei Anbau von Zuckerrüben, Kartoffeln oder Feldgemüse.*

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass im Steuerrecht generell zwischen Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Fischerei unterschieden wird (vgl. etwa § 21 Abs. 1 EStG oder die allgemein für das Abgabenrecht einschlägigen Bestimmungen des BewG).

Auch die oben zitierte Agrardieselerordnung enthält eine derartige Unterscheidung und differenziert in ihrem oben zitierten § 6 Abs. 1 zwischen sieben verschiedenen Arten von land- und forstwirtschaftlich bewirtschafteten Flächen.

Diese Untergliederung folgt erkennbar der Unterscheidung in § 29 BewG. Die sieben erwähnten (begünstigten) Arten lassen sich den in § 29 Z 1 bis 4 genannten vier land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuordnen:

- 1. das landwirtschaftliche Vermögen*
- 2. das forstwirtschaftliche Vermögen*
- 3. das Weinbauvermögen*
- 4. das gärtnerische Vermögen.*

Es fällt auf, dass im Gegensatz dazu, von der Bewirtschaftung jener Flächen, die mit dem „übrigen land- und forstwirtschaftliche Vermögen“ (§ 29 Z 5 BewG) in Zusammenhang stehen in der Verordnung keine Rede ist. Es bleiben vielmehr bestimmte landwirtschaftliche Tätigkeiten wie die vom Bf. angesprochene Fischerei, die dem „übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen“ zuzurechnen sind (siehe § 50 BewG) völlig unerwähnt.

U.a. auf diese Systematik dürften sich die Überlegungen stützen, die das Bundesministerium für Finanzen (BMF) dem Bf. mit Schreiben vom 18. April 2007 mitgeteilt hat. Das BMF kommt dabei zum Schluss, dass für die Fischerei wie sie z.B. von den XXFischern betrieben wird unbeschadet des Umstandes, dass sie den land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten zuzurechnen sei, eine Vergütung nach der Agrardieselveordnung nicht vorgesehen ist.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich aus folgenden Gründen im Ergebnis dieser Rechtsansicht an:

Der Umfang einer allfälligen Vergütung der Mineralölsteuer im gegebenen Zusammenhang wird durch die Verordnungsermächtigung in § 7a Abs. 7 MinStG gesetzlich determiniert.

Demnach ist die Vergütung nicht in beliebiger Höhe zu gewähren sondern unterliegt genau definierten mengenmäßigen Beschränkungen.

Die gesetzliche Bestimmung des § 7a Abs. 3 Z 1 MinStG lautet: *„Die Vergütung errechnet sich nach dem tatsächlichen Verbrauch bis zu einer durch Verordnung gemäß Abs. 7 festzulegenden Obergrenze.“*

Aus der rechtssystematischen Stellung dieser Bestimmung lässt sich erkennen, dass sie auf eine zwingende und ausnahmslose Festlegung von Obergrenzen im Verordnungswege abzielt.

Dass der Gesetzgeber dabei eine bestimmte Unterart der Land- und Forstwirtschaft privilegieren wollte, indem er sie keiner Beschränkung unterwirft, kann daher mit Sicherheit ausgeschlossen werden.

Der Ansicht des Bf., die im Ergebnis darauf hinausläuft, dass es Fischereibetrieben möglich wäre, eine mengenmäßig nicht beschränkte Vergütung zu beantragen, kann daher nicht gefolgt werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes spricht vielmehr alles dafür, dass es der Intention des Gesetzgebers entspricht, eine Vergütung nur für jene Landwirte vorzusehen, die die in § 6 der Verordnung taxativ aufgezählten land- und forstwirtschaftlichen Flächen bewirtschaften. Da von der Verordnung jene landwirtschaftlichen Flächen nicht mitumfasst werden, die die Fischzucht, das Fischereirecht und die übrige Fischerei betreffen, kommt eine Mineralölsteuervergütung für die von Fischern betriebenen Motorboote nicht in Betracht.

Der Bf. verweist auf die Bestimmungen des § 2 Abs. 3 Z 3 der Gewerbeordnung in der damals gültigen Fassung, wonach die Jagd und die Fischerei zur Landwirtschaft gehören. Seiner Ansicht nach müsste daher sein Fischereiboot als land- und forstwirtschaftliches Fahrzeug iSd § 7a Abs. 1 MinStG gelten. Dem ist zu entgegnen, dass auch das Zollamt im Betreiben einer Fischerei eine „land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit erblickt“ und die begehrte Begünstigung mit der Begründung verweigert, dass es sich beim Bf. nicht um den Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes iSd § 7a Abs. 2 MinStG handelt.

Der Bf. meint, auch die Voraussetzungen nach der zuletzt genannten Norm zu erfüllen. Er behauptet, nach der Absicht des Gesetzgebers sollte mit dieser Bestimmung keine Aussage darüber getroffen werden, dass nur Boden bearbeitende landwirtschaftliche Betriebe in den Genuss der Vergütung kommen sollten und andere, wie z.B. Fischereibetriebe nicht.

Dieser Argumentation vermag sich das Bundesfinanzgericht aus den oben angeführten Überlegungen nicht anzuschließen. Bei verständiger Würdigung des § 7a Abs. 3 MinStG lässt sich vielmehr unmissverständlich der Wille des Gesetzgebers erkennen, die Begünstigung auf bestimmte Formen der land- und forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung mit genauen Verbrauchsobergrenzen je Hektar bewirtschafteter Fläche einzuschränken.

Die Ausgestaltung der zur Anwendung gelangenden Bestimmungen betreffend die Vergütung von Mineralölsteuer überschreiten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht den dem Gesetz- bzw. Verordnungsgeber eingeräumten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, der damit unterschiedlichen faktischen Gegebenheiten Rechnung trägt.

Es steht dem Gesetzgeber frei, Abgabenbegünstigungen (wie die hier in Rede stehende Vergütung) von der Erfüllung objektiver Kriterien (hier von einer bestimmten und genau definierten Art der land- und forstwirtschaftlichen Bodenbearbeitung) abhängig zu machen. Dass bestimmte andere Bewirtschaftungsformen (wie die vom Bf. betriebene Fischerei), die in der genannten Verordnung nicht aufgeführt sind, von der Begünstigung ausgenommen sind, begegnet nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Dem diesbezüglichen Einwand des Bf. kann somit nicht gefolgt werden.

Da nach den vorstehenden Ausführungen eine Mineralölsteuervergütung nach § 7a MinStG für Betreiber einer Fischerei ausgeschlossen ist, erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen wonach es sich bei dem vom Bf. eingesetzten Boot um ein Berufsfischerboot und nicht um ein Vergnügungsfahrzeug handle.

Der Bf. erblickt in dem Umstand, dass bayrische Berufsfischer – wie von ihm behauptet – Diesel für ihre Fischerboote mineralölsteuerfrei tanken können eine eklatante Wettbewerbsverzerrung.

Dem ist zu entgegnen, dass auch die in Österreich zur Anwendung gelangenden Bestimmungen des nationalen Mineralölsteuergesetzes verschiedene Steuerbefreiungen vorsehen. So ist etwa gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 MinStG von der Mineralölsteuer befreit:

*„Mineralöl, das als Schiffsbetriebsstoff an Schifffahrtsunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen (einschließlich Werksverkehr) auf der Donau oder auf dem Bodensee aus Steuerlagern oder Zollagern abgegeben wird und Kraftstoffe, die an solche Unternehmen zum Einsatz zu diesen Zwecken auf diesen Gewässern abgegeben werden“.*

Ein auf die Gewährung dieser Befreiungsbestimmung abzielender Antrag des Bf. liegt nicht vor und das Zollamt hat darüber im angefochtenen Bescheid auch mit keinem Wort abgesprochen.

Die Prüfung der Frage, ob der Bf. die gesetzlichen Voraussetzungen für diese Abgabenbefreiung erfüllt, entzieht sich daher schon mangels Sachidentität einer näheren Würdigung im Rahmen der vorliegenden Entscheidung, die ausschließlich die Vergütung für Agrardiesel nach § 7a MinStG zum Gegenstand hat.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit 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 zu klärenden Frage, ob die Agrardieselverordnung auch für Fischereibetriebe Anwendung findet, ergibt sich unmittelbar aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 4. Dezember 2017