



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR. Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder HR Dr. Doris Schitter und HR Mag. Johann Kraler über die Beschwerde der RGmbH, X., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 28. März 2008, gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 5. Juni 2007, Zl. 520000/00000/2007, betreffend Abweisung des Antrages auf Ausstellung von Freischeinen für 2004 und 2005 sowie Erstattung der im Jahr 2004 und 2005 entrichteten Mineralölsteuer nach der am 25. März 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 18. Juli 2006 beantragte die RGmbH, X., in weiterer Folge als Beschwerdeführerin (Bf.) bezeichnet, die Ausstellung eines Freischeines gem. § 12 Mineralölsteuergesetz (MinStG) für Heizöl schwer, mittel und leicht, für den mengenmäßig unbegrenzten Einsatz in der Betriebsanlage Y auf dem Betriebsgelände der Z., für die Jahre 2004 und 2005, sowie die Rückerstattung der Mineralölsteuer für das Jahr 2004.

Mit Bescheid vom 29. Dezember 2006, Zl. 520000/00000/2006, wurden diese Anträge mit der Begründung, dass Freischeine nur für zukünftige Zeiträume ausgestellt werden können, abgewiesen. Der Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer für das Jahr 2004 wurde, da die Bf. für diesen Zeitraum keinen Frechein hatte, ebenfalls abgewiesen.

Mit Eingabe vom 27. April 2007 brachte die Bf. Berufung mit der Begründung ein, § 12 Abs. 3 MinStG könne nicht entnommen werden, dass Freischeine nur für zukünftige Zeiträume ausgestellt werden dürfen. Vielmehr dürfen Freischeine nur dann nicht ausgestellt werden, wenn die bestimmungsgemäße Verwendung nicht durch Überwachungsmaßnahmen gesichert sei. Insofern seien Freischeine auch rückwirkend auszustellen, wenn eine entsprechende rückwirkende Überwachung der bestimmungsgemäßen Verwendung – wie im gegenständlichen Fall – möglich ist. Weiters wurde nunmehr auch die Rückerstattung der Mineralölsteuer für den Zeitraum 1 – 7/2005 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 28. März 2008 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der Begründung des Antrages wiederholte die Bf. das bereits in der Berufungsbegründung Vorgebrachte.

In der am 25. März 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass es sich hier um einen besonders gelagerten Einzelfall handle, weil die Anlage und die bestimmungsgemäße Verwendung des Mineralöls durch die RGmbH gegenüber der Firma Z. gewährten Befreiung sowohl von ihren sachlichen als auch von ihren rechtlichen Voraussetzungen unverändert geblieben ist.

Zudem treffe das Mineralölsteuergesetz keine Aussage darüber, dass die rückwirkende Ausstellung eines Freischeines unzulässig wäre, sondern spreche § 12 Abs. 3 MinStG nur jene Fälle an, in denen ein Freischein nicht gewährt werden dürfe. Nachdem die bestimmungsgemäße Verwendung des verfahrensgegenständlichen Mineralöls gesichert sei, sei damit auch dem Sinn und Zweck des Mineralölsteuergesetzes auf Freibelassung von Abgaben entsprochen.

Weiters ergänzte die Bf., dass es sich bei der Energieaufbereitungsanlage um ein komplexes System handle, in welches auch der hier maßgebende Verbrennungskessel integriert sei, jedoch unter dem Rechtssubjekt der RGmbH betrieben werde, wobei an dieser GesmbH die Z. und die A. zu gleichen Teilen beteiligt seien. Die Abrechnung für den Kessel der R. erfolge auch in der Energieabteilung der Z. .

Der Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juli 2005 wurde zurückgezogen.

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

Die Bf. betreibt auf dem Betriebsgelände der Z. eine Kesselanlage, in der zur Energiegewinnung Reststoffe der AGmbH und von der Z. bereitgestellte fossile Brennstoffe, darunter Heizöl, verfeuert werden.

Diese Anlage ist sowohl räumlich als auch operativ in eine Energieanlage I der Z. integriert. Der erzeugte Hochdruckdampf aus dieser Anlage wird dem Dampfnetz der Z. zugeführt und dient der Z. zur Eigenerzeugung von Strom und Bereitstellung von Prozesswärme.

Seit der Inbetriebnahme der R.-Kesselanlage im Jahr 1998 hat die Z. für die bereitgestellte Heizölmenge Mineralölsteuer abgeführt.

Das im R.-Kessel eingesetzte Heizöl dient in gleicher Weise seit Inbetriebnahme der Anlage zur Eigenerzeugung von Strom und Prozesswärme für die Z. eigenen Produktionsanlagen.

Die für dieses Verfahren relevanten Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes lauten:

§ 4 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz:

Von der Mineralölsteuer sind befreit:

Z. 9. Mineralöl

c) der im § 2 Abs. 5 und im § 3 Abs. 1 Z 7 bezeichneten Art, das zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet werden soll, wenn es auf Grund eines Freischeines (§ 12 Abs. 1) eingeführt, abgegeben oder in einem Steuerlager zu einem solchen Zweck oder in einem Verwendungsbetrieb (§ 12 Abs. 2) zu dem bewilligten Zweck verwendet wird;

§ 5 Abs. 3 Mineralölsteuergesetz:

(3) Wurde für Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach § 4 Abs. 1 Z 1 bis 9 steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie, ausgenommen in den Fällen des § 4 Abs. 1 Z 5, 6 und 9, auf Antrag des Steuerschuldners zu erstatten.

§ 5 Abs. 4 Mineralölsteuergesetz:

(4) Wurde für Mineralöle, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach § 4 Abs. 1 Z 5, 6 oder 9 steuerfrei sind, die Mineralölsteuer entrichtet, so ist sie in den Fällen des § 4 Abs. 1 Z 5 lit. a erster Fall, Z 6 und 9 auf Antrag des Verwenders und in den weiteren Fällen des § 4 Abs. 1 Z 5 auf Antrag des Lieferanten zu erstatten oder zu vergüten.

§ 12 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG)

- (1) Wer Mineralöl der im § 4 Abs. 1 Z 9 bezeichneten Art zu einem im § 4 Abs. 1 Z 9 angeführten Zweck außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will, bedarf einer Bewilligung (Freischein).
- (2) Freischeine sind auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem das Mineralöl verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb) auszustellen, wenn kein Ausschließungsgrund (Abs. 3) vorliegt.
- (3) Freischeine dürfen nicht ausgestellt werden, wenn die bestimmungsgemäße Verwendung des Mineralöls durch Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes nicht gesichert ist.
- (4) Der Antrag auf Ausstellung des Freischeins ist bei dem Hauptzollamt schriftlich einzubringen, in dessen Bereich sich der Verwendungsbetrieb befindet. Der Antrag muss alle Angaben über die für die Ausstellung des Freischeins erforderlichen Voraussetzungen enthalten; beizufügen sind die Unterlagen für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben, eine Beschreibung des Verwendungsbetriebes und eine Beschreibung der Lagerung, der Verwendung und des Verbrauches von Mineralöl im Betrieb. Das Zollamt hat das Ergebnis der Überprüfung der eingereichten Beschreibungen in einer mit dem Betriebsinhaber aufzunehmenden Niederschrift (Befundprotokoll) festzuhalten. Auf diese Beschreibungen kann in späteren Eingaben des Antragstellers Bezug genommen werden, soweit Änderungen der darin angegebenen Verhältnisse nicht eingetreten sind.

Artikel 8 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle:

(1) Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

a) nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendete Mineralöle;

Zu den einzelnen Beschwerdepunkten:

1) Rückwirkende Ausstellung von Freischeinen für 2004 und 2005:

Aus der Bestimmung des § 12 Abs. 1 MinStG ergibt sich, dass derjenige, der Mineralöl zu einem begünstigten Zweck außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will (=*Absicht, Plan, Intention*), einer Bewilligung (Freischein) bedarf.

---

Gem. Abs. 2 leg. cit. sind Freischeine auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem das Mineralöl verwendet werden soll (= *auf die Zukunft gerichtete Verwendung im Verwendungsbetrieb*) auszustellen, wenn kein Ausschließungsgrund vorliegt.

Um Mineralöl steuerfrei zu beziehen, bedarf es daher eines Freischeines. Die Bf. hat das von ihr verwendete Mineralöl bereits versteuert bezogen und kann daher schon zwangsläufig rückwirkend (Antrag vom 18. Juli 2006) für den Zeitraum 2004 und 2005 kein Mineralöl (versteuert oder unversteuert) beziehen.

Im übrigen ist das Verfahren betreffend Ausstellung von Freischeinen im § 12 MinStG geregelt:

Gem. Abs. 1 leg. cit. bedarf einer Bewilligung (Freischein), wer Mineralöl der im § 4 Abs. 1 Z 9 bezeichneten Art zu einem im § 4 Abs. 1 Z 9 angeführten Zweck außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will

(2) Freischeine sind auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem das Mineralöl verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb) auszustellen, wenn kein Ausschließungsgrund (Abs. 3) vorliegt.

(3) Freischeine dürfen nicht ausgestellt werden, wenn die bestimmungsgemäße Verwendung des Mineralöls durch Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes nicht gesichert ist.

Der Zweck der Bestimmung ist, dass das Zollamt als für die Ausstellung von Freischeinen zuständige Behörde in der Lage sein muss, festzustellen, ob die Angaben des Antragstellers und damit auch die Voraussetzungen für die bestimmungsgemäße Verwendung überhaupt vorliegen.

Weiters kann das Zollamt, wenn hiezu die Notwendigkeit besteht, Anordnungen erlassen, die Gewähr für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen geben (z.B. Entnahme von Mineralöl nur in Anwesenheit von Zollorganen, Verplombung etc.).

Diese Maßnahmen müssen bereits vor dem steuerfreien Bezug getroffen werden. Der Gesetzestext spricht von zukünftigen Ereignissen. Gem. § 12 Abs. 2 MinStG sind Freischeine auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem das Mineralöl verwendet werden soll, auszustellen.

Gem. § 13 Abs. 1 Z. 5 leg. cit. ist im Freischein der Zeitraum, innerhalb dessen Mineralöl unversteuert bezogen und steuerfrei verwendet werden darf, anzugeben.

Auf Grund eines Freischeins bezogenes Mineralöl, das sich im Verwendungsbetrieb befindet, gilt, soweit es nicht bestimmungswidrig verwendet wurde, als in dem Zeitpunkt aus dem

Betrieb weggebracht, in dem der Freischein erloschen ist (§ 18 Abs. 1). Die Steuerschuld entsteht, ohne dass es darauf ankommt, dass Mineralöl bestimmungswidrig verwendet wird. Damit ergibt sich jedoch, dass eine rückwirkende Ausstellung von Freischeinen im Gesetz schon aus faktischen Gründen nicht vorgesehen ist.

2) Erstattung der Mineralölsteuer für das Jahr 2004:

Ungeachtet des Umstandes, dass die Bf., welche die Ware versteuert erworben hat, an die Verkäuferin die anteilige Mineralölsteuer entrichtet hat, war nicht die Bf., sondern jene Firma, von der die Bf. das Heizöl erworben hat, Steuerschuldnerin im Sinne des § 22 MinStG. Die Verkäuferfirma und nicht die Bf. als Verwenderin hat auch die Mineralölsteuer an das zuständige Zollamt abgeführt.

Die Bf. stützt ihren Erstattungsantrag vom 18. Juli 2006 ausdrücklich auf die Bestimmungen des § 5 Abs. 3 MinStG. Nach dieser Norm ist unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag des Steuerschuldners die entrichtete Mineralölsteuer zu erstatten. Da die Bf. – wie oben ausgeführt – einerseits im vorliegenden Fall nicht Steuerschuldnerin war und andererseits ein entsprechender Antrag der tatsächlichen Steuerschuldnerin nicht vorliegt, lagen die Voraussetzungen für eine Erstattung nach der bezogenen Gesetzesstelle nicht vor.

Dazu kommt, dass die Bf. den Erstattungsanspruch damit begründete, dass es sich um Mineralöl handelte, welches nach § 4 Abs. 1 Ziffer 9 lit. c MinStG steuerfrei sei. Derartige Erstattungsfälle hat der Gesetzgeber allerdings ausdrücklich vom Regelungsbereich des § 5 Abs. 3 MinStG ausgenommen und in § 5 Abs. 4 leg. cit. geregelt.

Der Antrag der Bf. auf Rückerstattung der Mineralölsteuer gemäß § 5 Abs. 3 MinStG war daher alleine aus diesem Grund abzuweisen.

Nach Ansicht des Senates kommt aber auch eine Erstattung nach § 5 Abs. 4 MinStG aus folgenden Gründen nicht in Betracht.

Die Mineralölsteuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Ziffer 9 lit. a bis c MinStG ist dann vorgesehen, wenn das Mineralöl auf Grund eines Freischeines (§12 Abs. 1 MinStG) eingeführt, abgegeben oder in einem Steuerlager zu einem solchen Zweck oder in einem Verwendungsbetrieb (§ 12 Abs. 2 MinStG) zu dem bewilligten Zweck verwendet wird.

Nach der Aktenlage war die Bf. im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum weder Inhaberin eines entsprechenden Steuerlagers noch eines Freischeines. Nach Ansicht des Zollamtes führt diese Tatsache bereits dazu, dass die Voraussetzungen für die von der Bf. begehrte Erstattung (bzw. Vergütung) der Mineralölsteuer nicht vorliegen.

---

Der Senat folgt dieser Ansicht aus folgenden Überlegungen:

Wie die Bf. in ihrer Berufung zutreffend ausgeführt hat, kommt es für die Steuerbefreiung ua. darauf an, dass das Mineralöl entsprechend den Voraussetzungen im § 4 Abs. 1 Z 9 lit. c zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird. Ist dies der Fall, hat das Mineralöl steuerfrei zu bleiben.

Die Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z. 9 lit. c bezieht sich nur auf Mineralöl, das *aufgrund eines Freischeines* eingeführt, abgegeben oder im Steuerlager oder Verwendungsbetrieb verwendet wird. Damit ergibt sich jedoch bereits aus dem Gesetzestext, dass Mineralöl nur dann begünstigt ist, wenn den gesetzlich vorgesehenen Dispositionen ein Freischein zugrunde liegt.

Die Bestimmung des § 5 Abs. 4 sieht eine Erstattung bei Mineralöl, das zu einem begünstigten Zweck verwendet wird, auf Antrag des Verwenders vor.

Eine Definition des Begriffes „Verwender“ ergibt sich aus § 12 MinStG. Demnach ist Voraussetzung für die Verwendung von Mineralöl der im § 4 Abs. 1 Z 9 bezeichneten Art zu einem im § 4 Abs. 1 Z 9 angeführten Zweck (Energieerzeugung) außerhalb eines Steuerlagers (also im Betrieb der Bf., der kein Steuerlager ist), dass der Verwender eine Bewilligung (= Freischein) hat.

Damit ist aber bereits klar, dass es nicht allein auf die Verwendung des Mineralöles zu dem begünstigten Zweck ankommt, sondern die Steuerbefreiung nur dann gewährt werden kann, wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind: Das Mineralöl wird zu dem begünstigten Zweck verwendet und der Verwender verfügt über einen Freischein.

Da das von der Bf. im Betrieb eingesetzte Mineralöl aufgrund des fehlenden Freischeines für das Jahr 2004 nach § 4 Abs. 1 Z. 9 nicht steuerfrei ist, liegen die Voraussetzungen für eine Erstattung der Mineralölsteuer im Sinne des § 5 Abs. 4 MinStG nicht vor.

Linz, am 25. März 2010