

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/9/18 2002/17/0119

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.09.2002

## Index

E3L E09302000;  
E6J;  
001 Verwaltungsrecht allgemein;  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
23/01 Konkursordnung;  
32/05 Verbrauchsteuern;  
34 Monopole;

## Norm

31992L0012 Verbrauchsteuer-RL Art11;  
31992L0012 Verbrauchsteuer-RL Art12;  
31992L0012 Verbrauchsteuer-RL Art13;  
31992L0012 Verbrauchsteuer-RL Art4;  
31992L0081 Harmonisierung-RL Mineralöle Art8 Abs1;  
61997CJ0346 Braathens VORAB;  
ABGB §6;  
ABGB §7;  
Alkohol - Steuer und MonopolG 1995 §17 Abs3;  
Alkohol - Steuer und MonopolG 1995 §19 Abs2;  
Alkohol - Steuer und MonopolG 1995 §25 Abs1 Z5;  
Alkohol - Steuer und MonopolG 1995 §25 Abs4;  
Alkohol - Steuer und MonopolG 1995 §36 Abs1;  
Alkohol - Steuer und MonopolG 1995 §36 Abs2;  
Alkohol - Steuer und MonopolG 1995 §8 Abs1 Z1;  
KO §114;  
KO §114a;  
MinStG 1995 §17 Abs1 idF 1996/427;  
MinStG 1995 §18 Abs1;  
MinStG 1995 §18 Abs2;  
MinStG 1995 §21 Abs1 Z1;  
MinStG 1995 §25 Abs2;  
MinStG 1995 §28 Abs1 Z5;

MinStG 1995 §28 Abs4;

MinStG 1995 §30 Abs1 Z3;

VwRallg;

### **Beachte**

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2002/17/0120 2002/17/0123 2002/17/0122 2002/17/0121

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Puck und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Holeschofsky, Dr. Köhler und Dr. Zens als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hackl, über die Beschwerde der Rechtsanwältin Dr. Eva Wexberg in Wien als Masseverwalterin im Konkurs über das Vermögen der K Gesellschaft mbH, vertreten durch Dr. Walter Kainz, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Gusshausstraße 23, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat V der Region Innsbruck)

1. vom 18. Juli 2001, Zl. ZRV 43/1 - I5/00, betreffend Erlöschen eines Freischeines gemäß § 12 MinStG (hg. Zl. 2002/17/0119),
2. vom 18. Juli 2001, Zl. ZRV 44/1 - I5/00, betreffend Erlöschen der Bewilligung zur Führung eines offenen Alkohollagers gemäß § 31 Abs. 3 AlkStMG (hg. Zl. 2002/17/0120),
3. vom 18. Juli 2001, Zl. ZRV 45/1 - I5/00, betreffend Erlöschen der Bewilligung zur selbstständigen Vergällung von Alkohol in einem offenen Alkohollager gemäß § 17 Abs. 3 AlkStMG (hg. Zl. 2002/17/0121),
4. vom 21. August 2001, Zl. ZRV 53/1 - I5/00, betreffend Vorschreibung von Mineralölsteuer (hg. Zl. 2002/17/0122),
5. vom 6. September 2001, Zl. ZRV 54/1 - I5/00, betreffend Vorschreibung von Alkoholsteuer (hg. Zl. 2002/17/0123), zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Begründung**

Aus der Beschwerde und den fünf angefochtenen Bescheiden ergibt sich folgender Sachverhalt:

Über das Vermögen der K Gesellschaft mbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 16. Juli 1999, 2 S 376/99b, das Konkursverfahren eröffnet. Diese Gesellschaft wird fortan als Gemeinschuldnerin bezeichnet. Zur Masseverwalterin wurde die Beschwerdeführerin bestellt.

Infolge Eröffnung dieses Konkursverfahrens ergingen am 8. Oktober 1999 drei Bescheide des Hauptzollamtes Wien, in denen festgestellt wurde, dass durch die Eröffnung des Konkurses

- der Freischein zur steuerfreien Verwendung von Mineralölen und

- die Bewilligung zur Führung eines offenen Alkohollagers

- das Recht zur Vergällung von Alkohol in einem offenen Alkohollager erloschen sind.

Gegen diese Bescheide erhab die Beschwerdeführerin Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidungen des Hauptzollamtes Wien vom 25. November 1999 wurden diese Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Bescheide erhab die Beschwerdeführerin Administrativbeschwerde an die belangte Behörde.

Mit zwei weiteren Bescheiden des Hauptzollamtes Wien, beide vom 15. Dezember 1999, wurde der Beschwerdeführerin zum einen Mineralölsteuer in der Höhe von S 8.426,-- zum anderen Alkoholsteuer in Höhe von S 1,277.464,-- vorgeschrieben.

Auch gegen diese Bescheide erhab die Beschwerdeführerin Berufungen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. Februar 2000 wies das Hauptzollamt Wien auch diese Berufungen ab.

Auch gegen diese Berufungsvorentscheidungen erhab die Beschwerdeführerin Administrativbeschwerden an die belangte Behörde.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden diese Administrativbeschwerden jeweils abgewiesen, und zwar mit dem erstangefochtenen Bescheid jene in Ansehung der Feststellung des Erlöschens des Freischeines, mit dem zweitangefochtenen Bescheid jene in Ansehung der Feststellung des Erlöschens der Bewilligung zur Führung eines offenen Alkohollagers, mit dem drittangefochtenen Bescheid jene in Ansehung der Feststellung des Erlöschens der Bewilligung zur selbstständigen Vergällung von Alkohol in einem offenen Alkohollager, mit dem viertangefochtenen Bescheid jene in Ansehung der Vorschreibung der Mineralölsteuer und mit dem fünftangefochtenen Bescheid jene in Ansehung der Vorschreibung der Alkoholsteuer.

In den Begründungen der drei erstgenannten Bescheide ging die belangte Behörde davon aus, dass der der Gemeinschuldnerin ausgestellte Freischein aus dem Grunde des § 17 Abs. 1 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 Z 5 des Mineralölsteuergesetzes, BGBI. Nr. 630/1994 (im Folgenden: MinStG), die der Gemeinschuldnerin erteilte Lagerbewilligung gemäß § 36 Abs. 2 in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 5 des Alkohol-Steuer und Monopolgesetzes, BGBI. Nr. 703/1994 (im Folgenden: AlkStMG), infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gemeinschuldnerin erloschen sei. In diesem Fall erscheine die Sicherung eines bereits entstandenen oder künftig entstehenden Abgabenanspruches vorrangig im Verhältnis zur Gewährung einer Steuerbegünstigung. Das Erlöschen der der Gemeinschuldnerin erteilten Lagerbewilligung habe auch das Erlöschen ihrer Bewilligung zur selbstständigen Vergällung von Alkohol in einem offenen Alkohollager zur Folge gehabt.

Die Auffassung der Beschwerdeführerin, die eben zitierten Bestimmungen des MinStG bzw. des AlkStMG seien im Hinblick auf die Bestimmung des § 114a der Konkursordnung, RGBI. Nr. 337/1914 (im Folgenden: KO), nicht anwendbar, teilte die belangte Behörde nicht. Die in der zuletzt zitierten Bestimmung angeordnete Fortführung des Unternehmens hänge nicht alleine vom Bestehen einer steuerlichen Begünstigung ab. Im Übrigen sei durch das Erlöschen der in Rede stehenden Berechtigungen nicht die Unternehmensfortführung als solche verunmöglich, vielmehr sei eine Fortführung durch die Masseverwalterin unter Bedachtnahme geänderter steuerlicher Voraussetzungen geboten gewesen. Der Beschwerdeführerin wäre es gemäß § 28 Abs. 4 MinStG bzw. gemäß § 25 Abs. 4 AlkStMG offen gestanden, die Entstehung der Steuerschuld durch Verbringen des noch im Betrieb befindlichen Mineralöles bzw. Alkohols in ein anderes Steuerlager zu verhindern. Im Übrigen wäre es der Masseverwalterin aber auch unbenommen geblieben, zum Zwecke der Unternehmensfortführung einen Antrag auf neuerliche Erteilung eines Freischeines bzw. einer Lagerbewilligung beim zuständigen Hauptzollamt einzubringen.

In der Begründung des viert- bzw. fünftangefochtenen Bescheides argumentiert die belangte Behörde in Ansehung der Gründe für das Erlöschen des Freischeines bzw. der Lagerbewilligung in gleicher Weise wie in ihren Bescheiden vom 18. Juli 2001. Sie vertrat weiters die Auffassung, auf Grund der gesetzlichen Fiktion des § 18 Abs. 1 MinStG gelte das sich im Zeitpunkt des Erlöschens des Freischeines noch im Betrieb befindliche Mineralöl als weggebracht und somit in den freien Verkehr entnommen. Diesfalls bilde zwar nicht § 21 Abs. 1 leg. cit. die Grundlage der Abgabenvorschreibung, wohl finde sich aber eine solche in § 17 und § 18 MinStG. Auch in Ansehung der Alkoholsteuer erachtete die belangte Behörde den Abgabentatbestand des § 8 Abs. 1 Z 1 (in Verbindung mit §§ 25 Abs. 4 und 36 Abs. 2) AlkStMG als verwirklicht.

Gegen diese Bescheide erhab die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof.

Sie machte geltend, durch die angefochtenen Bescheide erfolge ein gesetzlich nicht gedeckter Eingriff in ihr Eigentumsrecht. In diesem Zusammenhang vertrat die Beschwerdeführerin im Wesentlichen die Auffassung, ein Abgabentatbestand zur Vorschreibung von Mineralöl- oder Alkoholsteuer sei selbst dann nicht entstanden, wenn man - wie die belangte Behörde - von einem Erlöschen des der Gemeinschuldnerin ausgestellten Freischeines bzw. der ihr ausgestellten Lagerbewilligung ausgeinge. Im Übrigen sei ein solches Erlöschen aber nicht eingetreten, weil den Bestimmungen des § 28 Abs. 1 Z 5 MinStG bzw. des § 25 Abs. 1 Z 5 AlkStMG durch § 114a Abs. 1 KO derogiert worden sei. Allenfalls seien diese Bestimmungen infolge teleologischer Reduktion nicht anzuwenden. Gelangte man hingegen im vorliegenden Fall zu einer Anwendbarkeit des § 28 Abs. 1 Z 5 MinStG bzw. des § 25 Abs. 1 Z 5 AlkStMG, so bestünden gegen diese Bestimmungen Bedenken im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Sachlichkeitsgebot. Es sei

nicht einzusehen, weshalb die in concreto erfolgte widmungsgemäße Verwendung des bei der Gemeinschuldnerin gelagerten Mineralöls bzw. Alkohols im Rahmen des Fortbetriebs des Masseverwalters nur deshalb in die Steuerpflicht fallen sollte, weil diese Verwendung nach einer Konkurseröffnung erfolgt sei. Überdies fänden die in Rede stehenden Erlöschenstatbestände keine Deckung im Gemeinschaftsrecht.

Der Verfassungsgerichtshof leitete über diese Beschwerde das Vorverfahren ein und ersuchte die belangte Behörde in diesem Zusammenhang insbesondere auch zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

"1. Kann nach Auffassung der belangten Behörde die Bewilligung für die steuerfreie Verwendung von Mineralöl gemäß § 12 Abs. 1 MinStG 1995, die Bewilligung zur Führung eines offenen Alkohollagers gemäß § 31 Abs. 3 AlkStMG 1995 und die Bewilligung zur selbstständigen Vergällung von Alkohol in einem offenen Alkohollager gem. § 17 Abs. 3 AlkStMG, wenn diese Bewilligungen dem nunmehrigen Gemeinschuldner erteilt waren, in der Folge auch dem Masseverwalter erteilt werden?

2. Was ist unter der in § 28 Abs. 4 MinStG 1995 bzw. § 25 Abs. 4 AlkStMG 1995 vorgesehenen 'Aufnahme in ein anderes Steuerlager' zu verstehen?"

Die erstgenannte Frage beantwortete die belangte Behörde wie folgt:

"Gem. § 12 Abs. 2 MinStG 1995 ist dem Inhaber eines Verwendungsbetriebes ein Freischein auszustellen, wenn kein Ausschließungsgrund vorliegt. Ein Ausschließungsgrund würde nur dann vorliegen, wenn die bestimmungsgemäße Verwendung des Mineralöls durch Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes nicht gesichert, oder nur durch umfangreiche oder Zeit raubende Maßnahmen gesichert werden könnte.

Andernfalls ist einem Antrag auf Ausstellung eines Freischeines gem. § 14 Abs. 3 leg. cit. stattzugeben, soweit die beabsichtigte Verwendung des Mineralöls nach § 4 Abs. 1 Z. 9 MinStG 1995 begünstigt ist und Umstände der im § 12 Abs. 3 leg. cit. (Ausschließungsgrund) bezeichneten Art nicht vorliegen. Die Ausstellung eines Freischeines ist auch nicht von der Leistung einer Sicherheit abhängig. Unabhängig davon, welche der wesentlichen vier Theorien der Prozessrechtswissenschaften zur Rechtsstellung des Masseverwalters man vertreten will, gelangt man immer wieder zum gleichen Ergebnis. Der Masseverwalter tritt im Konkursverfahren als 'Partei kraft Amtes' auf. In allen die Masse betreffenden Angelegenheiten wird er auch zum gesetzlichen Vertreter des Gemeinschuldners. Macht der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners von Unternehmensfortführungsrechten iS der §§ 81 Abs. 1 bzw. 114a Konkursordnung Gebrauch, so muss er hinsichtlich seiner Rechtsstellung wohl als 'Inhaber des Verwendungsbetriebes' qualifizierbar sein.

Im vorliegenden Falle hätte nach Ansicht des Senates V die Masseverwalterin nicht nur die Ausstellung eines derartigen Freischeines beantragen können, sondern es hätte auch ein für die Unternehmensfortführung zeitlich befristeter Freischein erteilt werden müssen.

Hinsichtlich der Bewilligungen zur Führung eines offenen Alkohollagers und zur selbstständigen Vergällung von Alkohol gilt folgendes:

'Wer Erzeugnisse gewerblich unter Steueraussetzung lagern, reinigen, bearbeiten, verarbeiten oder vergällen will, bedarf einer Bewilligung (Lagerbewilligung). Die Bewilligung ist nur Betriebsinhabern zu erteilen, die ordnungsgem. kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen, für offene Alkohollager Sicherheit gem. § 33 Abs. 2 AlkStMG leisten, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen und kein Ausschließungsgrund (§ 33 Abs. 5) vorliegt. Von den Erfordernissen Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen kann das Hauptzollamt auf Antrag bei Betrieben absehen, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, zur Führung von Büchern verpflichtet sind, soweit dadurch die 'Erhebung' der Steuer nicht gefährdet wird.'

Gem. § 31 Abs.7 AlkStMG gilt als Inhaber des Alkohollagers die Person, auf deren Namen oder Firma die Lagerbewilligung lautet. Zur Rechtsstellung der Masseverwalterin als gesetzliche Vertreterin des insolventen Gemeinschuldners gilt wiederum das oben Ausgeführte.

Nach Ansicht des Senates lag kein Ausschließungsgrund iS des § 33 Abs. 5 AlkStMG vor, sodass nach Leistung der gesetzlich geforderten Sicherheit für das offene Alkohollager eine befristete Lagerbewilligung bzw. Vergällungsbewilligung hätte erteilt werden können. Die Masseverwalterin wäre demzufolge neue, zeitlich befristete

Inhaberin des Alkohollagers."

Die zweite Frage beantwortete die belangte Behörde wie folgt:

"Darunter ist das Verbringen und die körperliche Aufnahme in ein anderes Steuerlager zu verstehen. Geeignet dafür ist jedes Steuerlager iS der § 19 Abs. 2 AlkStMG 1995 bzw § 25 Abs. 2 MinStG 1995.

Im Falle der Verbringung wäre die gesetzliche Fiktion, dass der Alkohol bei Erlöschen der Bewilligung als in den freien Verkehr entnommen gilt, nicht eingetreten. Zur Vermeidung der Steuerschuldentstehung hätte innerhalb einer Frist von zwei Wochen entweder eine neue Lagerbewilligung für die Masseverwalterin erteilt werden können oder der noch im Betrieb befindliche Alkohol abgeschlaucht und in ein anderes Steuerlager verbracht werden müssen."

Hierauf replizierte die Beschwerdeführerin wie folgt:

"1. Die Masseverwalterin wäre nicht in der Lage gewesen, die von § 33 Abs 2 AlkStMG geforderte Sicherheit für die Erteilung einer Alkohollagerbewilligung zu leisten, da bei Konkurseröffnung die dafür notwendigen Mittel nicht vorhanden waren. Damit war de facto die Erteilung einer neuen Alkohollagerbewilligung aber nicht möglich.

2. Selbst eine entgegen der Bestimmung des § 31 Abs 5 AlkStMG allenfalls an die Masseverwalterin erteilte Alkohollagerbewilligung hätte immer nur pro futuro Geltung erlangt. Was hätte die Masseverwalterin aber in der Zwischenzeit (ab Konkurseröffnung bis zur Erteilung einer allfälligen Alkohollagerbewilligung) tun sollen? Die nach dem AlkStMG implizit erforderliche Betriebseinstellung ist aus konkursrechtlichen Gründen nicht möglich.

3. Um die Rechtsfolge des § 25 Abs 4 AlkStMG nicht eintreten zu lassen, hätte nach den Ausführungen der belangten Behörde innerhalb einer Frist von zwei Wochen ab Konkurseröffnung der sich im Betrieb befindliche Alkohol abgeschlaucht und in ein anderes Steuerlager verbracht werden müssen. Die damit für die Konkursmasse entstehenden Schäden (zwangsläufige Unterbindung der Betriebsfortführung im Konkurs) und Kosten (Transportkosten und Lagerkosten als Masseforderungen) sind evident.

4. Aber abgesehen von den damit verbundenen Schäden und Kosten hätte selbst der willigste Masseverwalter unmöglich jegliche Alkoholsteuerentstehung verhindern können. Denn nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes gilt der Alkohol, welcher sich im Zeitpunkt der Konkurseröffnung im Betrieb befindet, in diesem Zeitpunkt in den freien Verkehr entnommen, sofern er nicht binnen zwei Wochen in ein anderes Steuerlager verbracht wird. Dies bedeutet, dass jede - auch noch so geringfügige - Betriebsfortführung über den Zeitpunkt der Konkurseröffnung (dies ist wohl die genaue Uhrzeit, an dem das Konkursdikt an der Gerichtstafel angeschlagen wurde) hinaus, zu einer unvermeidlichen Alkoholsteuerschuldentstehung führt. Und eine derartige Unternehmensfortführung ist in der Praxis unvermeidlich. Denn von der Konkurseröffnung und der damit erfolgten Bestellung zur Masseverwalterin erfährt die Masseverwalterin frühestens zwei, manchmal auch erst bis zu vier Tage nach der Konkurseröffnung. Im konkreten Fall wurde der Beschluss betreffend die Bestellung als Masseverwalterin nachweislich von der Masseverwalterin erst am 20.7.1999, somit 4 Tage nach der am 16.7.1999 erfolgten Konkurseröffnung beim Handelsgesetz Wien behoben. In der Zwischenzeit wurde das Unternehmen der Gemeinschuldnerin durch die dafür zuständigen Organe fortgeführt (die selbst auch keine Kenntnis über die erfolgte Konkurseröffnung hatten). Jedenfalls könnte auch bei unverzüglicher Reaktion der Masseverwalterin in Form einer Betriebseinstellung nur der dann noch vorhandene Restalkohol abgeschlaucht und in ein anderes Steuerlager verbracht werden. Eine Alkoholsteuerschuldentstehung (im Ausmaß des zwischen dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung und der Betriebseinstellung verarbeiteten Alkohols) ist damit unvermeidlich, obwohl der Alkohol ausschließlich für die vom Gesetz vorgesehenen begünstigten Zwecke verwendet wurde.

5. Die von der belangten Behörde behauptete Vermeidung der Steuerschuldentstehung gem § 25 Abs 4 AlkStMG durch Erteilung einer neuen Lagerbewilligung an die Masseverwalterin ist uE im Gesetz nicht vorgesehen."

Mit Beschluss vom 25. Februar 2002, B 1345-1349/01-9, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab.

In der Begründung dieses Beschlusses heißt es:

Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Nach den Beschwerdebehauptungen wäre diese Rechtsverletzung aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen,

insbesondere der Fragen, ob die Steuerschuld im vorliegenden Fall überhaupt entstanden ist bzw. ob die entsprechenden verbrauchssteuerrechtlichen Bestimmungen von § 114a KO verdrängt worden sind, aber auch der Frage, ob die angegriffenen Regelungen durch das Gemeinschaftsrecht gedeckt sind, sind spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen nicht anzustellen.

Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Gesetzesbestimmungen behauptet wird, lässt ihr Vorbringen die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Gegen den Entfall verbrauchsteuerlicher Begünstigungen im Falle der Konkursöffnung bestehen schon deswegen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, weil nach der Gesetzeslage die steuerlichen Folgen durch zumutbare Vorkehrungen (bloße Einlagerung der steuerähnlichen Gegenstände in einem anderen Steuerlager) vermieden werden können und auch eine (erneute) Zuerkennung der Begünstigungen an den Masseverwalter für den Fall der Unternehmensfortführung nicht ausgeschlossen ist."

Über Antrag der Beschwerdeführerin trat der Verfassungsgerichtshof die vorliegende Beschwerde mit Beschluss vom 28. März 2002, B 1345-1349/01-11, dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

In ihrer über Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes ergänzten Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin durch die angefochtenen Bescheide in ihren gesetzlich gewährleisteten Rechten auf gesetzeskonforme Besteuerung nach dem MinStG bzw. nach dem AlkStMG, insbesondere auf Nichterhebung von Mineralölsteuer und Alkoholsteuer mangels Erfüllung der gesetzlichen Tatbestände bzw. infolge allfälliger Verdrängung der Steuertatbestände durch § 114a KO verletzt. Die Beschwerdeführerin macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide mit dem Antrag geltend, sie aus diesem Grunde aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin (16. Juli 1999) standen das MinStG und das AlkStMG jeweils in den Fassungen dieser Gesetze durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 427/1996 in Geltung.

§ 4 Abs. 1 Z 9, § 12 Abs. 1 bis 3, § 17 Abs. 1, § 18, § 21 Abs. 1 Z 1 und 2 und Abs. 4 Z 1, § 22 Z 1, § 25, § 28 Abs. 1 Z 3 bis 5, Abs. 2 Z 4 und Abs. 4 sowie § 30 Abs. 1 MinStG in dieser Fassung lauten:

"§ 4. (1) Von der Mineralölsteuer sind befreit:

...

#### 9. Mineralöl

a) der im § 2 Abs. 8 Z 1 bis 4 bezeichneten Art, das zu anderen Zwecken als zur Verwendung als Treibstoff oder zur Herstellung von Treibstoffen oder zum Verheizen oder zur Herstellung eines Mineralöls zum Verheizen verwendet werden soll, oder

b) das im Rahmen von chemischen Reduktionsverfahren in Hochöfen eingeblasen und als Zusatz zu dem als Hauptbrennstoff verwendeten Koks eingesetzt werden soll,

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;

...

§ 12. (1) Wer Mineralöl der in § 4 Abs. 1 Z 9 bezeichneten Art zu einem in § 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 werden kann oder nur durch umfangreiche oder Zeitraubende Maßnahmen gesichert werden könnte.

...

§ 17. (1) Für das Erlöschen des Freischeins gilt § 28 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 und 4 sinngemäß. Weiters ist der Freischein zu widerrufen, wenn innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren kein Mineralöl bezogen wurde.

...

§ 18. (1) 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.

(2) Wird auf Grund eines Freischeins bezogenes Mineralöl aus dem Verwendungsbetrieb weggebracht, so sind auf das weggebrachte Mineralöl alle Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, welche die Wegbringung von Mineralöl aus einem Herstellungsbetrieb betreffen, sinngemäß anzuwenden.

...

§ 21. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch,

1. dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren gemäß § 30 Abs. 1 Z 3 anschließt, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr);

2. dass ein auf Grund eines Freischeins steuerfrei bezogenes Mineralöl

a)

nicht in den Verwendungsbetrieb aufgenommen wird oder

b)

zu einem anderen als dem im Freischein genannten Zweck verwendet wird; ...

...

(4) Die Steuerschuld entsteht

1. in den Fällen des Abs. 1 Z 1 im Zeitpunkt der Entnahme in den freien Verkehr;

...

§ 22. Steuerschuldner ist

1. in den Fällen des § 21 Abs. 1 Z 1 der Inhaber des Steuerlagers;

...

§ 25. (1) Die Mineralölsteuer ist ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Mineralöl, das

1. sich in einem Steuerlager (Abs. 2) befindet oder

...

(2) Steuerlager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Herstellungsbetriebe oder Mineralöllager, soweit diesen eine Bewilligung nach § 27 oder § 29 erteilt worden ist, sowie in anderen Mitgliedstaaten gelegene Betriebe, die nach den Bestimmungen dieser Mitgliedstaaten als Steuerlager zugelassen sind.

...

§ 28. (1) Das Recht zur Führung eines Herstellungsbetriebes erlischt:

...

3.

durch Einstellung des Betriebes auf Dauer;

4.

bei einem Übergang des Betriebes im Erbweg auf den Erben mit dem Eintritt der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses oder mit der tatsächlichen Übernahme des Betriebes durch den Erben auf Grund eines vorhergehenden Beschlusses über die Besorgung und Benutzung der Verlassenschaft, bei einem sonstigen Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung;

5. durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Inhabers des Herstellungsbetriebes oder durch die Ablehnung der Eröffnung des Konkurses mangels Masse.

(2) Die Bewilligung ist zu widerrufen:

...

4. wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, dass der Eingang der Mineralölsteuer für das hergestellte oder gelagerte Mineralöl gefährdet ist, es sei denn, es wird eine entsprechende Sicherheit geleistet.

...

(4) Mineralöl, das sich im Zeitpunkt des Erlöschens des Rechtes zur Führung des Herstellungsbetriebes im Betrieb befindet, gilt als im Zeitpunkt des Erlöschens in den freien Verkehr entnommen, soweit es nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in ein anderes Steuerlager aufgenommen wird.

...

§ 30. (1) Mineralöl darf unter Steueraussetzung aus einem Steuerlager

1.

in ein anderes Steuerlager im Steuergebiet verbracht oder

2.

in Betriebe, denen die steuerfreie Verwendung nach § 12 Abs. 1 bewilligt wurde, verbracht oder

3. in ein Zollverfahren übergeführt werden, ausgenommen das Verfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und das Ausfuhrverfahren."

§ 8 Abs. 1 Z 1, § 9 Z 1, § 17 Abs. 3, § 19 Abs. 1 und 2, § 25 Abs. 1 Z 3 bis 5, Abs. 2 Z 5 und Abs. 4, § 31 Abs. 1, 3 und 5,

§ 33 Abs. 2 und 5 sowie § 36 Abs. 2 AlkStMG in der Fassung der NovelleBGBI. Nr. 427/1996 lauten (auszugsweise):

"§ 8. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass

1. Erzeugnisse aus einem Steuerlager weggebracht werden, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren (§ 19), Zollverfahren (§ 38 Abs. 1 Z 3) oder Austauschverfahren (§ 31 Abs. 4) anschließt, oder dadurch, dass sie in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen werden (Entnahme in den freien Verkehr),

...

§ 9. Steuer ist

1. in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z 1 der Inhaber des Steuerlagers,

...

§ 17. ...

...

(3) Das Hauptzollamt kann dem Inhaber eines Alkohollagers auf schriftlichen Antrag bewilligen, bestimmte Vergällungen selbst durchzuführen. ...

...

§ 19. (1) Die Alkoholsteuer ist ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Erzeugnisse, die

1. sich in einem Steuerlager (Abs. 2) befinden oder

...

(2) Steuerlager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1.  
die Verschlussbrennerei (§ 20),
  2.  
das Alkohollager (§ 31),
- soweit diesen eine Bewilligung gemäß § 20 Abs. 3 oder 31 Abs. 5 erteilt worden ist und in anderen Mitgliedstaaten gelegene Betriebe, die nach den Bestimmungen dieser Mitgliedstaaten zugelassen sind.
- ...

§ 25. (1) Das Recht, eine Verschlussbrennerei zu betreiben, erlischt

...

3.

durch Einstellung des Betriebes auf Dauer,

4.

bei einem Übergang des Betriebes im Erbweg auf den Erben mit dem Eintritt der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses oder mit der tatsächlichen Übernahme des Betriebes durch den Erben auf Grund eines vorhergehenden Beschlusses über die Besorgung und Benützung der Verlassenschaft, bei einem sonstigen Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung,

5. durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Inhabers der Verschlussbrennerei oder durch die Ablehnung der Eröffnung des Konkurses mangels Masse,

...

(2) Die Betriebsbewilligung ist zu widerrufen, wenn

...

5. Tatsachen die Annahme rechtfertigen, dass der Eingang der Steuer für den hergestellten Alkohol gefährdet ist, es sei denn, es wird eine entsprechende Sicherheit geleistet.

...

(4) Alkohol, der sich im Zeitpunkt des Erlöschens des Rechtes zur Führung des Herstellungsbetriebes im Betrieb befindet, gilt als im Zeitpunkt des Erlöschens als in den freien Verkehr entnommen, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in ein anderes Steuerlager aufgenommen wird.

...

§ 31. (1) Alkohollager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe oder Teile von Betrieben, in denen unter Steueraussetzung

1. Alkohol zeitlich unbegrenzt gelagert, gereinigt, bearbeitet und vergällt werden kann,
  2. Erzeugnisse durch Bearbeiten und Verarbeiten von unvergälltem oder vergälltem Alkohol hergestellt oder verarbeitet werden können,
  3. Erzeugnisse zu alkoholischen Getränken verarbeitet werden können, die einer anderen Verbrauchsteuer unterliegen,
  4. Erzeugnisse einer üblichen Lagerbehandlung unterzogen, wie umgepakt, umgefüllt oder verkaufsfertig hergerichtet, werden können.
- ...

(3) Das Alkohollager kann als offenes Alkohollager betrieben werden, wenn

...

(5) Wer Erzeugnisse gewerblich unter Steueraussetzung lagern, reinigen, bearbeiten, verarbeiten oder vergällen will, bedarf einer Bewilligung (Lagerbewilligung). Die Bewilligung ist nur Betriebsinhabern zu erteilen, die ordnungsgemäß

kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen, für offene Alkohollager Sicherheit gemäß § 33 Abs. 2 leisten, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen und kein Ausschließungsgrund (§ 33 Abs. 5) vorliegt. ...

...

§ 33. (1) ...

(2) Vor Erteilung der Lagerbewilligung ist Sicherheit in Höhe der Alkoholsteuer zu leisten, die voraussichtlich auf während eines Kalendermonats aus dem offenen Alkohollager weggebrachte und im Lager zum Verbrauch entnommene Erzeugnisse entfällt. Die Höhe der Sicherheitsleistung ist nach angemessener Zeit zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. ...

...

(5) Eine Bewilligung darf nicht erteilt werden, wenn

1. im Betrieb Einrichtungen, die für die Ausübung der amtlichen Aufsicht notwendig sind, nicht vorhanden sind oder
2. im Betrieb Einrichtungen vorhanden sind, die die amtliche Aufsicht erschweren oder verhindern.

...

§ 36. (1) Die Lagerbewilligung ist zu widerrufen, wenn

...

(2) § 25 Abs. 1 Z 1 bis 5, Abs. 2 Z 1 und 5 und Abs. 3 und 4 gelten sinngemäß."

§ 47 Abs. 1 und 2 KO in der Fassung der Novelle BGBl. I Nr. 114/1997 lautet:

"§ 47. (1) Aus der Konkursmasse sind vor allem die Masseforderungen, und zwar aus der Masse, auf die sie sich beziehen, zu berichtigten.

(2) Können die Masseforderungen nicht vollständig befriedigt werden, so sind sie nacheinander wie folgt zu zahlen:

1. die unter § 46 Abs. 1 Z 1 fallenden, vom Masseverwalter vorschussweise bestrittenen Barauslagen,
2. die übrigen Kosten des Verfahrens nach § 46 Abs. 1 Z 1 sowie, wenn der Konkurs als Anschlusskonkurs eröffnet wird, die Forderungen nach § 23 Abs. 1 Z 1 AO,
3. der von Dritten erlegte Kostenvorschuss, soweit er zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens benötigt wurde,
4. die Forderungen der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen) auf laufendes Entgelt, soweit sie nicht nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz gesichert sind,
5. Beendigungsansprüche der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen), soweit sie nicht nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz gesichert sind, und
6. die übrigen Masseforderungen.

Innerhalb gleicher Gruppen sind die Masseforderungen verhältnismäßig zu befriedigen. Geleistete Zahlungen können nicht zurückgefordert werden."

§ 114 Abs. 1, 3 und 4 KO in der im Zeitpunkt der Erlassung des MinStG bzw. des AlkStMG geltenden Fassung dieser Bestimmung nach der Novelle BGBl. Nr. 370/1982 lautete (auszugsweise):

"§ 114. (1) Der Masseverwalter hat das zur Konkursmasse gehörige Vermögen zu verwalten und zu verwerten. ...

...

(3) Der Masseverwalter kann ein Unternehmen nur nach Bewilligung durch das Konkursgericht schließen oder wieder eröffnen. Vor der Beschlussfassung hierüber hat das Gericht den Gläubigerausschuss sowie, wenn es rechtzeitig möglich ist, auch den Gemeinschuldner und sonstige Auskunftspersonen (§ 173 Abs. 5) zu vernehmen.

(4) Kann ein Unternehmen nicht fortgeführt werden, so hat der Gläubigerausschuss auf Vorschlag des Masseverwalters und mit Genehmigung des Gerichtes die für die Beteiligten günstigste Art der Verwertung des zur Konkursmasse gehörigen Vermögens zu bestimmen; hiebei ist stets zu prüfen, ob anstatt der Abwicklung des

Vermögens eine andere Art der Verwertung, insbesondere die Gesamtveräußerung des Unternehmens des Gemeinschuldners, vorteilhafter ist."

Durch das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 114/1997, entfielen die Abs. 3 und 4 des§ 114 KO.

Weiters wurde nach§ 114 KO ein § 114a eingefügt, dessen Abs. 1 und 2 wie folgt lauten:

"§ 114a. (1) Der Masseverwalter hat das Unternehmen bis zur Berichtstagsatzung fortzuführen, es sei denn, es ist offenkundig, dass eine Fortführung des Unternehmens zu einer Erhöhung des Ausfalls führen wird, den die Konkursgläubiger erleiden. Solange das Unternehmen fortgeführt wird, kann es nur als Ganzes und nur dann veräußert werden, wenn der Verkauf offenkundig dem gemeinsamen Interesse der Konkursgläubiger entspricht.

(2) Der Masseverwalter kann ein Unternehmen oder einzelne Unternehmensbereiche nur nach Bewilligung durch das Konkursgericht schließen oder wieder eröffnen. Vor der Beschlussfassung hierüber hat das Gericht den Gläubigerausschuss sowie, wenn es rechtzeitig möglich ist, auch den Gemeinschuldner und sonstige Auskunftspersonen (§ 173 Abs. 5) zu vernehmen. ..."

In den Erläuterungen zu dieser Gesetzesbestimmung, RV 734 BlgNR 20. GP, 46, heißt es:

"Zu § 114a:

Der Masseverwalter kann ein Unternehmen fortführen oder wieder eröffnen. Hierzu bedarf er der Bewilligung des Konkursgerichts. Dieses darf die Schließung nur dann anordnen oder bewilligen, wenn anders eine Erhöhung des Ausfalls, den die Konkursgläubiger erleiden, nicht vermeidbar ist. Bei der Wiedereröffnung muss eine Erhöhung des Ausfalls voraussichtlich vermeidbar sein. Die Praxis ist unterschiedlich. Die Vorgangsweise hängt überwiegend von der 'Fortführungs- oder Schließungsfreude' des Masseverwalters und Konkursrichters ab.

Damit in Zukunft in der Berichtstagsatzung die Weichenstellung meist auch wirklich vorgenommen werden kann, wird festgelegt, dass das Unternehmen im Zweifel vom Masseverwalter bis zur Berichtstagsatzung weiterzuführen ist. ..."

I. Zur Frage des Erlöschens des Freischeines bzw. der Berechtigungen nach § 17 Abs. 3 und § 31 Abs. 3 AlkStMG:

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sich - unbeschadet der später zu erörternden Frage der Anwendbarkeit dieser Bestimmungen - aus § 17 Abs. 1 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 Z 5 MinStG einerseits und aus § 36 Abs. 2 in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 5 AlkStMG andererseits das Erlöschen des Freischeines bzw. der Lagerbewilligung im Falle der Konkursöffnung ergeben würde. Die Beschwerdeführerin vermeint jedoch, den vorzitierten Normen sei durch § 114a KO derogiert worden. Offenbar sei der historische Gesetzgeber des MinStG bzw. des AlkStMG von der sofortigen Zerschlagung des konkursverfangenen Unternehmens ausgegangen und habe dabei allfällige Umtriebe (widmungswidrige Verwendungen) und damit verbundene Abgabenausfälle befürchtet. Diese Befürchtung bestehet jedoch, wie der Gesetzgeber des MinStG und des AlkStMG nicht vorausgesehen habe, im Rahmen einer unter Aufsicht des Konkursgerichts und des Masseverwalters geordneten und gesetzlich vorgeschriebenen Unternehmensfortführung nicht.

Aus diesen Erwägungen sei die Gesetzeskonkurrenz zwischen den eben zitierten Normen des MinStG und des AlkStMG einerseits und dem § 114a KO andererseits nach den Regeln, wonach die spezielle Norm der generellen, die spätere Norm der früheren derogiere, zu lösen. Gleichfalls könnte der aufgezeigte Wertungswiderspruch durch teleologische Reduktion der zu weiten Regelungen des § 28 Abs. 1 Z 5 MinStG bzw. des § 25 Abs. 1 Z 5 AlkStMG gelöst werden.

Die Annahme der Beschwerdeführerin, § 114a KO habe den Bestimmungen des MinStG betreffend das Erlöschen des Freischeines bzw. jenen des AlkStMG betreffend das Erlöschen der Lagerbewilligung im Falle der Konkursöffnung derogiert, trifft nicht zu. Die von der Beschwerdeführerin angenommene materielle Derogation setzte voraus, dass § 114a KO eine den in Rede stehenden Bestimmungen des MinStG und des AlkStMG inhaltlich widersprechende Rechtsregel enthielte (vgl. hiezu Walter/Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts8, Rz 495, sowie das hg. Erkenntnis vom 22. März 1999, Zl. 96/17/0004). Ein solcher derogatorischer Widerspruch zwischen den in Rede stehenden Normen ist jedoch - wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat - nicht zu erkennen. Weder untersagt es das Regelungssystem des § 17 Abs. 1 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 Z 5 MinStG bzw. jenes des § 36 Abs. 2 in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 5 AlkStMG dem Masseverwalter, das Unternehmen, wenn auch unter geänderten abgabenrechtlichen Bedingungen, fortzuführen, noch ordnet § 114a KO an, dass im Falle der dort vorgesehenen

Betriebsfortführung keine Änderung der Rechtsstellung des Masseverwalters gegenüber jener der Gemeinschuldnerin in Ansehung der erforderlichen öffentlich-rechtlichen Bewilligungen nach den Regelungen über die hier in Streit stehenden Verbrauchsabgaben eintritt.

Was nun die von der Beschwerdeführerin weiters begehrte teleologische Reduktion betrifft, ist ihr - ungeachtet der Frage der Anwendbarkeit dieser Rechtsfigur im Bereich des öffentlichen Rechts - Folgendes zu entgegnen:

Die Rechtsfigur der "teleologischen Reduktion" (oder Restriktion) verschafft der ratio legis nicht gegen einen zu engen, sondern gegen einen überschließend weiten Gesetzeswortlaut Durchsetzung. Voraussetzung ist stets der Nachweis, dass eine umschreibbare Fallgruppe von den Grundwertungen oder Zwecken des Gesetzes entgegen seinem Wortlaut gar nicht getroffen wird und dass sie sich von den eigentlich gemeinten Fallgruppen so weit unterscheidet, dass die Gleichbehandlung sachlich ungerechtfertigt und willkürlich wäre (vgl. Bydlinski in Rummel I3, Rz 7). Diese Rechtsfigur setzt jedenfalls das Vorliegen einer planwidrig überschließenden Regelung voraus und hätte dann zur Folge, dass die überschließend geregelten Fallgruppen nicht von der Regelung erfasst würden. Ebenso wie im Zweifel anzunehmen ist, dass das Unterbleiben einer gesetzlichen Regelung beabsichtigt war und insofern keine durch Analogie zu schließende Rechtslücke vorliegt (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 9. März 1990, Zl. 88/17/0182) ist - jedenfalls im Zweifel - auch nicht davon auszugehen, dass die Anwendung einer ausdrücklich getroffenen Regelung vom Gesetzgeber nicht auf alle davon erfassten Fälle - objektiv (insbesondere durch den systematischen Zusammenhang mit der gesamten Regelung des betreffenden Sachbereiches) erkennbar - beabsichtigt war. Für das von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Argument, der Gesetzgeber des MinStG bzw. des AlkStMG sei von einer regelmäßigen sofortigen Zerschlagung des konkursverfangenen Unternehmens ausgegangen und habe in diesem Zusammenhang mit allfälligen Umtrieben gerechnet, findet sich weder in der damaligen Gesetzeslage noch in den Materialien zu den genannten Gesetzen ein Anhaltspunkt. Wie § 114 Abs. 3 und 4 KO in der im Zeitpunkt der Erlassung dieser Gesetze in Kraft gestandenen Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 370/1982 und auch die wiedergegebenen Materialien zum Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997 zeigen, war auch schon vor der Novellierung der KO durch das letztgenannte Gesetz die Fortführung eines Unternehmens im Konkursfall durch den Masseverwalter vorgesehen und auch nicht unüblich. In jedem Falle kam dem Masseverwalter aber aus dem Grunde des § 114 Abs. 1 erster Satz KO die Befugnis zur Verwaltung und Verwertung des zur Konkursmasse gehörigen Vermögens zu. Dieser war daher - unabhängig von der Frage einer Fortführung des Unternehmens - auch nach der vom historischen Gesetzgeber des MinStG bzw. des AlkStMG vorgefundenen insolvenzrechtlichen Rechtslage jedenfalls für das Unterbinden allfälliger Umtriebe verantwortlich und wurde seinerseits vom Konkursgericht überwacht. Aus dem Vorgesagten folgt aber, dass die Anordnung des Erlöschen des Freischeines bzw. der Lagerbewilligung im MinStG bzw. AlkStMG für den Fall der Konkursöffnung nicht durch die von der Beschwerdeführerin aufgezeigten gesetzgeberischen Zielsetzungen motiviert gewesen sein dürfte. Keinesfalls kann eine derartige Motivation des Gesetzgebers aber als zweifelsfrei erwiesen angesehen werden. Damit ist aber der Überlegung der Beschwerdeführerin, die in Rede stehenden Gesetzesbestimmungen seien jedenfalls im Falle der Betriebsfortführung aus teleologischen Gründen zu reduzieren, der Boden entzogen.

Die Beschwerdeführerin vertritt weiters die Auffassung, die Anwendung der hier in Rede stehenden Erlöschenstatbestände sei im Gemeinschaftsrecht nicht gedeckt, weil es weder im Primär- noch im Sekundärrecht dem § 17 Abs. 1 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 Z 5 MinStG bzw. dem § 36 Abs. 2 in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 5 AlkStMG entsprechende Bestimmungen gebe.

Diesen Ausführungen ist Folgendes zu entgegnen:

Art. 4, Art. 11, Art. 12 und Art. 13 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren in der Fassung dieser Richtlinie im Zeitpunkt der Konkursöffnung über die Gemeinschuldnerin lauteten (auszugsweise):

"Artikel 4

Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieser Richtlinie gelten als

a) zugelassener Lagerinhaber: die natürliche oder

juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaates ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs unter Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu bearbeiten, zu lagern, zu empfangen und zu versenden;

b) Steuerlager: jeder Ort, an dem unter bestimmten,

von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem sich das Steuerlager befindet, festgelegten Voraussetzungen verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber hergestellt, bearbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden;

...

#### Artikel 11

(1) Jeder Mitgliedstaat regelt die Herstellung (einschließlich Gewinnung), die Verarbeitung und den Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren vorbehaltlich der Bestimmungen dieser Richtlinie.

(2) Die Herstellung, die Verarbeitung und der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger und noch unversteuerter Waren erfolgen in einem Steuerlager.

#### Artikel 12

Die Einrichtung und der Betrieb eines Steuerlagers bedürfen  
der Zulassung durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten.

#### Artikel 13

Der zugelassene Lagerinhaber muss

...

b) den von dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sich das Steuerlager befindet, vorgeschriebenen Verpflichtungen nachkommen;

...

Die vorstehenden Verpflichtungen müssen dem Prinzip der Nichtdiskriminierung zwischen nationalen und innergemeinschaftlichen Geschäften entsprechen."

Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchssteuern auf Mineralöle in der im Zeitpunkt der Konkurseröffnung geltenden Fassung dieser Bestimmung lautet:

#### "Artikel 8

(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:

..."

Wie der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften in seinem Urteil vom 10. Juni 1999 in Sachen Braathens Sverige AB, Rs C- 346/97, Rz 31, ausführte, steht den Mitgliedstaaten gemäß Art. 8 Abs. 1 erster Satzteil der Richtlinie 92/81/EWG des Rates ein Gestaltungsspielraum zu, wonach die Befreiungen von den Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen gewährt werden, die eben diese Mitgliedstaaten zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen. Zu diesen im Rahmen des vom Gemeinschaftsrecht eingeräumten Gestaltungsspielraumes getroffenen Regelungen zählen aber auch die Bestimmungen über die Erteilung und das Erlöschen des zur steuerfreien Verwendung des Mineralöles ausgestellten Freischeines. Einer darüber hinausgehenden besonderen Ermächtigung des Gemeinschaftsrechts bedarf es hiefür demnach nicht.

Nichts anderes gilt für die Bestimmungen des AlkStMG betreffend die Vorschriften über die Erteilung und das

Erlöschen von Bewilligungen zur Führung eines Alkohollagers. Gemäß Art. 11 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates regelt jeder Mitgliedstaat den Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren vorbehaltlich der Bestimmungen dieser Richtlinie. Hiezu zählen aber auch jene Regelungen, die die Erteilung und das Erlöschen der Zulassung zum Betrieb eines Steuerlagers im Verständnis des Art. 12 derselben betreffen, zumal diese Umstände in dieser Richtlinie nicht geregelt sind. Selbst wenn man Art. 13 der Richtlinie auch dahingehend verstehen wollte, dass damit Zulassungsvoraussetzungen umschrieben würden, stünde dem Mitgliedstaat aus dem Grunde des Art. 13 lit. b ein entsprechender Spielraum zu. Es liegt aber nahe, dass Art. 13 der in Rede stehenden Richtlinie lediglich das Verhalten des Lagerinhabers nach seiner Zulassung (arg.: der zugelassene Lagerinhaber) umschreibt.

Aus diesen Erwägungen stehen auch Bestimmungen des Gemeinschaftsrechtes der Geltung der von der belangten Behörde in Anwendung gebrachten Erlöschenstatbestände nicht entgegen.

Schließlich ist auch die Auffassung der belangten Behörde nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass das Erlöschen der Bewilligung zur Führung des Alkohollagers auch jenes der Bewilligung zur Vergällung von Alkohol in diesem Lager gemäß § 17 Abs. 3 AlkStMG zur Folge hatte.

II. Zur Frage, ob Abgabentatbestände nach dem MinStG bzw. nach dem AlkStMG verwirklicht wurden:

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, auch unter Zugrundelegung der Annahme, der der Gemeinschuldnerin erteilte Freischein sei erloschen, sei ein Abgabentatbestand nach dem MinStG nicht verwirklicht. Zwar träten diesfalls die Fi

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)