

TE Vwgh Erkenntnis 2014/6/26 2013/16/0044

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.06.2014

Index

32/05 Verbrauchsteuern;

Norm

GasölStBG §2 Abs1;

MinStG 1995 §9 Abs6 Z1 idF 2000/I/142;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, die Hofrätin Mag. Dr. Zehetner und den Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger, über die Beschwerde der T Gesellschaft m.b.H. in G, vertreten durch Dr. Michael Schneditz-Bolfras, Rechtsanwalt in 4810 Gmunden, Marktplatz 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 19. Juni 2012, Zl. ZRV/0092-Z2L/10, betreffend Mineralölsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug Mineralölsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis zum 31. Oktober 2009 gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft m.b.H. (Beschwerdeführerin) in näher angeführter Höhe fest.

Die Beschwerdeführerin betreibe ein Schifffahrtsunternehmen und habe einen historischen Raddampfer, der im Jahr 1871 hergestellt und im Jahr 1872 in Dienst gestellt worden sei, vom Eigentümer, einem Verein, gemietet und setze diesen als Fahrgastschiff zu Linien- und Sonderfahrten auf einem österreichischen See ein.

Der zum Antrieb des Schiffes verwendete Dampf werde seit der im Jahr 1993/1994 erfolgten Umstellung von Kohlebefeuerung auf Heizölbefeuerung in einem Dampfkessel (Flammrohrkessel) unter Verwendung von steuerbegünstigtem Gasöl erhitzt. Die im Gasöl enthaltene mechanisch nutzbare Energie werde über den Umweg von unter Druck stehendem Dampf zum Antrieb der Dampfmaschine verwendet und in weiterer Folge über die mit der Dampfmaschine verbundenen Schaufelräder in kinetische Energie des Schiffes umgewandelt. Die dabei anfallende Wärme werde, weil das Dampfschiff vorwiegend in den Sommermonaten betrieben werde, als Restwärme an die Umgebung abgegeben.

Das von der Beschwerdeführerin eingesetzte Gasöl werde verbrannt, wodurch Wärme erzeugt werde. Die mit der Verbrennung des Mineralöls erzeugte thermische Energie werde jedoch nur in vernachlässigbarem Umfang zum Heizen, also zur Erhöhung der Raumtemperatur, verwendet, gleichsam als natürliche Abgabe von Gerätewärme, weil weder eigene Heizkörper vorhanden seien, noch erforderlich seien, denn das Schiff gelange ohnehin nur in der warmen Jahreszeit zum Einsatz. Der Hauptverwendungszweck des Gasöls bestehe daher in der Nutzung als Treibstoff zum Antrieb der Dampfmaschine und der Schaufelräder. Auch bei einem Otto- oder Dieselmotor werde thermische Energie über die Verbrennung des Treibstoffs erzeugt. Dass ein (verschwindend geringer) Teil der natürlichen Abwärme dazu verwendet werde, die Räume des Schiffes zu erwärmen, führe nicht dazu, dass dadurch bereits von einer bestimmungsgemäßen Verwendung auszugehen sei. Der weitaus überwiegende Anteil des Gasöls diene dem Antrieb des Schiffes und werde daher als Schiffbetriebsstoff eingesetzt.

Die Beschwerdeführerin habe im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass das Heizöl zur Erzeugung von Wasserdampf, also zum Verheizen, verwendet werde. Mit dem Treibstoff werde kein Motor betrieben, sondern der Antrieb des Schiffes sei eine Folge dieser Wärmeerzeugung. Das Heizöl werde in einen Behälter gefüllt, der nicht mit dem Motor in Verbindung stehe, sodass das Heizöl für den Raddampfer ausschließlich zum Verheizen - und nicht etwa wie bei einem Dieselmotor - für den Antrieb verbraucht werde.

Die Funktionsweise der Dampfmaschine des in Rede stehenden Raddampfers werde - so die belangte Behörde weiter - wie folgt beschrieben:

"Ursprünglich als Zwillingsmaschine mit 2,5 bar betrieben, ab 1907 nach Kesseltausch und 8,7 bar Umbau zur Verbundmaschine (wie noch heute, jedoch jetzt 9,5 bar), d.h. ein Hochdruckzylinder DM 400 mm backbord und ein Niederdruckzylinder DM 647 mm steuerbord, mittig die Vakuumpumpe, rechts und links davon die Exzentersteuerung der Zylinderschieber. Der Dampf des Kessels (Anheizzeit ca. 2 Stunden mit Warmfahren) wird im Dampfdom entnommen und über Hauptschieber zum Regler befördert. Dessen Öffnung bestimmt die Geschwindigkeit der Maschine. Über den Hochdruckzylinder verliert der Dampf nach erster Arbeit seinen Druck um ca. 60 % und wird beim Ausblasen in den Niederdruckzylinder geleitet, wo er noch einmal arbeitet. Die Ableitung erfolgt in den Kondensator, wo mit Seewasser, welches die Vakuumpumpe liefert, eine Kondensierung mit starker Volumenminderung des Restdampfes erfolgt und in den See zurückgeleitet wird. Die Füllungs-Steuerung geschieht mit kurbelwellengetriebenen Exzentern, die verstellbar (Null-, Vor- und Rückwärtslauf bestimmend) lose, aber mit Mitnehmern selbsteinrastend, eingehängt sind. Die Füllung bei Langsamläufem (36 U/min) beträgt ca. 45 %, die Leistung 135 PS."

Der Antrieb des Schiffes erfolge durch das Befeuern des Dampfkessels mit Heizöl. Zu diesem Zweck werde das eingesetzte Gasöl zum Heizen (des Wassers im Dampfkessel) verwendet. Der mit Hilfe des Heizöls erzeugte Dampf setze die Regler und Zylinder in der Dampfmaschine und die damit verbundenen Schaufelräder in Bewegung. Es werde daher das Gasöl zum Antrieb des Schiffes verwendet. Dadurch dass die einzelnen Komponenten (Gasölbehälter, Befeuerung, Dampfkessel, Dampfmaschine, Schaufelräder) miteinander in Verbindung stünden, komme es zu der vom Gesetzgeber als nicht zulässig erachteten Verbindung von Gasölbehälter und Motor und damit zu einer verbotswidrigen Verwendung.

Das in Rede stehende Gasöl sei daher zu einem anderen Zweck als zum Verheizen verwendet worden, weshalb der Unterschiedsbetrag zwischen der nicht ermäßigten und der ermäßigten Mineralölsteuer zu entrichten sei.

Mit Beschluss vom 21. Februar 2013, B 1045/12-8, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der vor ihm gegen den angefochtenen Bescheid erhobenen Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten. In dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 15. April 2013 erachtet sich die Beschwerdeführerin im Recht auf Nichtfestsetzung eines Unterschiedsbetrags an Mineralölsteuer in Höhe von 17.746,38 EUR gemäß § 10 Abs. 1 des Mineralölsteuergesetzes verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall sind gemäß § 28 Abs. 5 BFGG iVm § 8 VwGbk-ÜG die Bestimmungen des B-VG und des VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.

§ 3 Abs. 1 Z 4 des Mineralölsteuergesetzes 1995 (MinStG) sieht verschiedene - vom Gehalt an biogenen Stoffen, vom Schwefelgehalt und vom Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abhängige - Steuersätze für Gasöle der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, vor. In § 3 Abs. 1 Z 5 MinStG sind demgegenüber wesentlich geringere Steuersätze für gekennzeichnetes Gasöl bestimmt.

Gemäß § 9 Abs. 1 MinStG ist Gasöl der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, das zu einem im § 3 Abs. 1 Z 5 angeführten Steuersatz abgegeben werden soll, besonders zu kennzeichnen (gekennzeichnetes Gasöl).

§ 9 Abs. 6 MinStG in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 lautet:

"(6) Die Verwendung von gekennzeichnetem Gasöl zu einem anderen Zweck als

1.

zum Verheizen,

2.

zum Antrieb von Anlagen der im § 8 bezeichneten Art, auch wenn diese nicht mit den nach § 8 Abs. 2 erforderlichen Messeinrichtungen ausgestattet sind,

ist verboten."

Gemäß § 9 Abs. 8 MinStG darf u.a. nach § 9 Abs. 1 leg. cit. gekennzeichnetes Mineralöl, ausgenommen in den Fällen des Abs. 6, nicht in einen Behälter eingefüllt werden, der mit einem Motor in Verbindung steht. Solches Mineralöl, das sich in einem Behälter befindet, der mit dem Motor eines Fahrzeuges verbunden ist, gilt als verbotswidrig verwendet.

Gemäß § 10 Abs. 1 MinStG hat derjenige, der gekennzeichnetes Gasöl verbotswidrig verwendet, für die verbotswidrig verwendeten oder behandelten Mengen den Unterschiedsbetrag zwischen der nicht ermäßigten und der nach § 3 Abs. 1 Z 5 ermäßigten Mineralölsteuer zu entrichten (Nachversteuerung). Das Zollamt hat durch Bescheid den Unterschiedsbetrag festzusetzen, der binnen einer Woche nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten ist.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob das in Rede stehende Gasöl dadurch, dass mit dem Gasöl die von der belangten Behörde beschriebene Befuerung des Dampfkessels auf dem in Rede stehenden Raddampfer erfolgte, zu einem anderen Zweck als zum Verheizen iSd § 9 Abs. 6 Z 1 MinStG verwendet worden ist.

Das in § 9 Abs. 6 Z 1 MinStG enthaltene Verbot der Verwendung gekennzeichneten Gasöls zu einem anderen Zweck als zum Verheizen ist bereits in der Stammfassung des MinStG, BGBl. Nr. 630/1994, enthalten gewesen.

Die Materialien zur Stammfassung des MinStG (RV 1714 BlgNR, 18. GP) führen zu den §§ 9 bis 11 an:

"Diese Bestimmungen regeln die Kennzeichnung und die Verwendung von Gasöl, das zum Verheizen bestimmt ist. Sie entsprechen jenem des Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetzes, das aufgehoben werden soll."

§ 2 Abs. 1 des Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetzes, BGBl. Nr. 259/1966 lautete:

"§ 2. (1) Die Verwendung von steuerbegünstigtem Gasöl zu einem anderen Zweck als zum Verheizen ist verboten."

Die Materialien zu diesem Gesetz (RV 235 BlgNR, 11. GP) erläutern den Hintergrund und den angestrebten Zweck des Gesetzes, der darin bestehe, den Verbrauch von Gasöl zu Heizzwecken dadurch zu steigern, dass dem Kostennachteil gegenüber dem Heizen mit festen Brennstoffen durch eine mit der Steuerbegünstigung erreichte Verbilligung des Gasöls zum Verheizen begegnet werden solle. Die Materialien führen dazu im Besonderen aus:

"Die Steuerbegünstigung ist nicht auf Gasöl beschränkt, das zur Raumheizung verwendet wird; sie erstreckt sich auf alles Gasöl, das Heizzwecken dient, also zum Beispiel auch auf Gasöl zum Betrieb solcher Backöfen oder Brennöfen, die für Ölfeuerung eingerichtet sind."

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage über das Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetz zeigen, dass der Gesetzgeber die von der belangten Behörde in den Vordergrund gestellte Erhöhung der Raumtemperatur als begriffsnotwendigen Inhalt des "Verheizens" nicht im Auge hatte, sondern vielmehr mit der Steuerbegünstigung eine Steigerung des Gasölverbrauchs bezweckte, die dadurch erreicht werden sollte, dass feste Brennstoffe durch Gasöl ersetzt werden.

Nun mag es zutreffen, dass auch beim Betrieb eines Dieselmotors Abwärme entsteht, die etwa in der kühlen Jahreszeit zum Beheizen des Fahrgastraumes verwendet werden kann, doch liegt die Verwendung des Gasöls beim Betrieb eines solchen Motors unmittelbar in der Verwendung des Gasöls als Kraftstoff, dessen (Selbst-)Zündung zur Explosion führt und damit zur Umwandlung der im Kraftstoff steckenden Energie auch in Bewegungsenergie im Verbrennungsraum im Motor selbst dient.

Bei der Verwendung der in Rede stehenden Dampfmaschine jedoch wird die Verbrennung des Gasöls wie auch die Verbrennung eines festen Brennstoffes (früher etwa Kohle) zur Erhitzung von Wasser bis zum Entstehen von Wasserdampf verwendet, welcher als Energiespeicher die ihm innewohnende Energie - zeitlich verzögert -

als Antriebsenergie für die Schaufelräder verwenden lässt.

So wie bei den in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetz enthaltenen Beispielen wird die Wärme, die durch Verheizen des Gasöls entsteht, nicht unmittelbar zur Raumheizung sondern zu einem weiteren Zweck (dort das Verbrennen eines anderen Stoffes oder die Temperaturerhöhung eines anderen Stoffes in einem Backofen, hier zur Umwandlung von Wasser in flüssigem Aggregatzustand zu Wasserdampf) verwendet.

Im übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof den Begriff "zum Verheizen" in der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 9 MinStG im Erkenntnis vom 25. Juni 2002, 2000/17/0188, dahin ausgelegt, dass es nicht darauf ankommt, zu welchen Zwecken die durch Verbrennen gewonnene Wärme verwendet wird, und dass ein Mineralöl dann "zum Verheizen" verwendet wird, wenn es verbrannt wird, um Wärme zu gewinnen, und erst die so entstandene Wärme für einen chemischen Vorgang (dort: Entwässern von Gips bei der Erzeugung von Stuckgips) eingesetzt wird.

Dass die hier in Rede stehende Verwendung des Gasöls im Ergebnis dem Antrieb der Schaufelräder des betreffenden Schiffes dient, führt die belangte Behörde zur Einreihung des in Rede stehenden Gasöls als "Verwendung als Kraftstoff". § 2 Abs. 1 Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetz und § 9 Abs. 6 MinStG verwenden indes nicht den Begriff "Kraftstoff", sondern verbieten die Verwendung gekennzeichneten Gasöls "zu einem anderen Zweck als zum Verheizen".

Der Verwaltungsgerichtshof gelangt daher in teleologischer Auslegung zum Ergebnis, dass die Verwendung von Gasöl zum Befeuern eines Flammrohrkessels als Ersatz der Befeuerung eines solchen Kessels mit festen Brennstoffen ein "Verheizen" im Sinn des § 2 Abs. 1 des Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetzes und des § 9 Abs. 1 Z 6 MinStG darstellt.

Zur Auslegung des Begriffs "Verbrauch als Heizstoff" in Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle, ABIEG Nr. L 316 vom 31. Oktober 1992, (im Folgenden: Richtlinie 92/81/EWG) hat der EuGH im Urteil vom 29. April 2004 in der Rs. C 240/01 (Kommission gegen Deutschland), Rn 56, ausgesprochen, dass das Ziel der Mineralölsteuer als Verbrauchsteuer für die Auslegung spricht, nach der sich der Begriff "Verbrauch als Heizstoff" in dem genannten Art. 2 der Richtlinie 92/81/EWG auf all die Fälle bezieht, in denen Mineralöle verbrannt werden und die so erzeugte thermische Energie zum Heizen genutzt wird, und zwar unabhängig vom Zweck des Heizens, der auch die Umwandlung oder Vernichtung des Stoffes umfassen kann, auf den diese thermische Energie bei einem chemischen oder industriellen Prozess übertragen wird. Eine einschränkende Definition, wonach ein Ausnutzen des Heizwertes von zur Wärmegewinnung eingesetztem Mineralöl nicht vorläge, wenn der Hauptzweck in der Beseitigung von schädlichen Abgasen durch deren vollständige Verbrennung liege, verstößt demnach gegen die erwähnte Richtlinie (Rn 57 iVm Rn 12 des erwähnten Urteils).

Die Richtlinie 92/81/EWG wurde durch Art. 30 der im Beschwerdefall maßgeblichen Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABIEU Nr. L 283 vom 31. Oktober 2003, (im Folgenden: Richtlinie 2003/96/EG) aufgehoben.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG gelten die in Anhang I Tabelle A der Richtlinie festgelegten Mindeststeuerbeträge für Kraftstoffe.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG gelten die in Anhang I Tabelle C der Richtlinie festgelegten Mindeststeuerbeträge für Heizstoffe.

Art. 15 Abs. 1 Buchstabe f) der Richtlinie 2003/96/EG lautet:

"Art. 15 (1) Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren für

...

f) Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Binnengewässern der Gemeinschaft (einschließlich des Fischfangs), mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt, und an Bord von Schiffen erzeugter elektrischer Strom;

..."

Selbst wenn auf das in Rede stehende Gasöl grundsätzlich der Mindeststeuersatz nach Art. 7 Abs. 1 iVm Anhang I Tabelle A der Richtlinie 2003/96/EG für Kraftstoffe anzuwenden wäre, käme im Beschwerdefall die mit Art. 15 Abs. 1 Buchstabe f der Richtlinie 2003/96/EG den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermächtigung zum Tragen, Steuerermäßigungen für die Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Binnengewässern der Gemeinschaft zu gewähren.

Daher steht das Unionsrecht der oben dargelegten teleologischen Auslegung des Begriffes "zum Verheizen" in § 9 Abs. 6 Z 1 MinStG und in § 2 Abs. 1 des Gasöl-Steuerbegünstigungsgesetzes nicht entgegen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der im Beschwerdefall noch anzuwendenden VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 26. Juni 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2013160044.X00

Im RIS seit

30.07.2014

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at