

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Schrömbges + Partner Partnerschaftsgesellschaft, Ballindamm 13, D-20095 Hamburg, über die Beschwerde vom 2. August 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 1. Juli 2011, betreffend Erstattung gemäß Art. 239 Zollkodex (ZK) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO stattgegeben und die Mineralölsteuer in Höhe von € 10.830,84 gemäß Art. 239 ZK in Verbindung mit Art. 899 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) und § 83 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) erstattet.

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

Entscheidungsgründe

Am 3. August 2006 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) als indirekte Vertreterin der A, mit Anmeldung CRN-Nr. 06AT300300IN0SFZT9 beim Zollamt Eisenstadt, Zollstelle Nickelsdorf, die Überführung von 25.973,25 Liter N-Hexan der Warennummer 2710112590V161 in den zoll- und verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr. Mit der Codierung 4500 000 im Feld 37 der Zollanmeldung und der Anführung eines mit Bescheid vom 26. September 1996 der B, erteilten Mineralöl-Freischeines im Feld 44 (Code 2PEW) der Zollanmeldung wurde die Aussetzung der Mineralölsteuer zur Verbringung in den Verwendungsbetrieb der B, beantragt. Die Abfertigung der gegenständlichen Ware erfolgte antragsgemäß unter Steueraussetzung.

Anlässlich einer am 10. August 2006 vom Zollamt Eisenstadt durchgeführte Nachschau bei der B, wurde festgestellt, dass das verfahrensgegenständliche N-Hexan nicht im Verwendungsbetrieb dieser Firma aufgenommen worden ist und auch nicht für diese Firma, sondern für die C, bestimmt war. Mit Bescheid des Zollamtes Eisenstadt, Zollstelle Nickelsdorf, vom 16. August 2006, Zl. 300000/11261/2006, wurde der A, die ursprünglich nicht erhobene Mineralölsteuer in Höhe von € 10.830,84 gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 und Art. 220 Abs. 1 ZK zur Entrichtung vorgeschrieben. Der Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen. Die Abgaben wurden von der Bf. entrichtet.

In der Folge stellte die Bf. beim Zollamt Innsbruck den Antrag auf Erstattung der Mineralölsteuer und begründete diesen im wesentlichen mit der Weiterlieferung der gegenständlichen Ware an die C, welche im Besitz eines näher bezeichneten Erlaubnisscheines zum steuerfreien Bezug von Mineralöl der gegenständlichen Art nach deutschem Mineralölsteuerrecht ist. Die Lieferung der 17.480 kg N-Hexan an die C erfolgte am 7. August 2006. Von der deutschen Zollverwaltung wurde die Erfassung dieser Lieferung in den steuerlichen Aufzeichnungen der C bestätigt.

Mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck, Zollstelle Kufstein, vom 27. Oktober 2006, Zl. 800000/32267/2006, und Berufungsvorentscheidung von 14. März 2007, Zl. 800000/33446/2006, wurde der Erstattungsantrag als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, ein Erstattungsanspruch hätte nur unter der Voraussetzung bestanden, dass das Mineralöl unter Einhaltung der Bestimmung des § 45 Mineralölsteuergesetz (MinStG) als Ware des steuerrechtlich freien Verkehrs mit Verwendung des vereinfachten Begleitdokumentes (§ 42 MinStG) verbracht worden wäre. Eine steuerfreie Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat im Anschluss an die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr habe das Mineralölsteuergesetz nicht vorgesehen.

Mit Antwortschreiben betreffend die rechtlichen Möglichkeiten auf Erstattung der Mineralölsteuer vom 13. April 2007 teilte das Zollamt Innsbruck der Bf. mit, dass ein auf § 83 ZollR-DG gestützter Antrag gestellt werden könnte.

Einen solchen Erstattungsantrag der Bf. vom 14. April 2007 hat das in der Sache zuständige Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien, Zollstelle Nickelsdorf, mit Bescheid vom 1. Juli 2011, Zl. 320000/70594/002/2007, gemäß Art. 239 ZK iVm Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO und § 83 ZollR-DG abgewiesen und ausgeführt, dass keine ernsthafte Gefährdung der Existenz des Unternehmens der Bf. erkannt werden könne und damit eine persönliche Unbilligkeit auszuschließen sei. Zur sachlichen Unbilligkeit führte das Zollamt aus, dass die rechtlichen Voraussetzungen zum Verkehr unter Steueraussetzung mit anderen Mitgliedstaaten nach Überführung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in den zollrechtlich freien Verkehr erst mit BGBl I 2009/151 geschaffen wurden und daher im Jahr 2006 die Verbringung solcher Waren in einen anderen Mitgliedstaat im unmittelbaren Anschluss an die Zollabfertigung unter Steueraussetzung überhaupt nicht möglich war. Die gegenständliche Steuerschuldentstehung sei daher die vom Gesetzgeber gewollte Auswirkung genereller Normen gewesen.

Die dagegen erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 2. August 2011, in welcher die Bf. insbesondere darauf hinweist, dass Verbrauchsteuern grundsätzlich dort zu erheben seien, wo die Waren in den Wirtschaftskreislauf eingehen und die Erhebung der gegenständlichen Mineralölsteuer in Österreich zu einer Doppelbesteuerung führen würde, wurde mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 23. Jänner 2012, Zl. 320000/71073/004/2011, als unbegründet abgewiesen.

Mit nunmehr als Vorlageantrag zu wertender Eingabe vom 21. Februar 2012 hat die Bf. die Entscheidung über die Berufung (Beschwerde) durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Der gleichzeitig gestellt Antrag auf Entscheidung durch den Senat wurde mit Eingabe vom 22. Februar 2017 zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der gegenständliche Rechtsstreit reduziert sich im Wesentlichen auf die Frage, ob die Erhebung der Mineralölsteuer im Einfuhrmitgliedstaat eine sachliche Unbilligkeit darstellt, wenn die betroffenen Waren im Bestimmungsmitgliedstaat verbrauchsteuerrechtlich erfasst worden sind. Dabei ist eingangs anzumerken, dass die Feststellungen, wonach die verfahrensgegenständliche Ware im Zeitpunkt der Nacherhebung der Mineralölsteuer in Österreich (16. August 2006) bereits Eingang in den sogenannten "Verwendungsverkehr" der C (Übernahme der Ware laut Frachtbrief CMR Nr. 519328 am 7. August 2006) gefunden hat, unstrittig ist. Die Erfassung der Ware in den steuerlichen Aufzeichnungen der genannten Firma wurde mit Schreiben des Hauptzollamtes Karlsruhe vom 4. Jänner 2007 bestätigt.

Wie vom Zollamt Innsbruck in seinen oben genannten Entscheidungen zutreffend festgestellt, hatte das österreichische Mineralölsteuergesetz in der im Jahr 2006 geltenden Fassung keine rechtliche Möglichkeit vorgesehen, in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführte verbrauchsteuerpflichtige Waren im Steueraussetzungsverfahren in einen anderen Mitgliedsstaat zu verbringen. Die dafür notwendigen rechtlichen und verfahrenstechnischen Voraussetzungen wurde erst in der Folge geschaffen. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum war im Anschluss an die Einfuhr aus einem Drittland (§ 39 MinStG) eine Verbringung unter Steueraussetzung nur in ein Steuerlager oder in einen Verwendungsbetrieb im Steuergebiet (§ 30 Abs. 2 MinStG) möglich.

Die Frage der Zuständigkeit zur Erhebung der Mineralölsteuer durch den Mitgliedstaat in dem die Überführung der Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr erfolgte (Österreich) oder durch den Mitgliedstaat in dem sich die Ware befindet bzw. für den sie bestimmt ist (Deutschland), ist unter Berücksichtigung der Richtlinie 92/12EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Systemrichtlinie) in der im Tatzeitraum geltenden Fassung und den dazu ergangenen Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes zu lösen.

Die Erwägungsgründe 5 bis 7 der Systemrichtlinie lauten wie folgt:

„Jede Warenlieferung, jeder Besitz von zur Lieferung bestimmten Waren oder jede Bereitstellung von Waren für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, lässt den Verbrauchsteueranspruch in diesem anderen Mitgliedstaat entstehen.“

Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, sind die Steuern im Mitgliedstaat des Erwerbs zu erheben.

Die Mitgliedstaaten müssen eine Reihe von Kriterien berücksichtigen, damit festgestellt werden kann, ob der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht privaten, sondern kommerziellen Zwecken dient."

Gemäß Art. 6 Abs. 1 der Systemrichtlinie entsteht die Verbrauchsteuer mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

- a) jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;
- b) jede – auch unrechtmäßige – Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;
- c) jede – auch unrechtmäßige – Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.

Nach Abs. 2 leg.cit. richten sich die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der maßgebende Verbrauchssteuersatz nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet oder die Fehlmengen festgestellt werden. Die Verbrauchsteuer wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bestimmungen erhoben und eingezogen, wobei die Mitgliedstaaten auf im Inland hergestellte Waren und auf Waren mit Herkunft aus anderen Mitgliedstaaten dieselben Bestimmungen für die Erhebung und die Einziehung anwenden.

Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden. (Art. 7 Abs. 1 Systemrichtlinie)

Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 übergeführt worden sind, innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert oder zur Lieferung innerhalb eines anderen Mitgliedstaats bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat. (Art. 7 Abs. 2 Systemrichtlinie)

Gemäß Art. 7 Abs. 3 der Systemrichtlinie wird die Verbrauchsteuer je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen

Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

Im Urteil C-175/14 vom 05.03.2015, Rz. 20ff. hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) zur Frage der Bestimmung des zuständigen Mitgliedstaates zur Besteuerung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, welche nach Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaates in einen anderen Mitgliedstaat befördert wurden, wie folgt ausgeführt:

"Zunächst ist festzustellen, dass die Richtlinie 92/12 bezweckt, in bestimmtem Umfang den Besitz, den Verkehr und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu regeln, und zwar insbesondere, um zu gewährleisten, dass der Verbrauchsteueranspruch in allen Mitgliedstaaten unter gleichen Umständen gegeben ist. Diese Harmonisierung ermöglicht es grundsätzlich, Doppelbesteuerungen im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten zu vermeiden (Urteile *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, Rn. 22 und 23, und *Gross*, C-165/13, EU:C:2014:2042, Rn. 17).

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass Art. 7 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 die allgemeine Regel aufstellt, dass eine verbrauchsteuerpflichtige Ware, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist und sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befindet, im letztgenannten Staat besteuert wird. Der Steueranspruch entsteht somit im Bestimmungsmitgliedstaat der Ware und nicht im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr (Urteil *Meiland Azewijn*, C-292/02, EU:C:2004:499, Rn. 35).

Die Auslegung, nach der die Erhebung der Verbrauchsteuern in der Regel in einem einzigen Mitgliedstaat, nämlich dem der Bestimmung und des Verbrauchs der Ware, erfolgt, wird darüber hinaus durch Art. 22 der Richtlinie 92/12 bestätigt, der unter bestimmten Voraussetzungen die Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Verbrauchsteuern vorsieht (Urteil *Scandic Distilleries*, EU:C:2013:347, Rn. 24).

Zwar schließen weder Art. 7 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 noch deren Art. 9 Abs. 1 ausdrücklich aus, Verbrauchsteuern auf Schmuggelwaren in einem Mitgliedstaat zu erheben, durch den die Waren befördert wurden, selbst wenn sie sich nicht mehr im Hoheitsgebiet dieses Staates befinden und im Bestimmungsmitgliedstaat angekommen sind.

Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass, wenn sich vorschriftswidrig in das Hoheitsgebiet der Union eingeführte Waren wie die im Ausgangsfall in Rede stehenden dort zu gewerblichen Zwecken befinden, sich aus Art. 6 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 ergibt, dass die Behörden desjenigen Mitgliedstaats für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig sind, in dem diese Waren entdeckt worden sind (Urteil *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 114, und Beschluss *Febetra*, C-333/11, EU:C:2012:134, Rn. 41).

Demgegenüber bleibt nur unter der Voraussetzung, dass die in Rede stehenden Waren nicht zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, gemäß Art. 6 der Richtlinie 92/12 der Abgangsmitgliedstaat für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig, und zwar auch dann, wenn die vorschriftswidrig verbrachten Waren erst später von den Behörden eines anderen Mitgliedstaats entdeckt worden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, Rn. 115, und Beschluss Febetra, EU:C:2012:134, Rn. 42).

Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die Durchfuhrmitgliedstaaten wie auch der Abgangsmitgliedstaat nicht für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig sind, wenn solche Waren von den Behörden eines anderen Mitgliedstaats entdeckt worden sind, in dessen Hoheitsgebiet sie zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden."

Diese Ausführungen resultieren aus einem Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes zu Zl. 2010/16/0206. Mit dem dazu ergangenen Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof eine Entscheidung des damaligen Unabhängigen Finanzsenates aufgehoben, mit der die Zuständigkeit zur Erhebung der Tabaksteuer durch Österreich als Einfuhrmitgliedstaat für Waren bestätigt wurde, die später zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind. Mit der die Sache abschließenden Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. Juli 2010, Zl. ZRV/0077-Z1W/08, wurde der Rechtsansicht des Europäischen Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen und die Zuständigkeit Österreichs zur Erhebung der Tabaksteuer als Einfuhrmitgliedstaat verneint.

Im gegenständlichen Verfahren ist nach Art. 6 Abs. 1 Buchstaben a und c der Systemrichtlinie jedenfalls davon auszugehen, dass das N-Hexan in Österreich in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wurde und sich ab dem 7. August 2006 zu gewerblichen Zwecken in Deutschland befunden hat. Eine Zuständigkeit des Zollamtes Eisenstadt zur Nacherhebung der Mineralölsteuer mit dem am 16. August 2006 erlassenen Abgabenbescheid kann im Lichte der vorgenannten Ausführungen daher nicht erblickt werden. Tatsächlich ist dieser Abgabenbescheid aber in Rechtskraft erwachsen und sind Fragen, die die Abgabenschuld betreffen, grundsätzlich nicht Gegenstand eines Billigkeitsverfahrens.

Billigkeitsmaßnahmen betreffend allein Verbrauchsteuerschulden sind von den einzelstaatlichen Behörden, ohne Befassung der Kommission, eigenverantwortlich zu entscheiden. Gemäß § 83 ZollR-DG liegt im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangsabgaben - wozu die Verbrauchsteuern zählen - nach den Bestimmungen des Artikels 239 ZK in Verbindung mit Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen

Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Eine solche Unbilligkeit liegt aber nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist.

Allerdings sieht der Verwaltungsgerichtshof, wie im Erkenntnis vom 17. September 1990, Zl. 90/15/0118, dargestellt, eine mögliche sachliche Unbilligkeit im Falle des Eintretens einer vom Gesetz objektiv nicht gewollten Doppelbesteuerung.

Wie oben ausgeführt, bezweckt die Systemrichtlinie eine Harmonisierung des Verbrauchsteueranspruches in den Mitgliedstaaten und damit auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren. Dabei weist die Systemrichtlinie den Verbrauchsteueranspruch eindeutig dem Mitgliedstaat zu, in dem ein Wirtschaftsbeteiligter, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, eine solche verbrauchsteuerpflichtige Ware zu gewerblichen Zwecken in Besitz hält.

Wenn die belangte Behörde den Mineralölsteueranspruch wegen der Nichtaufnahme in den in der Zollanmeldung angeführten österreichischen Verwendungsbetrieb als gewollte Auswirkung der allgemein gültigen Bestimmungen des österreichischen Mineralölsteuergesetzes betrachtet, übersieht sie dabei die entgegenstehenden Bestimmungen der Systemrichtlinie, welche vor allem zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen den gegenständlichen Steueranspruch Deutschland als Bestimmungsmitgliedstaat der verbrauchsteuerpflichtigen Ware zuweist.

In Anbetracht der Umstände, dass Österreich zur Erhebung der Mineralölsteuer hinsichtlich der seit 7. August 2006 zu gewerblichen Zwecken in Deutschland befindlichen und dort mineralölsteuerrechtlich erfassten Waren nicht zuständig gewesen war, die Bf. Beteiligte im Sinne des Art. 899 Abs. 3 ZK-DVO ist und den Verwaltungsakten keine Gründe für eine beabsichtigte vorsätzliche oder grobfahrlässige Verkürzung der Mineralölsteuer zu entnehmen sind, erachtet das Bundesfinanzgericht die Erstattung der Mineralölsteuer auf Grundlage des § 83 ZollR-DG als durchaus geeignete Maßnahme zur Vermeidung einer vom Gesetz offenbar nicht gewollten Doppelbesteuerung.

Es war daher spruchgemäß 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.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen worden sind und sich die Entscheidung auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes stützt, ist eine Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. März 2018