

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Proksch & Fritzsche Frank Fletzberger Rechtsanwälte GmbH, Nibelungengasse 11/4, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 22. Jänner 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Klagenfurt Villach vom 28. Dezember 2015, Zl. 420000/04934/2015, und vom 15. Februar 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Klagenfurt Villach vom 26. Jänner 2016, Zl. 420000/00128/2016, betreffend Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

1.

Die Beschwerde gegen den Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 28. Dezember 2015, Zl. 420000/04934/2015, wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, dass die Mineralölsteuer gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z.3 BAO iVm § 21 Abs.3 und § 22 Abs.1 Z.5 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) für 5200 Liter Mineralöl, welches spätestens am 27. Oktober 2015 von unbekannten Personen ohne Bewilligung gewerblich hergestellt wurde, mit € 2.064,40 festgesetzt wird.

2.

Der Beschwerde gegen den Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 26. Jänner 2016, Zl. 420000/00128/2016, wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Die Mineralölsteuer wird gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z.3 BAO iVm § 21 Abs.3 und § 22 Abs.1 Z.5 MinStG für 5084 Liter Mineralöl, welches spätestens am 20. November 2015 von unbekannten Personen ohne Bewilligung gewerblich hergestellt wurde, mit € 2.018,34 festgesetzt.

3.

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

Entscheidungsgründe

Zu 1.:

Mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 28. Dezember 2015, Zl. 420000/04934/2015, wurde für die beschwerdeführende Partei (Bf.) gemäß §§ 26 Abs.1, 21 Abs.3 und Abs.4 Z.5 MinStG iVm § 201 BAO für im Zeitraum von 19. Oktober 2015 bis 27. Oktober 2015 ohne Bewilligung gewerblich hergestelltes Mineralöl (Gasöl) in der Gesamtmenge von 5200 Liter die Mineralölsteuer in der Höhe von € 2.064,40 festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Untersuchung eines im betriebseigenen Tank gezogenen Musters eine Beimischung von 5 % steuerbegünstigtem Gasöl ergeben hätte. Zum Zeitpunkt der Probenziehung haben sich laut betrieblichen Aufzeichnungen 5200 Liter Mineralöl im Tank befunden.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf. mit Eingabe vom 22. Jänner 2016 in offener Frist Beschwerde erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der betriebseigene Tank 2014 von der Firma A-GmbH komplett entleert und gereinigt worden sei. Seither sei dieser Tank nur mit reinem Dieselmotorkraftstoff der Firma A-GmbH betankt worden. Eine nachträgliche Vermischung des Dieselmotorkraftstoffes habe die Bf. nie vorgenommen, was nur bedeuten könne, dass das Mineralöl bereits vor der Betankung von jemand Dritten hergestellt worden ist. Bei der Bf. handle es somit um keinen Herstellungsbetrieb gemäß § 26 Abs.1 MinStG, das Mineralöl sei von der Bf. auch nicht vorsätzlich iSd § 21 Abs.3 MinStG ohne Bewilligung hergestellt worden, der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 4. Juli 2016, Zl. 420000/60815/2016, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die belangte Behörde den Hersteller des Mineralöls nicht ermitteln konnte und daher die Steuerschuld demjenigen vorzuschreiben war, in dessen Gewahrsame sich das Mineralöl befand.

Mit Eingabe vom 15. Juli 2016 stellte die Bf. gemäß § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Zu 2.:

Mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 26. Jänner 2016, Zl. 420000/00128/2016, wurde für die Bf. gemäß §§ 26 Abs.1, 21 Abs.3 und Abs.4 Z.5 MinStG iVm § 201 BAO am 20. November 2015 ohne Bewilligung gewerblich hergestelltes Mineralöl (Gasöl) in der Gesamtmenge von 6300 Liter die Mineralölsteuer in der Höhe von € 2.501,10 festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Untersuchung eines im betriebseigenen Tank gezogenen Musters eine Beimischung von

5 % steuerbegünstigtem Gasöl ergeben hätte. Zum Zeitpunkt der Probenziehung haben sich laut betrieblichen Aufzeichnungen 6300 Liter Mineralöl im Tank befunden.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf. mit Eingabe vom 15. Februar 2016 in offener Frist Beschwerde erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der betriebseigene Tank 2014 von der Firma A-GmbH komplett entleert und gereinigt worden sei. Seither sei dieser Tank nur mit reinem Dieselkraftstoff der Firma A-GmbH betankt worden. Eine nachträgliche Vermischung des Dieselkraftstoffes habe die Bf. nie vorgenommen, was nur bedeuten könne, dass das Mineralöl bereits vor der Betankung von jemand Dritten hergestellt worden ist. Bei der Bf. handle es somit um keinen Herstellungsbetrieb gemäß § 26 Abs.1 MinStG, das Mineralöl sei von der Bf. auch nicht vorsätzlich iSd § 21 Abs.3 MinStG ohne Bewilligung hergestellt worden, der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben.

Mit Beschwerde vorentscheidung des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 4. Juli 2016, Zl. 420000/60827/2016, wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Mineralölsteuer für 5084 Liter Gasöl mit € 2.018,34 festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die belangte Behörde den Hersteller des Mineralöls nicht ermitteln habe können und daher die Steuerschuld demjenigen vorzuschreiben war, in dessen Gewahrsame sich das Mineralöl befand. Der Beschwerde war jedoch teilweise stattzugeben, da der Anfangsbestand des Tankes bereits mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 28. Dezember 2015, Zl. 420000/04934/2015, versteuert wurde, Mit Eingabe vom 15. Juli 2016 stellte die Bf. gemäß § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Sachverhalt:

Am 27. Oktober 2015 erfolgte vom betriebseigenen Tank der Bf. eine Musterziehung am Standort B.. Die Musterziehung ergab laut dem Untersuchungsbefund (ETOS-Untersuchungsbefund 11111 vom 17. November 2015) der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundesministeriums für Finanzen, 1030 Wien, eine Beimischung von 5 % steuerbegünstigtem Gasöl. Der Tank umfasst einen Nenninhalt von 7000 Liter und war zum Zeitpunkt der Musterziehung mit 5200 Liter befüllt.

Die letzte Betankung vor der Musterziehung erfolgte am 19. Oktober 2015 durch die Firma A-GmbH. Der Tank war vor der Betankung mit 1500 Liter gefüllt und wurde mit 5502 Liter (Dieselkraftstoff laut Rechnung Nr. 22222 vom 23. Oktober 2015) betankt. Nach Angaben der Firma A-GmbH verfügt der verwendete Tanklastzug über drei Kammern, wobei zwei Kammern vor Befüllung des Fahrzeuges mit Diesel vollständig entleert wurden. Der Befüllschlauch war jedoch mit 100 Liter Heizöl befüllt und wurde vom Fahrer nicht entleert. Den Dieseltreibstoff selbst hat die Firma A-GmbH von den Firmen C-GmbH (Anlieferung 12. Oktober 2015), und D-GmbH, (Anlieferung 5. Oktober 2015), bezogen.

Am 20. November 2015 erfolgte eine neuerliche Lieferung von 5084 Liter Mineralöl (Dieselkraftstoff laut Rechnung vom Nr. 33333 vom 26. November 2015). Vor Durchführung des Auftrages wurden laut Tagesbericht und Auftragsblatt 164 Liter Heizöl aus dem Tanklastzug in das Tanklager E. der Firma A-GmbH zurückgepumpt. Den Dieselkraftstoff selbst hat die A-GmbH von den Firmen F-GmbH (Anlieferung 22. und 23. Oktober 2015) bzw. D-GmbH, (Anlieferung 22. Oktober 2015), bezogen.

Nach dieser Anlieferung erfolgte am 20. November 2015 vom betreffenden Tank der Bf. eine weitere Musterziehung. Diese ergab laut dem Untersuchungsbefund (ETOS-Untersuchungsbefund 44444 vom 22. Dezember 2015) der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundesministeriums für Finanzen, 1030 Wien, ebenfalls eine Beimischung von 5 % steuerbegünstigtem Gasöl. Zum Zeitpunkt der Musterziehung war der Tank mit 6300 Liter befüllt.

Beweiswürdigung:

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt der vom Zollamt Klagenfurt Villach vorgelegten Verwaltungsakte. Der festgestellte Sachverhalt ist im Wesentlichen unbestritten.

Rechtliche Würdigung:

Zu 1. und 2.:

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Absatz 2 und muss nach Maßgabe des Absatz 3, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß Abs.2 Z. 3 leg.cit. kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinnngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen vorliegen würden.

Gemäß § 21 Abs.3 MinStG entsteht, wenn Mineralöl ohne Bewilligung gewonnen oder bearbeitet (hergestellt) wird, die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls.

Gemäß Abs.5 leg. cit. entsteht die Steuerschuld in den Fällen des Abs.3 im Zeitpunkt der Herstellung.

Gemäß § 22 Abs.1 Z.5 MinStG sind Steuerschuldner in den Fällen des § 21 Abs.3 der Hersteller, jede an der Herstellung beteiligte Person, sowie jede Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befindet.

Gemäß § 26 Abs.1 zweiter Satz MinStG ist Bearbeiten auch das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit anderen Stoffen, wenn das Gemisch ein Mineralöl ist, es sei denn das Mischen erfolgt in einem Mineralöllager oder bei der Verwendung von steuerfreiem Mineralöl in einem Verwendungsbetrieb.

Die Analyseergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundesministeriums für Finanzen ergab für beide Musterziehungen eine Beimischung von steuerbegünstigtem Gasöl von 5 %. Der Begriff der Herstellung im Sinne des § 21 Abs.3 MinStG entspricht der Terminologie des § 26 MinStG (siehe EB zum Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 105/2014). Demnach entsteht bei der Vermischung von Gasöl mit gekennzeichnetem Gasöl die Steuerschuld im Zeitpunkt der Herstellung.

Steuerschuldner ist gemäß § 22 Abs.5 MinStG primär der Hersteller, aber auch jede an der Herstellung beteiligte Person, sowie jede Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befindet.

Ein Hersteller des Mineralölgemisches konnte vom Zollamt Klagenfurt nicht ermittelt werden. Die Bf. bestreitet wie auch der Lieferant des Gasöls, die Firma A-GmbH, die Vermischung vorgenommen zu haben oder daran beteiligt gewesen zu sein. Seit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, ist Steuerschuldner aber auch jede Person, in deren Gewahrsame sich das hergestellte Mineralöl befindet. Nach den EB ist es dabei ohne Bedeutung, wer ein Gemisch verschiedener Mineralöle hergestellt hat oder an dieser Herstellung beteiligt war.

Zu 1.:

Der Lieferant des Dieselmotorkraftstoffes, die Firma A-GmbH, gibt zu, den Befüllschlauch am 19. Oktober 2015 nicht entleert zu haben, was eine Vermischung mit 100 Liter gekennzeichnetem Gasöl zur Folge hatte. Diese 100 Liter gekennzeichnetes Gasöl würden bei einem Tankinhalt von 7000 Liter lediglich zu einer Beimischung von 1,43 % führen. Da das Analyseergebnis des Musters vom 27. Oktober 2015 eine Beimischung von 5 % gekennzeichnetem Gasöl ergab, musste entweder bereits vor dem 19. Oktober 2015 oder aber zwischen dem 19. und der Musterziehung am 27. Oktober eine weitere Beimischung von Mineralölen erfolgt sein. Das Bundesfinanzgericht kann es daher nicht als erwiesen ansehen, dass die Nichtentleerung des Befüllschlauches ursächlich zur Herstellung eines Gemisches verschiedener Mineralöle war und weiteres gekennzeichnetes Gasöl erst später hinzugemischt wurde, da sich bereits vor der Betankung ein Gemisch im Tanklastzug der Firma A-GmbH oder dem betriebseigenen Tank der Bf. befunden haben könnte. Da nicht festgestellt werden konnte, ob das Gemisch aus gekennzeichnetem Gasöl (Anteil 5 %) und Gasöl (95 %) erst im betriebseigenen Tank der Bf. hergestellt wurde, oder aber von der Firma A-GmbH bereits vermischt angeliefert wurde, oder ob allenfalls bereits die Firma A-GmbH das Mineralöl als Gemisch bezogen hat, kommt als Steuerschuldner nur die Person in Betracht, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl zum Zeitpunkt der Musterziehung befand.

Der Zeitpunkt der Herstellung kann aus vorgenannten Gründen nicht bestimmt werden, liegt aber zwischen Anfang Oktober 2015 und 27. Oktober 2015. Der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung gemäß § 21 Abs.4 MinStG ist daher mit dem spätest möglichen Zeitpunkt der Herstellung des Mineralöls, dem Tag der Musterziehung festzustellen.

Entsteht die Steuerschuld gemäß § 21 Abs.3 MinStG hat gemäß § 23 Abs.6 MinStG der Steuerschuldner die Mineralölmengen binnen einer Woche nach deren Entstehen beim zuständigen Zollamt schriftlich anzumelden, die Steuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist zu entrichten. Da von der Bf. kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde, kann gemäß § 201 Abs.2 Z.3 BAO die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen.

Die Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe nach § 201 BAO erfolgt auf Grund des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Billigkeitsgründe stehen dem nicht entgegen, da der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 erst ermöglicht hat, den Gewahrsamsinhaber verschuldensunabhängig als Steuerschuldner heranzuziehen.

Zu 2.:

Nachdem auch in diesem Fall kein Hersteller oder an der Herstellung Beteiligter ermittelt werden konnte, insbesondere, ob das Gemisch aus gekennzeichnetem Gasöl (Anteil 5 %) und Gasöl (95 %) erst im betriebseigenen Tank der Bf. hergestellt wurde, oder aber von der Firma A-GmbH bereits vermischt angeliefert wurde, oder ob allenfalls bereits die Firma A-GmbH das Mineralöl als Gemisch bezogen hat, verbleibt als Steuerschuldner nur die Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl zum Zeitpunkt der Musterziehung befand, also die Bf. als Gewahrsamsinhaberin. Der Zeitpunkt der Herstellung kann aus vorgenannten Gründen nicht bestimmt werden, liegt aber zwischen Mitte Oktober 2015 und 20. November 2015. Der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung gemäß § 21 Abs.4 MinStG ist daher mit dem spätest möglichen Zeitpunkt der Herstellung des Mineralöls, dem Tag der Musterziehung festzustellen.

Der Beschwerde war jedoch entsprechend der Beschwerdevorentscheidung dahingehend stattzugeben, dass sich im betriebseigenen Tank der Bf. ein bereits als Gemisch von Gasöl und gekennzeichnetem Gasöl versteuerter Anfangsbestand befand. Die Steuerschuld ist daher nur für die am 20. November 2015 gelieferten 5084 Liter Mineralöl entstanden.

Entsteht die Steuerschuld gemäß § 21 Abs.3 MinStG hat gemäß § 23 Abs.6 MinStG der Steuerschuldner die Mineralölmengen binnen einer Woche nach deren Entstehen beim zuständigen Zollamt schriftlich anzumelden, die Steuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist zu entrichten. Da von der Bf. kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde, kann gemäß § 201 Abs.2 Z.3 BAO die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen.

Die Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe nach § 201 BAO erfolgt auf Grund des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben und dem Grundsatz der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Billigkeitsgründe stehen dem nicht entgegen, da der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 erst ermöglicht hat, den Gewahrsamsinhaber verschuldensunabhängig als Steuerschuldner heranzuziehen..

Zu 3.:

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 aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt und sich die Entscheidung auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt, ist eine Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Februar 2019