

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***V***, ***VAdr***, über die Beschwerde vom 1. März 2017 gegen den Bescheid des Zollamtes Graz (nunmehr Zollamt Österreich) vom 1. Februar 2017, Zahl: ***5***, betreffend Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 1. Februar 2017, Zahl ***5***, schrieb das Zollamt der Beschwerdeführerin gemäß § 21 Abs. 3 in Verbindung mit § 21 Abs. 4 Z 5 und § 3 Abs. 1 Z 4 lit. d sublit. bb Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) Mineralölsteuer für 59.065 Liter eines Gemisches bestehend aus Gasöl, nicht gekennzeichnet, ohne biogenen Anteil, und aus Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil, in der Höhe von 25.102,63 Euro vor. In der Begründung wurde (zusammengefasst) ausgeführt, die Beschwerdeführerin betreibe an ihrem Standort in Graz eine firmeneigene Tankstelle. Bei dieser seien am 15. April 2015 drei Proben entnommen worden. Zum Zeitpunkt der Musterziehung hätten sich 59.065 Liter Mineralöl im Tank befunden. Die Untersuchungen der Probe und der Gegenprobe durch die Technische Untersuchungsanstalt hätten eine Beimischung von zirka 10% Vol. Schmieröl und einen Gehalt an biogenen Stoffen von 62 +/- 3 Liter/1.000 Liter ergeben. Von der Technischen Untersuchungsanstalt sei eine Einreihung in die Warennummer 2710 2011 30 des Österreichischen Gebrauchszolltarif vorgeschlagen worden. Die letzte Belieferung der Tankanlage vor der Musterziehung sei am 15. April 2015 (09:09 Uhr) erfolgt; diese Lieferung

habe 31.906 Liter Diesel, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil, umfasst. Diese Lieferung sei mit elektronischem Verwaltungsdokument befördert worden, darin scheine die ***1*** GmbH als registrierter Empfänger auf. Aus dem Lieferschein und aus dem elektronischen Verwaltungsdokument gehe hervor, dass es sich um Diesel B7 (Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 Liter/1.000 Liter) gehandelt habe. Für dieses Produkt betrage die Mineralölsteuer 397 Euro/1.000 Liter. Für ein Erzeugnis mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von 62 +/- 3 Liter/1.000 Liter betrage die Mineralölsteuer 425 Euro/1.000 Liter.

Da bei der letzten Lieferung 31.906 Liter Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil, befördert worden seien, die Technische Untersuchungsanstalt aber einen geringeren Gehalt an biogenen Stoffen festgestellt habe, sei davon auszugehen, dass sich im Lagertank der Beschwerdeführerin vor der Lieferung Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem zu geringen Anteil an biogenen Stoffen befunden habe. Durch die Vermischung von Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil, und Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem zu geringen biogenen Anteil, sei es zu einer Mineralölherstellung gekommen. Die Herstellung von Mineralölen (darunter falle auch das Mischen) dürfe nur im Herstellungsbetrieb erfolgen. Herstellungsbetriebe seien im Steuergebiet gelegene Betriebe, in welchen Mineralöl gewonnen oder bearbeitet (hergestellt) werde. Ein Bearbeiten sei auch das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit andern Stoffen, wenn das Gemisch ein Mineralöl sei, es sei denn, das Mischen erfolge in einem Mineralöllager oder bei der Verwendung von steuerfreiem Mineralöl in einem Verwendungsbetrieb. Wer Mineralöl gewerblich unter Steueraussetzung herstellen wolle, bedürfe einer Bewilligung, über ein solche verfüge die Beschwerdeführerin nicht. Werde Mineralöl ohne Bewilligung gewonnen oder bearbeitet (hergestellt), entstehe die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls im Zeitpunkt der Herstellung.

Über Ersuchen, wie es zur Verunreinigung bzw. Vermischung von Gasöl, nicht gekennzeichnet, ohne biogenem Anteil, mit Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil bzw. mit Schmieröl habe kommen können, habe die Beschwerdeführerin erklärt, die Befüllung der Tankanlage erfolge immer durch diverse Lieferanten, von ihrer Seite seien keinerlei Stoffe zugesetzt oder hinzugefügt worden. Da die Mineralölsteuer für das gegenständliche Gemisch nicht entrichtet worden sei, sei die Mineralölsteuer nachzuerheben. § 22 Abs 1 Z 5 MinStG besage, dass in den Fällen des § 21 Abs. 3 MinStG der Hersteller, jede an der Herstellung beteiligte Person, sowie jede Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befinde, Steuerschuldner seien. Da im Zuge des Ermittlungsverfahrens der Hersteller des Mineralöls nicht feststellbar gewesen sei, werde die Beschwerdeführerin als Steuerschuldner herangezogen, da sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl in ihrem Gewahrsame befunden habe.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 1. März 2017. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch ***V***, brachte Folgendes vor:

„Die Beschwerde wird wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit, Mehrfachbesteuerung für bereits versteuerte Mineralöle (Treibstoffe) ohne Anrechnung bereits entrichteter Mineralölsteuer sowie Festsetzung auf unbegründeter Gesetzesgrundlage erhoben. Die Berechnungsmethodik (Vorschreibung auf den gesamten Tankinhalt) entbehrt einer sachlichen und gesetzlichen Grundlage. Weiters ergab die Gegenprobe (entgegen der beiden Untersuchungsbefunde der TUA) keinerlei angeführten Schmieröl/Motoröl-Anteil. Es bestehen daher berechnete Zweifel an der Probenziehung bzw. an der Auswertung der Untersuchungsergebnisse (Prüfbericht ***2*** beiliegend).

Darüber hinaus liegt bei der durch die Zollbehörde vorgeschriebenen Mineralölsteuer durch Interpretation des Gesetzestextes in der vorliegenden Weise eine Verfassungswidrigkeit insbesondere aufgrund des Verstoßes gegen Artikel 5 Staatsgrundgesetz vor.

Der Berufungswerber betreibt auf seinem Betriebsgelände eine Tankstelle für die Betankung eigener Fahrzeuge (Autobusse im Linien- und Gelegenheitsverkehr). Die Treibstoffe wurden sowohl vor als auch nach der Überprüfung von einem gewerblichen Treibstoffhändler (Firma ...) bezogen. Naturgemäß kommt es bei Wiederbefüllungen zu einer Vermischung von einzelnen Treibstoffen (Chargen). Durch die amtliche Überprüfung der Tankanlage am 15. April 2015 wurden mehrere Proben entnommen, wobei mittels zweier Untersuchungsbefunde kurzgefasst folgendes festgestellt wurde:

Durch eine Vermischung (Befüllung der Tankanlage) von

- nicht gekennzeichnetem Gasöl mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von zumindest 66/1.000 Liter und
- nicht gekennzeichnetem Gasöl mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von offensichtlich unter 66/1.000 Liter,

wurde der erforderliche Grenzwert von 66/1.000 Liter unterschritten. Die Behörde stellte weiter fest, dass die vorgehende Befüllung mit einem Treibstoff „Diesel B7“ vorgenommen worden war. Aus dem Lieferschein (...) und ARC (...) geht hervor, dass es sich dabei um Biodiesel (Bezeichnung für Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l/1.000 l) handelte; dies wurde auch von der Behörde entsprechend festgestellt.

Für diesen Treibstoff war nachweislich und unbestritten die hierfür vorgesehene Mineralölsteuer in Höhe von € 397 je 1.000 l bereits durch den Hersteller abgeführt worden. Aus den vorliegenden Belegen (Lieferscheine, Bestellscheine und Rechnungen) ist ersichtlich, dass auch bei sämtlichen zeitlich vorgelagerten Tankungen für den betreffenden Tank immer Treibstoff der gleichen Nomenklatur bestellt und lt. Lieferschein auch geliefert worden war. Grund für die in der Untersuchung festgestellte Verunreinigung kann also nur eine Falschlieferung sein. Mangels verfügbarer Schnelltests hätte die Beschwerdeführerin eine erfolgte Falschlieferung im täglichen Betriebsablauf auch gar nicht entdecken können; der betriebliche Ablauf lässt eine Wareneingangskontrolle lediglich aufgrund der Lieferscheindaten zu.

In jedem Fall entbehrt die von der Behörde vorgenommene Vorschreibung ohne Anrechnung der zuvor bereits nachweislich entrichteten Mineralölsteuer von € 397 je 1.000 l einer

gesetzlichen Grundlage.

Nach Ansicht der Behörde müsste es somit bei jeder Vermischung von Treibstoffen mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l mit solchen mit einem Gehalt an biogenen Stoffen unter 66 l zu einer nochmaligen Festsetzung der Mineralölsteuer und damit zu einer nicht gerechtfertigten und nicht gesetzlich gedeckten Mehrfachbesteuerung ein und desselben Mineralöls (Treibstoffes) kommen.

Festzuhalten ist, dass im gegenständlichen Fall lediglich Gasöle im Sinne des § 3 Abs 1 Z 4 lit a Mineralölsteuergesetz mit solchen im Sinne der lit b vermischt wurden. Es handelte sich dabei weder um gekennzeichnetes, noch um steuerbefreites Gasöl noch um Agrardiesel; es wurde weder eine Steuerbefreiung gem § 4 Mineralölsteuergesetz noch eine Steuererstattung gem § 5 Mineralölsteuergesetz angewandt.

Für den Fall der vorliegenden Falschlieferung und Verunreinigung sieht das Mineralölsteuergesetz unseres Erachtens keine eindeutige Sanktion vor. Eine analoge Anwendung des § 10 (Nachversteuerung für den Fall der verbotswidrigen Verwendung von gekennzeichnetem Gasöl), der ausdrücklich eine Nachversteuerung lediglich in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen nicht ermäßigter und ermäßigter Mineralölsteuer vorsieht, wäre sachgerecht. Es ist nicht ersichtlich, warum im Fall von gekennzeichnetem Gasöl die Nachversteuerung mit dem Unterschiedsbetrag erfolgen soll, bei nicht gekennzeichnetem Gasöl jedoch eine vollständige Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung erfolgen soll.

Im Bescheid wird lediglich darauf verwiesen, dass keine Bewilligung gemäß § 27 Abs 1 Mineralölsteuergesetz vorgelegen wäre und daher die Beschwerdeführerin als Herstellerin zu behandeln sei und die Steuerschuld im Zeitpunkt der Herstellung entstehe. Gemäß § 26 Abs 3 Z 1 Mineralölsteuergesetz gilt allerdings das Mischen von Mineralölen etc. nicht als Mineralölherstellung, wenn die Mineralölsteuer für die einzelnen steuerpflichtigen Bestandteile entrichtet worden ist und die entrichteten Beträge insgesamt nicht niedriger sind als der Mineralölsteuerbetrag, mit dem das Gemisch zu besteuern wäre. Auch aus dieser Bestimmung wird ersichtlich, dass eine Mehrfachbesteuerung nicht Wille des Gesetzgebers war. Es erscheint daher auch im vorliegenden Fall nicht sachgerecht und gesetzlich nicht gedeckt, durch eine versehentliche Verunreinigung und Vermischung für den Verbraucher von Mineralöl eine Herstellerfunktion zu fingieren, die im nächsten Schritt zu einer Doppelbesteuerung führt, anstatt analog zu § 10 Mineralölsteuergesetz lediglich eine Nachversteuerung des - allenfalls zu schätzenden - Unterschiedsbetrages vorzunehmen.

Die im Bescheid angeführte Begründung für die Vorgangsweise der Behörde ist gesetzlich nicht gedeckt. Eine Festsetzung von Mineralölsteuer in Höhe von EUR 425,- auf den gesamten Tankinhalt, für welchen nachweislich bereits zumindest EUR 397,- je 1000 Liter an Mineralölsteuer abgeführt wurden, ist unrichtig, überschießend, sachlich nicht gerechtfertigt und führt zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Mehrfachbesteuerung.

Wir ersuchen daher, die Vorschreibung an Mineralölsteuer in Höhe von € 25.102,63 ersatzlos aufzuheben bzw. die bereits entrichtete Mineralölsteuer im Sinne des § 5 Mineralölsteuergesetz für den gesamten Lagerstand bzw. Tankinhalt zu erstatten.“

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 30. April 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In den Begründungserwägungen führte die belangte Behörde aus (auszugsweise):

„Die Bf betreibt am Betriebsgelände in (...) eine Tankstelle für die Betankung betriebseigener Fahrzeuge. Die Bf verfügt nicht über eine Bewilligung zur Herstellung von Mineralöl gem. § 27 Abs. 1 MiStG 1995 und ist somit kein Herstellungsbetrieb gem. § 26 MinStG.

Aus den, dem Zollamt Graz durch die Bf ausgehändigten Unterlagen geht hervor, dass die letzte Lieferung an die Tankanlage am 15. April 2015 von 07:43 Uhr bis 09:09 Uhr stattgefunden hat. Gegenständliche Lieferung umfasste 31.906 Liter Diesel, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil, und wurde mit eVD (...) befördert.

Auf diesem eVD scheint die Firma (...) als registrierter Empfänger auf. Transportiert wurde die Ware von der Firma (...).

Aus dem Lieferschein Nr. (...) zu eVD (...) geht hervor, dass es sich um „Diesel B7“ (Bezeichnung für Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l/1.000) handelt. Für gegenständliches Produkt beträgt die Mineralölsteuer gem. § 3 Abs 1 Ziffer 4 lit d sublit aa MinStG 1995 € 397,00/1000 Liter/15°C.

Wie oben angeführt, ergab die Untersuchung allerdings einen Gehalt an biogenen Stoffen von 62 +/- 3 l/1.000 l. Demnach werden die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme des Steuersatzes gem. § 3 Abs 1 Ziffer 4 lit d sublit aa MinStG 1995 nicht erfüllt und die Mineralölsteuer beträgt gem. § 3 Abs 1 Ziffer 4 lit d sublit bb MinStG 1995 € 425,00/1000 Liter/15°C.

*Da bei der letzten Lieferung an die ***Bf1*** 31.906 Liter Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil, befördert wurden, die TUA Wien bei den Untersuchungsergebnissen aber einen geringeren Gehalt an biogenen Stoffen festgestellt hat ist davon auszugehen, dass sich im Lagertank der Firma ***Bf1***, vor gegenständlicher Lieferung Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem zu geringen Anteil an biogenen Stoffen, befunden hat.*

Durch die Vermischung von Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil, und Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem zu geringen biogenen Anteil, kam es zu einer Mineralölherstellung. Die Herstellung von Mineralölen (darunter fällt auch das Mischen) darf nur im Herstellungsbetrieb erfolgen. Herstellungsbetriebe gem. § 26 MinStG 1995 sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, in welchen Mineralöl gewonnen oder bearbeitet (hergestellt) werden. Ein Bearbeiten ist 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.

*Wer Mineralöl gewerblich unter Steueraussetzung herstellen will, bedarf einer Bewilligung gem. § 27 Abs 1 MinStG 1995, über welche die Firma ***Bf1***, (...), nicht verfügt.*

Wird Mineralöl ohne Bewilligung gewonnen oder bearbeitet (hergestellt), entsteht die Steuerschuld mit Herstellung des Mineralöls im Zeitpunkt der Herstellung gem. § 21 Abs 3 und Abs 4 Z 5 MinStG 1995.

(...)

Die Firma ***Bf1***, (...), wurde ersucht, schriftlich Stellung zu nehmen (GZ: ...), wie es zu einer Verunreinigung bzw. Vermischung von „Gasöl, nicht gekennzeichnet, ohne biogenem Anteil“ mit „Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit biogenem Anteil“ bzw. mit „Schmieröl“ kommen konnte. In ihrer Stellungnahme, eingegangen beim Zollamt Graz am 04.12.2015, wurde folgendes erklärt:

„Die Befüllung der Tankanlage erfolgte immer durch diverse Lieferanten, von unserer Seite wurden keinerlei Stoffe zugesetzt oder hinzugefügt.“

In einer weiteren Stellungnahme vom 29.06.2017, eingelangt am 03.07.2017 erklärt die Bf:

"dass trotz gegenteiliger Feststellungen, nämlich das keine Verunreinigung mit

Schmieröl/Motoröl bestand (festgestellt durch die ...), intern durch Hr. (...)

unverständlicherweise die Meinung vertreten wird, dass sich die Befunde decken würde."

Die beiden Befunde decken sich insofern, dass die (...) in ihrer Beurteilung festgestellt hat, dass die untersuchte Probe im Siedeverlauf nicht den Anforderungen für Dieselmotoren entspricht.

Der Siedepunkt der Probe liegt bei 371,2°C und somit 5 - 10% über dem Siedepunkt von Dieselmotoren, die einen Siedepunkt von 360°C aufweisen. Daraus lässt sich ableiten, dass dem Dieselmotoren ein Produkt beigemischt worden sein muss, welches einen höheren Siedeverlauf als Dieselmotoren aufweist.

Das eine Vermischung vorliegt, wird von der TUA aus der Kombination aller Analyseergebnisse abgeleitet. Bei allen Mineralölprodukten liegen normalerweise Mischungen von Kohlenwasserstoffen vor, wobei das Siedeverhalten von den Kettenlängen der Kohlenwasserstoffen abhängt. Da der Siedepunkt der untersuchten Probe um ca. 10% über dem von Dieselmotoren ist, kommen für die Vermischung laut TUA andere Schweröle, die einen Siedebereich von 315°C bis 380°C aufweisen, in betracht. Schweröle werden im Zollltarif in Gasöl, Heizöl und Schmieröle; andere Öle unterteilt. Da auf Grund der Erfahrungen der TUA davon auszugehen war, dass es sich bei dem Vermischungsprodukt um ein Produkt der Tarifposition 2710 1999 andere Schmieröle und andere Öle - zu denen nicht Motoröle (Tarifposition 2710 1981) gehören - handelt, wurde von der TUA im Befund die Bezeichnung "Schmieröl" verwendet.

Beide Gutachten gehen also von einer Beimischung eines Produktes, welches einen höheren Siedepunktes als Dieselmotoren aufweist, in der Höhe von ca. 10 % aus.

Die Einwendung der Bf, dass das MinStG eine durch Falschliefierung verursachte Vermischung keine eindeutige Sanktion vorsieht und eine analoge Anwendung des § 10 MinStG (Nachversteuerung) sachgerecht wäre kann vom Zollamt Graz nicht geteilt werden.

Eine Nachversteuerung gemäß § 10 MinStG hat nur dann zu erfolgen, wenn gekennzeichnetes Gasöl verbotswidrig verwendet oder behandelt wird. Im gegenständlichen Fall handelt es sich jedoch nicht um eine verbotswidrige Verwendung oder Behandlung von gekennzeichnetem Gasöl sondern um eine Herstellung von Mineralöl außerhalb eines Steuerlagers und ist in diesem Fall die Steuerschuld gemäß § 21 Abs. 3 MinStG mit der Herstellung entstanden.

Der Einwand der Bf, dass die Vorgehensweise des Zollamtes Graz gesetzlich nicht gedeckt sei und es durch die Vorschreibung der Mineralölsteuer in der Höhe von € 425,- je 1000 Liter auf

den gesamten Tankinhalt ohne Anrechnung der zuvor nachweislich entrichteten Mineralölsteuer zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Mehrfachbesteuerung kommt geht ins Leere, da genau dies die Intension des Gesetzgebers war.

Mit 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (2. AbgÄG 2014), Kundgemacht am 29.12.2014 im BGBl I 2014/105 wurden unter Anderem die §§ 21 Abs. 3 und 22 Abs 1 Z 5 MinStG neu geregelt. Ziel dieser Änderung (Vorblatt und WFA zum 2. AbgÄG 2014) durch den Gesetzgeber war es, durch die gesetzliche Regelung des Entstehens der Steuerschuld und der Person des Steuerschuldners bei der Gewinnung und Bearbeitung (Herstellung) von Mineralöl außerhalb von Steuerlagern rechtliche Konsequenzen für das Panschen von Mineralöl festzulegen um derartige Täter in Zukunft von ihrem illegalen Handeln abzuhalten.

Da die Mineralölsteuer für gegenständliches Gemisch nicht entrichtet wurde, ist die Mineralölsteuer nachzuerheben.

Der Vorwurf der Bf, dass bei der durch die Zollbehörde vorgeschriebenen Mineralölsteuer durch die Interpretation des Gesetzestextes in der vorliegenden Weise eine Verfassungswidrigkeit insbesondere auf Grund des Verstoßes gegen Art. 5 Staatsgrundgesetz vorliegen würde, kann vom Zollamt Graz nicht nachvollzogen werden. Durch die Vorschreibung einer Mineralölsteuer werde nicht in Eigentumsrechte im Sinne des Art. 5 Staatsgrundgesetz eingegriffen.

§ 22 Abs 1 Zif 5 MinStG 1995 besagt, dass 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, Steuerschuldner ist.

*Da im Zuge des Ermittlungsverfahrens der Hersteller des Mineralöls nicht feststellbar war, wird die Firma ***Bf1***, (...), als Steuerschuldner gemäß § 22 Abs 1 Ziffer 5 iVm § 21 Abs 3 MinStG 1995 herangezogen, da sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl in deren Gewahrsame befunden hat.*

(...)“

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 28. Mai 2018. Neben der Wiederholung der Beschwerdeausführungen brachte die Beschwerdeführerin vor:

„Die Behörde behauptet nunmehr wiederholt, dass sich die Ergebnisse der Untersuchungen decken würden. Nachweislich decken sich die Ergebnisse von der TUA Wien mit jenen der (...) nicht. Eine (wenn nunmehr durch die Behörde vermeinte) Bezeichnung „Schmieröle“ konnte nicht von der (...) festgestellt werden und wurde offenbar auch nicht durch die TUA Wien festgestellt. Hiervon allerdings darauf zu schließen, dass somit eine Vermischung oder Herstellung erfolgt wäre durch einen höheren Siedepunkt ist eine reine Vermutung. Das Ergebnis der Untersuchungsergebnisse der TUA kann schon daher durch die Bezeichnung „Schmieröle“ nicht herangezogen werden, da dieses offenbar unrichtig ist und durch die Gegenprobe widerlegt wurde - wie auch die Behörde von keiner Beimischung von Schmierölen ausgeht. Die Untersuchungsbefunde (beide nunmehr als Beilage und der beklagten Partei auch erst durch mehrmaliges Verlangen erst am 22.6.2017 per Mail übermittelt) werden daher angezweifelt. Die Feststellung bzw. Aussage der Behörde in der Beschwerdevorentscheidung

„Beide Gutachten gehen also von einer Beimischung eines Produktes, welches einen höheren Siedepunkte als Dieselkraftstoff aufweist, in der Höhe von ca 10% aus“ kann nicht nachvollzogen werden. Die Feststellung der (...) ergab, einen Anteil von 5-10% von einem Siedepunkt über 360°C hatte ...Motorölanteile konnten nicht gestellt werden. Warum also die TUA in ihrem. Ob daher überhaupt eine Vermischung stattgefunden hat - kann somit gar nicht mehr festgestellt werden.

Insbesondere wurde gänzlich von der Behörde übersehen, dass eventuell gar keine Vermischung von Kraftstoffen über dem biogenen Anteilen mit einem Kraftstoff unter dem geforderten biogenen Anteil von 66 l/1000l stattgefunden hat. Die Feststellung der Behörde beruht genauso auf Vermutungen wie jene, dass von den Lieferanten für die gesamte Tankbefüllung immer Mineralöl geliefert wurden welche einen Anteil unter 66l/1000l von biogenen Anteilen hatte (und somit zu keiner Nachbelastung führen würde - da keine Vermischung stattgefunden hätte).

Gleichzeitig sei festgehalten, dass die ***Bf1*** immer Treibstoff entsprechen § 3 Abs 1 Z 4 lit a MinStG bestellt hat - ihrerseits es zu keiner Vermischung kam, dies weder kontrolliert werden konnte und letztendlich auch nicht im Interesse der ***Bf1*** sein konnte.

Es sei weiters nochmals darauf hingewiesen, dass es sich um eine Betriebstankstelle für die Betankung von betriebseigenen Bussen handelt und kein Verkauf an Privatpersonen erfolgt. Aus wirtschaftlichen und organisatorischen Abläufen muss und kann der Empfänger (hier die ***Bf1***) nur davon ausgehen, dass die im Lieferschein angeführte Ware den geforderten Kriterien und bestellten Ware entspricht. Es gibt weder einen Schnelltest - ob der biogene Anteil tatsächlich den Vorgaben entspricht - noch ist es im Betriebsleben unvorstellbar den Tankwagen bis zur Befundung durch eine Untersuchungsanstalt „warten“ zu lassen. Die Regelung stellt unserer Ansicht daher sehr wohl eine Unverhältnismäßigkeit, Steuerungerechtigkeit wie auch reine Strafbestimmung für letztlich selbst Geschädigte hier dar.

Insbesondere unverständlich ist die Ungleichbehandlung (Anrechnung bei gekennzeichneten mit ungekennzeichneten, keine Anrechnung bei Unterschreitung eines biogenen Anteils von lediglich 1 Promille). Die Regelung gemäß § 21 Abs 3 und Abs 4 Zif 5

Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) ist unseres Erachtens daher verfassungswidrig. Wenn die Behörde wie auch der Gesetzgeber vermeint, dass ein „Panschen“ von gekennzeichneten (und somit begünstigt besteuerten) Mineralöl mit nicht gekennzeichneten Mineralöl gemäß § 10 Mineralölsteuergesetz 1995 nachversteuert und somit bereits entrichtete Mineralölsteuer angerechnet werden kann - widerspricht dies dem Gleichbehandlungsgrundsatz und jeglicher Steuergerechtigkeit. Gekennzeichnetes Mineralöl ist leicht zu erkennen, ein Vermischen auch einfach und sichtbar. Ob der biogene Anteil (hier mit lediglich EINEM Liter von 1000 Liter) darunterliegt kann vom Konsumenten (hier die ***Bf1***) weder festgestellt werden noch ist eine derartige Strafbesteuerung verständlich.

Es sei nochmals darauf hingewiesen dass durch die ***Bf1*** kein - wie von der Behörde bezeichnetes - „Panschen“ stattgefunden hat.

Der Behörde wurde nicht nur der Lieferscheine/Rechnung der letzten Betankung vorgelegt,

*sondern alle Betankungen auch davor. Diese blieben gänzlich in ihrer Entscheidung unberücksichtigt. Es werden daher dem Vorlageantrag nochmals alle vorergehenden Betankungen inkl Rechnung und Lieferschein beigelegt (Lieferung vom 1.4.2015, vom 8.4.2015, vom 15.4.2015). Ob und wann eine Vermischung überhaupt stattgefunden hat, kann somit nicht festgestellt werden und beruht seitens der Behörde rein auf Vermutungen. Nachweislich wurde Mineralölsteuer für sämtliche Lieferungen entrichtet - eine nochmalige Festsetzung in gesamter Höhe ohne Anrechnungsmöglichkeit entsprechend § 10 Mineralölsteuergesetz 1995 daher verfassungswidrig sowie sachlich nicht gerechtfertigt. Betreffend des Verstoßes dieser Regelung gegen Artikel 5 Staatsgrundgesetz: Durch diese „Verwaltungspraxis“ würde bei jeder Wiederbetankung (wenn z.B. auch nur mit einem Liter) der Tankanlage eine neuerliche Steuerschuld entstehen? Der Konsument (hier die ***Bf1***) müsste somit einerseits nochmals und unendlich wiederholend Mineralölsteuer (für von ihr nicht verschuldete Vermischung) entrichten - gleichzeitig aber den Treibstoff vernichten, da eine gänzliche Entleerung eines Tanks unmöglich wie auch ökologisch bedenklich wäre. Eine mehrmalige Besteuerung über den eigentlichen ursprünglichen Warenwert käme daher sehr wohl einem Eingriff in die Eigentumsrechte gleich.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Zollamt Österreich am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

Die Beschwerdeführerin betreibt an ihrer Zweigniederlassung in Graz eine Tankstelle für die Betankung ihrer Autobusse, die im Linien- und Gelegenheitsverkehr eingesetzt werden. Die Belieferung und Befüllung der betriebseigenen Tankstelle mit Gasöl (Diesel) wird von Lieferanten, die mit Mineralöl handeln, vorgenommen. Nach den Lieferunterlagen wurden am 1. April 2015 31.030 Liter „DIESEL EN590 add.gem.EEffG“, am 8. April 2015 30.573 Liter „Diesel IG***“ und am 15. April 2015 31.915 Liter „Diesel IG***“ in den Tank der Beschwerdeführerin gefüllt. Bei den am 1., 8. und 15. April 2015 angelieferten Produkten handelt es sich nach den Angaben der Lieferanten um sogenannten Diesel B7.

Nach der am 15. April 2015 vorgenommenen Befüllung wurden von der belangten Behörde im Rahmen der operativen Zollaufsicht aus dem Tankinhalt drei Proben zu je 0,5 Liter entnommen. Zwei Proben wurden von der Technischen Untersuchungsanstalt untersucht. Nach den (diesbezüglich übereinstimmenden) Untersuchungsbefunden (Nr. ***3***/2015 und Nr. ***4***/2015) zeigten die Analyseergebnisse eine Beimischung von ca. 10% Vol. Schmieröl, und wies das Erzeugnis einen Gehalt an biogenen Stoffen von 62 +/- 3 auf.

Der Nenninhalt des Tanks ist 80.000 Liter. Bei der Anlieferung von Gasöl werden von der Beschwerdeführerin keine Warenuntersuchungen vorgenommen; sie geht davon aus, dass das jeweils angelieferte Produkt den geforderten und bestellten Kriterien entspricht. Ebenso wenig

werden von der Beschwerdeführerin dem jeweils angelieferten und in ihren Tank gefüllten Produkt Stoffe zugesetzt oder hinzugefügt. Auch der Lieferant, der am 8. und 15. April 2015 Mineralöl angeliefert und in den Tank der Beschwerdeführerin gepumpt hat, hat nach seinen Angaben keine Beimischung vorgenommen, noch den festgestellten Gehalt an biogenen Stoffen zu verantworten. Zum Zeitpunkt der Probenentnahme befanden sich im Tank 59.605 Liter Mineralöl.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Aufgrund der vorgelegten Verwaltungsakten und aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen stand der Sachverhalt fest. Dass von der Beschwerdeführerin und von dem Lieferanten, der am 8. und 15. April 2015 Mineralöl angeliefert hat, keine Beimischungen oder sonstige zu einer Veränderung des Produkts führenden Handlungen vorgenommen haben, ergab sich aus den glaubhaften Erklärungen der Beschwerdeführerin und des Lieferanten. Stütze findet dies durch die Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung, wonach im Zuge des Ermittlungsverfahrens der Hersteller des Mineralöls nicht feststellbar gewesen sei. Dass bei den genannten drei Lieferungen sogenannter Diesel B7 angeliefert worden ist, stand aufgrund der Lieferunterlagen und der Auskunft eines Lieferanten fest.

Die Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes in der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung lauten (auszugsweise):

§ 1 Abs. 1 MinStG: Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, unterliegen einer Verbrauchsteuer (Mineralölsteuer).

§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. d MinStG: Die Mineralölsteuer beträgt für 1.000 l Gasöle der Unterposition 2720 1941 bis 2710 1949 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl,

aa) mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l und einem Schwefelgehalt vom höchstens 10 mg/kg 397 Euro,

bb) ansonsten 425 Euro.

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

§ 21 Abs 4 Z 5 MinStG: Die Steuerschuld entsteht in den Fällen des Abs. 3 im Zeitpunkt der Herstellung.

§ 22 Abs. 1 Z 5 MinStG: Steuerschuldner ist oder sind 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.

§ 26 Abs. 1 MinStG: Herstellungsbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, in welchen Mineralöl gewonnen oder bearbeitet (hergestellt) wird. Ein Bearbeiten ist 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.

§ 26 Abs. 3 Z 1 MinStG: Nicht als Mineralölherstellung gilt, sofern ein Betrieb nicht schon aus einem anderen Grund ein Mineralölherstellungsbetrieb ist, das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit Kraftstoffen, Heizstoffen oder anderen Waren, wenn die Mineralölsteuer für die einzelnen steuerpflichtigen Bestandteile entrichtet worden ist und die entrichteten Beträge insgesamt nicht niedriger sind als der Mineralölsteuerbetrag, mit dem das Gemisch zu besteuern wäre oder das Gemisch bei der Abgabe in den Hauptbehälter eines Fahrzeuges hergestellt wird.

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass sich bei der Lieferung vom 15. April 2015 um Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 Liter gehandelt hat. Da bei den Untersuchungen durch die Technische Untersuchungsanstalt aber ein geringerer Anteil an biogenen Stoffen festgestellt worden ist, ging die belangte Behörde davon aus, dass es zu einer Vermischung von Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 Liter, mit Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von weniger als 66 Liter, und somit zu einer Mineralölherstellung gekommen sein muss.

Der belangten Behörde ist beizupflichten, dass nach dem Mineralölsteuergesetz eine Herstellung von Mineralöl vorliegt, wenn Gasöl mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 Liter, für das der Steuersatz 397 Euro für 1.000 Liter beträgt (und für das die Steuer diesem Steuersatz entsprechend entrichtet worden ist), mit Gasöl mit einem geringeren Anteil an biogenen Stoffen vermischt wird, und dabei ein Gasöl mit einem Anteil an biogenen Stoffen von weniger als 66 Liter entsteht, für das der Steuersatz 425 Euro für 1.000 Liter beträgt. Denn nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 26 Abs. 1 MinStG ist das Mischen von Mineralölen miteinander eine Bearbeitung. Nur in den Fällen, in denen für die einzelnen steuerpflichtigen Bestandteile die Mineralölsteuer entrichtet worden ist und die entrichteten Beträge insgesamt nicht niedriger sind als der Mineralsteuerbetrag für das Gemisch, liegt gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 MinStG keine Mineralölherstellung vor. Mit der in § 26 Abs. 3 Z 1 MinStG normierten Ausnahme wurde Art. 21 Abs. 6 Buchstabe c der

Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom Rechnung getragen (ErläutRV 43BlgNR 23. GP 31). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin soll das Mischen von Mineralölen außerhalb eines Steuerlagers zur Entstehung der Steuerschuld für das Gemisch führen, sofern dessen Steuerbelastung höher ist als die gesamte Steuerbelastung der eingesetzten Mischungskomponenten (vgl. ErläutRV 43BlgNR 23. GP 5). Aus der Bestimmung des Art. 21 Abs. 6 Buchstabe c der Richtlinie 2003/96/EG lässt sich auch klar und deutlich ableiten, dass nach dem Unionsgesetzgeber das bloße Mischen von Energieerzeugnissen untereinander als Erzeugung (Herstellung) gilt, denn ansonsten hätte es der Ausnahmeregelung für die Fälle, in denen die Steuerbelastung für das Gemisch der für die eingesetzten Mischungskomponenten entspricht, nicht bedurft.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ging die belangte Behörde nach ihren Feststellungen davon aus, dass die Beschwerdeführerin Diesel B7, der mit einem Steuersatz von 397 Euro für 1.000 Liter versteuert worden ist, zugekauft und solcher in den Lagertank gefüllt worden ist. Das sich am 15. April 2015 zum Zeitpunkt der Probenentnahme im Lagertank befindliche Produkt, bei dem nach den Untersuchungen der Technischen Untersuchungsanstalt der Gehalt an biogenen Stoffen nicht mindestens 66 Liter betrug, ist hingegen mit einem Steuersatz von 425 Euro für 1.000 Liter zu versteuern. Unter Berücksichtigung des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes liegt daher eine Herstellung von Mineralöl im Steuergebiet vor. Es war unstrittig, dass es sich bei der Beschwerdeführerin weder um einen Herstellungsbetrieb noch um ein Mineralöllager gehandelt hat; sie war daher nicht Inhaberin eines Steuerlagers (§ 25 Abs. 2 MinStG).

Gemäß § 26 Abs. 1 MinStG stellt das Mischen von Mineralölen miteinander eine Bearbeitung und somit eine Herstellung von Mineralöl dar, die gemäß § 1 Abs. 1 MinStG der Mineralölsteuer unterliegt. Ein Mischen von Mineralölen außerhalb des Steuerlagers soll – wie bereits festgehalten – zur Entstehung der Steuerschuld für das Gemisch führen (vgl. nochmals ErläutRV 43BlgNR 23. GP 5). Aus den nachfolgenden Erwägungen war nicht zu prüfen, ob im verfahrensgegenständlichen Fall vom Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit, also einer nicht gewollten Lücke auszugehen war und eine analoge Anwendung der Bestimmung des § 10 MinStG (Nachversteuerung) in Betracht kommt.

Denn nach dem Sachverhalt, den die belangte Behörde dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt hat und den das Bundesfinanzgericht als erwiesen erachtet hat, war im verfahrensgegenständlichen Fall der Hersteller des Mineralöls, und somit die Person, die Mineralöl miteinander oder mit anderen Stoffen vermischt haben soll, nicht feststellbar. Daher nahm die belangte Behörde die Beschwerdeführerin als Steuerschuldnerin in Anspruch, weil sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl in ihrem Gewahrsame befunden habe.

Die belangte Behörde stützt sich bei ihrer Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Steuerschuldnerin auf die für den gegenständlichen Fall einschlägige Bestimmung des § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG. Diese Bestimmung wurde mit Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 105/2014, dahingehend erweitert, dass auch jede Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befindet, Steuerschuldner ist; diese Erweiterung ist mit 1. Jänner 2015 in Kraft getreten. Begründet wurde diese Änderung mit einer klareren Definition des Steuerschuldners (ErläutRV 360BlgNR 25. GP 3) und damit, dass es durch die Änderung ohne Bedeutung ist, wer zum Beispiel ein Gemisch verschiedener Mineralöle hergestellt hat oder an dieser Herstellung beteiligt war (ErläutRV 360BlgNR 25. GP 28).

Die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die unter anderem mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom gemäß der Richtlinie 2003/96/EG erhoben werden.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG entsteht der Verbrauchsteueranspruch zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr. Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchstabe c der zuletzt genannten Richtlinie die Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Herstellung, außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung.

Gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 2008/118/EG ist im Zusammenhang mit der Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Art. 7 Abs. 2 Buchstabe c Steuerschuldner eines entstandenen Verbrauchsteueranspruchs jede Person, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren hergestellt hat, und – im Falle der unrechtmäßigen Herstellung – jede andere an der Herstellung dieser Waren beteiligte Person.

Die Richtlinie 2008/118/EG sieht also die Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befindet, nicht als Steuerschuldner vor. Es war daher die Frage zu beantworten, ob die Bestimmung des Art. 8 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 2008/118/EG unmittelbar anzuwenden war.

Die direkte Anwendung von Richtlinienbestimmungen stellt eine Ausnahme von der Regel der Umsetzungsbedürftigkeit in nationales Recht dar. Eine solche ausnahmsweise in Betracht kommende unmittelbare Wirkung setzt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union voraus, dass die Umsetzungsfrist ohne korrekte Umsetzung erfolgt ist, dass die Richtlinie hinsichtlich der anzuwendenden Bestimmung inhaltlich hinreichend genau bestimmt ist, und die Richtlinie muss insoweit unbedingt sein, sie darf also den Mitgliedstaaten in Bezug auf die betreffende Vorschrift keinen Umsetzungsspielraum belassen. Sind die Voraussetzungen für eine unmittelbare Wirkung einer Richtlinienbestimmung gegeben, so sind

diese auch von Amts wegen durch die nationalen Behörden und Gerichte anzuwenden und nicht erst bei Berufung eines Bürgers hierauf (vgl. *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht⁸, Rn. 387 ff).

Der Bestimmung des Art. 8 der Richtlinie 2008/118/EG war bis spätestens 1. April 2010 nachzukommen. Art. 8 Abs. 1 Buchstabe c dieser Richtlinie legt klar und deutlich fest, wer im Falle der Herstellung Steuerschuldner ist und überlässt den Mitgliedstaaten auch keinen Spielraum (argumentum: „*Steuerschuldner [...] ist:*“).

Aus Art. 8 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 2008/118/EG folgt (wie bereits festgehalten), dass jede Person, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren herstellt, und – im Falle der unrechtmäßigen Herstellung – jede andere an der Herstellung dieser Waren beteiligte Person Steuerschuldner ist. Die Erwägungen zu der zuletzt genannten Richtlinie stellen klar, dass für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes die Voraussetzungen für die Erhebung von Verbrauchsteuern auf Waren, die der Richtlinie unterliegen, harmonisiert bleiben müssen (2. Erwägungsgrund). Für ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes ist es erforderlich, dass der Begriff der Verbrauchsteuer und die Voraussetzungen für die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs in allen Mitgliedstaaten gleich sind. Es muss daher auf Gemeinschaftsebene klargestellt werden, zu welchem Zeitpunkt die Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr erfolgt und wer der Verbrauchsteuerschuldner ist (8. Erwägungsgrund).

Aus der einschlägigen Richtlinienbestimmung und aus den genannten Erwägungen ergibt sich somit, dass ein Mitgliedstaat unter anderem in Bezug auf die Personen, die als Steuerschuldner in Betracht kommen, keine anderen oder weiteren Personen als die in der Richtlinie genannten als mögliche Steuerschuldner in seine nationalen Vorschriften aufnehmen darf. Die nationale Bestimmung kann daher nicht solche Personen als Steuerschuldner heranziehen, die nach den Vorschriften der Richtlinie nicht als Steuerschuldner in Betracht kommen (vgl. EuGH 5.4.1979, 148/78). Nach der Richtlinienbestimmung ist eine Person wie die Beschwerdeführerin, die nach den Feststellungen der belangten Behörde das am 15. April 2015 in ihrem Lagertank befindliche Produkt weder hergestellt hat, noch an einer (etwaigen) Herstellung beteiligt war, sondern dieses nur in Gewahrsam hatte, nicht Steuerschuldnerin. Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die Entscheidung stützt sich zwar auf den nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Richtlinienbestimmung und auf die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, jedoch gibt es zu der Frage, ob eine Person, in deren Gewahrsame sich ein ohne Bewilligung hergestelltes Mineralöl befindet ohne dieses hergestellt zu haben oder an der Herstellung beteiligt gewesen zu sein, als Steuerschuldner in Betracht kommt, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Dieser Frage kommt somit grundsätzliche Bedeutung zu, eine Revision ist zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Februar 2021