

## IM NAMEN DER REPUBLIK

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

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 1. Februar 2017, Zahl \*\*\*1\*\*\*, schrieb das Zollamt der Beschwerdeführerin (\*\*\*Bf1alt\*\*\*, nunmehr \*\*\*Bf1\*\*\*) 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 \*\*\*2\*\*\* 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 eine 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 \*\*\*Vtalt\*\*\* (nunmehr \*\*\*Vt\*\*\*), 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 IMU 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\* 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\*, 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\*, (...), 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 **\*\*\*Bf1alt\*\*\***, (...), 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 Dieselmotor ein Produkt beigemischt worden sein muss, welches einen höheren Siedeverlauf als Dieselmotor 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 Dieselmotor 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 Schmieröl; 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 Schmieröl und andere Öle - zu denen nicht Motoröl (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 Dieselmotor 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\*, (...), 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 Dieselmotorkraftstoff 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\* 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\* 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\*) 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\*) weder festgestellt werden noch ist eine derartige Strafbesteuerung verständlich.

*Es sei nochmals darauf hingewiesen dass durch die \*\*\*Bf1alt\*\*\* 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 Mineralösteuergesetz 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 \*\*\*Bf1alt\*\*\*) 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.“*

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Februar 2021 wurde der Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben, weil die Beschwerdeführerin nicht Steuerschuldnerin sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 5. September 2024 das zuletzt genannte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben.

## **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.

Mit der am 10. Mai 2022 im Firmenbuch vorgenommenen Eintragung wurde die Firma der \*\*\*Bf1alt\*\*\* auf \*\*\*Bf1\*\*\* geändert.

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) wurde von Lieferanten, die mit Mineralöl handeln, vorgenommen. Am 1. April 2015 wurden 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 befand sich im Tank der Beschwerdeführerin Gasöl mit einer Beimischung von Schmieröl, das einen dem Gasöl ähnlichen Siedeverlauf aufweist. Das im Tank befindliche Produkt wies einen Gehalt an biogenen Stoffen von  $62 \pm 3$  l/1.000 l auf. Der Nenninhalt des Tanks betrug 80.000 Liter, nach der am 15. April 2015 vorgenommenen Befüllung befanden sich im Tank 59.065 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 Beschwerdevorentscheidung, wonach im Zuge des Ermittlungsverfahrens der Hersteller des Mineralöls nicht feststellbar gewesen sei. Dass bei den genannten drei Lieferungen sogenannter Diesel B7 Gegenstand dieser war, ließ sich aufgrund der Lieferunterlagen und der Auskunft eines Lieferanten feststellen.

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. Eine erste Probe und in weiterer Folge eine Gegenprobe wurden von der Technischen Untersuchungsanstalt untersucht. Nach den (diesbezüglich übereinstimmenden) Untersuchungsbefunden (Nr. 1063/2015 und Nr. 2164/2015) zeigten die Analyseergebnisse eine Beimischung von ca. 10% Vol. Schmieröl und einen Gehalt an biogenen Stoffen von  $62 \pm 3$ . Auch die über Veranlassung der Beschwerdeführerin von einem externen Institut vorgenommene Untersuchung der dritten Probe führte zu dem Ergebnis, dass im untersuchten Produkt Teile enthalten waren, die nicht dem für Gasöl bestimmten Siedebereich entsprechen; somit stellte auch das externe Institut fest, dass sich am 15. April 2015 im Tank der Beschwerdeführerin ein gemischtes Produkt befunden hat. Dass sich ein vermischtes Produkt im Tank befunden hat, wird auch von der Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen in der Beschwerdeschrift bestätigt, wenn sie ausführt, es seien lediglich Gasöle vermischt worden.

Bei den Anlieferungen des Gasöls wurden von der Beschwerdeführerin keine Warenuntersuchungen vorgenommen; sie ging davon aus, dass die Produkte den geforderten

und bestellten Kriterien entsprechen. Ebenso wenig wurden 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 keine Beimischung vorgenommen, noch den festgestellten Gehalt an biogenen Stoffen zu verantworten. Es konnte somit nur festgestellt werden, dass sich im Tank ein vermischtes Produkt befand, es ließ sich jedoch nicht mehr feststellen, wie es zu der Vermischung gekommen ist und wer die Vermischung vorgenommen hat. Die Menge des im Tank befindlichen Produkts stand aufgrund der am 15. April 2015 mit der Beschwerdeführerin aufgenommenen Niederschrift 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 2710 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.

§ 3 Abs. 1 Z 9 MinStG: Andere als die in Z 1 bis 8 angeführten Mineralöle, einschließlich der Mineralöle, auf die gemäß § 2 Abs. 8 die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden sind, unterliegen demselben Steuersatz wie jene Mineralöle, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen.

§ 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. 1 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.

Nach den vorliegenden Unterlagen hat es 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 sich nach dieser Lieferung im Tank der Beschwerdeführerin ein Gasöl mit einem geringeren Anteil an biogenen Stoffen (und mit anderen Anteilen) befunden hat, ist es zu einer Vermischung von Gasöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 Liter, mit Mineralöl, nicht gekennzeichnet, mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von weniger als 66 Liter, gekommen.

Das sich am 15. April 2015 befundene Gasöl ist in die Unterposition 2710 2011 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen.

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 gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 9 MinStG 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 gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 9 MinStG 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 eine Mineralölherstellung nicht 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.

Nach den von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen handelte es sich bei dem vor der Probenentnahme zuletzt angelieferten und in den Tank gefüllten Produkt um sogenannten Diesel B7 (Gasöl mit einem biogenen Anteil von mindestens 66 l), der mit einem Steuersatz von 397 Euro für 1.000 Liter zu versteuern war. 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. Es 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). Die hierfür einschlägigen Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes sind klar und eindeutig und daher nicht ergänzungsbedürftig.

Vom Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit, also einer nicht gewollten Lücke, war daher nicht auszugehen. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurden verschiedene Mineralöle miteinander vermischt und dadurch ein neues Mineralöl hergestellt. Eine (lediglich) verbotswidrige Verwendung eines Gasöls (wie in den Fällen der Nachversteuerung im Sinne des § 10 MinStG) lag somit nicht vor, der vorliegende Sachverhalt ist nicht mit jenen in den §§ 10 und 24 MinStG geregelten vergleichbar. Dass auf diese unterschiedlichen Sachverhalte – verbotswidrige Verwendung von Mineralöl auf der einen Seite, unrechtmäßige Herstellung von Mineralöl auf der anderen Seite – dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen würden, ist nicht erkennbar (VwGH 24.10.2024, Ra 2022/16/0038). Eine analoge Anwendung der Bestimmung des § 10 MinStG (Nachversteuerung) kam daher im verfahrensgegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war der Hersteller des Mineralöls, und somit die Person, die Mineralöl miteinander oder mit anderen Stoffen vermischt hat, nicht feststellbar, ebenso wenig eine Person, die an der Herstellung beteiligt war.

Zu der im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Februar 2021 vertretenen Ansicht, die Beschwerdeführerin, die das Mineralöl in Gewahrsame hatte, komme nicht als Steuerschuldnerin in Betracht, hat der Verwaltungsgerichtshof mit dem genannten Erkenntnis VwGH vom 5. September 2024, Ro 2021/16/0002, ausgeführt:

*„16 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2009 (AbgÄG 2009), BGBl. I Nr. 151/2009, wurde die Richtlinie 2008/118/EG in nationales Recht umgesetzt. § 21 MinStG 1995 diente - wie den Materialien zu entnehmen ist - zur Umsetzung von Art. 7 der Richtlinie 2008/118/EG, § 22 MinStG 1995 zur Umsetzung von Art. 8 der Richtlinie 2008/118/EG (vgl. ErlRV 479 BlgNR 24. GP 3, 18).*

*17 Mit dem AbgÄG 2009 wurde in § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995 neben dem Hersteller auch jede an der Herstellung beteiligte Person als Steuerschuldner erfasst. Mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (2. AbgÄG 2014), BGBl. I Nr. 105/2014, wurde die Steuerschuldnerschaft auch auf jede Person erstreckt, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung des zuständigen Zollamts hergestellte Mineralöl befindet. Damit ist es, so die Materialien, ohne Bedeutung, wer z.B. ein Gemisch verschiedener Mineralöle hergestellt hat oder an dieser Herstellung beteiligt war (ErlRV 360 BlgNR 25. GP 28).*

*18 Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis die Ansicht vertreten, dass eine Vorschreibung der Mineralölsteuer an die Mitbeteiligte nicht in Betracht komme, weil die Richtlinie 2008/118/EG die Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befinde, nicht als Steuerschuldner vorsehe.*

*19 Dabei lässt das Bundesfinanzgericht - wie in der Revision zutreffend vorgebracht wird - unberücksichtigt, dass Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b) der Richtlinie 2008/118/EG iVm Art. 7 Abs. 2 Buchstabe b) dieser Richtlinie im Zusammenhang mit dem Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung auch jede Person als Steuerschuldner ansieht, die im Besitz der verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist sowie jede andere am Besitz dieser Waren beteiligte Person. Dass für das verfahrensgegenständliche Gemisch bereits Mineralölsteuer erhoben worden wäre, wurde weder von der Mitbeteiligten behauptet, noch ist dies aus dem Akt ersichtlich.*

*20 Nach der Rechtsprechung des EuGH (10.6.2021, C-279/19, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Rn. 24, 28) kommt es lediglich darauf an, dass sich die Ware im physischen Besitz der Person befindet, wobei es unerheblich ist, ob sie ein Recht oder ein Interesse an den in ihrem Besitz befindlichen Waren hat, noch, ob sie von der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs wusste oder vernünftigerweise wissen hätte müssen.*

*21 Dem nationalen Gesetzgeber war es daher unionsrechtlich nicht verwehrt, in § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995 auch jene Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befindet, als Steuerschuldner zu normieren.“*

Die Beschwerdeführerin, die das verfahrensgegenständliche Produkt am 15. April 2015 in Gewahrsam hatte, war daher gemäß § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG Steuerschuldnerin.

Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind gemäß § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldner. Im verfahrensgegenständlichen Fall stand fest, dass die Beschwerdeführerin (auch) Schuldnerin der Mineralölsteuer war. Die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern liegt im Abgabenrecht im Ermessen der Abgabenbehörde (*Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 6 Rz 6).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (*Ermessensentscheidungen*), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Im Rahmen des Auswahlermessens war zu berücksichtigen, dass nicht festgestellt werden konnte, wer die Vermischung (Herstellung) des Mineralöls vorgenommen hat; ebenso wenig war eine an der Herstellung beteiligte Person festzustellen. Es war daher die Beschwerdeführerin, die das gegenständliche Mineralöl in Gewahrsam hatte, in Anspruch zu nehmen.

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.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auf die im verfahrensgegenständlichen Fall. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. Februar 2025