

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 4. November 2019 gegen die Bescheide des damaligen Zollamtes ***ZA1*** (nunmehr: Zollamt Österreich) vom 22. Oktober 2019, Zlen.: ***1***, ***2*** und ***3***, 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 den angefochtenen Bescheiden vom 22. Oktober 2019 setzte das Zollamt gegenüber der ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) gemäß § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 3 erster Fall Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 21 Abs. 3 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) Mineralölsteuer für die Bearbeitung (Herstellung) von Mineralöl ohne Bewilligung wie folgt fest:

Zeitpunkt der Steuerschuld	Menge (Liter)	Steuersatz	Mineralölsteuer (€)
9.5.2017	2.480	397 €/1.000 Liter bei 15 Grad Celsius	984,56
25.6.2018	6.200	397 €/1.000 Liter bei 15 Grad Celsius	2.461,40
6.2.2019	3.500	397 €/1.000 Liter bei 15 Grad Celsius	1.389,50

In der Begründung wurde (zusammengefasst) angeführt, dass im Zuge amtlicher Aufsichtsmaßnahmen am 9. Mai 2017, am 25. Juni 2018 und am 6. Februar 2019 im Betrieb der Bf. aus einem Lagertank Proben entnommen worden seien. Der Tankinhalt sei als Diesel bezeichnet worden. Die Analysenergebnisse der entnommenen Gasölproben aus dem betriebseigenen Lagertank der Bf. durch die Technische Untersuchungsanstalt hätten jeweils eine Beimischung von 5 % (09.05.2017) bzw. von 2 % (25.06.2018, 06.02.2019) an gekennzeichnetem Gasöl ergeben. Das Erzeugnis habe einen Schwefelgehalt von weniger als 10 mg/kg (EN ISO 20846) und einen Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l/1.000 l und maximal 200 l/1.000 l (DIN EN 14078) aufgewiesen. Von der Technischen Untersuchungsanstalt sei eine Einreihung in die Warennummer 2710 2011 30 des Österreichischen Gebrauchszolltarifs vorgeschlagen worden. Da der Anteil an gekennzeichnetem Gasöl niedriger versteuert worden sei, als das Gemisch zu besteuern sei, liege ein Bearbeiten (Herstellen) von Mineralöl gemäß § 26 Abs. 1 MinStG vor. Es habe kein Zeitpunkt der Herstellung bestimmt werden können, daher sei der Tag der Probenahme als Zeitpunkt der Herstellung festgestellt und die im Tank befindliche Menge des aus verschiedenen Mineralölen bestehenden Gemisches zur Steuerbemessung herangezogen worden.

Dagegen richtet sich die fristgerecht erhobene Beschwerde vom 4. November 2019, in der zur Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgebracht wurde:

2.1 Allen drei Bescheiden liege der Umstand zugrunde, dass im Zuge von Analysenergebnissen festgestellt worden sei, dass im Dieseltank steuerbegünstigtes gekennzeichnetes Gasöl mit 2 % bzw. 5% gefunden worden sei und nicht feststellbar sei, wie es zu dieser Vermischung gekommen sei. Es handle sich jedoch um äußerst geringfügige Beimischungen:

25.06.2018: Tankinhalt 6.200 l	2 %	124 l
09.05.2017: Tankinhalt 2.480	5 %	124 l
06.02.2019: Tankinhalt 3.500 l	2 %	70 l
Summe beigemischter gekennzeichnetes Gasöls:		318 l

2.2 Als Dieselmotorkraftstoff würden Gasöle bezeichnet, die unter den KN-Code 2710 1943 fallen würden (vgl. § 2 Z 5 Kraftstoffverordnung 2012). Der Steuersatz betrage (§ 3 Abs 1 Z 4a MinStG 1995) € 397,00.

Für gekennzeichnetes Gasöl KN-Code 271019 43 zu Heizzwecken (vgl § 9 MinStG 1995) betrage der Steuersatz - abhängig vom Schwefelgehalt - € 98,00 bzw € 128,00 pro 1.000 l (vgl § 3 Abs 1 Z 5 MinStG).

Diese Steuerbeträge seien auch bezahlt und an das Finanzamt abgeführt worden. Diese Zahlung sei gem. § 22 vom jeweiligen Lieferanten der Firma ***L-GmbH*** erfolgt und sei von

der Firma ***L-GmbH*** entsprechend dem jeweiligen Lieferanten bezahlt worden.

[Beweis (sofern dies strittig sein sollte): ***XY***, pA ***L-GmbH***, ***Adr***]

2.3 § 10 MinStG sehe im Falle einer unzulässigen Vermischung (vgl § 10 Abs 3 MinStG) eine Nachversteuerung betreffend den Unterschiedsbetrag vor.

Auch § 24 Abs 2 MinStG spreche nur von einer Nachversteuerung zwischen der entrichteten und der aufgrund der Verwendung zur Anwendung kommenden Mineralölsteuer.

Im vorliegenden Fall habe die Behörde die bereits entrichtete Mineralölsteuer nicht angerechnet, sondern gehe davon aus, durch das Mischen sei eine Bearbeitung von Mineralölen erfolgt (§ 26 MinStG), weshalb für dieses neue Mineralöl der volle Steuersatz ohne Anrechnung zu bezahlen sei.

Diese Auslegung sei aber mit dem Gesetzssystem nicht in Übereinstimmung zu bringen: § 26 MinStG gelte nur für Herstellungsbetriebe, bei denen aber nach § 25 Abs 1 MinStG die Mineralölsteuer ausgesetzt sei. Das Gesetz sehe also selbst beim Mischen beim Hersteller keine doppelte Belastung vor.

Darüber hinaus gelte nach § 26 Abs 3 Z 1 MinStG das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit Kraftstoffen, Heizstoffen oder anderen Waren, wenn die Mineralölsteuer für die einzelnen steuerpflichtigen Bestandteile entrichtet worden seien, nicht als eine Herstellung. Die entrichteten Beträge dürften insgesamt nicht niedriger sein als der Mineralölsteuerbetrag, mit dem das Gemisch zu besteuern wäre oder das Gemisch bei der Abgabe in den Hauptbehälter eines Fahrzeuges hergestellt werde. Auch daraus lasse sich wiederum der generelle Rechtssatz ableiten, dass für das Gemisch insgesamt nur einmal die Mineralölsteuer (in der richtigen Höhe) zu ersetzen und zu bezahlen sei.

Insbesondere § 10 Abs. 3 MinStG, der die Vermischung von gekennzeichneten und nicht gekennzeichneten Gasöl regle, spreche für diese Auslegung: Bei einem versehentlichen Vermischen könne das Zollamt, in dessen Bereich die Vermischung stattgefunden habe, sogar zulassen, dass das Gemisch als gekennzeichnetes Gasöl verwendet werde, wenn die Verbringung in ein Steuerlager wirtschaftlich nicht zumutbar sei und Steuervorteile dadurch ausgeschlossen seien, mit anderen Worten der Unterschiedsbetrag (vgl § 10 Abs 1 MinStG) bezahlt werde.

Tatsächlich seien daher für 318 l gekennzeichnetes Gasöl, welches bereits mit € 98,00 pro 1.000 l versteuert worden sei (!) der Differenzbetrag zu € 397,00 zu bezahlen. Der Differenzbetrag betrage € 299,00 für 1.000 l. Für 318 l sei dies sohin ein Betrag von insgesamt € 95,08.

Bezogen auf die drei Bescheide würden sich sohin bei richtiger Berechnung folgende Nachzahlungen ergeben:

25.06.2018: 124 l á € 299,00/1000 l	€ 37,08 (gerundet)
-------------------------------------	--------------------

09.05.2017: 124 l á € 299,00/1000 l	€ 37,08 (gerundet)
-------------------------------------	--------------------

06.02.2019: 70 l á € 299,00/1000 l

€ 20,93 (gerundet)

Summe

€ 95,09 (Rundungsdifferenz)

Dieser Betrag von € 95,09 werde zur Überweisung gebracht.

Nach Erlassung einer abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 29. Jänner 2020 beantragte die Bf. mit Eingabe vom 11. Februar 2020 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zur Begründung wird im Vorlageantrag im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

In der Beschwerdeentscheidung werde eine Darlegung dahingehend vermisst, welche Rechtsgrundlage für die Nachversteuerung heranzuziehen sei. § 21 Abs 3 MinStG definiere die Steuerschuld, § 22 Abs 1 Z 5 den Steuerschuldner. § 24 MinStG regle aber, dass nur der Unterschiedsbetrag zur Verrechnung komme.

Dem Gesetz sei in keiner Bestimmung zu entnehmen, dass eine Doppelbesteuerung statfinde. Dies sei auch rechtskonform, da das MinStG nur die Einhebung der an sich geschuldeten Steuer regle, aber nicht Strafzwecke verfolge! Dem gesamten Gesetz könne an keiner Stelle entnommen werden, dass eine bereits entrichtete Steuer unberücksichtigt bleibe. Dass aber die geschuldete Steuer für die Kraftstoffe ordnungsgemäß entrichtet worden sei, unterstelle auch die Erstbehörde.

Soweit sich die Behörde auf § 9 Abs 8 MinStG beziehe, sei zunächst festzuhalten, dass nach den Feststellungen der Behörde erster Instanz das Mineralöl in einem normalen Lagertank bei der Probe gefunden worden sei. Es dürfe als gerichtsbekannt vorausgesetzt werden, dass ein derartiger Tank („Tankstelle“) mit keinem Motor in Verbindung stehe. Sohin könne schon denklogisch nicht gegen § 9 Abs 8 MinStG verstoßen worden sein.

Soweit sich die Behörde auf § 9 Abs 9 MinStG beziehe, sei zunächst zu prüfen, ob eine Veränderung, Beeinträchtigung oder Beseitigung der Kennzeichnung stattgefunden habe. Eine Beseitigung der Kennzeichnung habe nicht stattgefunden, da sonst das Ergebnis nicht positiv gewesen wäre. Ebenso wenig habe aber eine Veränderung oder Beeinträchtigung der Kennzeichnung stattgefunden, da kein Zusatzstoff hinzugegeben worden sei und hierzu nicht manipuliert worden sei. Es sei - vereinfacht ausgedrückt - schlichtweg zu einem nicht mehr rekonstruierbaren Vermischen gekommen. Das Vermischen von gekennzeichnetem und nicht gekennzeichnetem Mineralöl stelle aber weder eine Veränderung noch eine Beeinträchtigung der Kennzeichnung dar. Sohin sei auch § 9 Abs 9 MinStG nicht anwendbar.

Selbst in diesen Fällen normiere § 10 MinStG aber nur die Verpflichtung zur „Nachversteuerung des Unterschiedsbetrags“. Selbst wenn sohin - dies als Gedankenexperiment unterstellt - vorsätzlich manipuliert werde, komme es nur zu einer Nachversteuerung des Unterschiedsbetrages. Daraus folge aber zwingend, dass im Fall einer bloß unabsichtlichen Vermischung nicht die Rechtsfolge eine gravierendere sein kann. Dies würde eine unsachliche,

dem Gleichheitsgebot widersprechende Auslegung des Steuergesetzes entsprechen.
Es mögen daher lediglich folgende Nachforderungsbeträge festgesetzt werden:

Untersuchung 25.06.2018	€ 37,08
Untersuchung 09.05.2017	€ 37,08
Untersuchung 06.02.2019	€ 20,93
Gesamtsumme	€ 95,09

Mit Vorlagebericht vom 9. März 2020 legte das Zollamt die Beschwerde samt den Verfahrensakten dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist in den Geschäftsbereichen Güterbeförderung und Erdarbeiten tätig und betreibt am Firmensitz eine Tankstelle für die Betankung ihrer Fahrzeuge und Maschinen. Die Belieferung und Befüllung der betriebseigenen Tankstelle mit Gasöl (Diesel) erfolgte durch die ***L-GmbH*** mit Sitz in ***Ort***.

Am 4. Mai 2017 wurden 5.753 Liter „Effizienzdiesel“, am 25. Juni 2018 4.280 Liter „Effizienzdiesel“ und am 25. Jänner 2019 4.650 Liter „Effizienzdiesel Winter“ in den Tank der Bf. gefüllt. Der Nenninhalt des Tanks betrug 6.000 Liter.

Nach der am 4. Mai 2017 vorgenommenen Befüllung befand sich im Tank im Zeitpunkt der Probenziehung am 9. Mai 2017 Gasöl mit einer Beimischung von 5 % Vol. gekennzeichnetem Gasöl, nach den am 25. Juni 2018 und 25. Jänner 2019 erfolgten Befüllungen befand sich im Tank im Zeitpunkt der Probenziehungen (25. Juni 2018 und 6. Februar 2019) jeweils Gasöl mit einer Beimischung von 2 % Vol. gekennzeichnetem Gasöl.

Das im Tank befindliche Produkt wies einen Schwefelgehalt von weniger als 10 mg/kg (EN ISO 20846) und einen Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l/1.000 l und maximal 200 l/1.000 l (DIN EN 14078) auf.

Im Tank der Bf. befand sich im Zeitpunkt der Probenziehung am 9. Mai 2017 nach der am 4. Mai 2017 erfolgten Befüllung 2.480 Liter Mineralöl.

Im Zeitpunkt der Probenziehung am 25. Juni 2018 befand sich im Tank der Bf., nach der am selben Tag erfolgten Befüllung 6.200 Liter Mineralöl und im Zeitpunkt der Probenziehung am 6. Februar 2019 befand sich im Tank der Bf. nach der am 25. Jänner 2019 erfolgten Befüllung 3.500 Liter Gasöl.

2. Beweiswürdigung

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 (z.B. VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Zollbehörde vorgelegten Akten sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei. Ausgehend von den behördlichen Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Bf. keine solchen begründeten Zweifel darlegte, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

Nach den am 4. Mai 2017, 25. Juni 2018 und 25. Jänner 2019 vorgenommenen Befüllungen wurden von der belangten Behörde im Rahmen der amtlichen Aufsicht am 9. Mai 2017, 25. Juni 2018 und 6. Februar 2019 Proben aus dem Tankinhalt entnommen. Die Analyseergebnisse in den Untersuchungsbefunden der Technischen Untersuchungsanstalt (1706/2017 vom 2. Juni 2017, 1933/2018 vom 12. Juli 2018 und 272/2019 vom 4. März 2019) zeigten eine Beimischung von 2 % Vol. bzw. 5% Vol. steuerbegünstigtem Gasöl. Die Durchführung der Probenentnahmen sowie die Analyseergebnisse wurden von der Bf. nicht in Zweifel gezogen.

Dass sich jeweils ein vermischtes Produkt im Tank befunden hat, wird auch von der Bf. mit ihren Ausführungen in der Beschwerde unter Punkt 2.1 eingeräumt, wenn sie ausführt, dass im Dieseltank steuerbegünstigtes gekennzeichnetes Gasöl mit 2 % bzw. 5% gefunden worden sei und nicht feststellbar sei, wie es zu dieser Vermischung gekommen sei.

Bei den Anlieferungen des Gasöls wurden von der Bf. keine Warenuntersuchungen vorgenommen; sie ging davon aus, dass die Produkte den geforderten und bestellten Kriterien entsprechen. Ebenso wenig wurden von ihr dem jeweils angelieferten und in ihren Tank gefüllten Produkt Stoffe zugesetzt oder hinzugefügt.

Auch der Lieferant, der am 4. Mai 2017, 25. Juni 2018 und 25. Jänner 2019 Mineralöl angeliefert und in den Tank der Bf. gepumpt hat, bestreitet, Beimischungen von gekennzeichnetem Gasöl vorgenommen zu haben. 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 9. Mai 2017, 25. Juni 2018

und 6. Februar 2019 aufgenommenen Niederschriften fest und wird auch von der Bf. nicht bestritten.

3. Rechtslage

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes 1995 (MinStG) lauten (auszugsweise):

„§ 1. (1) 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. (1) Die Mineralölsteuer beträgt:

[...]

4. für 1 000 l Gasöle der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl,

a) mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg, sofern jeweils gleichmäßig verteilt, 397 Euro;

b) ansonsten 425 Euro;

5. für 1 000 l gekennzeichnetes Gasöl (§ 9)

a) mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg, sofern gleichmäßig verteilt, 98 Euro;

b) ansonsten 128 Euro;

[...]“

„§ 9. (1) Gasöl der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, das zu dem im § 3 Abs. 1 Z 5 angeführten Steuersatz abgegeben werden soll, ist besonders zu kennzeichnen (gekennzeichnetes Gasöl). Im Steuergebiet darf die Kennzeichnung nur in einem Steuerlager erfolgen, das über eine Bewilligung nach Abs. 3 verfügt, andernfalls gilt das Gasöl nicht als gekennzeichnet.

[...]

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

1. zum Verheizen,

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

3. die Verwendung als Schiffsbetriebsstoff gemäß § 4 Abs. 1 Z 2,

ist verboten.

[...]

(8) Nach Abs. 1 oder Abs. 10 gekennzeichnetes Mineralöl darf, ausgenommen in den Fällen des Abs. 6, nicht in einen Behälter eingefüllt werden, der mit einem Motor in Verbindung steht.

Solches Mineralöl, das sich in einem Behälter befindet, der mit dem Motor eines Fahrzeuges verbunden ist, gilt als verbotswidrig verwendet.

(9) Jede Veränderung, Beeinträchtigung oder Beseitigung der Kennzeichnung, die außerhalb eines im Abs. 3 bezeichneten Steuerlagers vorgenommen wird, ist verboten.

[...]“

„**§ 10.** (1) Wer gekennzeichnetes Gasöl verbotswidrig verwendet (§ 9 Abs. 6) oder behandelt (§ 9 Abs. 9), hat für die verbotswidrig verwendeten oder behandelten Mengen den Unterschiedsbetrag zwischen der nicht ermäßigten und der nach § 3 Abs. 1 Z 5 ermäßigten Mineralölsteuer zu entrichten (Nachversteuerung). Er hat die verbotswidrige Verwendung oder Behandlung unverzüglich dem Zollamt, in dessen Bereich diese stattgefunden hat oder festgestellt wurde, anzuzeigen und die für die Steuerbemessung maßgeblichen Angaben zu machen. Das Zollamt setzt durch Bescheid den Unterschiedsbetrag fest, der binnen einer Woche nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten ist. In jenen Fällen, in denen zur Nachversteuerung derselben Mineralölmenge mehrere Personen verpflichtet sind, ist der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten.

(2) Wer Mineralöl nach § 9 Abs. 10 verbotswidrig verwendet, hat für die verbotswidrig verwendeten Mengen die Mineralölsteuer zu entrichten. Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten sinngemäß.

(2a) Als Verwender oder Behandler im Sinne der Abs. 1 und 2 gilt auch jede Person oder Personenvereinigung, in deren Namen oder für deren Rechnung das gekennzeichnete Gasöl verbotswidrig verwendet oder behandelt wird, sowie jede Person oder Personenvereinigung, die an der verbotswidrigen Verwendung oder Behandlung des gekennzeichneten Gasöls beteiligt ist.

(3) Ist Gasöl mit nach § 9 Abs. 1 oder Abs. 10 gekennzeichnetem Gasöl versehentlich vermischt worden, kann das Zollamt, in dessen Bereich die Vermischung stattgefunden hat, über Antrag mit Bescheid zulassen, daß das Gemisch als gekennzeichnetes Gasöl verwendet wird, wenn die Verbringung des Gemisches in ein Steuerlager wirtschaftlich nicht zumutbar ist und Steuervorteile dadurch ausgeschlossen sind.“

„**§ 21.** [...]

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

[...]

(4) Die Steuerschuld entsteht

[...]

5. in den Fällen des Abs. 3 im Zeitpunkt der Herstellung;

[...]“

„§ 22. (1) Steuerschuldner ist oder sind
[...]

5. 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;
[...]

„§ 23. [...]

(6) Mineralöl-, Kraftstoff- und Heizstoffmengen, für welche die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 2 bis 4 und Z 6 sowie Abs. 2 und Abs. 3 entstanden ist, hat der Steuerschuldner binnen einer Woche nach deren Entstehen bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet oder in dessen Bereich der Verwender seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat oder in dessen Bereich die Verwendung stattgefunden hat, schriftlich anzumelden. Weiters hat der Steuerschuldner die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Mineralölsteuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist zu entrichten.
[...]

„§ 24. (1) Mineralöl, Kraftstoffe und Heizstoffe, für die die Mineralölsteuer zu einem niedrigeren Steuersatz entrichtet wurde, weil sie für einen bestimmten Zweck vorgesehen waren, dürfen zu keinem Zweck verwendet werden, für welchen die Anwendung eines höheren Steuersatzes vorgesehen ist. Nur in besonders berücksichtigungswürdigen Einzelfällen ist die Verwendung oder Weitergabe zu einem Zweck, für welchen die Anwendung eines höheren Steuersatzes vorgesehen ist, nach vorheriger Anzeige und Entrichtung der Mineralölsteuer bei dem im Abs. 3 bezeichneten Zollamt, zulässig. Die wissentliche Weitergabe zu einem solchen Zweck gilt als Verwendung.

(2) Wer Mineralöl, Kraftstoffe oder Heizstoffe der im Abs. 1 bezeichneten Art verbotswidrig verwendet oder abgibt, hat für die verbotswidrig verwendeten oder abgegebenen Mengen den Unterschiedsbetrag zwischen der entrichteten und der auf Grund der Verwendung zur Anwendung kommenden Mineralölsteuer zu entrichten (Nachversteuerung). Er hat die verbotswidrige Verwendung oder Abgabe unverzüglich dem Zollamt, in dessen Bereich diese stattgefunden hat oder festgestellt wurde, anzuzeigen und die für die Steuerbemessung maßgeblichen Angaben zu machen. Das Zollamt setzt durch Bescheid den Unterschiedsbetrag fest, der binnen einer Woche nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten ist. In jenen Fällen, in denen zur Nachversteuerung derselben Mineralöl-, Kraftstoff- oder Heizstoffmenge mehrere Personen verpflichtet sind, ist der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten.

(3) In jenen Fällen, in denen die Verwendung oder Abgabe vorher dem Zollamt, in dessen Bereich diese stattfinden soll, angezeigt wurde (Abs. 1), ist der Unterschiedsbetrag zwischen der entrichteten und der auf Grund der Verwendung zur Anwendung kommenden Mineralölsteuer innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1, 2 und 5 selbst zu berechnen, schriftlich

anzumelden und zu entrichten (Nachversteuerung). Wird dieses Verfahren nicht eingehalten, gilt Abs. 2 sinngemäß. In jenen Fällen, in denen zur Nachversteuerung derselben Mineralöl-, Kraftstoff- oder Heizstoffmenge mehrere Personen verpflichtet sind, ist der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten.

[...]“

„**§ 26.** (1) 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.

[...]

(3) Nicht als Mineralölherstellung gilt, sofern ein Betrieb nicht schon aus einem anderen Grund ein Mineralölherstellungsbetrieb ist,

1. 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;
2. das Beimischen von Schmierstoffen zu Mineralölen zur Herstellung von Zweitaktergemischen;
3. das Beimischen von Kleinstmengen anderer Stoffe zum Verbessern oder zum Kennzeichnen von Mineralölen;
4. ein Vorgang, bei dem gasförmige Kohlenwasserstoffe in einem nach § 4 Abs. 1 Z 11 befreiten Verfahren gewonnen werden;
5. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 180/2004)
6. die Herstellung von biogenen Stoffen in Anlagen, die der Selbstversorgung landwirtschaftlicher Betriebe dienen und soweit das Mineralöl ausschließlich in landwirtschaftlichen Betrieben im Steuergebiet verwendet wird. Auf derartige Betriebe finden die Bestimmungen der §§ 19 und 20 Anwendung.“

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten (auszugsweise):

„**§ 201.** (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 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 bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,
- [...]“

4. Rechtliche Beurteilung

Die Analyseergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundesministeriums für Finanzen ergaben für die im Beschwerdefall erfolgten Probenziehungen Beimischungen von steuerbegünstigtem Gasöl von 2 % Vol. bzw. 5 % Vol.

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

Der Begriff der Herstellung im Sinne des § 21 Abs. 3 MinStG entspricht der Terminologie des § 26 MinStG (siehe ErlRV 360 BlgNR XXV. GP 28 zum 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014).

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. 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 Mineralölsteuerbetrag für das Gemisch, liegt gemäß § 26 Abs. 3 Z. 1 MinStG eine Mineralölherstellung nicht vor.

In diesem Zusammenhang wird auf die Berechnung der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2020 (Seite 6) verwiesen, welche zeigt, dass die für die Gemischbestandteile entrichteten Beträge insgesamt niedriger sind als der Mineralölsteuerbetrag für das Gemisch. Die in § 26 Abs. 3 Z. 1 MinStG normierten Voraussetzungen treffen daher im Beschwerdefall nicht zu.

Demnach handelt es sich bei der erfolgten Vermischung von Gasöl mit gekennzeichnetem Gasöl um einen Herstellungsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 MinStG, bei dem die Steuerschuld gemäß § 21 Abs. 3 leg.cit. mit der Herstellung entsteht.

Steuerschuldner ist gemäß § 22 Abs.1 Z. 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.

Nach den bereits erwähnten Gesetzesmaterialien zum 2. AbgÄG 2014 soll die Steuerschuld in Fällen, in denen ohne Bewilligung des zuständigen Zollamts Mineralöle hergestellt werden, auch dann entstehen, wenn die Herstellung nicht zu gewerblichen Zwecken erfolgt oder gewerbliche Zwecke nicht eindeutig nachweisbar sind. Steuerschuldner soll auch jede Person sein, in deren Gewahrsame sich das hergestellte Mineralöl befindet; somit ist es ohne Bedeutung, wer z. B. ein Gemisch verschiedener Mineralöle hergestellt hat oder an dieser Herstellung beteiligt war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war es dem nationalen Gesetzgeber 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 (VwGH 5.9.2024, Ro 2021/16/0002).

Im gegenständlichen Fall konnte ein Hersteller der Mineralölgemische vom Zollamt nicht ermittelt werden. Die Bf. wie auch der Lieferant des Gasöls bestreiten, die Vermischung vorgenommen zu haben oder daran beteiligt gewesen zu sein.

Da nicht festgestellt werden konnte, ob das Gemisch aus gekennzeichnetem Gasöl (Anteil 5 % Vol. bzw. 2 % Vol.) und Gasöl (95 % Vol. bzw. 98 % Vol.) erst im betriebseigenen Tank der Bf. hergestellt wurde, oder aber vom Lieferanten bereits vermischt angeliefert wurde, oder ob allenfalls bereits der Lieferant das Mineralöl als Gemisch bezogen hat, kommt als Steuerschuldner nur die Bf. als Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl zum Zeitpunkt der Musterziehung befand, in Betracht.

Der Zeitpunkt der Herstellung konnte aus vorgenannten Gründen nicht bestimmt werden. 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 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 erst ermöglicht hat, den Gewahrsamsinhaber verschuldensunabhängig als Steuerschuldner heranzuziehen.

Die Bf. bringt unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des § 10 bzw. § 24 MinStG zusammengefasst vor, dass für das hergestellte Gemisch die Mineralölsteuer nur unter

Anrechnung der bereits entrichteten Mineralölsteuer festzusetzen wäre. Die Auslegung der belangten Behörde, dass durch das Vermischen von Mineralölen eine Bearbeitung (§ 26 MinStG) erfolgt sei, weshalb für dieses neue Mineralöl der volle Steuersatz ohne Anrechnung zu bezahlen sei, sei mit dem Gesetzssystem nicht in Übereinstimmung zu bringen. Für das Gemisch sei insgesamt nur einmal die Mineralölsteuer (in der richtigen Höhe) zu bezahlen.

Dem Beschwerdevorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die Bestimmungen des § 10 Abs. 1 und 2 MinStG sehen eine Nachversteuerung bei einer verbotswidrigen Verwendung oder Behandlung (hinsichtlich der Kennzeichnung) von gekennzeichnetem Gasöl vor. In § 10 Abs. 3 MinStG ist zudem vorgesehen, dass im Fall einer versehentlichen Vermischung von Gasöl mit gekennzeichnetem Gasöl, das Zollamt mit Bescheid die Verwendung des Gemisches als gekennzeichnetes Gasöl - bei Vorliegen näher geregelter Voraussetzungen - zulassen kann. Nach § 24 Abs. 1 und 2 MinStG ist eine Nachversteuerung für den Fall einer (verbotswidrigen) Verwendung oder Abgabe von Mineralöl, Kraftstoffen oder Heizstoffen, für die die Mineralölsteuer zu einem niedrigeren Steuersatz entrichtet wurde, zu einem Zweck, für welchen die Anwendung eines höheren Steuersatzes vorgesehen ist, vorgesehen.

Im Beschwerdefall wurden 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 genannten Bestimmungen (Nachversteuerung) kommt mangels Vorhandenseins einer gesetzlichen Lücke daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

5. 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.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision ist daher nicht zulässig, da keine Rechtsfragen vorliegen, denen eine grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 25. Juni 2025