

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch MMag. Stefan Zajic, Fallmerayerstraße 10, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 15. Juli 2020 gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg (nun Zollamt Österreich) vom 19. Juni 2020, Zahl: ***600000/000000/12/2019***, 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

Am 18. April 2019 hat das Zollamt bei der ***Bf*** (nachstehend mit „Bf“ bezeichnet), ***Bf-Adr***, eine Gasölkontrolle durchgeführt und dabei Proben von Diesel aus dem do Mineralöltank entnommen. Die Untersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt der Steuer- und Zollkoordination (SZKTUA) in Wien ergab laut ETOS-Untersuchungsbefund ***0000/2019*** vom 22. Mai 2019 eine Beimischung von 3% Vol. steuerbegünstigtem Gasöl (bezogen auf eine Kennzeichnung des getankten Heizöl Extra Leicht von 6 mg/l S.Y. 124).

Vorgeschlagen wurde eine Einreihung in die TARIC-Position 2710 2011 30.

Das Zollamt hat der Bf dieses Analyseergebnis mit Schreiben vom 17. Juni 2019, Zahl: ***600000/000000/1/2019***, zur Kenntnis gebracht.

Mit Bescheid vom 19. Juni 2020, Zahl: ***600000/000000/12/2019***, hat das Zollamt nach Durchführung ergänzender Ermittlungen gegenüber der Bf für 1.900,00 Liter Gasöl Mineralölsteuer in Höhe von EUR 754,30 festgesetzt.

Laut Begründung könne das Vermischen von Diesel und gekennzeichnetem Gasöl seitens des Lieferanten, der ***GmbH***, ausgeschlossen werden.

Wenn Mineralöl ohne Bewilligung gewonnen oder bearbeitet (zB gemischt) wird, entsteht nach § 21 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 2022 (MinStG) die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls. Gemäß § 21 Abs 4 Z 5 entsteht die Steuerschuld in den Fällen des Abs 3 im

Zeitpunkt der Herstellung.

Steuerschuldner ist oder sind nach § 22 Abs 1 Z 5 MinStG 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. Der Steuerschuldner habe Mineralölmengen, für welche die Steuerschuld nach § 21 Abs 3 entstanden ist, schriftlich beim Zollamt anzumelden und die darauf entfallende Mineralölsteuer selbst zu berechnen und fristgerecht zu entrichten.

Da durch die Bf keine Anmeldung erfolgte und kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde, erfolgte die Festsetzung gemäß § 201 BAO von Amts wegen.

Der Steuersatz beträgt nach § 3 Abs 1 Z 4 lit a MinStG EUR 397,00 je 1.000 Liter. Zur Vorschreibung der Steuerschuld, wurde als Menge die im Lagertank befindliche Mineralölmenge von 1.900,00 Liter und als Zeitpunkt für die Steuerschuldentstehung, der Tag der Probenziehung gemäß Niederschrift vom 18. April 2019, GZ: ***600000/000000/2019***, herangezogen.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2020 teilte die Bf mit, der betreffende Tank würde ausschließlich durch die ***GmbH*** befüllt. Es könne ausgeschlossen werden, dass jemand anderes Flüssigkeiten in den Tank gefüllt habe. Es werde daher um Nachsicht ersucht, da die Bf kein Verschulden treffe.

Die als Beschwerde gewertete Eingabe ist mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Juli 2020, Zahl: ***600000/000000/13/2019***, als unbegründet abgewiesen worden.

Wenn – wie im vorliegenden Fall- kein Hersteller ausfindig gemacht werden könne, trete jene Person als Steuerschuldner auf, in deren Gewahrsam sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befinde. Somit treffe die Begründung der eingebrachten Beschwerde nicht zu.

Mit Schreiben vom 2. September 2020 hat die Bf durch ihren damaligen Vertreter beantragt, die Beschwerde vom 15. Juli 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

In der Begründung wird ua erstmals vorgebracht, der bei der Probenentnahme anwesende Mitarbeiter der Bf habe keine Geschäftsführervertretungsbefugnis und keinen Auftrag gehabt, die Geschäftsführer bei einer Probenentnahmen zu vertreten. Es werde auch bestritten, dass der Bf eine Gegenprobe ausgehändigt wurde. Die Bf bestreite ausdrücklich, dass die untersuchte Probe von ihr stamme. In der Niederschrift sei der Ort und der Beginn der Amtshandlung handschriftlich geändert worden, was auf eine Verwechslung hindeute. Der Niederschrift und der angeblich bei der Bf entnommenen Probe komme keine Beweiskraft zu. Auch die Mengenrechnungen des Zollamtes seien nicht nachvollziehbar. Gehe man davon aus, dass 60 Liter Heizöl in den Tank gefüllt wurden, sei auch nur für diese Menge die Steuer vorzuschreiben. Es werde bestritten, dass Firmenmitarbeiter Heizöl in den verschlossenen Tank gefüllt haben. Entweder stamme die untersuchte Probe nicht aus dem Tank der Bf oder es sei eine durch die Bf nicht nachvollziehbare Verunreinigung erfolgt. Das Mineralöl stamme von der ***GmbH*** und sei daher diese als Hersteller und Steuerschuldner anzusehen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Es genügt im Abgabeverfahren von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 07.06.1983, 82/14/0321).

Die Entnahme der Proben aus dem Tank der Bf ist in der Niederschrift „Probenahme an Zapfsäulen“ vom 18. April 2019, Zahl: ***600000/000000/2019***, dokumentiert. Demnach wurden an diesem Tag aus dem in der Niederschrift angeführten Mineralöltank drei Proben zu je 0,5 Liter Flüssigkeit an der Zapfsäule des Tanks mittels vorhandenem Zapfhahn entnommen und in saubere, ungebrauchte, Probehaltnisse gefüllt und mittels Verschluss amtlich gesichert. Eine Probe wurde zur Produktanalyse an die Technische Untersuchungsanstalt Wien geschickt. Auf eine Gegenprobe seitens der Firma/Partei wurde nicht verzichtet. Vor der Probenahme wurde die Probenahmeleitung und die Ventilverbindung mit dem entnommenen Produkt gespült.

Unterfertigt ist die Niederschrift vom Organ des Zollamtes und dem anwesenden Mitarbeiter der Bf, der laut Vorlageantrag die einzige Person ist, die den Tankverschluss öffnen bzw verschließen kann. Der Geschäftsführer des Unternehmens oder eine zu seiner Vertretung befugte Person muss bei einer Probenahme nicht anwesend sein.

Laut Aktenlage wurde eine teilweise ausgefüllte Niederschrift aus Zeitgründen vorab ausgedruckt und vor Ort handschriftlich vervollständigt. Da im Ausdruck Angaben einer früheren Kontrolle bei einem anderen Unternehmen enthalten waren, sind diese Daten (Ort, Firma) laut Auskunft des Kontrollorgans bei Beginn der Kontrolle korrigiert worden.

Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass die oa Niederschrift nicht die Probenahme aus dem Tank der Bf am 18. April 2019 dokumentiert. Nachträgliche Änderungen können ausgeschlossen werden, da der Bf eine Kopie der Niederschrift ausgefolgt worden ist.

Laut dem vorliegenden Protokoll ist die Probenahme nach den geltenden Normen (zB ÖNORM EN ISO 3170) durchgeführt worden. Die entnommenen Auslaufproben aus der Zapfeinrichtung sind als repräsentativ für die abgegebene Ware anzusehen. Die Proben sind in geeignete Behälter gefüllt worden und wurden sofort verschlossen und beschriftet. Dadurch kann ausgeschlossen werden, dass die von der SZKTUA untersuchte Probe nicht aus dem Tank der Bf stammt oder sich der ETOS-Untersuchungsbefund ***0000/2019*** auf eine andere Probe bezieht.

Zum Vorbringen, der Bf sei keine Gegenprobe ausgefolgt worden, ist darauf hinzuweisen, dass eine der drei entnommenen Proben zur Untersuchung durch das Laboratorium bestimmt war und jedenfalls eine weitere Probe für das Zollamt für etwaige Schiedsanalysen zur Verfügung gestanden hat. Diese Probe ist mangels entsprechender Lagermöglichkeiten beim Zollamt

zusammen mit der ersten Probe an die SZKTUA geschickt worden.

Wenn die für die Bf bestimmte Probe nicht mehr auffindbar ist, hätte somit die Möglichkeit bestanden, unmittelbar nach Bekanntgabe des Untersuchungsergebnisses im Juni 2019 die Untersuchung der zweiten Probe zu beantragen. Ein derartiger Antrag ist von der Bf nicht gestellt worden und eine neuerliche Untersuchung daher unterblieben.

Der Lieferant der Bf, die ***GmbH***, hat gegenüber dem Zollamt dargelegt, dass am Tag der letzten Lieferung an die Bf am 17. Mai 2019 nur Diesel geladen war. Die Bf sei der dritte Kunde gewesen und wären zuvor zwei andere Kunden mit Diesel beliefert worden. Auch bei der vorherigen Tour wäre kein Heizöl, sondern nur Diesel geladen gewesen. Durch ihn sei daher keine Beimischung von Heizöl verursacht worden.

Die Bf hat auf den vor Bescheiderlassung zugesandten Vorhalt des Zollamtes vom 11. März 2020, Zahl: ***600000/000000/11/2019***, nicht reagiert und keine Stellungnahme dazu abgegeben.

Laut dem vorliegenden Analyseergebnis befand sich im Tank der Bf, aus dem die Proben entnommen worden sind, Schweröl (Gasöl) im Sinne der zusätzlichen Anmerkungen 2d und 2e zum Kapitel 27 des Österreichischen Gebrauchszolltarifs bzw der Kombinierten Nomenklatur mit einer Beimischung von 3% Vol. steuerbegünstigtem Gasöl (laut ETOS-Untersuchungsbefund ***0000/2019***).

Gemäß § 9 Abs 6 MinStG ist die Verwendung von gekennzeichneten Gasöl zu einem anderen Zweck als zum Verheizen, zum Antrieb von Anlagen der im § 8 bezeichneten Art und zur Verwendung als Schiffsbetriebsstoff gemäß § 4 Abs 1 Z 2 verboten.

Die Steuerschuld für Herstellungsbetriebe ohne Bewilligung gemäß § 21 Abs 3 MinStG entsteht durch das Gewinnen oder Bearbeiten (Herstellen bzw Mischen) mit der Herstellung des Mineralöls.

Steuerschuldner sind gemäß § 22 Abs 1 Z 5 MinStG 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.

Der Hersteller des Gemisches kann im gegenständlichen Fall nicht ermittelt werden. Das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befand sich jedoch nachweislich im Gewahrsame der Bf, weshalb diese unbestritten Steuerschuldner ist.

Da die Bf nicht als Hersteller zur Entrichtung der Steuerschuld herangezogen worden ist, erübrigt es sich auch, auf die näheren Umstände der Herstellung einzugehen.

Das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl ist das im Tank befindliche Gemisch (1.900 Liter).

§ 23 Abs 6 MinStG idmF lautet:

„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.“

Als Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld wurde vom Zollamt der 18. April 2019 (Tag der Probenahme) angenommen. Eine schriftliche Anmeldung durch die Bf ist innerhalb der oa Frist nicht erfolgt.

§ 201 Abs 1 BAO bestimmt:

„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.“

Wenn – wie hier - kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird, kann gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Festsetzung erfolgen.

Die Festsetzung liegt also im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Im angefochtenen Bescheid finden sich dahingehend keinerlei Ausführungen der belangten Behörde, weshalb insoweit ein Begründungsmangel vorliegt.

Verfahrensmängel, die in erster Instanz passieren, sind grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren sanierbar (VwGH 23.5.1996, 94/15/0060). Dazu zählt auch eine mangelnde Begründung der Ermessensübung. Das Bundesfinanzgericht hat die fehlende Begründung daher nachzuholen.

Nach § 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 der Ermessensübung ist primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen (VwGH 26.5.2023, Ra 2022/15/0090).

Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285).

Nachdem im gegenständlichen Fall nicht festgestellt werden kann, wer für die Vermischung von Diesel und gekennzeichnetem Gasöl verantwortlich ist, bleibt als Steuerschuldner nur die Bf, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befunden hat. Aufgrund des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist das gesetzlich vorgesehene Ergebnis herbeizuführen und somit der Rechtsrichtigkeit jedenfalls der Vorrang vor der Billigkeit zu geben.

Zusammenfassend ist aus den angeführten Gründen festzustellen, dass es der Bf nicht gelungen ist, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Der vorliegenden Bescheidbeschwerde bleibt daher der Erfolg versagt.

Zur Zulässigkeit der 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.

Diese Voraussetzungen sind – insbesondere im Hinblick auf die angeführte Rechtsprechung – im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Salzburg, am 12. September 2025