

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch Rechtsanwalt ***V.***, über die Beschwerde vom 25. August 2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 29. Juli 2021, Zl. ***1***, betreffend Mineralölsteuer und Säumniszuschlag 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 29. Juli 2021 setzte das Zollamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß § 201 BAO eine für 26.000 Liter Gasöl entstandene Mineralölsteuerschuld in Höhe von 11.050,00 Euro fest und schrieb ihr gemäß § 217 Abs. 1 BAO einen Säumniszuschlag in der Höhe von 221,00 Euro zur Entrichtung vor. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Bf. das im Bescheid bezeichnete, aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates (Deutschland) stammende Mineralöl, unter Umgehung des in § 41 MinStG festgelegten Verfahrens ohne Entrichtung der entstandenen Mineralölsteuer in das Steuerggebiet verbracht habe.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 25. August 2021, in der zur Begründung im Wesentlichen vorgebracht wird, dass es sich richtigerweise bei der transportierten Ware um Diesel (Gasöl) handle, die Behörde jedoch übersehe, dass diese bloß kurzfristig durch das Bundesgebiet durchgeführt worden sei und keineswegs bestimmungsgemäß nach Österreich eingeführt bzw. verbracht worden sei oder hätte verbracht werden sollen. Der Ausgangspunkt des Transportes sei in Deutschland gewesen, anhand der Aktenlage sei unzweifelhaft ersichtlich, dass der Zielort in Neapel/Italien gewesen sei, um die Ware von dort in weiterer Folge nach Malta zu versenden (Beweis: Frachtunterlagen vom 17./22.03.2021).

Auch nach der Begründung des angefochtenen Bescheids bleibe im Dunkeln, inwiefern hier eine abgabenrechtlich relevante Verbringung ins Bundesgebiet vorliegen solle, wenn der Transport nur einige wenige Stunden zwangsläufig durch Österreich durch zu verlaufen gehabt habe.

Auch der Gesetzestext der von der Behörde zitierten Bestimmung des § 41 Mineralölsteuergesetz biete dafür keine taugliche Grundlage, weder sei die Ware im Inland „zu gewerblichen Zwecken bezogen“ noch „verwendet“ worden, die faktische „Gewahrsame“ sei bloß aus geographischen Gründen (weil der Transport von Deutschland nach Italien eben zwangsläufig über das Territorium der Republik Österreich habe erfolgen müssen) erfolgt. Im Ergebnis könne nach den Umständen des Einzelfalles keineswegs von vorsätzlicher Umgehung des § 41 Mineralölsteuergesetz gesprochen werden, entgegen den Behauptungen der belangten Behörde könne der Bf. somit auch kein rechtlich relevantes Verschulden an der Nichtabführung des gegenständlichen Abgabebetrages angelastet werden. Die belangte Behörde habe den angefochtenen Bescheid sohin mit unrichtiger rechtlicher Beurteilung belastet.

Die Bf. legte zum Beweis des Transportvorganges den Transportauftrag (Transport Order) der „***L.***“ (Deutschland) vom 17. März 2021 und das Exemplar 1 (Exemplar für den Absender) des CMR-Frachtbriefes No. ***2021*** vor.

In einer „Erklärung zur Beschwerde vom 11.10.2021“ vom 2. November 2021 gab der Geschäftsführer der Bf. an, dass die beförderte Ware nicht für den österreichischen Markt bestimmt gewesen sei, Österreich lediglich Transit- aber nicht Bestimmungsland gewesen sei und die österreichische Zollbehörde weder Beweise vorgelegt noch auf Tatsachen hingewiesen habe, dass die Ware in den österreichischen Binnenmarkt hätte verbracht werden sollen. Der Fahrer der Bf. habe von Beginn der Anhaltung an behauptet, dass die Ware nicht nach Österreich geliefert werde und er Österreich mit der Ware wieder habe verlassen sollen. Die Bf. als Beförderer der Waren habe sorgfältig und in gutem Glauben gehandelt, der Auftraggeber habe ihr versichert, dass die Ware nicht der Verbrauchsteuer unterliege. Die Ware sei auch nicht Eigentum der Bf. und es wäre auch nicht im Interesse des Beförderers gelegen, eine Ware, die nicht der von der deutschen Firma vorgelegten Bescheinigung entsprochen hätte, zu befördern.

Das Zollamt wies in der Folge die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 9. Dezember 2021 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2021 beantragte die Bf. unter Verweis auf das Beschwerdevorbringen die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass insbesondere der Rechtsterminus der Gewahrsame „zu gewerblichen Zwecken“ fallbezogen unklar sei und verwertbare höchstgerichtliche Judikatur dazu nicht existiere.

Mit Vorlagebericht vom 7. Jänner 2022 legte das Zollamt die Beschwerde samt den Verfahrensakten dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 23. März 2021 wurde bei der Kontrollstelle *****K.***** an der *****Autobahn***** der aus Deutschland kommende polnische Sattelzug mit dem amtlichen Kennzeichen *****Kennzeichen***** einer Kontrolle unterzogen. Nach den mitgeführten Frachtunterlagen (CMR-Frachtbrief No. *****2021***** vom 22. März 2021) hätten 28 IBC-Container einer Ware mit der Bezeichnung „*********“ des Absenders mit der Bezeichnung „*****L.*****“, die von der in Polen ansässigen Beschwerdeführerin als Frachtführerin in Deutschland übernommen worden ist, für einen bulgarischen Empfänger mit der Bezeichnung „*****T.*****“ zu einem in der Republik Malta gelegenen Auslieferungsort - zu einer „*****N.*****“ - verbracht werden sollen. Im Feld 17 des CMR-Frachtbriefes ist als nachfolgender Frachtführer „*****NT.*****“ angeführt. Die Beförderung ist ohne Verwendung eines Begleitdokuments im Sinne des § 42 MinStG erfolgt. Bei der transportierten Ware handelt es sich um 26 IBC-Container (Intermediate Bulk Container) mit 26.000 Liter Gasöl der Warennummer 2710 1943 90, das der Mineralölsteuer (425,00 € je 1.000 Liter Gasöl) unterliegt.

Der Lenker des Sattelzuges, ein polnischer Staatsangehöriger, gab anlässlich seiner Einvernahme durch die Finanzstrafbehörde am 23. März 2021 an, den Auflieger „im Auftrag seines Chefs“, von einem anderen polnischen LKW-Lenker auf einem Autobahnparkplatz in der Nähe von *****Ort2*****, Deutschland, übernommen zu haben, um ihn an die österreichisch-italienische Grenze nach *****Ort3***** zu fahren und dort auf einem Autobahnparkplatz abzustellen. Der Auflieger hätte dann von einem anderen LKW dort abgeholt werden sollen und er hätte mit der Zugmaschine zurück nach Polen fahren sollen.

Im Zuge der Einvernahme stellte sich heraus, dass es sich beim „Chef“ des Lkw-Lenkers um den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin handelt.

2. Beweiswürdigung

Der angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere aus den nachstehend angeführten Erkenntnissen des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde, sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei.

Aufgrund des unstrittig fehlenden Steueraussetzungsverfahrens liegt eine Verbringung von Mineralöl des freien Verkehrs eines Mitgliedstaates (Deutschland) in das Steuergebiet vor. Unstrittig ist ebenfalls, dass die Beförderung des Mineralöls nicht unter zulässiger Verwendung eines Begleitdokuments nach § 42 MinStG erfolgte.

Es wurden aus sämtlichen 26 IBC-Containern Proben entnommen und in weiterer Folge von der Technischen Untersuchungsanstalt (TUA) der Zollbehörde analysiert. Den Untersuchungsbefunden Nrn. ***xxx/2021*** vom 13. April 2021 zufolge handelt es sich bei der untersuchten Ware um Gasöl (Diesel) der Warennummer 2710 1943 90, das der Mineralölsteuer (425,00 € je 1.000 Liter Gasöl) unterliegt. Gegenteiliges wird auch von der Bf. nicht behauptet.

Hinsichtlich des vom Zollamt ermittelten Sachverhaltes und den Angaben in der Beschwerde besteht auch Übereinstimmung, dass die von der Bf. beförderte Ware durch das Steuergebiet durchgeführt werden sollte.

Mit rechtskräftigen Erkenntnissen vom 19. Juli 2022 erkannte das Zollamt Österreich als Finanzstrafbehörde den Geschäftsführer der Bf. sowie den Lenker des Sattelzuges für schuldig, dadurch vorsätzlich zur Verkürzung von Mineralölsteuer beigetragen zu haben, indem sie als verantwortlicher Geschäftsführer der Bf. bzw. als Lenker der Sattelzugkombination den mittels CMR-Frachtbrief No. ***2021*** vom 22. März 2021 begleiteten Transport von 26.000 Litern in Österreich verbrauchsteuerpflichtigem Gasöl der Zolltarifnummer 2710 1943 90 ohne Einhaltung verbrauchsteuerrechtlicher Verfahrensvorschriften aus Deutschland in das Steuergebiet (Österreich) verbracht haben, wodurch die Verkürzung von Mineralölsteuer in Höhe von EUR 11.050,00 bewirkt wurde. Aufgrund des zu verantwortenden Finanzvergehens nach §§ 11, 33 Abs 1 iVm 38a Abs 1 lit. a FinStrG wurde über sie eine Geldstrafe und im Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in näher bezeichneter Höhe verhängt.

Mit einem weiteren rechtskräftigen Erkenntnis des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde wurde auch über die Bf. nach den Bestimmungen des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes und des Finanzstrafgesetzes wegen der Verkürzung von Mineralölsteuer in Höhe von 11.050,00 Euro eine Verbandsgeldbuße in näher angeführtem Ausmaß verhängt.

In der Begründung des zuletzt angeführten Erkenntnisses heißt es:

„Auf Grund des Ermittlungsergebnisses des Zollamtes Österreich sowie der schriftlichen Angaben der Beschuldigten im Abgabungsverfahren gegenüber der h.o. Finanzstrafbehörde zur Sache sowie dem Verfahrensgang bis zu der mündlichen Verhandlung am 28.04.2022, konnte der Gesamtsachverhalt und der Tatbestand abgeklärt werden, nämlich:

*Im Rahmen der am 23.03.2021 von der Landesverkehrsabteilung der Landespolizeidirektion ***Ort4*** an der Kontrollstelle ***K.***, ***Autobahn***, durchgeführten Verkehrskontrolle des aus Deutschland eingereisten polnischen Sattelzugspannes mit den amtlichen Kennzeichen ***Kennzeichen*** erhob der Landeschemiker des Landes ***Ort4*** den Verdacht, dass es sich bei der auf dem Kühlaufleger in 26 Stück IBC - Containern geladenen Ware entgegen des CMR-Frachtbriefes um Dieselkraftstoff handelt.*

*Laut CMR-Frachtbrief No. ***2021*** ist der Absender der Ware, jedoch 28 Stück IBC-Container mit einem Produkt „***xxx***“, die ***L.***, Deutschland. Empfänger sei die ***T.***, Bulgaria. Der Auslieferungsort des Gutes sei die ***N.*** in Malta. Laut Feld 16 des*

CMR sei der Frachtführer die ***Bf.***, Polen, mit der Sattelzugkombination ***Kennzeichen2***.

Laut Feld 17 des CMR sei der nachfolgende Frachtführer die ***NT.***, Polen mit der Sattelzugskombination ***Kennzeichen***.

In der ersten Vernehmung am 23.03.2021, wurde der betretene Lenker ***U.***, als Verdächtiger eines Finanzvergehens im Beisein einer Dolmetscherin niederschriftlich einvernommen. In dieser Niederschrift gab der Fahrer im Wesentlichen an, den Auflieger von einem polnischen LKW-Lenker auf einem Autobahnparkplatz in der Nähe von ***Ort2*** übernommen zu haben. Dies sei im Auftrag seines Chefs erfolgt. Der Fahrer habe die Ladung nicht kontrolliert, unter anderem auch deshalb, da er keinen Schlüssel dafür gehabt haben soll. Es sei sein Auftrag gewesen den Auflieger an die österreichische-italienische Grenze in ***Ort3*** zu fahren, dort auf einen Autobahnparkplatz abzustellen und wiederum seinen Chef per SMS zu informieren. Der Auflieger hätte dann von einem anderen LKW dort abgeholt werden sollen.

In der mündlichen Verhandlung vom 28.04.2022 gibt ***S.*** an, er sei nur für den Transport der Waren zuständig, jedoch nicht verpflichtet, die Waren zu überprüfen. Seine Firma habe dies immer schon so gehandhabt, dass nicht kontrolliert wird, was die Firmen verschicken. Es handle sich allerdings nicht um reinen Diesel, der transportiert wurde, sondern lediglich um 80% Diesel, dem etwas hinzugefügt worden sei. Zudem seien aktuell auch Gerichtsverfahren mit der Firma aus Deutschland, welche den Versand in Auftrag gegeben habe, anhängig. Auf Nachfrage, um welche Firma es sich dabei handle, gibt ***S.*** an, dass er den Namen nicht wisse, er die erforderlichen Unterlagen, um die Firma auszuforschen bis 31.05.2022 nachreiche. Diese Unterlagen sind jedoch nie beim Zollamt Österreich eingetroffen.

Vom Zollamt Österreich, Zollstelle ***Ort4***, wurden aus sämtlichen IBC-Containern Proben entnommen und wurden diese von der Technischen Untersuchungsanstalt Wien analysiert. Alle Probenentnahmen, Untersuchungsanträge, Befunde sowie Analysen sind aktenkundig. Auf das Parteiengehör nach der Bundesabgabenordnung (BAO) zum Abgabeverfahren und der bevorstehenden Abgabenerhebung für die transportierten 26.000 in Österreich verbrauchsteuerpflichtigen Liter Gasöl, erfolgte seitens sämtlicher im CMR-Frachtbrief angeführten Unternehmen keinerlei Reaktion.

Die Ware wurde sohin aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates (Deutschland) außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens zu gewerblichen Zwecken bezogen, außerhalb des Steuergebietes (Österreich) in Empfang genommen und unter Umgehung des im § 41 Mineralölsteuergesetz (MinStG) festgelegten Verfahrens, ohne Entrichtung der entstandenen Mineralölsteuer in das Steuergebiet (Österreich) verbracht.“

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden

wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Gemäß § 116 Abs. 2 BAO sind Abgabenbehörden an Entscheidungen der Gerichte insoweit gebunden, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Diese Bindung besteht auch für das Bundesfinanzgericht (siehe dazu § 2a BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) besteht eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichts im Falle rechtskräftiger verurteilender Entscheidungen eines Strafgerichts, einer Finanzstrafbehörde oder des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der Tatsachenfeststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt; in diesem Fall erstreckt sich die Bindungswirkung auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl.

VwGH 27.11.2020, Ra 2018/16/0210, VwGH 27.3.2018, Ra 2018/16/0043; Ritz/Koran, BAO⁸ § 116 Rz 14, mwN). Diese Bindungswirkung ist Ausfluss der materiellen Rechtskraft der jeweiligen strafrechtlichen Erledigung (vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214) und geht sowohl von Erledigungen im Rahmen eines gerichtlichen als auch von Erledigungen im Rahmen eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens aus (vgl. Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 116 Rz 73). Die genannte Bindung besteht nur bei Entscheidungen, die den rechtskräftig Verurteilten -nicht aber Dritte - berühren (z.B. VwGH 22.10.2024, Ra 2024/13/0008, mwN).

Dieser Rechtsprechung folgend, bedarf es in der gegenständlichen Beschwerdesache aufgrund der strafrechtlichen Verurteilung der Bf. und der daraus folgenden bindenden Feststellungen des o.a. strafrechtlichen Erkenntnisses vom 19. Juli 2022 keiner weitergehenden eigenständigen Feststellungen und beweiswürdigenden Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes (VwGH 27.3.2018, Ra 2018/16/0043).

Die Bindung betrifft auch nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

3. Rechtslage

Die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchssteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Systemrichtlinie); ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12, die durch die Richtlinie 2020/262/EU des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems, ABl. L 58 vom 27.2.2020, S. 4, mit Wirkung vom 13. Februar 2023 aufgehoben wurde, lautete auszugsweise:

„Zeitpunkt und Ort der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs

Artikel 7

(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

a) ...

b) der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde;

...“

„Artikel 8

(1) Steuerschuldner eines entstandenen Verbrauchssteueranspruchs ist:

a) ...

b) im Zusammenhang mit dem Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe b: jede Person, die im Besitz der verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist, oder jede andere am Besitz dieser Waren beteiligte Person;

...“

„Warenbesitz in einem anderen Mitgliedstaat

Artikel 33

(1) Unbeschadet des Artikels 36 Absatz 1 unterliegen verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sofern sie zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten und dort zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sind, der Verbrauchsteuer, die in diesem anderen Mitgliedstaat erhoben wird.

Als „Besitz zu gewerblichen Zwecken“ im Sinne dieses Artikels gilt der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch eine Person, die keine Privatperson ist, oder durch eine Privatperson, sofern diese die Waren nicht für den Eigenbedarf erworben und, im Einklang mit Artikel 32, selbst befördert hat.

(2) Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der anzuwendende Verbrauchssteuersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in diesem anderen Mitgliedstaat gelten.

(3) Steuerschuldner der zu entrichtenden Verbrauchsteuer ist entsprechend der in Absatz 1 genannten Fälle entweder die Person, die die Lieferung vornimmt oder in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befinden oder an die die Waren im anderen Mitgliedstaat geliefert werden.

(4) Unbeschadet des Artikels 38 gilt der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden und anschließend innerhalb der Gemeinschaft zu gewerblichen Zwecken befördert werden, vor ihrer Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat nicht als solchen Zwecken dienend, wenn die Waren unter Einhaltung der in Artikel 34 festgelegten Formalitäten befördert werden.

...“

„Artikel 34

(1) In den in Artikel 33 Absatz 1 genannten Fällen werden verbrauchsteuerpflichtige Waren zwischen den Gebieten der verschiedenen Mitgliedstaaten unter Mitführung eines Begleitdokuments befördert, das die wichtigsten Angaben des Dokuments nach Artikel 21 Absatz 1 enthält.

Die Kommission legt nach dem in Artikel 43 Absatz 2 genannten Verfahren Bestimmungen zu Form und Inhalt dieses Dokuments fest.

(2) Die in Artikel 33 Absatz 3 genannten Personen sind verpflichtet:

- a) vor dem Versand der Waren bei den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Anmeldung abzugeben und eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuern zu leisten;
- b) nach dem vom Bestimmungsmitgliedstaats festgelegten Verfahren die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats zu entrichten;
- c) alle Kontrollen zu dulden, die es den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglichen, sich vom tatsächlichen Eingang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren und der Entrichtung der dafür geschuldeten Verbrauchsteuern zu überzeugen.

Der Bestimmungsmitgliedstaat kann in den Fällen und nach den Modalitäten, die er festlegt, die Vorschriften unter Buchstabe a vereinfachen oder eine Abweichung von diesen Vorschriften gestatten. In diesem Fall setzt er die Kommission hiervon in Kenntnis, die ihrerseits die übrigen Mitgliedstaaten informiert.“

Wird Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld gemäß § 41 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG), BGBl. Nr. 630/1994 idF. BGBl. I Nr. 151/2009, dadurch, dass der Bezieher

1. das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder
2. das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Steuerschuldner ist der Bezieher und jede Person, in deren Gewahrsame sich das Mineralöl befindet. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

Gemäß § 41 Abs. 2 leg. cit. entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht und erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten oder verwendet wird. Steuerschuldner ist, wer das Mineralöl in Gewahrsame hält oder verwendet.

Die Steuerschuld entsteht nach Abs. 2 letzter Satz leg. cit. nicht, wenn das im Steuergebiet in Gewahrsame gehaltene Mineralöl für einen anderen Mitgliedstaat bestimmt ist und unter zulässiger Verwendung eines Begleitdokuments nach § 42 durch das Steuergebiet befördert wird.

Wer Mineralöl nach Abs. 1 oder nach Abs. 2 erster Satz beziehen, in Gewahrsame halten oder verwenden will, hat dies dem Zollamt Österreich vorher anzuzeigen und für die Steuer Sicherheit zu leisten (§ 41 Abs. 3 erster Satz MinStG, BGBl. Nr. 630/1994 idF. BGBl. I Nr. 104/2019).

Gemäß § 41 Abs. 5 leg. cit. hat der Steuerschuldner für das Mineralöl, für das die Steuerschuld entstanden und das nicht steuerfrei ist, unverzüglich beim Zollamt Österreich eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und diese bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten. Wird das Verfahren nach Abs. 3 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Für die Anmeldung und Entrichtung gelten § 23 Abs. 8 und 9 sinngemäß.

Wird Mineralöl des freien Verkehrs aus anderen Mitgliedstaaten zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht, hat der Beförderer bei der Beförderung die zweite und dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments oder des entsprechenden Handelsdokuments nach Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaates befinden (ABl. EG Nr. L 369 S. 17), mitzuführen (§ 42 Abs. 1 leg. cit.).

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

Nach Abs. 2 Z. 3 leg. cit. kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt nach Abs. 2 leg. cit. 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

4. Rechtliche Beurteilung

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2009 (AbgÄG 2009), BGBl. I Nr. 151/2009, wurde die Richtlinie 2008/118/EG in nationales Recht umgesetzt. § 41 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) diene der Umsetzung des Art. 33, unter Berücksichtigung von Art. 37 der Richtlinie 2008/118/EG.

In den Materialien (ErläutRV 479 BlgNR 24. GP 21) heißt es:

„Abs. 1 stellt klar, dass neben dem ursprünglichen Bezieher des Mineralöls auch andere Personen, in deren Gewahrsame sich das Mineralöl befindet, Steuerschuldner sind.

Die Bestimmungen des § 41 werden nur geringfügig abgeändert und sollen der Umsetzung des Art. 33, unter Berücksichtigung von Art. 37 der neuen Systemrichtlinie dienen.

Demnach unterliegt Mineralöl, das aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet befördert wird, wie bisher der Besteuerung im Steuergebiet. Dabei wird jedoch klargestellt, dass dies nicht gilt, wenn das Mineralöl für andere Mitgliedstaaten bestimmt ist und, unter Verwendung des vorgeschriebenen Begleitdokuments oder durch das Steuergebiet durchgeführt wird.“

Dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren liegt aufgrund des unstrittig fehlenden Steueraussetzungsverfahrens eine Verbringung von Mineralöl des freien Verkehrs eines Mitgliedstaates in das Steuergebiet vor. Unstrittig ist ebenfalls, dass die Beförderung des Mineralöls durch das Steuergebiet nicht unter zulässiger Verwendung eines Begleitdokuments nach § 42 MinStG erfolgte.

Aus dem Wortlaut des § 41 Abs. 1 und des § 41 Abs. 2 MinStG ergibt sich, dass Abs. 1 als die speziellere Bestimmung und Abs. 2 als Auffangtatbestand (arg. „in anderen als den in Abs. 1 genannten Fällen“) anzusehen sind.

Bei der Gewahrsame einer Person iSd § 41 Abs. 2 MinStG reicht es aus, dass sich das Mineralöl in der Macht dieser Person, ihres Inhabers, befindet (§ 309 erster Satz ABGB). Der Bezug des Mineralöls iSd § 41 Abs. 1 MinStG setzt hingegen eine Nähe zum Mineralöl voraus, welche über die bloße Gewahrsame hinausgeht. Diese Nähe wird in der Regel dann gegeben sein, wenn das Mineralöl zu den gewerblichen Zwecken dieser Person bestimmt ist, etwa weil sie damit Handel betreibt. Dazu ist es nicht erforderlich, dass sie die unmittelbare Gewahrsame über das Mineralöl hat (etwa, wenn sie das außerhalb des Steuergebiets in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringen lässt). Umgekehrt ist aber eine Person, welche Mineralöl nur für die gewerblichen Zwecke eines anderen (grenzüberschreitend oder ausschließlich im Steuergebiet) befördert, nicht als Bezieher iSd § 41 Abs. 1 MinStG anzusehen,

sondern allenfalls als Steuerschuldner nach § 41 Abs. 2 MinStG (vgl. VwGH 26.5.2011, 2009/16/0072, zu den vergleichbaren Bestimmungen des § 27 Abs. 1 und des § 27 Abs. 2 TabStG).

Nach den Angaben im CMR-Frachtbrief No. ***2021*** hat die Bf. als Frachtführerin das Mineralöl grenzüberschreitend befördert. Auch aus der Eingabe des Geschäftsführers der Bf. vom 2. November 2021 („Erklärung zur Beschwerde vom 11.10.2021“) ergibt sich, dass die Bf. lediglich mit der grenzüberschreitenden Beförderung beauftragt war. Sie ist daher nicht „Bezieher“ iSd § 41 Abs. 1 MinStG, weil das Mineralöl nicht für ihre gewerblichen Zwecke bestimmt gewesen ist und somit die nach der Rechtsprechung des VwGH für einen Bezug iSd § 41 Abs. 1 MinStG erforderliche Nähe zum Mineralöl fehlt. Dass andere Personen gemäß § 41 Abs. 1 MinStG Steuerschuldner geworden wären, weil diese das in Rede stehende Mineralöl als Bezieher im Steuergebiet in Empfang genommen haben oder das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbracht haben oder haben verbringen lassen, ist nicht ersichtlich und wird auch von der Bf. nicht behauptet.

Nach § 41 Abs. 2 MinStG wird der Abgabentatbestand bereits dadurch verwirklicht, dass das Mineralöl (aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates) im Steuergebiet erstmals zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten oder verwendet wird. Dabei wird jede Person, welche das Mineralöl erstmals im Steuergebiet in Gewahrsame hält oder verwendet, Steuerschuldner. Diese Person braucht keine weiteren Eigenschaften aufzuweisen (vgl. wiederum VwGH 26.5.2011, 2009/16/0072, zu § 27 Abs. 2 TabStG).

Als „Besitz zu gewerblichen Zwecken“ im Sinne des Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG gilt nach der in dieser Bestimmung enthaltenen Legaldefinition der (physische) Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch eine Person, die keine Privatperson ist, oder durch eine Privatperson, sofern diese die Waren nicht für den Eigenbedarf erworben und, im Einklang mit Artikel 32, selbst befördert hat (vgl. EuGH 10.6.2021, Rs. C- 279/19, WR, Rn. 24).

In der Beschwerde wird die erstmalige faktische „Gewahrsame“ der Bf., die keine Privatperson ist, im Steuergebiet auch eingeräumt, weil der Transport des Mineralöls von Deutschland nach Italien zwangsläufig über das Steuergebiet habe erfolgen müssen. Zur Beurteilung des Vorliegens gewerblicher Zwecke ist es unerheblich, ob die Bf. mit der Beförderung des Mineralöls eigene gewerbliche Zwecke verfolgt hat oder ob diese Beförderung den gewerblichen Zwecken einer anderen Person, die keine Privatperson ist, gedient hat (vgl. wiederum VwGH 26.5.2011, 2009/16/0072). Auch die im CMR-Frachtbrief als Versender und Empfänger bezeichneten Personen sind keine Privatpersonen. Das in Rede stehende Mineralöl hat sich daher zu gewerblichen Zwecken in Österreich befunden.

Den vorgelegten Frachtunterlagen („Transport Order vom 17. März 2021, CMR-Frachtbrief No. ***2021***) zufolge hat es sich um einen Transport im Rahmen einer geschäftsmäßigen Verbringung einer großen Menge an Mineralöl gehandelt.

Die Bf. ist als Person, in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befunden haben, im Sinne des Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118/EG anzusehen.

Die Bf. hat sohin nach § 41 Abs. 2 MinStG den Abgabentatbestand bereits dadurch verwirklicht, dass sie das Mineralöl (aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates) im Steuergebiet erstmals zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten hat.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, der Rechtsterminus der Gewahrsame „zu gewerblichen Zwecken“ sei fallbezogen unklar und verwertbare höchstgerichtliche Judikatur existiere dazu nicht, kommt vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund keine Berechtigung zu.

Dem Vorbringen des Geschäftsführers in der „Erklärung zur Beschwerde vom 11.10.2021“ vom 2. November 2021, dass die Bf. als Beförderer der Waren sorgfältig und in gutem Glauben gehandelt habe und der Auftraggeber ihr versichert habe, dass die Ware nicht der Verbrauchsteuer unterliege, ist die Rechtsprechung des EuGH entgegenzuhalten, wonach Art. 33 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass eine Person, die verbrauchsteuerpflichtige Waren für Rechnung eines Dritten in einen anderen Mitgliedstaat befördert und in deren physischem Besitz sich diese Waren zum Zeitpunkt der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs befinden, nach dieser Bestimmung auch dann Steuerschuldner ist, wenn sie kein Recht oder Interesse an diesen Waren hat und nicht weiß, dass diese verbrauchsteuerpflichtig sind (EuGH 10.6.2021, Rs. C- 279/19, WR).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist zur Erhebung der Verbrauchsteuern der Mitgliedstaat der Entdeckung und Beschlagnahme zuständig, wenn die Waren sich dort zu gewerblichen Zwecken befinden, während etwa der Einfuhrmitgliedstaat zuständig bleibt, wenn sich die Waren im Entdeckungs- oder Bestimmungsmitgliedstaat nicht zu gewerblichen Zwecken befinden (EuGH 29.4.2010, Rs. C-230/08, Dansk Transport og Logistic, Rn 114 und 115). Im Beschluss EuGH 4.10.2024, Rs. C-214/24, Rn. 34, hat der Gerichtshof unter Verweis auf das Urteil EuGH 5.3.2015, Rs. C-175/14, Prankl, auf die bereits in Art. 7 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12/EWG aufgestellte allgemeine Regel hingewiesen, dass eine verbrauchsteuerpflichtige Ware, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist und sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befindet, im letztgenannten Staat besteuert wird, und in Rn. 34 betont, dass diese Auslegung auch in Bezug auf Bestimmungen der Richtlinie 2008/118/EG geboten ist.

Wie bereits dargelegt hat sich das Mineralöl zu gewerblichen Zwecken in Österreich befunden. Das Beschwerdevorbringen, es sei zur Durchfuhr bestimmt gewesen und hätte bestimmungsgemäß nicht nach Österreich verbracht werden sollen, vermag daher vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die Bf. wurde somit zu Recht als Steuerschuldner nach § 41 Abs. 2 MinStG herangezogen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann die Abgabenfestsetzung erfolgen, wenn von der Bf. kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde.

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. Die Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe nach § 201 BAO erfolgte auf Grund des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Billigkeitsgründe wurden nicht geltend gemacht.

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Nach Abs.2 leg. cit. beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Der von der belangten Behörde verhängte Säumniszuschlag in Höhe von 2 % entspricht somit den gesetzlichen Bestimmungen. Die Bf. bestreitet weder, dass die dem Säumniszuschlag zugrundeliegende Abgabenschuld am Fälligkeitstag aushaftete noch wendet sie ein, dass einer der im Gesetz angeführten, der Festsetzung eines Säumniszuschlages entgegenstehenden Gründe vorliegt.

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.

Die gegenständliche Entscheidung orientiert sich an der zitierten Rechtsprechung des VwGH und des EuGH. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 31. März 2026