



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Johann Kraler und Hofrätin Dr. Doris Schitter über die Beschwerde des V., Adr, vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer – Steuerberater, 4650 Lambach, Marktplatz 2, vom 2. September 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 5. August 2009, Zahl xxxxxx/90048/19/2007, betreffend Mineralölsteuer nach der am 19. Dezember 2011 durchgeführten nichtöffentlichen Sitzung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Berufungsvorentscheidung wird dahingehend geändert, als damit der Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend die Nachversteuerung von gekennzeichnetem Gasöl vom 11. März 2008 aufgehoben wird.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Z. vom 11. März 2008, zugestellt durch Hinterlegung am 17. März 2008, Zahl xxxxxx/90048/10/2007, setzte das Zollamt Z. gemäß § 10 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) den Unterschiedsbetrag zwischen der nicht ermäßigten und der nach § 3 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995 ermäßigten Mineralölsteuer für die im Zeitraum 9. November 2005 bis 15. Oktober 2007 verbotswidrig verwendete Menge von 62.513,58 Liter Heizöl in Höhe von € 14.788,72 fest.

Mit Eingabe vom 17. März 2009 beantragte der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO.

Begründend brachte der Bf vor, dass das im Bescheid vom 11. März 2008 bezeichnete Gasöl von der Firma V-KEG gekauft und von den Arbeitnehmern der Gesellschaft für den Betrieb von Maschinen und Fahrzeugen im Rahmen des Unternehmens betrieblich verwendet worden sei. Aus diesem Grund erweise sich der Bescheid insoweit als rechtswidrig, als er an ihn und nicht an die Gesellschaft gerichtet worden sei.

Mit Bescheid vom 26. Juni 2009, Zahl xxxxxx/90048/18/2007, wurde der Antrag abgewiesen. In seiner Begründung führte das Zollamt aus, dass im § 10 Abs. 1 MinStG 1995 festgelegt sei wer Steuerschuldner ist. Die Regelung beziehe sich auf ein „tatsächliches Verwenden“. Dieses tatsächliche Verwenden subsumiere ein „aktives Tun“ einer natürlichen Person. Auch wenn die Folge eines „aktiven Tuns“ für juristische Personen wirksam werde, gehe die Aktivität von einem Handelnden aus und für diesen Handelnden wirke § 10. Abs. 1 MinStG 1995. Der Ankauf und die betriebliche Nutzung des Gasöls durch die V-KEG könne daher für die Beurteilung, ob diese oder die natürliche Person V. Steuerschuldner geworden sei, keine Berücksichtigung finden. Steuerschuldner sei somit derjenige, dessen Handeln für die verbotswidrige Verwendung kausal sei. Aus der Aussage des Bf laut Niederschrift vom 10. März 2008, dass das Befüllen der Estrichpumpen auf seine Anweisung hin erfolgt sei und seine Angestellten mit dieser Sache nichts zu tun hätten, könne ebenfalls geschlossen werden, dass der Bf eine solche kausale Handlung gesetzt habe.

In der dagegen mit Eingabe vom 22. Juli 2009 erhobenen Berufung brachte der Bf vor, dass die geradezu "philosophische Betrachtung" des Zollamtes an der rechtlichen Tatsache vorbeigehe, dass juristische Personen immer nur durch ihre Organe handeln könnten, die sie vertreten. Im vorliegenden Fall komme aber dazu, dass ohnehin von keiner juristischen Person, sondern von einer Kommanditgesellschaft (bzw. bis 31. Dezember 2006 von einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft) auszugehen sei, zu deren Vertretung jeder Gesellschafter (Einzelvertretung) befugt sei, wenn er nicht durch den Gesellschaftsvertrag davon ausgeschlossen sei, und es sich beim Gesellschafter nicht um einen Kommanditisten handle, der gemäß § 170 UGB schon als solcher nicht befugt sei, die Gesellschaft zu vertreten. Eine identische Rechtslage habe schon vor dem Inkrafttreten des Unternehmensgesetzbuches im Regime des Handelsgesetzbuches gegolten und sie sei gemäß § 4 Abs. 1 EGG auch bei Kommandit-Erwerbsgesellschaften anzuwenden gewesen.

Der Berufungswerber sei Komplementär (bis 31. Dezember 2006 "persönlich haftender Gesellschafter") der in Rede stehenden Gesellschaft. Er sei daher befugt gewesen die Gesellschaft zu vertreten und für sie zu handeln.

Gemäß § 77 Abs. 1 BAO sei Abgabepflichtiger derjenige, der nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht komme.

Dabei würden gemäß § 12 BAO die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung haften, wobei sich der Umfang ihrer Haftung nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes richte.

Aus diesen Gründen hafte der Berufungswerber zwar persönlich für die Abgabenschulden der Kommanditgesellschaft, allerdings bleibe die Gesellschaft Abgabenschuldnerin, weil der Bf als vertretungsbefugter Komplementär den Dienstnehmern der Gesellschaft aufgetragen habe, das Heizöl zum Betrieb der gesellschaftseigenen Estrichpumpen für betriebliche Zwecke zu verwenden.

Wie das Zollamt richtig dargestellt habe, sei gemäß § 9 Abs. 6 MinStG die Verwendung von gekennzeichnetem Gasöl zu einem anderen Zweck als zum Verheizen und zum Antrieb von dort näher bestimmten Anlagen verboten, wobei gemäß § 10 Abs. 1 MinStG der, der (wer)? gekennzeichnetes Gasöl verbotswidrig verwendet oder behandelt, für die verbotswidrig verwendeten oder behandelten Mengen den Unterschiedsbetrag zwischen der nicht ermäßigten und der ermäßigten Mineralölsteuer zu entrichten habe (Nachversteuerung). Allerdings sei gemäß § 24 Abs. 2 MinStG eine Nachversteuerung schon für die "verbotswidrige Verwendung oder Abgabe" vorgesehen, weil gemäß § 24 Abs. 1 letzter Satz MinStG die "wissentliche Weitergabe" zur verbotswidrigen Verwendung bereits als "Verwendung" gelte.

Im gegenständlichen Fall liege, wie sich aus AS 12 - 20 und aus den in Kopie beiliegenden Unterlagen erweislich ergebe, eine solche verbotswidrige Verwendung ("wissentliche Weitergabe") und damit ein Nachversteuerungstatbestand jeweils schon in dem Zeitpunkt vor, in dem die Gesellschaft das Heizöl vom Tankstellenbetreiber bezogen habe, was dadurch nachgewiesen werde, dass der Tankstellenbetreiber in den Monatsrechnungen das bezogene Heizöl gemeinsam mit den übrigen Lieferungen als "DIESEL" bezeichnet habe. So gesehen sei beim Befüllen der Estrichpumpen kein weiterer (nochmaliger) Nachversteuerungstatbestand erfüllt worden, weil der Tankstellenbetreiber bereits im Zeitpunkt der "wissentlichen Weitergabe" (der "verbotswidrigen Verwendung oder Abgabe") Steuerschuldner der Mineralölsteuer geworden sei und gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz MinStG., in den Fällen, in denen zur Nachversteuerung derselben Mineralöl-, Kraftstoff - oder Heizstoffmenge mehrere Personen verpflichtet sind, der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten sei.

Auch gemäß § 10 Abs. 1 letzter Satz MinStG sei in jenen Fällen, in denen zur Nachversteuerung derselben Mineralölmenge mehrere Personen verpflichtet seien, der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten.

Zusammengefasst sei daher zweifelsfrei festzustellen, dass der angefochtene Bescheid den Bf in seinem Recht auf Aufhebung des Mineralölsteuerfestsetzungsbescheides vom 11. März 2008 verletze.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2009 unter Wiederholung der Begründung des Abweisungsbescheides als unbegründet abgewiesen. Außerdem wurde ausgeführt, dass § 24 MinStG keine Anwendung finde, weil die missbräuchliche Verwendung von gekennzeichnetem Gasöl im Abschnitt 3 geregelt werde.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 2. September 2009 unter Aufrechterhaltung des bisherigen Vorbringens der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Gleichzeitig wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Ergänzend führte der Bf aus, dass die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe selber davon ausgehe und damit bindend festgestellt habe, dass aus den Bestimmungen des § 10 Abs. 1 MinStG auch die Person des Steuerschuldners ersichtlich sei. Demnach komme nur derjenige als Steuerschuldner in Betracht, der tatsächlich die verbotswidrige Verwendung oder Behandlung ausgeführt habe und wies darauf hin, dass der Bf selbst angegeben habe, „dass das Befüllen der Estrichpumpen auf seine Anweisung hin erfolgt sei und die Angestellten mit dieser Sache nichts zu tun hätten“. Damit habe sich die Behörde in einem unlösbaren Widerspruch verfangen. Einerseits sei Steuerschuldner der, der tatsächlich die verbotswidrige Verwendung oder Behandlung ausgeführt habe, andererseits sei der Bf Steuerschuldner, obwohl nicht er, sondern seine Angestellten das Befüllen der Estrichpumpen auf seine Anweisung hin vollzogen hätten, sodass daraus geschlossen werden könne, dass von ihm „eine solche kausale Handlung gesetzt wurde“.

Der Bf beabsichtige damit keineswegs sich an seinen Arbeitnehmern „abzuputzen“, in dem er die Steuerschuldneigenschaft auf diese abzuwälzen versuche. Im Gegenteil, er habe bereits in der Berufung ausdrücklich selbst darauf hingewiesen, dass sich aus AS 12-20 und aus den der Berufung in Kopie beigelegten Unterlagen erweislich ergebe, dass eine verbotswidrige Verwendung ("wissentliche Weitergabe") und damit ein Nachversteuerungstatbestand jeweils schon in dem Zeitpunkt vorgelegen habe, in dem die Gesellschaft das Heizöl vom Tankstellenbetreiber bezogen habe, was dadurch nachgewiesen sei, dass der Tankstellenbetreiber in den Monatsrechnungen das bezogene Heizöl gemeinsam mit den übrigen Lieferungen als "DIESEL" bezeichnet habe. So gesehen sei beim Befüllen der Estrichpumpen (durch die Arbeitnehmer der Gesellschaft) kein weiterer (nochmaliger) Nachversteuerungstatbestand erfüllt worden, weil der Tankstellenbetreiber bereits im Zeitpunkt der wissentlichen Weitergabe" (der "verbotswidrigen Verwendung oder Abgabe" Steuerschuldner der Mineralölsteuer geworden

ist und gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz MinStG., in den Fällen, in denen zur Nachversteuerung derselben Mineralöl-, Kraftstoff - oder Heizstoffmenge mehrere Personen verpflichtet seien, der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten sei. Auch gemäß § 10 Abs. 1 letzter Satz MinStG sei in jenen Fällen, in denen zur Nachversteuerung derselben Mineralölmenge mehrere Personen verpflichtet seien, der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten.

Dieses Vorbringen könne von der Behörde mit der inhaltsleeren Ausführung auf Seite 5 der angefochtenen Berufungsvorentscheidung, nicht aus der Welt geschafft werden. Das Zollamt habe sich vielmehr mit dem Vorbringen auseinanderzusetzen gehabt. Dies sei nicht geschehen, sodass die angefochtene Berufungsvorentscheidung mit einem wesentlichen Verfahrensmangel behaftet sei. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Befragung des Tankstellenpächters S. zum Beweis dafür beantragt, dass dieser Heizöl an die V-KEG veräußert und in den Monatsrechnungen als „Diesel“ bezeichnet habe, sodass er als Tankstellenbetreiber gewusst habe, dass dieses Heizöl verbotswidrig verwendet werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Zeitraum vom 9. November 2005 bis zum 16. Oktober 2007 bezog die V-KEG bei der Tankstelle des S. unter anderem 62.513,58 Liter steuerbegünstigtes gekennzeichnetes Gasöl (Heizöl). Das Heizöl wurde von den Arbeitnehmern der V-KEG in Kanister eingefüllt und auf Anweisung des Bf, als vertretungsbefugtes Organ der V-KEG zum Betrieb der betriebseigenen Estrichpumpen verwendet. Die Fakturierung des Heizöls erfolgte unter der Bezeichnung „Diesel“.

Nach Feststellung der verbotenen Verwendung des steuerbegünstigten Gasöls wurde mit Bescheid vom 11. März 2008 die Nachversteuerung gemäß § 10 Abs. 1 MinStG 1995 durchgeführt, wobei als Steuerschuldner des Nachversteuerungsbetrages der Bf als natürliche Person herangezogen wurde.

Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich schlüssig und zweifelsfrei aus dem vorgelegten Abgabenakt

Rechtliche Erwägungen:

§ 9 MinStG 1995, in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004, lautet auszugsweise

„§ 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,*
- 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.“

§ 10 Abs. 1 MinStG 1995 lautet auszugsweise:

„§ 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.“

Nach § 9 Abs. 6 Z 1 MinStG 1995 ist daher die Verwendung von gekennzeichnetem Gasöl zu einem anderen Zweck als zum Verheizen verboten, wobei nach Abs. 8 leg cit bereits das Einfüllen in einen Behälter, der mit einem Motor eines Fahrzeuges verbunden ist, als verbotswidrige Verwendung gilt. Das zum Betrieb der Estrichpumpen verwendete gekennzeichnete Gasöl wurde daher unbestritten verbotswidrig verwendet.

Soweit der Bf § 24 Abs. 1 MinStG 1995 angewendet wissen will, wonach Mineralöl, Kraftstoffe und Heizstoffe, für die die Mineralölsteuer zu einem niedrigeren Steuersatz entrichtet wurde, weil sie für einen bestimmten Zweck vorgesehen waren, zu keinem Zweck verwendet werden dürfen, für welchen die Anwendung eines höheren Steuersatzes vorgesehen ist und bereits die wissentliche Weitergabe zu einem solchen Zweck als Verwendung gilt, ist entgegen zu halten, dass diese Bestimmung nicht für die verbotswidrige Verwendung von gekennzeichneten Gasöl gilt. Einerseits wird in dieser Bestimmung der Begriff „gekennzeichnetes Gasöl“ nicht verwendet und andererseits ist die Nachversteuerung von gekennzeichnetem Gasöl in § 10 besonders geregelt. Es wäre nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber für ein und dasselbe Mineralöl zwei Nachversteuerungstatbestände normieren hätte wollen.

Das Zollamt hat daher die Nachversteuerung auch nicht auf § 24 Abs. 1 MinStG 1995 gestützt. Die beantragte Einvernahme des Zeugen S. kann daher wegen Unerheblichkeit im Sinne des § 183 BAO unterbleiben.

Davon abgesehen, bedeutet die Bestimmung, dass der Unterschiedsbetrag nur einmal zu entrichten ist, nicht, dass im Falle eines Gesamtschuldverhältnisses die Mineralölsteuer nicht mehreren Personen vorgeschrieben werden dürfte. Ein Fall einer mehrmaligen Entrichtung der Mineralölsteuer liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Schuldner des Nachversteuerungsbetrages ist gemäß § 10 Abs. 1 MinStG 1995 derjenige, der gekennzeichnetes Gasöl verbotswidrig verwendet, also derjenige, der tatsächlich die verbotswidrige Verwendung ausführt. Der Bf mag im vorliegenden Fall zwar Beteiligter im Sinne des § 11 FinStrG sein und gegebenenfalls gemäß § 11 BAO für die Abgabe haften. Er ist jedoch im Hinblick darauf, dass er nach den Ermittlungen des Zollamtes nicht selbst das Einfüllen vorgenommen bzw. das steuerbegünstigte Gasöl nicht selbst verwendet hat, nicht Handelnder und somit auch nicht Steuerschuldner im Sinne des § 10 Abs. 1 MinStG 1995 (vgl. *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, MinStrG, § 10 Rz 7).

Der Spruch des Bescheides erweist sich daher als nicht richtig.

Die Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO ist in das Ermessen der der Abgabenbehörde gestellt, die diese Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen hat. Hierbei ist im vorliegenden Fall dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu geben, zumal es sich im gegenständlichen Fall nicht um einen nur geringfügigen Betrag handelt (vgl. *Ritz*, BAO⁴ § 299 Tz 54f).

Im Hinblick auf die stattgebende Entscheidung wurde von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

Linz, am 19. Dezember 2011