

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R1 und die weiteren Senatsmitglieder, Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache A-GmbH, Anschrift (nunmehr: Rechtsanwalt Dr. Gerhard Schilcher, als Insolvenzverwalter im Konkurs über das Vermögen der A-GmbH, Stubenring 18, 1010 Wien), vertreten durch Heller Consult Tax & Business Solutions GmbH, Pestalozzigasse 3/20, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Zollamtes X vom 13. Februar 2013, ZI: 000000/00000/96/2011, betreffend Festsetzung einer Mineralölsteuer gem § 201 Bundesabgabenordnung (BAO) und eines Säumniszuschlages gem § 217 BAO, nach der am 5. November 2014 und 8. April 2015 am Sitz des Bundesfinanzgerichts in Wien durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

A) Der Bescheidbeschwerde der A-GmbH, Anschrift, vom 21. März 2013 gegen den Sammelbescheid des ZA X vom 13. Februar 2013, ZI. 000000/00000/96/2011, wird wie folgt teilweise stattgegeben:

1. Der Bescheid über die Festsetzung einer Mineralölsteuer für den Monat April 2011 in Höhe von € 275.839,59 wird aufgehoben.
2. Der Bescheid über die Festsetzung einer Mineralölsteuer für die Monate September, Oktober und November 2010 wird insofern abgeändert, als die Mineralölsteuer für den Monat September 2010 mit € 1.613.018,14, für den Monat Oktober 2010 mit € 1.164.548,34 und für den Monat November 2010 mit € 1.136.969,44 neu festgesetzt wird.
3. Der Säumniszuschlag wird mit € 78.290,72 neu festgesetzt.

Das beiliegende Berechnungsblatt bildet einen integrierenden Bestandteil des vorliegenden Bescheides.

B) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Sammelbescheid vom 13. Februar 2013 schrieb das Zollamt X der A-GmbH für mehrere im Jahr 2010 entstandene Mineralölsteuerschulden insgesamt € 3,923.356,10, für eine im Jahr 2011 entstandene Mineralölsteuerschuld € 275.839,59 sowie insgesamt € 83.983,92 an Säumniszuschlägen vor. In der Begründung stützt sich das Zollamt auf durchgeführte Erhebungen im Mineralölherstellungsbetrieb der Bescheidadressatin. Demnach hat die Abgabenbehörde im Zuge einer Hausdurchsuchung bei der A-GmbH in den Büroräumlichkeiten des Betriebslabors Analysen- bzw. Qualitätszertifikate für das Produkt "Universaltechnisches Öl" gefunden, das nach Auskunft des Unternehmens aus einer Mischung von 80% verbrauchsteuerpflichtigem Gasöl (KN 2710 1941) und 20% verbrauchsteuerfreiem Basisöl (KN 2710 1999) hergestellt wurde. Laut den vorliegenden Analysezertifikaten liege eine Mischung aus Dieseltreibstoff mit einem Schweröl vor, wobei die Analyse einen "Siedeverlauf bei 350°C über 85%V" ergeben habe. Die Einreihung in die mineralölsteuerfreie Tarifnummer 2710 1999 sei zu Unrecht erfolgt, weil die für den gegenständlichen Bescheid maßgeblichen, in den Zertifikaten angeführten Analyseergebnisse ein Erzeugnis charakterisieren würden, welches zolltarifarisch in die Position für Gasöl der Warennummer 2710 1941 falle.

Mit dem Wegbringen des als steuerfrei deklarierten jedoch steuerpflichtigen Mineralöls aus dem Steuerlager der A-GmbH ohne anschließendes Steueraussetzungsverfahren, sei nach § 21 Abs 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz (MinStG 1995) jeweils die Steuerschuld entstanden. Da die A-GmbH das in § 23 MinStG 1995 festgelegte Verfahren nicht eingehalten habe, seien die Tatbestandselemente des § 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 BAO erfüllt und folglich liege die Festsetzung der Mineralölsteuer im Ermessen des Zollamtes. Abschließend folgen in der Begründung Ausführungen zur Ermessensentscheidung sowie die Feststellung, ein Säumniszuschlag wäre zu entrichten gewesen, da die Mineralölsteuer nicht selbständig berechnet und entrichtet worden sei.

Dagegen brachte die steuerlich vertretene A-GmbH mit Schreiben vom 21. März 2013, nach einer entsprechenden Verlängerung der Berufungsfrist durch die belangte Behörde, form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Einleitend wird darin zuerst der Standardablauf hinsichtlich der Befüllung von Tankwagen dargestellt. Unter anderem wird ausgeführt, dass bei jedem neuen Befüllvorgang eine Probe entnommen und in das Betriebslabor gebracht werde, *"um die Werte entsprechend der Kombinierten Nomenklatur [KN] Universaltechnisches Öl (UTÖ) zu analysieren"*. Es handle sich dabei um einen internen Prüfvorgang. Damit man wisse, von welchem Tankwagen die Probe entnommen worden sei, werde das KFZ-Kennzeichen auf einen Vordruck für die interne Analyse geschrieben.

Dieses jeweils in das Betriebslabor gebrachte "Analysezertifikat (Freigabe intern)" sei keine Bestätigung über die Zusammensetzung und die Ergebnisse der Analysen, sondern lediglich ein vorgedrucktes Formular, dessen Inhalt sich durch die verschiedensten Analyseschritte und Wiederholungen immer wieder ändere. Die als Beweise für den Zeitraum 07.04. bis 11.04.2011 benutzten "Quality Certificates" von Herrn B und seinem Team haben laut Aussage der Berufungswerberin gar keine Beweiskraft, es habe sich dabei lediglich um interne Zwischenberichte bzw interne Zwischenergebnisse gehandelt, und nicht um finale Aussagen. Die Komponentenzusammensetzung sei in der Anlage gewissermaßen feingetunt worden. Wenn die Prüfergebnisse mit den Zielwerten nicht übereingestimmt hätten, wäre die Feinjustierung so lange fortgesetzt worden, bis die Zielwerte erreicht worden seien. Wenn die Werte in der Anfangsphase (2010) nicht gepasst hätten, wäre das unfertige Produkt aus dem Tankwagen abgelassen und in einen Puffer- bzw Zwischenspeicher abgepumpt worden. Für jeden befüllten Tankwagen wäre mindestens eine 250ml-Probe des UTÖ, versehen mit dem Datum, dem KFZ-Kennzeichen und der Unterschrift des Fahrers, gezogen und für drei Monate in einem eigenen Raum der A-GmbH aufbewahrt worden. Zu Kontrollzwecken, so in der Berufung weiter, wären auf Wunsch aller Gesellschafter ab Juli 2010 zweimal monatlich Stichproben von UTÖ gezogen, untersucht und in die Schweiz zur Firma B-GmbH gebracht worden. Die entsprechenden Prüfberichte und die in der Anlage 2 zusammengefasst dargestellten wesentlichen Werte der Destillationsprozesse sind der Berufung beigelegt. Die Analyseergebnisse würden sich nach den Normen richten, die auch als Grenzwerte für die Einstufung als UTÖ und zur Abgrenzung zu Gasöl/Diesel in der Europäischen Union entsprechend der KN eingesetzt würden.

Sodann folgen umfangreiche Ausführungen zur europäischen Norm für Dieselkraftstoff "EN 590". Im Wesentlichen argumentiert die Berufungswerberin zu dieser Thematik dahingehend, dass die im Betriebslabor für die vertriebenen Erzeugnisse ermittelten Werte im Vergleich mit den nach der "EN 590" erforderlichen Werten belegen würden, dass es sich in keinem der Fälle um üblicherweise verkauften Dieselkraftstoff handeln kann. Im Gesamtkontext seien sämtliche durch die Zollbehörden angeführten Analysezertifikate kein taugliches Beweismittel, um mineralölsteuerpflichtige Tatbestände zu unterstellen. Nachdem auch zu den im Berechnungsblatt der Zollbehörde angeführten Fällen keinerlei Proben gezogen worden seien, könne seitens der Zollbehörde nicht mehr behauptet werden, dass es sich um mineralölsteuerpflichtige Vorgänge gehandelt hätte. Folglich beruhe der Bescheid auf Tatsachen und Feststellungen, die nach objektiven Maßstäben dem Bescheidadressaten nicht zugerechnet werden könnten.

Weiters habe sich im Zuge der Aufbereitung der Berufungsausführungen herausgestellt, dass bei der Schweizer Firma B-GmbH nicht sämtliche Proben entsorgt worden seien; man habe noch 16 physisch vorhandene Proben aus dem im Bescheid angeführten Zeitraum gefunden. Diese wären am 11. März 2013 plombiert an die Schweizer Firma C-AG zur erneuten Analyse geschickt worden. Die Analysen seien unter Anwendung der EN ISO 3405 durchgeführt worden. Dem Ergebnis zufolge befänden sich sämtliche

Analysewerte der 16 Proben außerhalb der Bandbreite für Dieselöl. Somit sei eindeutig und durch ein unabhängiges akkreditiertes Analyseinstitut bewiesen, dass es sich bei den regelmäßig gezogenen Stichproben der Untersuchungszeiträume um UTÖ und nicht um mineralölsteuerpflichtigen Diesel handle.

Die A-GmbH verweist in der Berufungsschrift auch auf die tarifarische Einreihung durch die Zollbehörde. So habe man mit dieser frühzeitig Kontakt aufgenommen, *"um die Einstufung der geplanten Produkte unter Zollltarifnummer 2710 1999 vornehmen zu lassen"*. Aufgrund eines E-Mails eines Mitarbeiters der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes (TUA) vom 21. September 2009 wäre die "Delivery Specification" erstellt worden, die im Jahr 2010 Standard für die A-GmbH gewesen wäre und den Kunden ausgehändigt worden sei.

Durch die TUA seien willkürlich und unangemeldet Proben gezogen worden, die zu keinen Beanstandungen geführt hätten. Zum Nachweis dieser Behauptung wird auf die TUA-Befunde vom 2. Oktober 2009 und vom 22. März 2011 verwiesen, in denen jeweils die Zollltarifnummer 2710 1999 vorgeschlagen worden sei.

Zum Nachweis der innerbetrieblichen Qualitätssicherung werden in der Berufung verschiedene Destillationsanalyseberichte detailliert dargestellt, die auch als Ausdruck aus dem Destillationsgerät vorliegen. All diese Protokolle würden beweisen, dass kein Diesel, sondern UTÖ produziert und analysiert worden sei. Basis der Lieferung an den Kunden wäre immer die Delivery Specification gewesen, mit den auf Seite 23 der Berufungsschrift genannten Werten. Und nicht zuletzt mit einem als Anlage 28 der Berufung beigelegten Analyseergebnis der "D" vom 14. März 2013 werde eindeutig bewiesen, dass das durch die TUA behauptete Ergebnis, in der Probe befände sich Diesel, falsch sei.

Abschließend wird der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Die Berufung hatte nur teilweise Erfolg; mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 8. Oktober 2013, Zahl: 000000/00000/114/2011, wurde zwar der Spruch des ersten und des dritten Abgabenbescheides jeweils zugunsten der Berufungswerberin geringfügig abgeändert, im Übrigen die Berufung jedoch als unbegründet abgewiesen. Die Abänderung der Mineralölsteuervorschreibung für das Jahr 2010 und daraus resultierend die Verringerung des Säumniszuschlags ergab sich aus dem Umstand, dass für die Lieferung Nr. 1 vom 7. September 2010 für den Abnehmer P die Mineralölsteuer bereits im Jahr 2010 entrichtet worden war.

Die in der Berufungsschrift getroffene Aussage der Berufungswerberin (Bw), beladene Tankwagen seien auch wieder entladen und die Ladung in einem Pufferspeicher zwischengelagert worden, bis die Analysewerte den Vorgaben entsprochen hätten, schenkte das Zollamt unter Hinweis auf anderslautende Zeugenaussagen keinen Glauben und wertete dies als Schutzbehauptung.

Gestützt auf eine ausführliche, in der BVE im Detail dargelegte Begründung steht für die belangte Behörde fest, dass es sich bei den Qualitätszertifikaten nicht um lediglich interne

Zwischenberichte mit nicht finalen Aussagen handeln kann, sondern um Belege für die Qualität der gelieferten Waren. Dies hätten auch behördlich durchgeführte Kontrollen in Österreich, der Slowakei und Slowenien bewiesen.

Den von der Bw erwähnten 250ml-Proben, schenkte das Zollamt bereits im Rahmen der Hausdurchsuchung keine Beachtung, weil diese laut Probenaufschrift im Zeitraum von 13. Juli bis 3. Oktober 2012 gezogen wurden und damit nicht in den Verschreibungszeitraum fielen. Die Probenuntersuchungen bei der Schweizer B-GmbH bilden nach Meinung der Behörde kein taugliches Beweismittel. Einerseits wird auf die Verbundenheit der B-GmbH mit der E-Ltd in der Person des Herrn F hingewiesen, wobei letztgenannte Gesellschaft wiederum 70%-Gesellschafterin der A-GmbH ist. Darüber hinaus bemängelt das Zollamt in diesem Zusammenhang, dass die in der Berufung vorgelegten Untersuchungsergebnisse der B-GmbH sich keiner einzigen Lieferung des Verschreibungszeitraumes zuordnen ließen, die Werte nicht übereinstimmen würden, teilweise den Nachforderungszeitraum nicht erfassten und auch der Prozess der Entnahme bis hin zur Untersuchung durch die B-GmbH nicht nachvollziehbar sei. Auch den angeblich bei der B-GmbH noch vorhandenen Proben, die bei der Schweizer C-AG nachträglich untersucht wurden, maß die belangte Behörde hauptsächlich mangels Übereinstimmung der Proben mit den von der B-GmbH im Zeitraum von Juli 2010 bis Juni 2011 durchgeführten Analysen keine Glaubwürdigkeit bei.

Dem Argument der Bw, es habe seitens der Zollbehörde regelmäßig Probenuntersuchungen bei der A-GmbH gegeben und diese hätten zu keinen Beanstandungen geführt, entgegnete die Behörde, es würden keine behördlich durchgeführten Probenziehungen für den Bescheidzeitraum vorliegen, ebenso würden die im Berufungsschreiben angeführten Analyseergebnisse nicht in den genannten Zeitraum fallen.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2013 brachte die steuerliche Vertretung der A-GmbH beim zuständigen Zollamt fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 Absatz 2 BAO ein und stellte darin den Antrag *"auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz"*. Zudem beantragte sie die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung und Senatszuständigkeit.

Am 5. November 2014 fand am Sitz des Bundesfinanzgerichts (BFG) die beantragte mündliche Verhandlung statt. Dabei tauschten die beiden Parteien des Verfahrens im Wesentlichen die bereits aus dem Vorverfahren bekannten Standpunkte und Argumente aus. Da im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Frage nicht geklärt werden konnte, ob und wie die so genannten Tagesprobenuntersuchungen dokumentiert wurden, vertagte der Vorsitzende die mündliche Verhandlung. Im Anschluss daran erging ein entsprechender Ermittlungsauftrag an die Abgabenbehörde. Anfang Dezember 2014 übermittelte das Zollamt dem BFG einen Ermittlungsbericht und vier Aktenordner mit Unterlagen zu den Tagesprobenuntersuchungen, einer Beschreibung der Kontrollmethode durch die erste Laborantin der Bw sowie Qualitäts- und Analysenzertifikate im Original. Sämtliche Unterlagen ergingen in der Folge zum Zwecke

des Parteienghört in Kopie an die steuerliche Vertretung der Bw, die mit Schreiben vom 3. Februar 2015 dazu Stellung nahm. Darin wird anhand der in den Analysezertifikaten ersichtlichen Untersuchungsergebnisse im Wesentlichen die tarifarische Einreihung der analysierten Produkte angezweifelt und zusammengefasst die Ansicht vertreten, eine Verbrauchsteuerpflicht wäre nicht gegeben. Am 8. April 2015 wurde die mündliche Verhandlung fortgesetzt und beendet.

Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das BFG über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen

Gemäß **§ 2 Abs 8 MinStG 1995** finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, nur auf die unter Z 1 bis 6 angeführten und diesen nach Abs 9 gleichgestellten Waren Anwendung. Auf anderes Mineralöl sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden. Mineralöl im Sinne des ersten Satzes sind die Waren:

1. [...]

2. der Unterpositionen 2710 1111 bis 2710 19 69, ausgenommen Waren der Unterpositionen 2710 11 21, 2710 11 25 und 2710 19 29 der Kombinierten Nomenklatur, wenn diese in Gebinden abgefüllt sind;

Gemäß **§ 3 Abs 1 Zi 4 lit c MinStG 1995** beträgt die Mineralölsteuer für 1000 L Gasöle der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2009 entsteht,

aa) mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 L und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg 347 Euro;

bb) ansonsten 375 Euro.

Gemäß **§ 3 Abs 1 Zi 4 lit d MinStG 1995** beträgt die Mineralölsteuer für 1000 L Gasöle der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2010 entsteht,

- aa) mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 L und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg 397 Euro;
- bb) ansonsten 425 Euro.

Gemäß **§ 21 Abs 1 Zi 1 MinStG 1995** entsteht, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren ausgenommen das Verfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und das Ausfuhrverfahren anschließt, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr).

Gemäß **§ 21 Abs 4 Zi 1 MinStG 1995** entsteht die Steuerschuld in den Fällen des Abs 1 Z 1 im Zeitpunkt der Entnahme in den freien Verkehr.

Gemäß **§ 22 Abs 1 Zi 1 MinStG 1995** ist oder sind Steuerschuldner in den Fällen des § 21 Abs 1 Z 1 der Inhaber des Steuerlagers, daneben bei einer unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme die Person, die das Mineralöl weggebracht oder entnommen hat oder in deren Namen das Mineralöl weggebracht oder entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme beteiligt war.

Gemäß **§ 23 Abs 1 MinStG 1995** hat der Steuerschuldner bis zum 25. eines jeden Kalendermonats bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet, jene Mineralölmengen, die im vorangegangenen Monat aus dem Steuerlager weggebracht oder zum Verbrauch entnommen wurden, schriftlich anzumelden. Für die jeweils im Kalendermonat November entstandene Steuerschuld ist die Anmeldung jedoch bis zum nachfolgenden 20. Dezember vorzunehmen. In einem Steuerlager verbrauchtes Mineralöl, auf das sich die Aufzeichnungspflicht (§ 52 Abs 1 Z 1 lit c) nicht erstreckt, sowie Mengen, die bis zum Tag der Aufzeichnung (§ 61) aus dem freien Verkehr zurückgenommen worden sind, müssen nicht angemeldet werden.

Gemäß **§ 23 Abs 3 MinStG 1995** sind die angemeldeten Mineralöl-, Kraftstoff- und Heizstoffmengen nach Arten getrennt auszuweisen. Der Steuerschuldner hat in der Anmeldung jene in der Gesamtmenge enthaltenen Mengen abzuziehen, die auf Mineralöl entfallen, das unter Steueraussetzung verbraucht wurde, oder die gemäß § 4 von der Mineralölsteuer befreit sind. Die abgezogenen Mengen sind nach den Befreiungsgründen des § 4 aufzugliedern. Von den nach Vornahme dieser Abzüge verbleibenden Mengen hat der Steuerschuldner in der Anmeldung die Mineralölsteuer zu berechnen (Selbstberechnung). Der Steuerschuldner kann bei der Selbstberechnung Steuerbeträge abziehen, die gemäß § 5 Abs 1 Z 1 oder § 46 Abs 1 zu erstatten oder zu vergüten sind. Die Vornahme eines solchen Abzugs gilt als Antrag im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 oder § 46 Abs 1. Erweist sich der Abzug als unrichtig oder unvollständig, ist die Höhe der zu erstattenden oder zu vergütenden Mineralölsteuer bescheidmäßig

festzustellen, wenn der Steuerschuldner nicht vor Erfassung des Bescheides von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs 1 oder Abs 2 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt.

Gemäß **§ 23 Abs 5 MinStG 1995** ist, wenn die Steuerschuld nach § 21 Abs 1 Z 1 oder Z 5 entsteht, die Mineralölsteuer bis zum Ablauf der Anmeldefrist bei dem im Abs 1 oder Abs 2 genannten Zollamt zu entrichten. Abweichend davon ist die Mineralölsteuer, für die die Steuerschuld im Kalendermonat November entsteht, jeweils bis zum nachfolgenden 20. Dezember zu entrichten.

Gemäß **§ 23 Abs 8 MinStG 1995** ist ein Bescheid nach § 201 der Bundesabgabenordnung, BGBl 1961/194, nicht zu erlassen, wenn der Steuerschuldner vor Erfassung eines derartigen Bescheides von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs 1 oder Abs 2 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt.

Gemäß **§ 25 Abs 1 MinStG 1995** ist die Mineralölsteuer ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Mineralöl, das

1. sich in einem Steuerlager (Abs 2) befindet oder
2. nach §§ 29a, 30, 31 und 37 befördert wird.

Nach Abs 2 sind Steuerlager im Sinne dieses Bundesgesetzes Herstellungsbetriebe oder Mineralöllager, soweit für diese dem Steuerlagerinhaber eine Bewilligung nach § 27 oder § 29 für die Herstellung, die Bearbeitung oder Verarbeitung, den Empfang oder den Versand von Mineralöl erteilt worden ist, sowie in anderen Mitgliedstaaten gelegene Betriebe, die nach den Bestimmungen dieser Mitgliedstaaten als Steuerlager zugelassen sind. Und gemäß Abs 3 sind Steuerlagerinhaber natürliche oder juristische Personen sowie Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die ein Steuerlager betreiben.

Gemäß **§ 26 Abs 1 MinStG 1995** sind Herstellungsbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes 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.

Gemäß **§ 29 Abs 1 und 2 MinStG 1995** sind Mineralöllager im Sinne dieses Bundesgesetzes im Steuergebiet gelegene Betriebe, die der Lagerung und Bearbeitung von Mineralöl dienen. Wer Mineralöl unter Steueraussetzung lagern oder bearbeiten will, bedarf einer Bewilligung. Die Bewilligung zur Führung eines Mineralöllagers ist nur zu

erteilen, wenn der voraussichtliche jährliche Umsatz mehr als 500 000 L Mineralöl beträgt. § 27 und § 28 gelten sinngemäß.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß **§ 201 Abs 1 BAO** 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.

Gemäß **§ 201 Abs 2 Z 3 BAO** kann die Festsetzung von Amts wegen erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Gemäß **§ 201 Abs 4 BAO** kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß **§ 217 Abs 1 BAO** sind, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs 2 lit d) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß **§ 217 Abs 2 BAO** beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß **§ 20 BAO** müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Im Juni 2010 erteilte das Zollamt X der A-GmbH eine Bewilligung für einen Mineralölherstellungsbetrieb sowie eine Bewilligung zur Führung eines Steuerlagers. Fortan produzierte das Unternehmen am Standort Y ein Erzeugnis mit der selbst gewählten Bezeichnung "Universaltechnisches Öl" (UTÖ), bestehend aus rund 80% Gasöl (Diesel) und in etwa 20% Basisöl. Dieses UTÖ gelangte im Verschreibungszeitraum nicht in Österreich auf den Markt, sondern wurde vom exklusiv vertriebsberechtigten deutschen Unternehmen M-GmbH in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union verkauft.

Nachdem der Verdacht entstanden war, dass UTÖ in den Bestimmungsländern unversteuert als Dieselmotorkraftstoff in Verkehr gebracht wird, ordnete die zuständige Staatsanwaltschaft eine Hausdurchsuchung bei der A-GmbH an. Dabei entdeckten die ermittelnden Organe im Labor der Bw unter anderem Analysen- und Qualitätszertifikate, die den Schluss nahelegten, dass UTÖ in bestimmten Fällen nicht in die Warennummer 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur (KN) der Europäischen Union einzureihen ist, sondern in die Warennummer 2710 1941 oder 2710 1945, je nach Schwefelgehalt. Die tarifarische Einreihung hat wiederum Auswirkungen auf die Frage, ob ein Produkt nach dem österreichischen Mineralölsteuergesetz mineralölsteuerpflichtig oder -frei ist.

Die Definition von Gasöl ergibt sich aus der Zusätzlichen Anmerkung 2e der KN. Demnach gelten im Sinne der Position 2710 als Gasöle der Unterpositionen 2710 1931 bis 2710 1949 die Schweröle nach Buchstabe d), bei deren Destillation nach ISO 3405 bis 350°C einschließlich der Destillationsverluste mindestens 85 RHT übergehen. Nach Buchstabe d) gelten wiederum die Öle und Zubereitungen als Schweröle, bei deren Destillation nach ISO 3405 bis 250°C einschließlich der Destillationsverluste weniger als 65 RHT übergehen oder bei denen der Hundertsatz der Destillation bei 250°C nach dieser Methode nicht ermittelt werden kann. Laut den vorgefundenen Analysen- und Qualitätszertifikaten sind beide Destillationswerte in den 370 Geschäftsfällen laut dem beiliegenden Berechnungsblatt erfüllt. Da der Schwefelgehalt in den Analysenzertifikaten mit <10 mg/kg angegeben wird, ist das darin genannte Produkt als Gasöl mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,05 GHT bis 0,2 GHT in die Warennummer 2710 1945 00 einzureihen. Auf die Mineralölsteuerpflicht hat die Unterscheidung zwischen einem Gasöl der Warennummer 2710 1941 (mit einem Schwefelgehalt von 0,05 GHT oder weniger) und einem solchen der Nummer 2710 1945 keine Auswirkung, wie die Bestimmungen der §§ 2 Abs 8 und 3 Abs 1 Z 4 lit c) und d) MinStG 1995 zeigen.

Die Bw versuchte in der Berufung vom 21. März 2013, und in weiterer Folge auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung, die Aussagekraft der Analysen- und Qualitätszertifikate zu entkräften, indem sie diese als interne Zwischenberichte ohne Beweiskraft mit nicht finalen Aussagen bezeichnete. In diesem Zusammenhang wurde behauptet, dass das "unfertige" Produkt in der Anfangsphase aus dem Tankwagen abgelassen und in einen Zwischenspeicher gepumpt wurde, wenn die Analyseergebnisse nicht gepasst hätten. Diese Behauptung kann aus mehreren Gründen nicht stimmen.

Einerseits verfügte die Bw anfangs gar nicht über Analysegeräte zur Bestimmung der relevanten Daten. Die Proben mussten dazu erst nach Wien gebracht und anschließend untersucht werden. Eine Untersuchung aller relevanten Parameter dauerte bis zu vier Stunden. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Transportfahrzeug mehrere Stunden auf ein Untersuchungsergebnis wartet, die Ladung löscht, wenn die Qualität nicht entspricht, den Transportbehälter wieder befüllt und neuerlich auf das Untersuchungsergebnis wartet. Da die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung auch in Widerspruch zu den Aussagen der Zeugen GG und DI HH stehen, kann der "Standardablauf" nicht so wie in der Berufung geschildert stattgefunden haben.

Im verfahrensrelevanten Zeitraum, ab September 2010 und die zwei Folgemonate, verfügte die Bw über Analysegeräte die sie in die Lage versetzten, grundsätzlich alle wesentlichen Parameter selbst zu analysieren. Der Verfahrensablauf bezüglich der Probenuntersuchungen sowie der Erstellung von Analysen- und Qualitätszertifikaten gestaltete sich laut Aussage der ersten Laborantin der A-GmbH, GG, und des damaligen Produktionsleiters, DI HH, folgendermaßen:

Grundsätzlich sind bei jeder Befüllung eines LKW eine Probe für das Labor und ein Rückstellmuster für eventuelle spätere Reklamationen entnommen worden. Ab September 2010 wurde aus Kapazitätsgründen nur mehr eine Tagesprobe komplett analysiert. Die Parameter Form, Farbe, Fülltemperatur und Dichte wurden weiterhin zu jeder LKW-Ladung geprüft und schriftlich festgehalten. Zeitaufwändig zu analysierende Parameter, wie etwa die Destillationswerte, wurden aus der Tagesprobenuntersuchung vom Vortag übernommen. Anschließend übertrug Frau G die Analyseergebnisse in das Analysenzertifikat, legte dieses im Labor ab und übergab eine Kopie davon einem Mitarbeiter aus dem Bereich Produktion. Analysenzertifikate mit dem Vermerk "Freigabe intern" hatten keine gesonderte Bedeutung. Die in der Produktion tätigen Mitarbeiter (DI H, JJ, KK) übertrugen die Werte aus den Analysezettifikaten in die so genannten Qualitätszertifikate und fügten diese den üblichen Frachtpapieren bei.

(Quellen: Beschuldigtenvernehmung des Herrn JJ vom 9. Oktober 2012;

Zeugeneinvernahme des Herrn KK vom 9. Oktober 2012; Zeugeneinvernahmen der Frau GG vom 13. Juni 2013 und vom 4. September 2013; Zeugeneinvernahmen des Herrn DI HH vom 17. Juni 2013 sowie vom 18. Juli 2013)

Dem BFG liegen sowohl die Analysen- als auch die Qualitätszertifikate im Original vor. Aus dem Schriftbild der Zertifikate werden nach Ansicht des BFG die Zeugenaussagen, wonach die Parameter Form, Farbe, Fülltemperatur und Dichte bei jeder Befüllung überprüft wurden, bestätigt, weil die Angaben dazu immer händisch eingetragen sind. Die aufwendig zu untersuchenden Parameter, wie etwa die Destillationswerte oder der Schwefelgehalt, wurden offensichtlich einmal am Tag untersucht und die ermittelten Werte anschließend den Analysezettifikaten für den jeweiligen Folgetag zugrunde gelegt; diese - in allen Analysezettifikaten eines Tages identischen Werte - sind im jeweiligen Formular bereits vorgedruckt.

Das Bundesfinanzgericht zweifelt die (finale) Aussagekraft dieser Zertifikate in keiner Weise an. Einerseits standen dem Labor der Bw - wie deren Vertreterin im Rahmen der mündlichen Verhandlung betonte - die modernsten Analysegeräte zur Verfügung, die gewiss valide Ergebnisse lieferten. Und der oben dargestellte Verfahrensablauf ergibt sich aus den übereinstimmenden Aussagen von ehemaligen Mitarbeitern, wobei sich für das BFG im gesamten Verfahren kein Grund ergab, an deren Glaubwürdigkeit zu zweifeln.

Hingegen erweist sich zB die Behauptung auf Seite 12 des Berufungsschreibens vom 21. März 2013, erst wenn die richtige Produktmischung erreicht worden sei, wäre die Lieferung freigegeben und eine "Delivery Specification" herausgegeben worden, bei näherem Hinsehen als unwahr. In der Delivery Specification wurden keine

Untersuchungsergebnisse dokumentiert, sondern Zielwerte angegeben, die als Standard für Lieferungen der A-GmbH gelten sollten (siehe Seite 19 und vor allem Seite 23 der Berufung: *Basis der Lieferung an den Kunden war immer die Delivery Specification*). B sagte dazu in der Zeugeneinvernahme vom 18. Juli 2013 aus, wenn die Vorgaben nicht gepasst hätten, habe man immer nur nachträglich reagieren können. Und wörtlich meinte er: *"Naturgemäß aus dieser zeitlichen Abfolge und den technischen Gegebenheiten verließ in der Zwischenzeit der gefüllte LKW das Werksgelände, dies war nicht anders möglich und war Herrn L [Anmerkung des BFG: Geschäftsführer der A-GmbH] bekannt und von ihm geduldet."*

Eine Unstimmigkeit glaubt die Bw insofern entdeckt zu haben, als die Nummern des betriebsinternen Formblattes Versandschein/Delivery Note nicht mit den Nummern der Analysenzertifikate übereinstimmen. Wie das Zollamt X in der BVE vom 8. Oktober 2013 bereits ausgeführt hat, waren die Formblätter Versandschein/Delivery Note nicht dazu bestimmt, eine Sendung zu begleiten, zumal diese an den Kunden der A-GmbH, die M-GmbH, adressiert sind und daher für den Endabnehmer bedeutungslos waren. Aus diesem Grund wurden bei diversen in- und ausländischen Transportkontrollen auch nie derartige Formblätter gefunden.

Im Zeitraum zwischen dem 7. September 2010 und dem 24. November 2010 sind jedoch die Analysenzertifikate von Nummer 176 bis 671 genauso durchgehend nummeriert wie die Formblätter Versandschein/Delivery Note von Nummer 173 bis 668. Dass beispielsweise der Versandschein Nummer 598/10 mit dem Analysenzertifikat Nummer 602/2010 korrespondiert, lässt sich wie folgt feststellen: In diesem Versandschein vom 12. November 2010 ist die Wiegeprotokollnummer 1110/10 angeführt; das Wiegeprotokoll enthält wiederum das Kennzeichen des Lastkraftwagens sowie das Datum der Verwiegung (12. November 2010); das Analysenzertifikat mit der Nummer 602/2010 wurde am 12. November 2010 erstellt und enthält das selbe Kennzeichen wie das im Wiegeprotokoll angeführte. Auf diese Art und Weise lassen sich 495 Analysezertifikate zweifelsfrei den entsprechenden Versandscheinen zuordnen.

Breiten Raum nehmen in der Berufungsschrift Ausführungen zu den Destillationswerten laut der Europäischen Norm für Dieselmotoren "EN 590" ein. In diesem Zusammenhang wird moniert, die verschiedenen Destillationswerte laut den sichergestellten Analysenzertifikaten würden nicht korrelieren. Das Zollamt hat daraufhin die Technische Untersuchungsanstalt des Bundes mit der Argumentation der Bw zu drei, in der Berufung konkret genannten Fällen konfrontiert. Im Ergebnis kommt die TUA zum Schluss, dass in einem Fall ein angegebener Wert unvereinbar mit dem Ergebnis eines anderen Wertes sei, und vermutete dahinter einen Übertragungsfehler (96,1% anstatt 86,1%); die beiden anderen Fälle beurteilt die Untersuchungsanstalt als unauffällig.

Für das BFG ist die Argumentation mit der "EN 590" nicht nachvollziehbar, zumal für die tarifarische Einreihung von Schweröl als Diesel, wie oben bereits erwähnt, laut der KN lediglich die Destillationswerte bei 250°C und bei 350°C sowie der Schwefelgehalt von Bedeutung sind. Darüber hinaus ergibt sich aus der im Akt befindlichen, von Frau

G verfassten Beschreibung "Allgemeine Kontrollmethode", dass *"Diesel EN590"* und *"Basisöl HC3DD"* zu UTÖ vermischt wurden. Der Produktionsmitarbeiter KK hat dazu im Rahmen seiner Zeugeneinvernahme treffend formuliert, im Prinzip werde Diesel durch die Vermischung mit Basisöl nur verschlechtert. Wenn aber Diesel von höchster, europäische Normen erfüllender Qualität mit Schweröl minderer Qualität vermischt wird, kann das dadurch entstandene Produkt wohl nicht mehr die Normen der "EN 590" erfüllen. Faktum ist, dass man sich durch das Mischverhältnis von 80% zu 20% (Diesel/Basisöl) immer im Grenzbereich zwischen den Warennummern 2710 1999 und 2710 1941 bzw 2710 1945 bewegte. Durch das Vermischen ist ein Produkt entstanden, das entweder gerade noch oder gerade nicht mehr die Kriterien für Diesel erfüllte. Wenn die Kriterien für Diesel nach der KN erfüllt waren, entsprach das Erzeugnis in den verfahrensgegenständlichen Fällen zwar nicht mehr der "EN 590", daraus jedoch den Schluss zu ziehen, es würde sich dabei nicht um Diesel handeln, ist falsch. Es handelte sich dann eben um Diesel minderer Qualität. Die Argumentation der Bw mit der "EN 590" geht nach Ansicht des BFG ins Leere, zumal der A-GmbH von der belangten Behörde auch nie unterstellt wurde Diesel dieser Güteklasse hergestellt zu haben.

Aus denselben Gründen erweist sich das von der Bw vorgelegte Gutachten der D (Anlage 10 der Berufung vom 21. März 2013) für das gegenständliche Verfahren als bedeutungslos. Darin wird bestätigt, dass die untersuchte Probe nicht den Mindestanforderungen für Dieselkraftstoff der Norm "EN 590" entspricht. Da jedoch die A-GmbH - und das ist unbestritten - Diesel der Norm "EN 590" mit Basisöl vermischt hat, kann das dadurch entstandene Produkt nicht dieselben Werte bei den untersuchten Parametern aufweisen wie das (verschlechterte) Ausgangsprodukt. Abgesehen davon stammt die Analyse vom 22. März 2013 und es kann kein Bezug zum verfahrensgegenständlich relevanten Zeitraum aus dem Jahr 2010 hergestellt werden.

Im Berufungsschreiben wird auch vorgebracht, der Geschäftsführer habe veranlasst, dass ab Juli 2010 zweimal monatlich Stichproben von UTÖ gezogen werden. Diese Proben wurden laut Berufungsschreiben nach der Untersuchung (wo auch immer diese durchgeführt wurde) in die Schweiz zur Firma B-GmbH transportiert, *"um sowohl einen Prüfbericht zu erhalten als auch Beweise zu archivieren"*. Die B-GmbH kann die Untersuchungen selbst nicht vorgenommen haben, weil laut Auszug aus dem Handelsregister Graubünden der Zweck des Unternehmens folgendermaßen definiert ist: *"Herstellung von Kosmetik- und pharmazeutischen Produkten, Kunststoffen und weiteren chemischen Erzeugnissen sowie von Beton- und Bauerzeugnissen; die Gesellschaft bezweckt Verkauf von chemischen Erzeugnissen, Baumaterialien und sanitären Ausstattungen, Handel mit Produkten aller Art, Managementberatung, kann selber das Management von Unternehmen übernehmen sowie jegliche Dienstleistungen anbieten sowie im In- und Ausland Agenturen und Zweigniederlassungen errichten."*

Von der Durchführung chemischer Analysen, Qualitätsmanagement oder etwa Zertifizierungen ist im Unternehmenszweck keine Rede. Einen Internet-Auftritt sucht man zu diesem Unternehmen vergeblich; so kann auch nicht dessen Akkreditierung

bzgl chemisch-technischer Untersuchungen verifiziert werden. Hingegen hat bereits die belangte Behörde in der BVE auf die personellen Verbindungen zwischen der B-GmbH und der A-GmbH in der Person des Herrn F hingewiesen, die im gerichtlichen Verfahren unwidersprochen geblieben sind. Zur Vermeidung von unnötigen Wiederholungen wird diesbezüglich auf die Ausführungen auf den Seiten 15 bis 19 der BVE vom 8. Oktober 2013 verwiesen. Inhaltlich kann das BFG die Feststellungen des Zollamtes zu den "Untersuchungsergebnissen" der B-GmbH, wonach sich diese keiner einzigen Lieferung zuordnen lassen, die Werte nicht übereinstimmen, teilweise den Nachforderungszeitraum nicht umfassen und auch der Prozess der Probenentnahme bis hin zur Untersuchung durch die B-GmbH nicht nachvollziehbar ist, bestätigen. Aus all den Gründen sind die mit der Berufung vorgelegten Unterlagen der B-GmbH nach Ansicht des BFG nicht in der Lage, das Vertrauen auf die Richtigkeit der Analysenzertifikate zu erschüttern.

An anderer Stelle der Berufung schreibt die Bw, im Zuge der Aufbereitung der Berufungsausführungen habe sich herausgestellt, dass bei der Schweizer Firma B-GmbH nicht sämtliche Proben entsorgt worden seien und daher 16 physisch noch vorhandene Proben aus dem im Bescheid angeführten Zeitraum gefunden worden wären. Die Untersuchung dieser Proben durch die in der Schweiz ansässige C-AG ist jedoch wenig aussagekräftig, da keine Informationen darüber vorliegen, wo und wann diese angeblich aus dem Jahr 2010 stammenden und laut Berufungsschrift erst am 11. März 2013 plombierten Proben gezogen wurden. Darüber hinaus kann keine einzige Untersuchung einem konkreten Geschäftsfall nachvollziehbar zugeordnet werden. Da die Bw behauptet, die B-GmbH habe für die A-GmbH Probenanalysen vorgenommen, müssten eigentlich auch 16 Untersuchungsbefunde der B-GmbH existieren, die jeweils identisch sind mit den Intertek-Untersuchungsergebnissen. Es findet sich jedoch keine Übereinstimmung mit den 19 Analysen, die angeblich von der B-GmbH im Zeitraum Juli 2010 bis Juni 2011 durchgeführt wurden.

Die Bw kann sich auch nicht darauf berufen, die Zollbehörde hätte durch unangemeldete Warenuntersuchungen die Einreihung des erzeugten Produktes in die Warennummer 2710 1999 bestätigt. Die genannten Untersuchungsbefunde vom 2. Oktober 2009 und vom 22. März 2011 fallen zum einen nicht in den verfahrensrelevanten Zeitraum und zum anderen sind sie nur für den Einzelfall von Bedeutung. Das Vertrauen in die *"Messgenauigkeit bei der Ziehung von Proben durch die Zollbehörde"* (Seite 23 unten der Berufungsschrift) kann auch nicht durch eine allenfalls stattgebende Berufungsentscheidung in einem den Monat Juni 2012 betreffenden Geschäftsfall erschüttert werden, zumal ein Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren nicht erkennbar ist.

Unter der Überschrift "Innerbetriebliche Qualitätssicherungsprozesse" legte die Bw mit der Berufung (bezeichnet als Anlagen 19 bis 25) sieben Destillationsanalyseberichte vor, die direkt aus dem Destillationsgerät ausgedruckt wurden. Was damit bewiesen werden soll, erschließt sich für das BFG nicht. Die vier Ausdrucke vom 15. und 16. September 2010 sind klar und deutlich als Versuch gekennzeichnet. Frau G hat in ihrer

Zeugeneinvernahme bestätigt, dass sie, neben der täglichen Routinearbeit, auch gelieferte Basisöle sowie verschiedene im Labor hergestellte Mischverhältnisse zu analysieren hatte. Die Ausdrücke vom 21. Oktober 2010, vom 1. April 2011 und vom 4. April 2011 fallen zwar grundsätzlich in den Verschreibungszeitraum, jedoch wurden Lieferungen dieser drei Tage von der Verschreibung ohnehin ausgenommen, weil in einem Fall die Tagesprobenuntersuchung nicht den Werten für Diesel entsprach und weil in den zwei restlichen Fällen keine Tagesprobenuntersuchung vorlag.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung haben die beiden Parteien des Verfahrens ihre unterschiedlichen Standpunkte bekräftigt. Das BFG hatte daher seine Entscheidung anhand der vorliegenden Beweismittel zu treffen. Nach § 167 Abs 2 BAO iVm § 269 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaben- und Gerichtsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten 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 (*Ritz*, BAO⁵, § 167 Tz 8; zB VwGH 00.9.2010, 2010/15/0078 ; 28.10.2010, 2006/15/0301 ; 26.5.2011, 2011/16/0011 ; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Wie bereits erwähnt, hat die A-GmbH ein Produkt mit der Bezeichnung Universaltechnisches Öl erzeugt. Es liegt der Verdacht nahe, dass beabsichtigt war dieses Produkt in den Bestimmungsstaaten als Diesel in Verkehr zu bringen. Laut Aktenlage hat sich ein Herr NN im Dezember 2010 bei der M-GmbH in einem E-Mail über die schlechte Qualität, der am 10. Dezember 2010 gelieferten Ware beschwert. Er fordert darin unter anderem einen Destillationsgrad bei 350°C von mindestens 85 RHT. Das bedeutet, er hat Diesel bestellt. In einem weiteren Mail ersucht N die M-GmbH um Mitteilung, *"wann wir das Produkt mit den in der Anlage genannten Parametern abholen können, das heißt ein solches Produkt, das den uns im August 2010 übergebenen Mustern entspricht und das wir bereits von August bis Oktober 2010 bezogen haben"*. Das BFG zieht daraus den Schluss, dass N in diesen Monaten ein Produkt geliefert bekam, das offenbar problemlos als Diesel verwendet werden konnte, hingegen bekam er ab Dezember 2010 ein Produkt geliefert, das die Destillationswerte für Diesel nicht mehr erfüllte und demnach von N als Ware von schlechter Qualität beurteilt wurde. Diese Beschwerde ist ein weiterer Beweis dafür, dass in den Monaten September bis November 2010 von der A-GmbH ein Produkt erzeugt wurde, das die Kriterien für die zolltarifarische Einreihung als Diesel erfüllte. Sie ist aber auch ein Indiz dafür, dass die Analysenzertifikate die tatsächlich ermittelten Werte, vor allem der Destillation, wiedergeben.

Die A-GmbH hat sich, wie oben dargelegt, bei der Produktion von UTÖ - aus welchen Gründen auch immer - in einem Grenzbereich bewegt, und aus mineralölsteuerrechtlicher

und zolltarifarischer Sicht entweder gerade noch oder gerade nicht mehr Diesel erzeugt. In Anbetracht der oben dargestellten Beweislage hat für das Bundesfinanzgericht die Möglichkeit, dass in den vom beiliegenden Berechnungsblatt erfassten Tagen des Zeitraums zwischen dem 6. September 2010 und dem 24. November 2010 ein Produkt das Steuerlager der A-GmbH verlassen hat, das alle Kriterien für Gasöl erfüllte, eine überragende Wahrscheinlichkeit. Die vorgefundenen Dokumente, allem voran die Analysen- und Qualitätszertifikate, bewertet das BFG als Beweismittel von hoher Aussagekraft. Die glaubwürdigen Zeugenaussagen der Frau GG und des DI HH ergeben ein schlüssiges Gesamtbild über den Ablauf des Geschehens und tragen nicht zuletzt zur Stärkung der Beweiskraft der Analysen- und Qualitätszertifikate bei.

Die Gegenargumentation der Bw erwies sich zum Teil als unwahr (zB, dass nur der "Delivery Specification" finale Aussagekraft zukomme oder dass die Probe eines jeden Tankwagen immer hinsichtlich aller Parameter untersucht wurde), teilweise auch nicht schlüssig ("Feintuning" durch mehrmaliges Be- und Entladen von Tankwägen). Zudem wurden Beweismittel von fragwürdiger Qualität vorgelegt, wie etwa die Untersuchungsergebnisse der B-GmbH, an deren Unabhängigkeit aufgrund der Verbundenheit mit der A-GmbH gezweifelt werden darf, sofern die B-GmbH überhaupt über Kompetenzen für chemisch-technische Analysen verfügt bzw verfügte. Der Bw ist durch kein einziges Argument gelungen, die Aussagekraft der vorliegenden Beweismittel ernsthaft in Frage zu stellen. Somit ist davon auszugehen, dass die Mineralölsteuerschuld in den Geschäftsfällen laut beiliegendem Berechnungsblatt, egal wofür das Produkt in weiterer Folge tatsächlich verwendet wurde, mit dem Wegbringen aus dem Steuerlager entstanden ist, zumal in keinem Fall ein anschließendes Steueraussetzungsverfahren belegt ist.

Im Vergleich zum Sammelbescheid vom 13. Februar 2013 hat sich das BFG aus unterschiedlichen Gründen zu Änderungen veranlasst gesehen. Einerseits hält das BFG die Vorschreibung für April 2011 nicht aufrecht, weil für diesen Monat keine Tagesprobenuntersuchungen vorliegen. Und andererseits wurden die Tagesprobenuntersuchungen der Monate September bis November 2010 den Tagen zugeordnet, an denen die Probenziehung- und analyse tatsächlich erfolgt ist. Darüber hinaus wurde im Monat September 2010 der Fall "O" ausgeschieden, weil dazu bereits eine rechtskräftige Abgabenvorschreibung vorliegt, und ein Betrag in Höhe von € 21.975,75 zum Abzug gebracht, weil dieser Betrag an Mineralölsteuer von der Bw im Jahr 2010 selbst berechnet und entrichtet wurde. Die Bw hätte aber auch die restliche, durch das Wegbringen aus dem Steuerlager entstandene Mineralölsteuerschuld selbst berechnen und abführen müssen.

Da sie das nicht getan hat, kommt grundsätzlich eine Abgabenfestsetzung- und vorschreibung nach § 201 BAO infrage, wenn einer oder mehrere der dort genannten Tatbestände erfüllt sind. Die Festsetzung kann nach § 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 BAO erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme

des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden. Der erste Halbsatz der Z 3 trifft auf die Monate Oktober und November 2010 zu, da für diese beiden Monate kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wurde. Für den Monat September 2010 ist der im zweiten Halbsatz genannte Tatbestand erfüllt. Für diesen Monat wurde zwar ein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben, dieser erwies sich jedoch als zu gering. Auch sind, wie gesetzlich gefordert, die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 1 lit b BAO (Neuerungstatbestand) gegeben, da im Ermittlungsverfahren mit den im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der A-GmbH vorgefundenen Unterlagen, im Besonderen der Analysen- und Qualitätszertifikate, Beweismittel neu hervorgekommen sind.

Wenn Tatbestände des § 201 Abs 2 BAO erfüllt sind, liegt die Nachforderung von Abgabenschulden grundsätzlich im Ermessen der Behörde, im gerichtlichen Verfahren hat das BFG dieses Ermessen selbst zu üben. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO 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.

Unter *Billigkeit* versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter *Zweckmäßigkeit* das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (*Ritz*, BAO⁵, § 20 Tz 7; vgl zB VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043 ; 17.5.2004, 2003/17/0132 ; 24.2.2010, 2009/15/0161).

Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung sprächen, sind im streitgegenständlichen Fall nicht erkennbar und wurden weder im abgabenbehördlichen noch im gerichtlichen Verfahren geltend gemacht. Hingegen sprechen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie das öffentliche Interesse eindeutig für eine Abgabenfestsetzung, zumal die getroffenen Feststellungen nicht nur geringfügige, sondern - wie gerade die Höhe der Abgabenbeträge zeigt - beträchtliche Auswirkungen haben.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der Bestimmungen des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Die Vorschreibung eines ersten Säumniszuschlages erweist sich im verfahrensgegenständlichen Fall aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen zwar dem Grunde nach als richtig, sie war jedoch aufgrund des im gerichtlichen Verfahren reduzierten Abgabenbetrages wie im Spruch angeführt in neuer Höhe festzusetzen.

Abschließend ist somit festzuhalten, dass für die A-GmbH als Inhaberin des Steuerlagers die Mineralölsteuerschuld dadurch entstanden ist, dass gemäß § 21 Abs 1 Z 1 MinStG 1995 verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl aus dem Steuerlager weggebracht wurde, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren anschloss. Da die Mineralölsteuerschuld nach den Bestimmungen des § 201 BAO von der belangten Behörde in Übereinstimmung mit dem geltenden Recht festgesetzt wurde, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit 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.

Gegen das vorliegende Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision unzulässig, da die Entscheidung ein Ergebnis der freien Beweiswürdigung ist und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Salzburg-Aigen, am 24. April 2015