

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter Dr. R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2 sowie Laienrichter L1 und Laienrichter L2 in der Beschwerdesache A, Rechtsanwalt, Adresse1, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der B, Adresse2, C, V, Adresse3, über die am 4. Mai 2017 beim Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt eingelangte Beschwerde vom 2. Mai 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 24. Jänner 2017, ZI: aa, betreffend die erstmalige Festsetzung von Mineralölsteuer nach § 201 BAO in der Sitzung am 15. November 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 2. Mai 2017 gegen den Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 24. Jänner 2017 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl.Nr. 194/1961 idgF, teilweise Folge gegeben.

Der Spruch des Bescheides wird wie folgt geändert:

"Für A, Rechtsanwalt, Adresse1, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der B, Adresse2, C, wird- die im Zeitraum von September 2012 bis Juni 2013 für die Wegbringung von Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) aus dem Steuerlager der B, das an Empfänger in anderen Mitgliedsländern der Europäischen Union geliefert wurde, entstandene Mineralölsteuer erstmalig gemäß § 201 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl.Nr. 194/1961 idgF, in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetzes 1995 (MinStG), BGBl.Nr. 630/1994 idgF und

- die im Zeitraum von September 2012 bis Juni 2013 für die Wegbringung von Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle) aus dem Steuerlager der B, das an Empfänger in anderen Mitgliedsländer der Europäischen Union geliefert wurde, entstandene Mineralölsteuer erstmalig gemäß § 201 BAO in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG

sowie

- die im Zeitraum von September 2012 bis Juni 2013 für die Wegbringung von Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) aus dem Steuerlager der B, das im Steuergebiet abgegeben, steuerlich angemeldet sowie versteuert wurde, entstandene Mineralölsteuer erstmalig gemäß § 201 BAO in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG

festgesetzt.

*Festsetzung für den Monat September 2012:*

Für 1.703.100 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 102.186 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 937.179,34 Liter - dem entsprechen 792.760 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 398.301,22 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 850 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 501.337,22 an Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 398.301,22 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 7.966,02.

*Festsetzung für den Monat Oktober 2012:*

Für 2.799.280 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 167.956,80 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.770.185,60 Liter - dem entsprechen 2.343.300 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 1.177.328,88 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.500 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 637,50 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 1.345.923,18 an Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 1.177.328,88 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 23.546,58.

*Festsetzung für den Monat November 2012:*

Für 2.305.220 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg werden € 138.313,20 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.695.472,28 Liter - dem entsprechen 2.280.100 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 1.145.575,72 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 850 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 1.284.738,92 an Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 1.145.575,72 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 22.911,51.

*Festsetzung für den Monat Dezember 2012:*

Für 919.740 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg werden € 55.184,40 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 897.269,18 Liter - dem entsprechen 919.740 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 381.339,40 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 436.948,80 an Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 381.339,40 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 7.626,79.

*Festsetzung für den Monat Jänner 2013:*

Für 1.207.300 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 72.438 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.369.263,51 Liter - dem entsprechen 1.158.260 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 581.936,99 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 654.799,99 an Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 581.936,99 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 11.638,74.

*Festsetzung für den Monat Februar 2013:*

Für 779.780 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 46.786 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 900.437,40 Liter - dem entsprechen 761.680 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 382.685,90 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.500 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 637,50 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 430.109,40 an Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 382.685,90 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 7.653,72.

*Festsetzung für den Monat März 2013:*

Für 1.304,200 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 78.252 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.454.025,30 Liter - dem entsprechen 1.229.960 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 617.960,75 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 850 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 697.062,75 an Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 617.960,75 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 12.359,22.

*Festsetzung für den Monat April 2013:*

Für 1.630.720 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 97.843,20 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.662.678,80 Liter - dem entsprechen 1.406.460 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 706.638,49 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 804.906,69 Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 706.638,49 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 14.132,77.

*Festsetzung für den Monat Mai 2013:*

Für 1.602.280 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 96.136,80 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.552.571,23 - dem entsprechen 1.313.320 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 659.842,77 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 756.404,57 Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 659.842,77 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 13.196,85.

*Festsetzung für den Monat Juni 2013:*

Für 200.480 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 12.028,80 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 237.002,01 Liter - dem entsprechen 200.480 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 100.725,85 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 64.382 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 27.362,35 an Mineralölsteuer festgesetzt.

In Summe werden € 140.117,00 Mineralölsteuer festgesetzt.

An Mineralölsteuer werden noch € 100.725,85 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 2.014,52."

In Summe wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 6.152.335,97 geschuldet. Auf der geschuldeten Mineralölsteuer lasten in Summe € 123.046,72 an Säumniszuschlägen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den dieser Entscheidung als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern sowie der Darstellung der Berechnung im Einzelnen [Punkt F) der Erwägungsgründe] am Ende der Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieser Entscheidung.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Am 11. Juli 2013 wurde beim Landesgericht Wiener Neustadt zu AZ. bb über die B (kurz: D), Adresse2, C, das Konkursverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Rechtsanwalt A, Adresse1, bestellt.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nachfolgend: Zollamt) hat mit dem nun bekämpften Bescheid vom 24. Jänner 2017, Zi: aa, für den Beschwerdeführer (kurz: Bf) A, Adresse1, gemäß § 201 BAO [BGBl.Nr. 194/1961 idGf (kurz: BAO)] in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Z 5 und § 23 Abs. 8 Mineralölsteuergesetz 1995 [BGBl.Nr. 630/1994 idGf (kurz: MinStG)] Mineralölsteuer für die Monate Juli, August und Dezember 2010, für die Monate Jänner bis Dezember 2011, für die Monate Jänner bis Dezember 2012 und für die Monate Jänner bis Juni 2013 Mineralölsteuer nach Monaten und Jahren aufgeschlüsselt im Betrag von insgesamt € 85.749.514,79 festgesetzt und den Säumniszuschlag mit € 1.713.110,42 ausgemessen.

Das Zollamt begründet den Bescheid nach Wiedergabe des diesem aus seiner Sicht zugrunde liegenden Sachverhaltes im Wesentlichen damit, die D sei im Zeitraum vom 17. Juni 2010 bis zum 3. Juni 2013 Inhaberin eines nach dem MinStG bewilligten Herstellungsbetriebes und eines nach dem MinStG bewilligten Steuerlagers gewesen und

habe ihre Produkte durch das Mischen von verbrauchsteuerpflichtigem Gasöl/Diesel mit verbrauchsteuerfreiem Basisöl hergestellt.

Das von der D hergestellte und als E (kurz: F) bezeichnete Mineralöl sei aufgrund der Beschaffenheit in den KN-Code 2710 1999 einzureihen und bis zum 17. September 2012 grundsätzlich verbrauchsteuerfrei gewesen.

Ab der Änderung der Tarifnummer mit Wirkung vom 18. September 2012 sei das F als Heizöl in den KN-Code 2710 1962 und als Gasöl in den KN-Code 2710 1943 gefallen und sei damit verbrauchsteuerpflichtig geworden, weshalb G entwickelt und erzeugt worden sei, das wiederum in den KN-Code 2710 1999 einzureihen und damit grundsätzlich wieder verbrauchsteuerfrei gewesen sei.

Bei 370 Sendungen sei aufgrund der vorgefundenen Analysezertifikate zu wenig Basisöl beigemischt worden, sodass die D in diesen Fällen verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl hergestellt habe.

Das Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) habe diesbezüglich zur GZ. cc zu Recht erkannt, dass die diesbezügliche Steuerschuld zu Recht erhoben wurde.

Insgesamt seien 8.217 verbliebene Lieferungen in einer Menge von 218.722.368 Litern F und G an 128 Empfänger durch 170 verschiedene Transportfirmen an insgesamt 153 Entladeorte erfolgt und Unternehmen in 16 Mitgliedstaaten in Bezug auf die Produktion, den Vertrieb, den Transport, die Warenempfänger, die Empfänger der Rechnungen, die Entladeorte und die Geldüberweisungen involviert gewesen.

Nach der Wiedergabe seiner Erkenntnisse im Einzelnen hat das Zollamt erwogen und im Wesentlichen festgehalten, es werde betreffend die einzelnen Ermittlungsergebnisse und Erkenntnisse in freier Würdigung der Beweise - füge man diese im Hinblick auf die Verbundenheit der D mit der H (kurz: J), Adresse4 (ab 29. August 2016: Adresse5) zu einem Gesamtbild zusammen - ersichtlich, dass hier eine bewusst und gewollt zusammen wirkende organisierte und grenzüberschreitende Tätergruppierung mit der Absicht gehandelt habe, Abgaben, wie insbesondere Mineralölsteuer und Umsatzsteuer durch länderübergreifende Lieferungen und die widerrechtliche Verwendung unter Einbeziehung von Scheinfirmen (missing tradern) zu hinterziehen.

Den Verantwortlichen der D sei bei einer solchen Sachlage sehr wohl bewusst gewesen, dass es sich bei der gesamten Mineralölproduktion der D im eigentlichen Sinn um Kraftstoffe gehandelt habe, welche im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben worden seien. Es habe sich keinesfalls um ein Abgeben für die behaupteten Verwendungszwecke gehandelt, sodass die im Spruch angeführte Mineralölsteuer nach den dort angeführten gesetzlichen Bestimmungen entstanden sei.

K sei als Geschäftsführer der D dafür verantwortlich gewesen, gegenüber der Zollbehörde richtige Angaben in Bezug auf die tatsächliche Verwendung abzugeben. Hätte er dies getan, wäre es bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu einer Steuerschuldentstehung mit der Entnahme der Produkte aus dem Steuerlager und der damit verbundenen erstmaligen Abgabe von Kraftstoff als Treibstoff im Steuergebiet der Republik Österreich gekommen. Im Grunde von sichergestellten Dokumenten sei es ab der Änderung der Tarifnummer zu Lieferungen von F mittels vereinfachten Begleitdokumenten VSt2 gekommen. Da

sich das F im freien Verkehr befunden habe und zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten verbracht worden sei, sei der D die Mineralölsteuer auf Antrag gemäß § 46 Abs. 1 lit. a) MinStG erstattet worden. Die Verbringungen seien dem Zollamt vorher angezeigt und durch amtliche Belege bestätigt worden.

Im Zuge der Überprüfung der amtlichen Belege habe man jedoch bei einigen Lieferungen einer Erstattung entgegen stehende Unregelmäßigkeiten an diverse im bekämpften Bescheid näher bezeichnete Unternehmen in Tschechien, in Rumänien, in Polen und in Bulgarien festgestellt.

Bei Multilateralen Kontrollen habe sich gezeigt, dass die Käufer der Produkte nicht in den durch die D und J genannte Branchen tätig waren und dass es sich dabei in einem hohen Prozentsatz um missing trader gehandelt habe.

Die Festsetzung der Mineralölsteuer sei billig und zweckmäßig, sodass die Mineralölsteuer für die D hinsichtlich der Lieferungen von Mineralöl mit der Bezeichnung F mit und ohne Begleitende Verwaltungsdokumente VSt2 und von Mineralöl mit der Bezeichnung G dadurch entstanden sei, dass sie gemäß § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG als Kraftstoffe im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben worden seien, sodass die diesbezügliche und im Berechnungsblatt näher dargestellte Mineralölsteuer nach § 201 BAO auch festzusetzen gewesen sei.

Dagegen wendet sich die beim Zollamt am 4. Mai 2017 in verlängerter offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 2. Mai 2017 des steuerlich vertretenen A als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der D.

In dieser führen der Bf und sein Vertreter im Wesentlichen aus, sie könnten die Auffassung des Zollamtes, es könne - ausgehend von den im Bescheid angeführten wesentlichen Tatsachenfeststellungen - in Anwendung des § 167 Abs. 2 BAO die Verbrauchsteuerpflicht auf alle durch die D durchgeföhrten Lieferungen ausgedehnt werden, sodass die Abgabepflicht durch die Wegbringung von Mineralöl aus dem Steuerlager entstanden und der Tatbestand nach § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG verwirklicht worden sei, nicht teilen.

Die abgabepflichtige D habe beabsichtigt, Mineralöle in den Verkehr zu bringen, welche nicht Mineralöle im engeren Sinn gewesen seien, sondern solche Mineralöle, die nicht unter die Verbrauchsteuerpflicht gefallen wären. Die Organe der D hätten behauptet und durch Gutachten zu belegen versucht, dass die Produkte der D für andere Zwecke hergestellt wurden und deswegen in die KN-Position 2710 1999 einzureihen waren.

Die Waren seien beinahe zur Gänze an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten geliefert worden. Alle Abnehmer seien auf der Grundlage eines Vertrages beliefert worden, in welchem ausdrücklich festgehalten worden sei, dass die gelieferte Ware ein Öl sei, welches unter den KN-Code 2710 1999 falle. Zudem sei auf jeder Rechnung ausdrücklich festgehalten worden, dass die gelieferte Ware weder als Kraft- noch als Heizstoff verwendet werden dürfe.

Die D habe die Öle darüber hinaus im firmeneigenen Labor durch Analysen überprüft. Es sollten nach der Beimischung von Basisöl die beiden Schwellenwerte bei der Destillation von 65% bis 250 °C und 85% bis 350 °C nicht überschritten werden. Weil kein Heizöl hergestellt werden sollte, sei auf den Pourpoint und die Farbe geachtet worden. Auf

die Cetanzahl komme es aufgrund der Einreihungsvorschriften für die KN-Position 2710 1999 nicht an. Auch wenn das Ergebnis die Herstellung eines Mineralöls sei, welches bei Einhaltung einer geringen Unterschreitung noch als Kraftstoff verwendet werden könne, sei darauf zu achten, dass es der Gesetzgeber gewesen sei, der diese Lücke zugelassen habe. Historisch seien in der Energiesteuerrichtlinie die KN-Positionen 2704 bis 2715 als Energieerzeugnisse erfasst gewesen.

Nach der Allgemeinen Verbrauchsteuerrichtlinie sei die Anwendung der Kontroll- und Beförderungsbestimmungen aber eingeschränkt gewesen, weil nach § 2 Abs. 8 MinStG Waren der Unterposition KN 2710 1999 gemäß Art. 20 der Energiesteuerrichtlinie nicht unter das Kontrollgebot der Systemrichtlinie gefallen seien.

Die Lücke sei offensichtlich beabsichtigt gewesen, weil schon nach dem Inkrafttreten der Energiesteuerrichtlinie Fälle einer missbräuchlichen Verwendung von Ölen als Kraftstoff bekannt gewesen seien und der Gesetzgeber bei der späteren Fassung der neuen Systemrichtlinie die Möglichkeit gehabt habe, die Kontrollverfahren auf weitere Erzeugnisse auszudehnen. Folglich sei die Annahme zulässig, dass offenbar kein Interesse bestanden habe, die Lücke zu schließen.

Die Abgabepflichtige habe, soweit nicht die Einreihung erzeugter Waren in eine andere als die Unterposition KN 2710 1999 nachgewiesen habe werden können, rechtmäßig gehandelt, auch wenn die Handlungen im Ergebnis gewollt auf Steuervermeidung gerichtet gewesen seien. Soweit bei der Herstellung der Waren die Schwellenwerte für die Einreihung nach der Unterposition KN 2710 1999 nicht überschritten wurden, sei der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG nicht verwirklicht worden.

Alternativ wäre der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 4 MinStG zu prüfen gewesen, ein Tatbestand der auf den vorliegenden Fall jedoch nicht anzuwenden sei, weil die D kein nach einer sonstigen Bestimmung des MinStG befreites Mineralöl bzw. Kraft- oder Heizstoffe bezogen habe.

Eine Mineralölsteuer sei nur für jene Lieferungen entstanden, für die ein Überschreiten der Schwellenwerte tatsächlich erwiesen sei. Bei der Prüfung, welche Lieferungen dies sein könnten, hätte die Abgabenbehörde auch die im Rahmen der Hausdurchsuchung im Jahre 2012 beschlagnahmten Referenzproben, welche das Unternehmen selbst gemacht habe, in Betracht zu ziehen gehabt.

Die missbräuchliche Verwendung habe durch Kunden in einem anderen Mitgliedstaat stattgefunden. Die Kunden seien jedoch darüber informiert gewesen, dass die bezogene Ware kein Diesel sei. Erst durch die Abgabe der Ware durch die Kunden an die jeweiligen Letztverbraucher sei der Tatbestand der Verwendung der Ware als Kraftstoff verwirklicht worden.

Die Verbrauchsteuern würden dem Territorialitätsprinzip mit der Maßgabe folgen, dass grundsätzlich der Staat das Besteuerungsrecht habe, in welchem die zu versteuernden Waren dem Letztverbrauch zugeführt werden. Es habe der Staat sein Besteuerungsrecht wahrzunehmen, in dem jeweils die widerrechtliche Handlung gesetzt worden sei.

Die Tatbestände der Entlagerung von Mineralölen im engeren Sinn würden gemäß der Anmerkung 11 der Präambel zur Systemrichtlinie (idF 2008/118/EG) der Sicherung des

Systems dienen. Das bedeute, dass diese für Mineralöle im weiteren Sinn daher keine Anwendung fänden und es beim Besteuerungsrecht jener Staaten bleibe, in denen die widerrechtliche Verwendung stattgefunden habe.

Der Bf und sein steuerlicher Vertreter sind daher der Auffassung, dass nur jene Lieferungen einer Verbrauchsteuer in Österreich unterliegen, bei denen Mineralöle im engeren Sinn abgegeben wurden. Die Nachweise würden jedoch nur einen Bruchteil aller Lieferungen umfassen, weswegen nach der Beweisregel des § 167 Abs. 2 BAO nicht auf alle Lieferungen geschlossen werden könne. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass die Vermischung von physikalisch schweren Ölen 0,94 bis 1,05 kg/Liter mit leichterem Gasöl 0,820 bis 0,845 kg/Liter dazu führe, dass schweres Öl nach dem Mischvorgang sinke. Das leichtere Öl hingegen bleibe oben auf. Wenn die Probeziehung nun von einem oberen Stutzen erfolge, komme es zu verfälschten Ergebnissen. Umgekehrt komme es bei der Frage, ob der Tatbestand der Entlagerung verwirklicht wird, auf den Zustand der Ware im Zeitpunkt der Entlagerung an.

Der Bf und sein Vertreter stellen auf der Grundlage ihrer Ausführungen abschließend den Antrag, es möge der angefochtenen Bescheid aufgehoben und die Festsetzung der Abgabe nur für jene Lieferungen vorgenommen werden, für die ohne jeden Zweifel feststehe, dass der Gegenstand der Lieferung im Zeitpunkt der Abgabe ein Mineralöl im engeren Sinn gewesen sei.

Das Zollamt hat die Beschwerde, die sich im Wesentlichen gegen die erstmalige Festsetzung der Mineralölsteuer gemäß § 201 BAO mit Bescheid vom 24. Jänner 2017 richtet, mit seiner Beschwerdevorentscheidung (kurz: BVE) vom 5. März 2018, Zahl: dd, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich der beim Zollamt in verlängerter offener Frist am 3. Mai 2018 eingebrachte Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das BFG vom 30. April 2018.

Der Bf und sein Vertreter beantragen zunächst, dass eine mündliche Verhandlung vor einem Senat abgehalten werden möge.

Sie ergänzen ihre schon in der Beschwerdeschrift vom 2. Mai 2017 ausgeführte Begründung in jenem Umfang, wie ihn das Zollamt in seiner Begründung zur Aufrechterhaltung des nach seiner Auffassung gerechtfertigten Steueranspruches in der BVE dargelegt habe.

Das Zollamt habe die Tatsache nicht bestritten, dass der Unionsgesetzgeber bei der Besteuerung von Energieerzeugnissen zwischen solchen unterschieden habe, für die als Energieerzeugnisse im engeren Sinn eine besondere Überwachung und Kontrolle hinsichtlich ihrer Herstellung und ihres Transportes innerhalb der Union vorgesehen sei (EMCS Verfahren), und solchen, die ausdrücklich erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung als Kraft- und Heizstoffe einer Energieabgabenbesteuerung unterliegen sollten. Diesbezüglich würden sie mit der Auffassung des Zollamtes übereinstimmen. Die Richtlinie 2003/96 bestimme durch die Erwähnung von Erzeugnissen als Kraftstoffe in Art. 8 ausdrücklich,

dass auch die Funktion eines Erzeugnisses als Heiz- und Kraftstoff, wenn es als solches verwendet werde, als Kriterium der Verwendung die Besteuerung auslöse.

Somit werde für Erzeugnisse, die zwar nicht Energieerzeugnisse im engeren Sinn seien, durch ihre Verwendung jenes Kriterium erfüllt und sei eine Besteuerung vorzunehmen, weil es ansonsten zu Wettbewerbsverzerrungen mit jenen Erzeugnissen kommen könnte, die nach ihrer Beschaffenheit von vornherein als steuerpflichtige Energieerzeugnisse steuerpflichtig werden.

Die offene Rechtsfrage sei, wann und in welchem Staat die Besteuerung der Erzeugnisse anfalle. Die Anknüpfung an den Realakt Verwendung werde, wie dies in der Begründung des bekämpften Bescheides ausgeführt worden sei, dadurch erweitert, als die Besteuerung schon dann greife, wenn der subjektive Wille des Verkäufers der Erzeugnisse objektiv an Merkmalen festgemacht werden könne, dass diese als Kraft- und Heizstoffe verkauft werden sollen und dass dabei bereits im Ursprungsland der Tatbestand der Abgabe von solchen Erzeugnissen verwirklicht würde.

Der Bf und sein Vertreter hingegen vertreten die Auffassung, die abgabepflichtige D habe nach objektiven Kriterien keine Handlungen gesetzt, die darauf schließen ließen, dass sie Kraft- und Heizstoffe abgeben wollte. In den Lieferverträgen und in den Rechnungen sei immer ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die abgegebenen Erzeugnisse jeweils solche wären, die unter den KN-Code 2710 1999 einzureihen seien und daher nicht jeweils solche wären, die zur Verwendung als Kraftstoff geeignet seien. Hinzu komme noch, dass von der abgabepflichtigen D auf allen Rechnungen vermerkt worden sei, dass die abgegeben Erzeugnisse weder als Kraftstoff noch als Heizstoff verwendet werden dürfen.

Deshalb vertreten der Bf und dessen steuerlicher Vertreter die Auffassung, dass es durch die D zu keiner erstmaligen Abgabe von Erzeugnissen im Inland gekommen sei, die den Steuertatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG verwirklicht haben könnte.

Am 8. August 2018 wurde die Sache und die Rechtslage ein erstes Mal und unverbindlich zwischen den Parteien des gerichtlichen Abgabenverfahrens und dem BFG besprochen.

Am 15. November 2018 wurde die Sache mündlich verhandelt. In der mündlichen Verhandlung hat der Berichterstatter den Sachverhalt vorgetragen, sodann über den Verfahrensgang und über den Inhalt der Besprechung vom 8. August 2018 berichtet.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Die D war in der Zeit vom 17. Juni 2010 bis zum 3. Juni 2013 Inhaberin eines verbrauchsteuerrechtlich bewilligten Herstellungsbetriebes (ATV ee) und eines verbrauchsteuerrechtlich bewilligten Steuerlagers (ATV ff). Die D hatte keine Bewilligung zur Kennzeichnung von Mineralölen als Heizöle. Sie hat ihre Produkte durch das Mischen von rund 80% bis 85% verbrauchsteuerpflichtigem Gasöl(Diesel) mit rund

15% bis 20% verbrauchsteuerfreiem Basisöl erzeugt. Dieses von ihr erzeugte und als F bezeichnete Mineralöl war aufgrund seiner Beschaffenheit - dem ETOS-Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt der Steuer- und Zollkoordination des Bundesministeriums für Finanzen (kurz: TUA) vom 5. Oktober 2009, Geschäftsfall gg, folgend - in den KN-Code 2710 1999 einzureihen und war aufgrund seiner Beschaffenheit grundsätzlich verbrauchsteuerfrei.

Ab der Änderung der Tarifnummer mit Wirkung vom 18. September 2012 hingegen war das F als Heizöl in den KN-Code 2710 1962 oder als Gasöl in den KN-Code 2710 1943 einzureihen und damit jeweils verbrauchsteuerpflichtig.

Der D wurde die Änderung der Tarifnummer für das Mineralöl F schriftlich am 29. August 2012 mitgeteilt, eine Frist zur internen Umstellung gewährt und wurden der D gegenüber auch die rechtlichen Auswirkungen eröffnet. Dem Ersuchen der D vom 4. September 2012, ihr die Frist zur Umstellung zu erstrecken, wurde entsprochen. Die Frist wurde mit der Mitteilung an die D vom 7. September 2012 bis zum Ablauf des 17. September 2012 erstreckt, sodass die Tarifänderung betriebsintern mit 18. September 2012 vollzogen werden konnte.

Von der D wurde in der Folge ein Mineralöl mit der Bezeichnung G entwickelt, das in den KN-Code 2710 1999 (ETOS-Untersuchungsbefund der TUA vom 17. September 2012, Geschäftsfall hh) einzureihen und damit grundsätzlich wieder verbrauchsteuerfrei war.

Die Erzeugnisse der D wurden bis zum 31. Dezember 2012 ausschließlich von der J verhandelt. Diese hatte das alleinige Vertriebsrecht. Die J ist jedoch nie Empfänger der Ware gewesen sondern hat die verhandelten Waren direkt an Abnehmer in den Mitgliedstaaten weiter fakturiert. Die Transporte sind direkt von der D zu den Abnehmern der J gegangen. Die J ist ab 1. Jänner 2013 nur mehr als Vermittler aufgetreten. Die D hat ihre Erzeugnisse ab diesem Zeitpunkt direkt an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten verkauft.

Diverse Anzeigen, Rechts- und Amtshilfeersuchen sowie Feststellungen der Operativen Zollaufsicht im Rahmen von Kotrollen in Bezug auf die Lieferungen der von der D erzeugten Mineralöle haben zu Ermittlungen betreffend Abgabenhinterziehung und Abgabenbetrug geführt. Für das Zollamt hat sich der Verdacht ergeben, K habe in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der D zusammen mit seiner Tochter L in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin der J steuerfreie Mineralöle des KN-Codes 2710 1999 hergestellt um diese bestimmungswidrig zum Zwecke der Verwendung als Treibstoff an Empfänger in Mitgliedstaaten der Europäischen Union (außer Österreich) abzugeben.

Bei insgesamt 370 Lieferungen wurde dem Erzeugnis aufgrund von vorgefundene Analysezertifikaten zu wenig Basisöl beigemischt, sodass in diesen Fällen von der D verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl des KN-Codes 2710 1941 hergestellt worden war. Diesbezüglich hat das BFG zur GZ. cc - dies vom VwGH im Rahmen einer Revision bestätigt - erkannt, dass die Steuerschuld zu Recht erhoben wurde.

Das Zollamt konnte insgesamt 8.217 weitere Lieferungen des Mineralöls F und des Mineralöls G in einer Menge von insgesamt 218.722.368 Litern erheben.

Aktenkundig ist ein Sachverständigengutachten zur Verwendbarkeit und zu einem allfälligen Marktvolumen der von der D erzeugten Mineralöle.

Aus Lieferverträgen ergibt sich durchgehend der Sitz der D als Erfüllungsort.

Nach der mit 18. September 2012 wirksam gewordenen Mitteilung der Änderung der Tarifnummer für das Mineralöl F hat der Umstieg vom nun verbrauchsteuerpflichtigen Mineralöl F auf das wiederum verbrauchsteuerfreie neu entwickelte Mineralöl G einige Zeit in Anspruch genommen. Das F, das sich nach der Mitteilung der Änderung der Tarifnummer im freien Verkehr befunden hat, wurde von der D als Heizöl zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten verbracht. Der D wurde die Mineralölsteuer über Antrag gemäß § 46 Abs. 1 lit. a MinStG erstattet. Die Verbringungen wurden dem Zollamt vorher angezeigt und sind von der D auch durch "amtliche Belege" bestätigt worden.

Vom Zollamt wurden in der weiteren Folge die Liefervorgänge betreffend steuerpflichtiges F mittels vereinfachtem Begleitdokument VSt2 ausgehoben und überprüft. Solche

Lieferungen erfolgten an im bekämpften Bescheid näher bezeichnete Unternehmen in den Mitgliedstaaten Tschechien, Polen, Rumänien und Bulgarien. Dazu wurde im Zuge der Überprüfung der amtlichen Belege jedoch festgestellt, dass sich die Empfangsbestätigung nicht in allen Fällen als richtig erwiesen hat. Das Zollamt hat demnach einer Erstattung entgegen stehende Unregelmäßigkeiten - Fälschungen von Zollstempeln - festgestellt.

Die Erzeugnisse F und G wurden von der D beinahe zur Gänze an ausländische Abnehmer verkauft. Zum innerbetrieblichen Verbrauch wurde Diesel in Kleinmengen (rund 1.000 bis 2.000 Liter monatlich) entnommen und in Österreich versteuert.

Es wurden als Geschäftsunterlagen stets Lieferverträge oder Kaufverträge verwendet.

Solche hatten für die Zeit, in der die J das Alleinvertriebsrecht hatte und für die Zeit, als die Erzeugnisse durch die D vertrieben wurden, immer denselben Inhalt. In diesen Unterlagen und in den diesen Lieferverträgen jeweils angeschlossenen Allgemeinen Liefer- und Verkaufsbedingungen wurde stets der Sitz der D als Erfüllungsort geregelt. Der Versand erfolgte jeweils auf Rechnung des Käufers.

Das Vorbringen in der Beschwerde vom 2. Mai 2017, dass alle Abnehmer auf der Grundlage eines Vertrages beliefert wurden, in welchem sinngemäß jeweils festgehalten wurde, dass die gelieferte Ware ein Mineralöl im weiteren Sinn war bzw. dass auf jeder Rechnung ausdrücklich festgehalten wurde, dass die gelieferte Ware weder als Heiz- noch als Kraftstoff verwendet werden darf, wird vom Zollamt als Schutzbehauptung bewertet.

Der Vertreter des Bf bleibt jedoch dabei, dass - ausgenommen dem Zollamt ist der Beweis gelungen - kein Mineralöl im engen Sinn geliefert wurde, dass die Verantwortlichen der D daher rechtmäßig gehandelt haben, dass eine Steuerpflicht nur für jene Fälle, in denen Schwellenwerte überschritten wurden, entstehen habe können.

Dem Zollamt sind für den Zeitraum vor der unionsweiten Harmonisierung der Tarifierung keine Fälle mehr bekannt, in denen von Herstellung von Mineralöl im engeren Sinne auszugehen wäre.

Insgesamt wurde vom Zollamt ab der unionsweiten Harmonisierung der Tarifierung für das Mineralöl F 713 Fälle mit Begleitendem Verwaltungsdokument VSt2 festgestellt.

Auskunftsersuchen an Zollbehörden anderer Mitgliedsländer der Europäischen Union

haben in bei 552 der 713 Fälle ergeben, dass Stempelfälschungen vorliegen. Die verwendeten Stempel unterscheiden sich nach den Angaben der ersuchten Zollämter von den von den Zollbehörden benützten Stempeln. Von den angefragten Zollbehörden konnte nicht bestätigt werden, das die Ware in den jeweils betroffenen Mitgliedstaat der Europäischen Union eingetreten ist. Wer diese Fälschungen betrieben hat, wurde nicht festgestellt. Erstattungsfälle im Rahmen der Selbstberechnung gab es tatsächlich erst ab dem 18. September 2012.

Wie bereits bemerkt, sind 8.217 Lieferungen Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens. Betroffen sind insgesamt 128 Empfängerfirmen, 170 verschiedene Transportfirmen und 153 Entladeorte in 16 Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

Rechtshilfeersuchen mit einer erheblich Anzahl an Mitgliedsländern der Europäischen Union haben zur Klärung des Sachverhaltes geführt.

Die unionsweite Harmonisierung hat die Tarifnummer 2710 1962 (Heizöle) betroffen. Heizöle sind in Österreich im Wesentlichen Gasöle, denen Chinizarin und Furfural beigegeben wurden. Die Kennzeichnung von Heizöl ist in der Europäischen Union nicht harmonisiert und wird behördlich genehmigt. Die D hatte keine behördliche Genehmigung zur Kennzeichnung von Heizöl. Das in den gegenständlichen Begleitenden Verwaltungsdokumenten VSt2 als Heizöl erfasste Mineralöl war nicht gekennzeichnet. Die Tarifierung des Mineralöls F ab der Harmonisierung in die Tarifnummer 2710 1943 als Gasöl und in die Tarifnummer 2710 1962 als Heizöl wurde außer Streit gestellt.

Aus der Sicht der Anmeldungen wurden in den Erstattungsfällen andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle zum Steuersatz von 60 € je 1.000 kg geliefert. In Österreich sind nach den Angaben in den Anmeldungen andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige, zum Steuersatz von 425 € je 1.000 Liter verblieben.

Das Zollamt geht bei den misslungenen Erstattungslieferungen davon aus, dass bei der gegebene Sachlage die Verantwortlichen der D bewusst Mineralöle zur Verdieselung erzeugt haben, sodass die misslungenen Erstattungsfälle als Lieferung von Gasöl (2710 1943) zu bewerten und mit einem Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter zu versehen wären.

Außer Streit steht, dass bei den selbst berechneten Erstattungslieferungen die Entnahme aus dem Steuerlager und die Lieferung äußerst zeitnah am gleichen Tag erfolgte.

### **Beweiswürdigung:**

Der vorstehend angeführte Sachverhalt wird vom BFG in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Der Sachverhalt ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten äußerst umfangreichen Verwaltungsakten, darunter die Akten der Betriebsprüfung und die Akten und Aktenteile von Finanzbehörden sowie Gerichten. Der Sachverhalt kann auch auf die Zusammenarbeit von österreichischen Zoll- und Finanzbehörden sowie auf die umfangreiche Zusammenarbeit dieser Behörden mit Zoll- und Finanzbehörden anderer Mitgliedsländer der Europäischen Union gestützt werden. Der Sachverhalt ergibt sich auch aus den Angaben des K als Geschäftsführer der D, aus den Angaben der L als Geschäftsführerin der J, aus Lieferverträgen zwischen der J

und Käufern sowie aus Lieferverträgen zwischen der D und Käufern, aus den Angaben und Ausführungen von Personen, die entweder als Zeugen oder als Beschuldigte einvernommen und befragt wurden sowie aus den Angaben und Vorbringen der Parteien des Abgabenverfahrens im verwaltungsbehördlichen und im gerichtlichen Rechtszug, darin enthalten die Angaben zur Sache vor dem Senat in der mündlichen Verhandlung.

### **Rechtslage:**

§ 1 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung:

(1) *Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, unterliegen einer Verbrauchsteuer (Mineralölsteuer).*

(2) *Steuergebiet im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Ortsgemeinden Jungholz (Tirol) und Mittelberg (Vorarlberg).*

§ 2 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

(1) *Mineralöl im Sinne dieses Bundesgesetzes sind die Waren*

1. der Positionen 2705 bis 2712 und 2715 der *Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der Kombinierten Nomenklatur;*

[...]

(2) *Kraftstoffe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle im Abs. 1 nicht angeführten Waren, die als Treibstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen mit Ausnahme von Waren, die [...]*

(8) *Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes 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:*

[...]

2. *der Unterpositionen 2710 1111 bis 2710 1969, ausgenommen [...]*

§ 3 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

(1) *Die Mineralölsteuer beträgt*

[...]

4. *für 1000 l Gasöle der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl,*

[...]

d) *wenn die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2010 entsteht*

aa) *mit einem Gehalt an von biogenen Stoffen von mindestens 66 l und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg 397 €*

bb) *ansonsten 425 €;*

[...]

7. für Heizöle der Unterpositionen 2710 1961 bis 2710 1969 der Kombinierten Nomenklatur

a) wenn sie zum Verheizen oder zu einem nach § 4 Abs. 1 Z 9 lit. a begünstigten Zweck verwendet werden, für 1000 kg 60 €;

[...]

e) ansonsten für 1000 l, 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 €;

bb) ansonsten 425 Euro.

[...]

9) andere als die in Z 1 bis 8 angeführten Mineralöle, einschließlich der Mineralöle, auf die gemäß § 2 Abs. 8 die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden sind, unterliegen demselben Steuersatz wie jene Mineralöle, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszwecke am nächsten stehen.

§ 21 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch,

1. 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)

[...]

4. dass Mineralöl, Kraftstoffe oder Heizstoffe, die nach einer sonstigen Bestimmung dieses Bundesgesetzes steuerfrei bezogen wurden, bestimmungswidrig verwendet, insbesondere an nicht begünstigte Personen entgeltlich abgegeben werden

5. dass ein Kraftstoff oder ein Heizstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen abgegeben wird; [...]

(4) Die Steuerschuld entsteht

1. in den Fällen des Abs. 1 Z 1 im Zeitpunkt der Entnahme in den freien Verkehr;

[...]

4. in den Fällen des Abs. 1 Z 5 im Zeitpunkt der Abgabe;

[...]

(6) Eine Verwendung von Mineralöl oder Kraftstoff als Treibstoff liegt vor, wenn das Mineralöl oder der Kraftstoff als Treibstoff verwendet oder in einen Behälter eingefüllt wird, der mit einem Motor in Verbindung steht, oder wenn ein Behälter, in dem sich ein Mineralöl oder ein Kraftstoff befindet, mit einem Motor verbunden wird. Als Verwender gilt im ersten Fall, wer das Mineralöl oder den Kraftstoff verwendet, im zweiten Fall, wer das Mineralöl oder den Kraftstoff in den Behälter einfüllt, und im dritten Fall, wer die Verbindung des Behälters mit dem Motor herstellt.

[...]

§ 22 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

1) *Steuerschuldner ist oder sind*

*1. 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;*

[...]

*4. in den Fällen des § 21 Abs. 1 Z 5, wenn der Kraftstoff oder der Heizstoff im Rahmen eines Betriebes abgegeben wird, dessen Geschäftsleitung sich im Steuergebiet befindet, der Inhaber dieses Betriebes; ist dies nicht der Fall, der Verwender;*

[...]

§ 23 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

(1) *Der Steuerschuldner hat 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. [...].*

(3) *Die angemeldeten Mineralöl-, Kraftstoff- und Heizstoffmengen sind nach Arten getrennt auszuweisen. Der Steuerschuldner hat in der Anmeldung jene in der Gesamtmenge enthaltenen Mengen abzuziehen, die auf Mineralöl entfallen, das unter Steueraussetzung verbracht 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 Erlassung 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.*

[...]

(5) *Entsteht die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 1 oder 5, ist 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.*

[...]

(8) Ein Bescheid nach § 201 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, ist nicht zu erlassen, wenn der Steuerschuldner vor Erlassung 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.

(9) Die Anmeldung hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen. Fehlen die technischen Voraussetzungen zur Übermittlung im elektronischen Weg, hat die Anmeldung papiermäßig zu erfolgen. Sind amtliche Vordrucke oder Muster dafür vorgesehen, so sind diese zu verwenden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steueranmeldung mit Verordnung festzulegen.

§ 25 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

(1) die Mineralölsteuer ist ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Mineralöle, die  
1) sich in einem Steuerlager (Abs. 2 ) befinden oder

[...]

2) Steuerlager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind 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.

§ 26 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung:

(1) Herstellungsbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, in welchen Mineralöl gewonnen oder bearbeitet (hergestellt) wird. Ein Bearbeiten ist auch das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit anderen Stoffen, wenn das Gemisch ein Mineralöl ist, es sei denn, das Mischen erfolgt in einem Mineralöllager oder bei der Verwendung von steuerfreiem Mineralöl in einem Verwendungsbetrieb.

§ 29 Abs. 1 und 2 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung:

(1) Mineralöllager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, die der Lagerung und Bearbeitung von Mineralöl dienen.

(2) 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.

§ 45 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

(1) Wer Mineralöl des freien Verkehrs zu gewerblichen Zwecken, ausgenommen im Versandhandel, in andere Mitgliedstaaten verbringen will, hat das vereinfachte Begleitdokument (§ 42) auszufertigen. Der Lieferer hat die erste Ausfertigung des Begleitdokuments zu seinen Aufzeichnungen zu nehmen. Der Beförderer hat die zweite und dritte Ausfertigung des Begleitdokuments bei der Beförderung des Mineralöls mitzuführen.

(2) In den Fällen des Abs. 1 hat der Lieferer vor der ersten derartigen Verbringung dies dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen im Steuergebiet, beim Zollamt Innsbruck schriftlich anzugeben.

[...]

§ 46 Mineralölsteuergesetz 1995 in der im Bemessungszeitraum geltenden Fassung (auszugsweise):

(1) Die Steuer wird auf Antrag erstattet oder vergütet für nachweislich im Steuergebiet versteuerte, nicht gebrauchte Mineralöle, ausgenommen [...], die zu gewerblichen Zwecken (einschließlich Versandhandel)

- a) in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind oder
- b) [...]

(2) Eine Erstattung oder Vergütung nach Abs. 1 wird nur gewährt, wenn das Verfahren nach [...] § 45 eingehalten, die Verbringung dem im Abs. 5 genannten Zollamt vorher angezeigt worden ist und der Berechtigte (Abs. 3) in den Fällen des Abs. 1 lit. a) eine amtliche Bestätigung des anderen Mitgliedstaates darüber, dass das Mineralöl dort ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden ist, [...] vorlegt.

[...]

(3) Erstattungs- oder vergütungsberechtigt ist derjenige, auf dessen Rechnung das Mineralöl in den anderen Mitgliedstaat verbracht oder in das Drittland ausgeführt wurde.

(4) Erstattungs- und Vergütungsanträge sind nur für volle Kalendermonate zulässig. Sie sind bei sonstigem Verlust des Anspruchs bis zum Ablauf des auf die Verbringung oder die Ausfuhr des Mineralöls folgenden Kalenderjahres zu stellen. Für die Anträge gilt § 23 Abs. 9 sinngemäß.

[...]

(5) Die Erstattung oder Vergütung der Mineralölsteuer obliegt dem Zollamt, in dessen Bereich der Berechtigte seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, [...]

Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:

Artikel 2:

(1) Als Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie gelten die Erzeugnisse

[...]

b) der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715;

[...]

(3) Zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmte oder als solche zum Verkauf angebotene bzw. verwendete andere Energieerzeugnisse als diejenigen, für die in dieser Richtlinie ein Steuerbetrag festgelegt wurde, werden je nach Verwendung zu dem für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff erhobene Steuersatz besteuert.

Neben den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen sind alle zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoffen bestimmten oder als solche zum Verkauf angebotenen bzw. verwendeten Erzeugnisse zu dem für einen gleichwertigen Kraftstoff erhobenen Steuersatz zu besteuern.

Neben den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen wird mit Ausnahme von Torf jeder andere Kohlenwasserstoff, der zum Verbrauch zu Heizzwecken bestimmt ist oder als solcher zum Verbrauch angeboten bzw. verwendet wird, zu dem für ein gleichwertiges Energieerzeugnis erhobenen Steuersatz besteuert.

Im Anhang I, Tabelle A wurde für Gasöl (KN-Codes 2710 1941 bis 2710 1949) ein Mindeststeuersatz festgeschrieben.

§ 166 BAO:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 201 BAO (auszugsweise):

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

[...]

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht ist,

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

[...]

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 20 BAO:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich 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.

§ 217 BAO (auszugsweise):

(1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

[...]

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

§ 269 Abs. 1 BAO:

(1) Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

§ 279 Abs. 1 BAO:

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

#### **Erwägungsgründe:**

A) Im Allgemeinen:

In Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel - wie in einem Strafverfahren - mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (z.B. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0165).

Im Beschwerdeverfahren hat das BFG gemäß § 269 Abs. 1 BAO die Obliegenheiten und Befugnisse, die dem Zollamt als Abgabenbehörde auferlegt und eingeräumt sind.

Aus der Sicht des in Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der freien Überzeugung 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 (ständige Rspr, z.B. VwGH 24.02.2011, 2010/15/0204 oder VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 167, Rz 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Vom BFG wird das erste Berechnungsblatt, das die Spalten 1 bis 9 und weitere namentlich benannte Spalten enthält, als "Anlage 1" bezeichnet, alle weiteren Berechnungsblätter werden als "Anlage 2" bezeichnet.

Jene Fälle, bei denen sich die Empfangsbestätigungen als richtig erwiesen haben, sind in den Berechnungsblättern in den grünen Spalten und in den grünen Feldern dargestellt.

Jene Fälle, bei denen sich die Empfangsbestätigungen (Stempel von Zollämtern) als gefälscht erwiesen haben, sind in den Berechnungsblättern in den braunen Spalten und braunen Feldern dargestellt.

Nur in den zuletzt genannten Fällen ist es zu unrechtmäßigen Lieferungen von Mineralöl mit vereinfachten Begleitdokumenten VSt2 gekommen. Bei diesen Lieferungen ist nicht erwiesen, wo die Ware verblieben ist. In solchen Fällen hat sich die jeweils von der D bekanntgegebene Selbstberechnung nach § 23 MinStG als nicht richtig erwiesen.

B) Zu den Lieferungen des Mineralöls F vor der Änderung der Tarifnummer und zu den Lieferungen des Mineralöls G an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union :

Die TUA hat bis zur unionsweiten Harmonisierung der Tarifierung helle Öle, wenn diese nicht der Gasölnorm entsprachen, nicht als Heizöle in die Zolltarifposition 2710 1962, sondern als Schmieröle in die Zolltarifposition 2710 1999 eingereiht.

Die D hat über derartige Einreichungsvorschläge der TUA verfügt; z.B. über den ETOS-Untersuchungsbefund vom 5. Oktober 2009, Geschäftsfall gg.

Mineralöle - wie beispielsweise das F - wurden in den Mitgliedsländern der Europäischen Union unterschiedlich tarifiert. Deshalb wurde innerhalb der Gemeinschaft eine

Übereinstimmung bei der Tarifierung solcher Erzeugnisse gesucht und erzielt. Universaltechnische Öle als Heizöle werden in der Europäischen Union seit der Harmonisierung übereinstimmend in die Zolltarifposition 2710 1962 eingereiht. Universaltechnische Öle als Gasöle werden in der Europäischen Union seit der Harmonisierung übereinstimmend in die Zolltarifposition 2710 1943 eingereiht.

Die Änderung der Tarifnummer wurde der D mit Schreiben des Zollamtes vom 29. August 2012 mitgeteilt, ihr über schriftliches Ersuchen eine Umstellungsphase bis zum 17. September 2012 bewilligt, sodass das Mineralöl F ab 18. September 2012 als Heizöl in die Zolltarifposition 2710 1962, als Gasöl in die Zolltarifposition 2710 19543 einzureihen war.

Soweit die Beschwerde die Lieferungen des Mineralöls F vor der Änderung der Tarifnummer und die Lieferungen von G an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union betrifft, musste eine erstmalige Festsetzung gemäß § 201 BAO aus den nachfolgend angeführten Gründen unterbleiben.

Gemäß § 1 Abs. 1 MinStG unterliegen

- Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie
- Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, der Mineralölsteuer.

Zu den Mineralölen im Sinne des MinStG zählen die in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 5 leg. cit. angeführten Mineralöle.

Gemäß § 1 Abs. 2 MinStG sind Kraftstoffe im Sinne des MinStG alle - von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen - nicht in Abs. 1 angeführten Waren, die als Treibstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen.

Gemäß § 2 Abs. 8 MinStG finden die Mineralöle im engeren Sinn betreffenden Bestimmungen des MinStG nur auf die in § 2 Abs. 8 Z 1 bis Z 6 angeführten und diesen nach Abs. 9 gleichgestellten Waren Anwendung.

Mineralöle im engeren Sinn, die von der D mit Sitz im Bundesgebiet (im Sinne des § 1 Abs. 2 MinStG) hergestellt wurden, unterlagen der Mineralölsteuer. Diesbezüglich darf grundsätzlich auf die Entscheidung des BFG zur GZ. cc und auf die Besteuerung des im Inland verbliebenen Mineralöles als Gasöl hingewiesen werden.

Das Mineralöl F war - wie bereits mehrfach dargelegt - bis zur Änderung der Tarifnummer aufgrund seiner Beschaffenheit in den KN-Code 2710 1999 einzureihen, damit ein Mineralöl im Sinne des § 1 Abs. 1 MinStG, nicht aber Gegenstand des § 2 Abs. 8 Z 1 bis 6, also nicht ein Mineralöl im engeren Sinn. Das Mineralöl F bis zur Harmonisierung und das Mineralöl G waren Mineralöle im weiteren Sinn, auf die die Mineralöl betreffenden Bestimmungen nicht anzuwenden waren, sondern die Bestimmungen über Kraft- und Heizstoffe.

Kraftstoffe unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 MinStG nur dann einer Mineralölsteuer, wenn sie im Steuergebiet verwendet werden. Anders ausgedrückt: Kraftstoffe sind nur dann

"steuerbar", wenn sie im Steuergebiet verwendet werden. Liegt in solchen Fällen keine Befreiung von der Steuerpflicht vor, sind sie auch steuerpflichtig.

Eine Steuerschuld entsteht für Kraftstoffe gemäß § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG (erst) dadurch, dass ein Kraftstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird.

In einem Revisionsfall durfte das BFG davon ausgehen, dass der in Rede stehende Kraftstoff durch das Einfüllen in Tanks von im Steuergebiet liegenden Tankstellen erstmals abgegeben wurde (vgl. VwGH 16.12.2014, Ro 2014/16/0070).

Nach dem 22. Erwägungsgrund zur Richtlinie 2003/96/EG (EnergiesteuerRL) sollten für Energieerzeugnisse im Wesentlichen dann gemeinschaftliche Rahmenvorschriften gelten, wenn sie als Heizstoff oder Kraftstoff verwendet werden (vgl. Art. 2 Abs. 4 der Richtlinie).

Gemäß Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie gelten als Energieerzeugnisse unter anderem die Erzeugnisse der KN-Codes 2704 bis 2715.

Gemäß Art. 2 Abs. 3 dieser Richtlinie werden zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmte oder als solche zum Verkauf angebotene bzw. verwendete andere Erzeugnisse, als diejenigen, für die in dieser Richtlinie ein Steuerbetrag festgelegt wurde, je nach Verwendung zu dem für eine gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff erhobenen Steuersatz besteuert.

Wenn das Zollamt Art. 2 Abs. 3 der EnergiesteuerRL, wonach zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmte oder als solche zum Verkauf angebotene bzw. verwendete Energieerzeugnisse besteuert werden, heranzieht, ist zu bedenken, dass nach der für den Bf günstigeren Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG eine Steuerpflicht für Kraftstoffe nur im Hinblick auf "im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegebene Kraftstoffe" entstehen könnte, sofern sie in der Folge im Steuergebiet verwendet würden.

C) Zu der über gesonderte Anträge außerhalb der Selbstberechnung erfolgten Erstattung von Mineralölsteuer für die Lieferung des Mineralöls F mit rechtskräftigen Bescheiden:

Betroffen sind fünf Bescheide des Zollamtes.

Es handelt sich dabei um

- 1) den Bescheid vom 27. März 2013, Zahl: ii;
- 2) den Bescheid vom 22. April 2013, Zahl: jj;
- 3) den Bescheid vom 7. Mai 2013, Zahl: kk;
- 4) den Bescheid vom 7. Mai 2013, Zahl: nn und
- 5) den Bescheid vom 8. Juli 2013, Zahl: oo.

Steuergegenstand der Bescheide waren andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt mit einem Steuersatz von € 60 je 1.000 kg.

Dazu ist festzuhalten, dass vom Zollamt lediglich bei der Sendung vom 21. Februar 2013 an die M (BG) eine Stempelfälschung festgestellt wurde. Nur der Bescheid vom 7. Mai 2013, Zahl: kk, könnte sohin nicht rechtens ergangen sein. Die übrigen Bescheide erfassen Sendungen, bei denen keine Unregelmäßigkeiten festgestellt werden konnten.

Bei Bescheiden, die bereits in Rechtskraft erwachsen sind, steht einer diesbezüglichen erstmaligen Festsetzung gemäß § 201 BAO das Wiederholungsverbot entgegen, wonach die mit der Entscheidung unanfechtbar und unwiderruflich erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann. Einer nochmaligen Entscheidung steht das Prozesshindernis der entschiedenen Sache (*res iudicata*) entgegen. Aus dem Gedanken der materiellen Rechtskraft folgt zudem eine grundsätzliche Bindungswirkung an eine behördliche Entscheidung (vgl. VwGH 19.01.2016, Ra 2015/01/0070; VwGH 09.08.2018, Ra 2018/22/0078).

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO könnte eine Festsetzung unter anderem erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Bezogen auf den Neuerungstatbestand ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen. Maßgeblich ist dabei der Wissenstand der Abgabenbehörde. Solche Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 201, Rz 37ff).

Gegen eine solche erstmalige Festsetzung der Mineralölsteuer beim verbliebenen fünften Bescheid spricht u.a., dass dem Bf der Rechtszug gekürzt würde.

D) Zu den im Rahmen der Selbstberechnung erfolgten Erstattungen von Mineralölsteuer für die Lieferung des Mineralöls F nach der Mitteilung der Änderung der Tarifnummer:

Soweit die Beschwerde die im Rahmen der Selbstberechnung erfolgten Erstattungen von Mineralölsteuer für die Lieferung des Mineralöls F nach der Änderung der Tarifnummer mit Wirkung vom 18. September 2012 betrifft (Summe der grünen und roten Felder in Spalte 1 der Anlage 2), war eine erstmalige Festsetzung in 552 Fällen (Summe der roten Felder in Spalte 1 der Anlage 2) erforderlich.

Es hat sich, weil in diesen Erstattungsfälle die Empfangsbestätigungen mit gefälschten Zollstempeln versehen wurden, jeweils die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen.

Diesbezüglich war daher die Mineralölsteuer erstmalig gemäß § 201 BAO in Verbindung mit §§ 23 Abs. 3 und 21 Abs. 1 Z 1 sowie § 46 Abs. 2, alle MinStG, in Übung von Ermessen mit Bescheid festzusetzen.

Zur erstmaligen Festsetzung darf ganz allgemein auf *Ritz* BAO<sup>6</sup> und die dort zu § 201 BAO zitierte Judikatur des VwGH verweisen werden.

Die bescheidmäßige Festsetzung liegt in den in § 201 Abs. 2 BAO genannten Fällen im Ermessen der Abgabenbehörde.

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

Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO.

Bei der Ermessensübung sind die ermessensrelevanten Umstände abzuwägen.

Die Abgabenbehörde hat sich primär unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dem eine zentrale Bedeutung zukommt, zu Recht für eine Festsetzung von Amts wegen entschieden. Entscheidungserhebliche Argumente, die gegen eine Festsetzung sprechen würden, liegen im verfahrensgegenständlichen Fall nicht vor. Unter Bedachtnahme auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass weder nach der Aktenlage noch nach dem Vorbringen in der Beschwerde und im Vorlageantrag Umstände vorliegen, die gegen eine Festsetzung sprechen, erscheint die angefochtene Vorschreibung ermessensgerecht und somit im Sinne der zitierten Norm.

Wie bereits dargelegt, wurden Mineralöle wie z.B. das F in den Mitgliedsländern der Europäischen Union zunächst völlig unterschiedlich tarifiert. Nachdem eine diesbezügliche unionsweite Übereinstimmung erzielt wurde, wurden solche Öle in die Zolltarifposition 2710 1962 eingereiht. Mit Wirkung vom 18. September 2012 war das F als Heizöl in den KN-Code 2710 1962 oder als Gasöl in den KN-Code 2710 1943 einzureihen und damit jeweils verbrauchsteuerpflichtig.

Von Verantwortlichen der D wurde - durch eine Expertise der Universität Bratislava untermauert - immer wieder vorgebracht, das Mineralöl F sei im Bergbau und in Hüttenwerken als Flotationsmittel, als Walzöl, als Walzemulsion sowie als Verdünner- bzw. Lösungsmittelkomponente eingesetzt worden. Alle Abnehmer der Erzeugnisse seien stets auf der Grundlage eines Vertrages beliefert worden. Im Vertrag sei ausdrücklich festgehalten worden, dass die gelieferte Ware ein Öl sei, das unter den KN-Code 2710 1999 falle. Auf jeder Rechnung sei ausdrücklich festgehalten worden, dass die gelieferte Ware weder als Kraft- noch als Heizstoff verwendet werden dürfe.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass davon, dass die Verantwortlichen der D wussten, dass die Kraftstoffe als Treibstoffe verbraucht (verdieselt) werden sollen, aus den nachfolgend angeführten Gründen in einem zumindest größeren Grad an Wahrscheinlichkeit ausgegangen werden darf. Die im bekämpften Bescheid vom Zollamt dazu näher aufgelisteten Ergebnisse seiner Ermittlungstätigkeit sprechen gemäß dem in einem Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung in einem zumindest größeren Grad an Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Verantwortlichen

der D wussten, dass das Erzeugnis F - ein Kraftstoff - als Treibstoff verbraucht werden soll.

Im ETOS-Untersuchungsbefund der TUA vom 5. Oktober 2009, Geschäftsfall gg, wird darauf hingewiesen, dass das Erzeugnis F ohne weiteres für einen Dieselmotor als Kraftstoff - wenn auch nicht normgerecht - eingesetzt werden kann.

Es gibt erwiesene Bestellungen des Mineralöls F, bei denen Mineralöl mit Parametern eines Dieselkraftstoffes eingefordert wurde (z.B. e-Mail vom 4. Jänner 2011 zwischen N und der D).

Es gibt erwiesene eingeforderte Spezifikationen für das Mineralöl F nach Sommer- und Winterqualität (z.B. e-Mail von O an die J vom 19. Oktober 2010).

Es gibt erwiesene Reklamationen, dass die Ware bei der Kälte in der Nacht zähflüssig wird (z.B. e-Mail vom 11. Oktober 2010 von O an J).

Es gibt erwiesene Reklamationen, dass die Verschmutzung zu hoch war (z.B. e-Mail von O an P vom 6. Oktober 2010).

In einem e-Mail vom 19. Oktober 2010 versichert O, dass das neue Produkt als allgemeines technisches Öl geliefert wird, es offiziell nicht als Kraftstoff verwendet wird und ohne warenbegleitende Dokumente ist, praktisch aber ein Diesel von sehr guter Qualität ist.

Industrieprodukte benötigen für die von den Verantwortlichen der D vorgebrachten Verwendungszwecke solche besondere Spezifikationen nicht.

Gegen eine Verwendung der Erzeugnisse zu den von den Verantwortlichen der D vorgebrachten Verwendungszwecken spricht auch das Gutachten Q, Bildungs- und Wirtschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung, Abteilung Wissenschaft und Technik, vom 22. April 2013. Aus der Sicht dieser gutachterlichen Stellungnahme wurde die Expertise der Universität Bratislava nicht wissenschaftlich erarbeitet und scheidet danach eine Verwendung des Mineralöls F nach dem Stand der Technik für die von den Verantwortlichen der D genannten Verwendungszwecke eher aus.

Wird die widerrechtliche Verwendung als Treibstoff ausgeschlossen, ist die Verwendung der in Verkehr gebrachten Mengen völlig ungeklärt.

Es konnten weder die Verantwortlichen der D noch die als Zeugen einvernommene Bediensteten der D Abnehmer aus dem Bergbau und von Hüttenwerken benennen.

Bei keiner einzigen der vom Zollamt rund 8.200 erhobenen Lieferungen konnten die vorgebrachten Verwendungszwecke von den Verantwortlichen der D nachvollziehbar belegt werden.

Nach der Aktenlage gab es keinerlei Reklamationen durch Abnehmer von Lieferungen, bei denen eindeutig Gasöl geliefert wurde.

Für eine widerrechtliche Verwendung der Erzeugnisse der D spricht auch das von der Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt angeforderte Sachverständigengutachten S aus Juni 2015 zur industriellen Verwendbarkeit und zur allfälligen Ermittlung des Marktvolumen der von der D erzeugten Mineralöle F und G. Danach soll ein Markt für die erzeugten Produkt nur in einem unbedeutenden Ausmaß existieren, sodass die in Verkehr gebrachten großen Mengen nicht erklärbar sind. Aus der Sicht dieses Gutachtens besteht für diese

Erzeugnisse kein nennenswerter Markt, ist eine direkte Verwendung dieser Mineralöle im Bergbau und von Hüttenwerken geradezu auszuschließen, scheidet eine Verwendung als Vorprodukt in den von den Verantwortlichen der D genannten Einsatzgebieten aus technologischen Gründen aus.

Das Zollamt konnte rund 8.200 Mineralöllieferungen in einer Menge von rund 218 Mio. Litern erheben, die an 128 Empfänger durch 170 verschiedene Transportfirmen an 153 Entladeorte erfolgten. Auch dieser Umstand spricht im Zusammenhang damit, dass ein Markt für die Verwendung der Erzeugnisse der D zu den von den Verantwortlichen der D vorgebrachten Verwendungszwecken nur in einem unbedeutenden Ausmaß existiert, dafür, dass die Verantwortlichen der D wussten, dass ihre Erzeugnisse als Treibstoff verwendet werden.

T als Ansprechpartner des U Konzerns als einem der führenden Mineralölkonzerne für die industrielle und die private Verwendung von Mineralölprodukten in der Bundesrepublik Deutschland, hat dem Zollfahndungsamt Berlin-Brandenburg auf Nachfrage mitgeteilt, dass der Konzern keine Diesel/Gasöl-Basis-Gemische herstellt. Die Geruchsbelästigung bei Gemischen mit Diesel soll enorm sein und würde dies kein Kunde akzeptieren. Dieselkraftstoff sei Steuergegenstand und würde schon aus diesem Grund nicht als Ausgangsprodukt in Frage kommen.

W, bei der Firma X als Verkaufsleiter von Mineralölprodukten tätig, hat als Zeuge befragt am 8. Juni 2012 ausgesagt, dass ihm als langjährigem Fachmann bekannt sei, dass zur Herstellung von Motorölen oder von Schmierölen nirgendwo Diesel verwendet wird.

Y hat als Zeuge befragt am 18. Juli 2013 u.a. ausgesagt, dass - so die Parameter in Qualitätszertifikaten nicht den Vorgaben für F entsprochen haben - der davon in Kenntnis gesetzte Geschäftsführer der D angeordnet habe, dass es zu Nachjustierungen von Mischungsvorgängen im Nachhinein kommen soll. Es habe aufgrund der apparativen Analysezeit nur nachträglich reagiert werden können. Es hätten deswegen sogar LKW mit verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnissen das Werksgelände mit Wissen der Geschäftsleitung der D verlassen. Dass in der Zwischenzeit mit verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnissen gefüllte LKW das Werksgelände verlassen haben, sei dem Geschäftsführer bekannt gewesen und sei von ihm auch geduldet worden.

Aus beispielsweise Punkt 3) der schriftlichen Antwort vom 25. Juli 2013 auf das an die Republik Slowenien gerichtete Amtshilfeersuchen vom 16. Oktober 2012 ergibt sich u.a. schlüssig, dass nach den Angaben der Fahrer die tatsächlichen Entladeorte in Polen, in der Slowakei oder in Italien nicht den angegebenen Entladeorten entsprochen haben. Für Lieferungen nach Italien beispielsweise wurden dort nachweisbar Fahrtrouten von Lastkraftwagen zu Tankstellen, zu Tanklagern und zu Betriebstankstellen als Entladestellen sogar elektronisch aufgezeichnet. Solche Entladestellen sind üblicherweise Entladeorte, an die Mineralöle zur Verwendung als Treibstoff abgegeben werden.

Bei dieser Sachlage musste den Verantwortlichen der D zumindest bewusst gewesen sein, dass Kraftstoffe zur Verwendung als Treibstoff erzeugt und verkauft werden.

Aus Lieferverträgen der D als Verkäuferin und der J als Käuferin - diese hatte bis 31. Dezember 2012 das alleinige Vertriebsrecht - ergibt sich der Sitz der D als Erfüllungsort. Aus Lieferverträgen der D als Verkäuferin mit diverse Käufern - ab 1. Jänner 2013 war die J nur mehr Vermittler - ergibt sich ebenfalls der Sitz der D als Erfüllungsort. Aus den jeweils zugehörigen Verkaufs- und Lieferbedingungen geht hervor, dass der Versand auf Rechnung des Käufers erfolgte, der auch das Transportrisiko zu tragen hatte. Bei allen Lieferungen war vereinbart, dass die Gefahr in dem Zeitpunkt auf den Käufer übergeht, in dem die Ware der Bahn oder dem Frachtführer oder bei Versendung in eigenen Fahrzeugen dem eigene Fahrpersonal ausgefolgt wird, spätestens jedoch beim Verlassen der Versandstelle (z.B. Raffinerie, Tanklager).

L hat am 23. Februar 2016 angegeben, die Erzeugnisse seien ex Werk D verkauft worden, die Kunden hätten die Transporte organisiert.

Nach der erwiesenen Sachlage wurden demnach die an Abnehmer in anderen Mitgliedsstaaten verkauften Mineralöle bereits im Steuergebiet zur Verwendung als Treibstoff übergeben. Davon zu unterscheiden ist das tatsächliche Verwenden im Steuergebiet.

Diese Schlussfolgerung ist auch für die Einreihung und den anzuwendenden Steuersatz von wesentlicher Bedeutung. Weil mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit von einer Verdieselung des Kraftstoffes F in anderen Mitgliedsländern auszugehen ist, war dieses Mineralöl ein solches des KN-Codes 2710 1943 und gemäß § 3 Abs. 1 Z 9 MinStG in Verbindung mit § 21. Abs. 1 MinStG einem Mineralölsteuersatz von € 425 je 1.000 Liter Mineralöl zu unterwerfen [§ 3 Abs. 4, Buchstabe d) lit. bb) MinStG].

Wie bereits ausgeführt, sind Kraftstoffe andere als die in § 1 Abs. 1 MinStG angeführten Waren, die als Treibstoff oder als Zusatz zu Treibstoffen verwendet werden bzw. verwendet werden sollen. Der Begriff "Treibstoff" im Sinne des MinStG umfasst die Verwendung zum Antrieb von Kraftfahrzeugen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr und zu anderen motorischen Zwecken, wie z.B. Kettensägen, Landmaschinen, Stationärmotoren (vgl. Schamp, Verbrauchsteuern auf Mineralöl, Kommentierung des MinStG 1995, S 11f).

In den Erstattungsfällen ohne erwiesene Stempelfälschung, in denen F als Heizöl mit vereinfachten Begleitdokumenten VSt2 zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht wurde, bleibt es bei Heizöllieferungen (2710 1962) zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg, weil der Berechtigte in diesen Erstattungsfällen amtlich nachgewiesen hat, dass dieses Mineralöl dort eingetroffen ist und dort auch ordnungsgemäß steuerlich erfasst wurde.

In den Erstattungsfälle mit erwiesenen Stempelfälschungen ist dem Berechtigten der amtliche Beweis darüber, dass das Mineralöl im anderen Mitgliedstaat eingetroffen und dort auch ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden war, jedoch nicht gelungen.

Die Steuererstattung ist in diesen Fällen missglückt, sodass davon auszugehen ist, dass sich in diesen Fällen die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hat und dass daher

für diese Mineralöle als (zu verdieselnde) Gasöle Mineralölsteuer im Betrag von € 425 je 1.000 Liter erstmalig mit Bescheid festzusetzen ist. Nach der erwiesenen Sachlage wurde das Mineralöl bereits im Steuergebiet zur Verwendung als Treibstoff übergeben.

Weil der Beweis darüber, dass das Mineralöl im anderen Mitgliedstaat eingetroffen und dort auch ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden ist, nicht erbracht wurde, bleibt es jeweils beim Besteuerungsrecht des Mitgliedstaates Österreich.

E) Zu den Lieferungen von Mineralölen, die in Österreich abgegeben, steuerlich angemeldet sowie versteuert wurden:

Bescheide nach § 201 BAO sind nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung unterlässt, die Erklärung unvollständig ist oder sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Der VwGH hat mehrfach festgestellt, dass Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO die gesamte Abgabe festzusetzen haben und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten haben, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl. z.B. VwGH 15.12.2004, 2002/13/0118; VwGH 04.06.2009, 2006/13/0076; VwGH 20.10.2010, 2007/13/0065 u.a.).

Die Lieferungen von Mineralölen, die in Österreich abgegeben, steuerlich angemeldet und versteuert wurden, waren deshalb als Teil der gesamten Abgaben erstmalig festzusetzen und die darauf bereits entrichtete Mineralölsteuer entsprechend zu berücksichtigen.

F) Zur Berechnung im Einzelnen:

Die Verbrauchsteueranmeldungen bzw. Leermeldungen für die Monate Juli, August und Dezember 2010, für die Monate Jänner bis Dezember 2011 und für die Monate Jänner bis August 2012 waren weder unvollständig noch hat sich die jeweilige Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen.

Das angemeldete und in andere Mitgliedstaaten verbrachte Mineralöl als Kraftstoff war in diesen Monaten im Steuergebiet nicht steuerbar, weil Kraftstoffe gemäß § 1 MinStG nur dann steuerbar waren und einer Mineralölsteuer unterlagen, wenn sie auch im Steuergebiet verwendet wurden.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, war das F ab der Änderung der Tarifnummer mit Wirkung vom 18. September 2012 als Heizöl in den KN-Code 2710 1962, als Gasöl in den KN-Code 2710 1943 einzureihen.

Die Steuerschuld entstand in diesen Fällen dadurch, dass das Erzeugnis aus dem Steuerlager der D weggebracht wurde, ohne dass sich eine weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren, ausgenommen das Verfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und das Ausfuhrverfahren, angeschlossen hat, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wurde (§ 21 Abs. 1 Z 1 MinStG).

Die Verbrauchsteueranmeldungen für die Monate September 2012 bis Dezember 2012 und für die Monate Jänner 2013 bis Juni 2013 haben sich als nicht richtig erwiesen, weil im Hinblick auf die beantragten Erstattungen wegen einer Verbringung von versteuerten

Mineralölen zu gewerblichen Zwecken nicht das Verfahren im Sinne des § 46 MinStG in Verbindung mit § 45 leg. cit. eingehalten wurde, weil im Erstattungsverfahren gefälschte amtliche Bestätigungen des jeweils anderen Mitgliedstaates darüber, dass das Mineralöl dort ordentlich steuerlich erfasst worden ist, vorgelegt wurden.

Weil sich solche Selbstberechnungen (solche Erstattungsfälle) als nicht rechtskonform erledigt erwiesen haben, hat sich die D in den Verbrauchsteueranmeldungen vom selbst berechneten Gesamtsteuerbetrag zu Unrecht die selbst berechneten Gesamterstattungsbeträge abgezogen.

Gemäß § 23 MinStG hat der Steuerschuldner nämlich jene Mineralölmengen, die im vorangegangenen Monat aus dem Steuerlager weggebracht oder zum Verbrauch entnommen wurden, schriftlich anzumelden. Die angemeldeten Mineralöl-, Kraftstoff - und Heizstoffmengen sind nach Arten getrennt auszuweisen.

*Zur Berechnung für den Monat September 2012:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat September 2012 6.573.116 Liter Mineralöle erzeugt (Anlage 1, Spalte 9). Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat September 2012 wurden 2.000 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen (Anlage 1, Spalte 5) und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter (Anlage 1, Spalte 3) der selbst berechnete Steuerbetrag von € 850 (Anlage 1, Spalte 6) entrichtet.

Insgesamt 6.571.116 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert (Anlage 1, Spalte 2).

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 2.793.574,30 erstmals festgesetzt und ein um € 850 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 2.792.724,30 (Anlage 1, Spalte 4) nachgefordert.

Für das im Monat September 2012 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 501.337,22 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.703.100 kg (Anlage 1, Spalte selbstber. Erstattung kg) Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 102.186 an Mineralölsteuer (Anlage 1, selbstber. Erstattung VSt2 in EVA) festgesetzt.

Für 937.179,34 Liter (Anlage 2, Spalte Liter bei 15°C) - dem entsprechen 792.760 kg (Anlage 1, kg zu VSt2 mit widerrechtl. angebr. RO Stempel) - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter (Anlage 2, Spalte Steuersatz 425,- €/1000l) € 398.301,22 (Anlage 2, Spalte Mineralölsteuer in €) an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 850 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat September 2012 Mineralölsteuer im Betrag von € 102.186 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 850 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 398.301,22 (Anlage 1, VSt2 mit widerrechtl. angebr. RO Stempel / 425,- €/1000l) geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 7.966,02.

Anmerkung: Bei der Darstellung der Berechnung für die nachfolgenden Monate werden die Spalten der Berechnungsblätter nicht mehr angeführt.

*Zur Berechnung für den Monat Oktober 2012:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat Oktober 2012 8.281.337 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat Oktober 2012 wurden 1.500 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 637,50 entrichtet.

Insgesamt 8.279.837 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 3.519.568,23 erstmals festgesetzt und ein um € 637,50 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 3.518.930,73 nachgefordert.

Für das im Monat Oktober 2012 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 1.345.923,18 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.799.280 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg werden € 167.956,80 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.770.185,60 Liter - dem entsprechen insgesamt 2.343.300 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 1.177.328,88 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.500 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 637,50 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat Oktober 2012 Mineralölsteuer im Betrag von € 167.956,80 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 637,50 erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 1.177.328,88 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 23.546,58.

*Zur Berechnung für den Monat November 2012:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat November 2012 6.872.302 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat November 2012 wurden 2.000 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 850 entrichtet.

Insgesamt 6.870.302 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 2.920.728,35 erstmals festgesetzt und ein um € 850 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 2.919.878,35 nachgefordert.

Für das im Monat November 2012 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 1.284.738,92 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.305.220 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 138.313,20 an Mineralölsteuer festgesetzt. Für 2.695.472,28 Liter - dem entsprechen 2.280.100 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 1.145.575,72 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 850 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat November 2012 Mineralölsteuer im Betrag von € 138.313,20 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 850 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 1.145.575,72 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 22.911,51.

#### *Zur Berechnung für den Monat Dezember 2012:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat Dezember 2012 3.103.782 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat Dezember 2012 wurden 1.000 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 425 entrichtet.

Insgesamt 3.102.782 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 1.319.107,35 erstmals festgesetzt und ein um € 425 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 1.318.682,35 nachgefordert.

Für das im Monat Dezember 2012 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 436.948,80 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 919.740 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg werden € 55.184,40 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 897.269,18 Liter - dem entsprechen 919.740 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 381.339,40 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat Dezember 2012 Mineralölsteuer im Betrag von € 55.184,40 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 425 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 381.339,40 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 7.626,79.

*Zur Berechnung für den Monat Jänner 2013:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat Jänner 2013 3.612.331 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat Jänner 2013 wurden 1.000 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 425 entrichtet.

Insgesamt 3.611.331 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 1.535.240,68 erstmals festgesetzt und ein um € 425 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 1.534.815,68 nachgefordert.

Für das im Monat Jänner 2013 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 654.799,99 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.207.300 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 72.438 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.369.263,51 Liter - dem entsprechen 1.158.260 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 581.936,99 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat Jänner 2013 Mineralölsteuer im Betrag von € 72.438 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 425 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 581.936,99 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 11.638,74.

*Zur Berechnung für den Monat Februar 2013:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat Februar 2013 3.331.555 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat Februar 2013 wurden 1.500 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 637,50 entrichtet.

Insgesamt 3.330.055 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 1.415.910,88 erstmals festgesetzt und ein um € 637,50 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 1.415.273,38 nachgefordert.

Für das im Monat Februar 2013 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 430.109,40 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 779.780 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 46.786 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 900.437,40 Liter - dem entsprechen 761.680 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 382.685,90 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.500 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 637,50 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat Februar 2013 Mineralölsteuer im Betrag von € 46.786 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 637,50 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 382.685,90 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 7.653,72.

#### *Zur Berechnung für den Monat März 2013:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat März 2013 3.282.234 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat März 2013 wurden 2.000 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 850 entrichtet.

Insgesamt 3.280.234 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 1.394.949,45 erstmals festgesetzt und ein um € 850 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 1.394.099,45 nachgefordert.

Für das im Monat März 2013 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 697.062,75 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.304,200 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 78.252 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.454.025,30 Liter - dem entsprechen 1.229.960 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 617.960,75 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 2.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 850 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat März 2013 Mineralölsteuer im Betrag von € 78.252 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 850 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 617.960,75 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 12.359,22.

*Zur Berechnung für den Monat April 2013:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat April 2013 3.580.053 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat April 2013 wurden 1.000 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 425 entrichtet.

Insgesamt 3.579.053 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 1.521.522,53 erstmals festgesetzt und ein um € 425 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 1.521.097,53 nachgefordert.

Für das im Monat April 2013 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 804.906,69 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.630.720 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 97.843,20 an Mineralölsteuer festgesetzt. Für 1.662.678,80 Liter - dem entsprechen 1.406.460 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 706.638,49 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat April 2013 Mineralölsteuer im Betrag von € 97.843,20 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 425 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 706.638,49 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 14.132,77.

*Zur Berechnung für den Monat Mai 2013:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat Mai 2013 3.420.602 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat Mai 2013 wurden 1.000 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 425 entrichtet.

Insgesamt 3.419.602 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 1.453.755,85 erstmals festgesetzt und ein um € 425 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 1.453.330,85 nachgefordert.

Für das im Monat Mai 2013 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 756.404,57 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.602.280 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 96.136,80 an Mineralölsteuer festgesetzt. Für 1.552.571,23 Liter - dem entsprechen 1.313.320 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 659.842,77 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 1.000 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 425 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat Mai 2013 Mineralölsteuer im Betrag von € 96.136,80 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 425 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 659.842,77 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 13.196,85.

#### *Zur Berechnung für den Monat Juni 2013:*

Nach den Ausführungen im Spruch des bekämpften Bescheides wurden im Monat Juni 2013 902.960 Liter Mineralöle erzeugt. Das Zollamt hat die Mineralöle dem KN-Code 2710 1943 für Gasöl zugeordnet.

Gemäß der Verbrauchsteueranmeldung für den Monat Juni 2013 wurden 64.382 Liter Gasöl zum Verbrauch im Steuergebiet entnommen und dafür zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter der selbst berechnete Steuerbetrag von € 27.362,35 entrichtet.

Insgesamt 838.578 Liter Mineralöl wurden ausgeliefert.

Vom Zollamt wurde für die gesamte Menge Mineralölsteuer zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter mit € 383.758 erstmals festgesetzt und ein um € 27.362,35 verminderter Betrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 356.395,65 nachgefordert.

Für das im Monat Juni 2013 aus dem Steuerlager weggebrachte/entnommene Mineralöl wird vom BFG ein Gesamtbetrag von € 140.117,00 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 200.480 kg Mineralöl der Unterposition KN 2710 1962 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Heizöle, zum Verheizen oder steuerbegünstigt nach § 4 Abs. 1 Z 9) werden zum Steuersatz von € 60 je 1.000 kg € 12.028,80 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 237.002,01 Liter - dem entsprechen 200.480 kg - Mineralöl der Unterposition KN 2710 1943 (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 100.725,85 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Für 64.382 Liter zum Verbrauch im Steuergebiet entnommenes Mineralöl (Andere Mineralöle, beschaffen wie Gasöle, sonstige) werden zum Steuersatz von € 425 je 1.000 Liter € 27.362,35 an Mineralölsteuer festgesetzt.

Weil im Monat Juni 2013 Mineralölsteuer im Betrag von € 12.028,80 zu Recht erstattet und Mineralölsteuer im Betrag von € 27.362,35 bereits erhoben wurde, wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 100.725,85 geschuldet.

Der zweiprozentige Säumniszuschlag beträgt € 2.014,52.

#### **Gesamtdarstellung:**

In Summe wird noch Mineralölsteuer im Betrag von € 6.152.335,97 geschuldet (siehe dazu Anlage 1 - Summenspalte rotes Feld). Auf der geschuldeten Mineralölsteuer lasten in Summe € 123.046,72 an Säumniszuschlägen (siehe dazu Anlage 1 - Summenspalte Säumniszuschlag).

#### **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.

Im Beschwerdefall ergibt sich die Entscheidung zwingend aus der ohne berechtigte Zweifel eindeutigen Gesetzeslage und aus der zitierten Judikatur des VwGH.

Eine entscheidende Rechtsfrage ist durch § 1 Abs. 1 MinStG geklärt. Der Inhalt dieser gesetzlichen Regelung lässt keine Zweifel darüber offen, dass Kraftstoffe nur dann einer Verbrauchsteuer (Mineralölsteuer) unterliegen, wenn sie im Steuergebiet verwendet werden. In § 21 Abs. 1 Z 6 MinStG wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen eine Verwendung eines Mineralöls oder Kraftstoffes als Treibstoff vorliegt.

Eine weitere entscheidende Rechtsfrage ist durch § 46 Abs. 2 MinStG geklärt. Der Inhalt dieser gesetzlichen Regelung lässt keine Zweifel darüber offen, dass eine Erstattung von Mineralölsteuer nur dann gewährt wird, wenn der Berechtigte eine amtliche Bestätigung des anderen Mitgliedstaates darüber, dass das Mineralöl dort steuerlich ordnungsgemäß erfasst worden ist, vorlegt. Ist unbestritten erwiesen, dass in einem Erstattungsverfahrenmittels vereinfachtem Begleitdokument VSt2 die verwendeten bestätigenden Stempel gefälscht sind und kann von den Zollbehörden des anderen

Mitgliedstaates nicht bestätigt werden, das die Ware in diesen eingetreten ist, hat sich die Selbstberechnung als unrichtig erwiesen.

Bei der erheblichen Frage der erstmaligen Festsetzung von Mineralölsteuer gemäß § 201 BAO in Verbindung mit § 23 Abs. 3 letzter Satz MinStG ist das Bundefinanzgericht von der nur in Teilen im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen.

Graz, am 21. November 2018