

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/12/16 Ro 2014/16/0070

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.12.2014

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/05 Verbrauchsteuern;

## Norm

BAO §232 Abs1;

MinStG 1995 §21 Abs6;

MinStG 1995 §22 Abs1 Z4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, die Hofrätin Mag. Dr. Zehetner sowie den Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger, über die Revision der T GmbH in B, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 5, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22. April 2014, Zl. RV/4200017/2014, betreffend Sicherstellungsauftrag für Mineralölsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt erließ gegenüber der revisionswerbenden Gesellschaft m.b.H. (Revisionswerberin) einen Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011 zur Sicherung der Einbringung von Mineralölsteuer für den Zeitraum Juni bis Dezember 2011. Eine international agierende Tätergruppe habe "unter Verwendung" der Revisionswerberin im Zeitraum vom 28. Juni bis 5. Dezember 2011 insgesamt 6,000.000 Liter un versteuertes Mineralöl in das Steuergebiet vorschriftswidrig eingebracht. Die Revisionswerberin habe dabei den Dieseldieselkraftstoff versteuert an eine Tankstelle der L eGen in M., Österreich, fakturiert und ein ordentliches Geschäft vorgetäuscht. Der tatsächlich gelieferte Dieseldieselkraftstoff sei jedoch un versteuert aus einem deutschen Tanklager bezogen worden. Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Steuerschuld von rund 2,300.000 EUR liege vor, weil dem Zollamt Erkenntnisse vorlägen, dass die Revisionswerberin in naher Zukunft "in Liquidation geschickt" werden solle.

Dagegen berief die Revisionswerberin mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2011 mit der Begründung, sie sei nicht die Abgabepflichtige, sie habe lediglich die Rechnungen ihrer Zulieferer bezahlt, in denen die in Rede stehenden Abgaben

enthalten gewesen seien. Abgabenschuldner seien die Zulieferer.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2012 wies das Zollamt die Berufung als unbegründet ab. Die Revisionswerberin sei Abgabenschuldnerin, weil sie als Lieferant der letztabnehmenden Tankstellen aufscheine.

Dagegen erhob die Revisionswerberin mit Schriftsatz vom 20. Februar 2012 eine (Administrativ-)Beschwerde mit der Begründung, eine Steuerschuld sei mit der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager in Deutschland entstanden. Eine allfällige Steuerhinterziehung sei in Deutschland und nicht unter Beteiligung der Revisionswerberin begangen worden. Es fehle an einem Tatbestand, den die Revisionswerberin verwirklicht hätte und an den die Abgabepflicht geknüpft werden könnte.

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2013 wies der (damalige) unabhängige Finanzsenat die (Administrativ-)Beschwerde vom 20. Februar 2012 als unbegründet ab.

Die Behandlung der dagegen vor dem Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 13. März 2013, B 259/13-3 und B 267/13-3, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 28. Februar 2014, 2013/16/0053, (Vorerkenntnis) den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 21. Jänner 2013 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Dem aufgehobenen Bescheid fehle es an einer zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung, der die konkrete Tätigkeit der Revisionswerberin schildere, weshalb ein Urteil über die Abgabepflicht, insbesondere zur Frage der Person des Steuerschuldners nicht gebildet werden konnte.

In dem gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 zweiter Satz B-VG vom Bundesfinanzgericht fortgesetzten Verfahren erstattete die Revisionswerberin mit Schriftsätzen vom 17., 26. und 31. März 2014, sowie vom 8. und 14. April 2014 mehrere Vorbringen.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

Das Bundesfinanzgericht stellte dabei folgenden Sachverhalt fest:

Die in Rede stehende Ware sei ein in Polen hergestelltes Erzeugnis mit der Bezeichnung O R C, ein Produkt aus 80 % Diesel und 20 % Basis- und Bioöl. Dieses Erzeugnis werde im Bergbau als Flotationsmittel oder auch als Emulsionsmittel eingesetzt und finde unter der Bezeichnung "Schmieröl/Schalungöl" auch in der Baubranche Anwendung. Im Grenzbereich könne dieses Mineralöl der Unterposition 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur ohne größere Probleme als Dieseleratz verwendet werden.

Diese Ware sei in Polen von einem Unternehmen namens B unter Zollaufsicht hergestellt und an das deutsche Unternehmen B verkauft worden. Die Ware sei im Auftrag von B unter Steueraussetzung von der Erzeugungsstätte in Polen nach F, Deutschland, befördert worden. Dort sei die Ware in einen Erdtank der B entladen worden. Auf dem wegen der nationalen Besteuerung der Ware in Polen eröffneten vereinfachten Begleitdokument und auf dem CMR-Frachtbrief sei jeweils von J K der Erhalt der Ware bestätigt worden.

J K selbst habe keine "operativen Entscheidungen" getroffen, bei ihm habe der Fakturenweg betreffend den O R C geendet.

Kopf der "Malversationen" sei T K gewesen, der in der Gruppierung um ihn die maßgeblichen Entscheidungen getroffen und die im Einzelfall notwendigen Anweisungen gegeben habe, welche die Beteiligten befolgt hätten. Er habe seine Tätigkeit im Wesentlichen darauf beschränkt, aus dem Hintergrund entsprechende Anweisungen an einen A P und die weiteren Beteiligten um ihn zu erteilen, im Hintergrund die Fäden gezogen und eine Handlungsvollmacht der Revisionswerberin gehabt. Einer seiner Spitznamen sei "K2" gewesen.

Die rechte Hand T.K. sei A P gewesen, welcher die Kontaktstelle zu J K und für den Wareneinkauf und die finanzielle Abwicklung zuständig gewesen sei. Seine Aufgabe habe darin bestanden, nach Eingang des Geldes bei den Banken neue Waren zu kaufen, bestehende Rechnungen zu bezahlen und den übrig gebliebenen Differenzbetrag bei den einzelnen Banken bar abzuholen, an T.K. zu übergeben und danach über dessen Auftrag die Verteilung der Provisionen an die an den "Malversationen" Beteiligten vor allem in Kuverts zu veranlassen.

Die Revisionswerberin sei eine im Firmenbuch eingetragene Familien GmbH, welche den Mineralölhandel in einem

Büro samt Schreibtisch mit Fax, Telephon und Aktenschränken im Einfamilienhaus abgewickelt habe. Sie habe über keinerlei eigene oder angemietete Erdtanks verfügt, sei sohin operativ nicht in der Lage gewesen, Ware in Empfang zu nehmen, zu lagern und sodann wieder körperlich abzugeben, sondern habe über die Waren als Zwischenhändler disponiert.

Der Alleingesellschafter der Revisionswerberin, H S, sei die treibende Kraft, der faktische Geschäftsführer der Revisionswerberin gewesen, während seine Tochter die handelsrechtliche Geschäftsführerin gewesen sei. Er habe tatsächlich die Geschicke der Revisionswerberin gelenkt und sei der eigentliche "Chef im Unternehmen" gewesen. Das Anwerben von Kunden und der Abschluss von Liefer- und Kaufverträgen seien seine Aufgabe gewesen. Er habe Provisionen erhalten. In überwachten E-Mails und SMS sowie Telefongesprächen sei für ihn der Spitzname "Oberfuchs" verwendet worden. Er habe Kontakt vor allem zu T.K. gehabt.

Die Revisionswerberin habe die in Rede stehende Ware am Papier von einer A O Kft., später von einer P GmbH zugekauft. Beide Unternehmen seien im Firmenbuch eingetragene Unternehmen und im Tatzeitraum im Einflussbereich des T.K. und des A.P. gestanden. Sie seien als Vehikel, als Puffer zwischen J.K. und der Revisionswerberin benötigt worden, durch die Inlandsgeschäfte vorgetäuscht worden seien. Bei ihnen habe der Fakturenweg - es habe bei ihnen keine Eingangsrechnungen gegeben - im Hinblick auf "Diesel" begonnen.

Die in Rede stehenden Waren habe die Revisionswerberin der Xgenossenschaft S verkauft. Bei dieser habe der Fakturenweg geendet. Deren Geschäftsführer habe den Bedarf an Diesel (Gasöl) über einen R F bestellt, der das Geschäft über Diesel- (Gasöl-) Lieferungen zwischen dem Geschäftsführer der Lagerhausgenossenschaft und dem H S angebahnt habe.

Der Transport und die Lieferung von F zu den Tankstellen der X-genossenschaft im Bundesgebiet sei Sache der Revisionswerberin gewesen. Nach der Bestellung bei H S und nach Weitergabe der Bestellung an T.K. sei O R C wieder unverändert aus dem Erdtank in F entnommen und in Tankwagen des slowenischen Frächters G abgepumpt worden. Diesen slowenischen Frächter habe ein V B über Ersuchen von T.K. vermittelt. Der Frächter habe den O R C am Betriebsgelände des J.K. in F, Deutschland, aufgenommen und mit Kraftfahrern auf direktem Weg zu den Tankstellen der Xgenossenschaft in Österreich verbracht.

Bei der Beladung in F seien an die Kraftfahrer der G die für Dieseltransporte erforderlichen Fracht- und Begleitpapiere übergeben worden. Die Fahrer hätten von V B konkrete Anweisungen zum Transport und teilweise ausgefüllte und mit einem Eigentumsvorbehalt zugunsten der Revisionswerberin versehene Lieferscheine ausgefolgt erhalten, teilweise auch Blankolieferscheine der Revisionswerberin sowie eine schriftliche Anweisung, was nach Anlieferung zu geschehen habe. Bei den Tankstellen in Österreich hätten die Kraftfahrer das Erzeugnis in dortige mit Dieselpumpensäulen versehene Treibstofftanks abgeschlaucht und in die teilweise vorausgefüllten Lieferscheine der Revisionswerberin die abgeschlauchte Litermenge mittels des Bordzählwerks eingedruckt. Die so vervollständigten und sodann von ihnen unterfertigten Lieferscheine und die CMR-Frachtbriefe hätten die Fahrer dann u.a. an H S an die Faxnummer der Revisionswerberin gefaxt.

Die Revisionswerberin habe somit durch Rechnungen belegte Diesellieferungen der A O Kft. und der P GmbH zugekauft und sodann weiterverkauft. Ein durch Eingangsrechnungen belegter Zukauf der Ware vom B durch die A O Kft. und die P GmbH habe nicht stattgefunden. Inhalt der Rechnungen der Revisionswerberin u.a. an die Xgenossenschaft S seien Diesel (Gasöl) - Lieferungen gewesen. Die Revisionswerberin habe die von der Xgenossenschaft S für erfolgte Diesellieferungen erhaltenen Rechnungsbeträge nicht auf Konten der A O Kft. oder der P GmbH, sondern auf das Konto des J K und auf weitere Konten, auf die A P Zugriff gehabt habe, angewiesen. Die Revisionswerberin und H S hätten die bestellte Ware und die Fracht von F zu den Tankstellen in Österreich vorfinanziert. Aus diesen von der Revisionswerberin auf die genannten Konten überwiesenen Beträgen habe A P die Bezahlung der Rechnungen der B und die Bezahlung der Transportkosten des Frächters G sowie sonst auflaufender Kosten gesorgt.

Gegen H S sei am 5. November 2011 ein Finanzstrafverfahren wegen Abgabenhinterziehung anhängig gewesen. In einem überwachten Telefongespräch vom 20. Oktober 2011 hätten sich J K und A P darüber unterhalten, dass H S "seine Firmen" in Konkurs schicken werde. Bei einem überwachten Telefongespräch ebenfalls vom 20. Oktober 2011

habe H S dem T K Ratschläge und Anweisungen erteilt, wie erwirtschaftetes Geld am besten angelegt werden könne, in ein Haus, das an die Frau oder die Kinder übergeben werde, um es nach einer eventuellen Verhaftung und Gefängnisstrafe noch zur Verfügung zu haben.

Rechtlich folgerte das Bundesfinanzgericht daraus, dass die Revisionswerberin die in Rede stehende Ware im Bundesgebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben habe, und dass die Einbringung der dadurch entstandenen Mineralölsteuer ohne den Sicherstellungsauftrag gefährdet oder wesentlich erschwert wäre.

Die Revisionswerberin erachtet sich in der dagegen erhobenen Revision im Recht darauf, keine Mineralölsteuer zu schulden, und im Recht, dass kein Sicherstellungsauftrag gegen sie ergehe, verletzt.

Das Bundesfinanzgericht legte die Revision unter Anschluss der Akten des Verfahrens und der vom Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt mit Schriftsatz vom 20. August 2014 erstatteten Revisionsbeantwortung vor.

Die Revisionswerberin replizierte mit Schriftsatz vom 25. September 2014.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Kombinierte Nomenklatur (Anhang I zur Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif, ABIEG Nr. L 256 vom 7. September 1987, in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung der Verordnung (EU) Nr. 861/2010 der Kommission vom 5. Oktober 2010, ABIEU Nr. L 284 vom 29. Oktober 2010 (KN-Verordnung)) sieht in ihrem Kapitel 27 in der Position 2710 die Unterposition 2710 19 "andere" (als Leichtöle und Zubereitungen) vor. Unter die dort genannten Schweröle fallen u. a. Gasöle der Unterpositionen 2710 19 31 bis 2710 19 49, Heizöle der Unterpositionen 2710 19 51 bis 2710 19 69 sowie Schmieröle und andere Öle der Unterpositionen 2710 19 71 bis 2710 19 99, wie etwa Motorenöle, Hydrauliköle, Getriebeöle, Korrosionsschutzöle usw.

Die im Revisionsfall in Rede stehende Ware "O R C" fällt unbestritten in die Unterposition 2710 19 99 "andere Schmieröle und andere Öle".

Gemäß Art. 1 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABIEU Nr. L 283 vom 31. Oktober 2003 (im Folgenden: RL 2003/96/EG) erheben die Mitgliedstaaten nach Maßgabe dieser Richtlinie Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom.

Als Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie gelten gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchstabe b der RL 2003/96/EG u.a. Erzeugnisse der KN-Codes 2704 bis 2715.

Art. 2 Abs. 3 der RL 2003/96/EG lautet:

"(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 erhobenen Steuersatz besteuert.

Neben den in Abs. 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 Abs. 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen wird mit Ausnahme von Torf jeder andere Kohlenwasserstoff, der zum Verbrauch zu Heizzwecken bestimmt ist, ...."

Gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchstabe b der RL 2003/96/EG gilt diese Richtlinie nicht u.a. für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden.

Art. 7 und 8 sowie Anhang I Tabelle A und Tabelle B der RL 2003/96/EG enthalten Mindeststeuerbeträge für Kraftstoffe, Art. 9 und Anhang I Tabelle C enthalten Mindeststeuerbeträge für Heizstoffe. Dabei sind Waren der Unterposition 2710 19 99 der Kombinierten Nomenklatur nicht erwähnt.

Art. 20 Abs. 1 der RL 2003/96/EG lautet:

"(1) Die Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der Richtlinie 92/12/EWG gelten ausschließlich für die nachstehend aufgeführten Energieerzeugnisse:

Erzeugnisse der KN-Codes .....

.....

h) Erzeugnisse der KN-Codes ..."

Erzeugnisse der Unterposition 2710 19 99 der Kombinierten Nomenklatur scheinen in dieser Aufzählung nicht auf.

Art. 21 Abs. 1 der RL 2003/96/EG lautet:

"(1) Über die allgemeinen Vorschriften zur Definition des Steuertatbestandes und die Vorschriften für die Entrichtung der Steuer gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus entsteht die Steuer auf Energieerzeugnisse ferner bei Eintritt eines Steuertatbestands gemäß Art. 2 Abs. 3 der vorliegenden Richtlinie."

Die in Art. 20 und 21 der RL 2003/96/EG erwähnte Richtlinie 92/12/EWG wurde durch Art. 47 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABIEU Nr. L 9 vom 14. Jänner 2009, (im Folgenden: RL 2008/118/EG), mit Wirkung vom 1. April 2010 aufgehoben. Gemäß Art. 47 Abs. 2 der RL 2008/118/EG gelten Bezugnahmen auf die aufgehobene Richtlinie als Bezugnahmen auf die RL 2008/118/EG.

Gemäß Art. 1 Abs. 1 Buchstabe a der RL 2008/118/EG legt diese Richtlinie ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch (nachstehend "verbrauchsteuerpflichtige Waren" genannt) von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom gemäß der RL 2003/96/EG erhoben werden.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 der RL 2008/118/EG entsteht der Verbrauchsteueranspruch zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinn der RL 2008/118/EG gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchstabe b dieser Richtlinie auch der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde.

Steuerschuldner eines Verbrauchsteueranspruchs ist nach Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der RL 2008/118/EG im Zusammenhang mit dem Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Art. 7 Abs. 2 Buchstabe b jede Person, die im Besitz der verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist, oder jede andere am Besitz dieser Waren beteiligte Person. Gibt es für eine Verbrauchsteuerschuld mehrere Steuerschuldner, so sind diese gemäß Art. 8 Abs. 2 der RL 2008/118/EG gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Steuerschuld verpflichtet.

Gemäß Art. 33 Abs. 1 der RL 2008/118/EG unterliegen verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, sofern sie zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten und dort zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sind, unbeschadet des im Revisionsfall nicht einschlägigen Art. 36 Abs. 1 leg. cit. über Fernverkäufe der Verbrauchsteuer, die in diesem andern Mitgliedstaat erhoben wird.

Steuerschuldner der zu entrichtenden Verbrauchsteuer ist dann gemäß Art. 33 Abs. 3 der RL 2008/118/EG entweder die Person, die die Lieferung vornimmt oder in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befinden oder an die die Waren im anderen Mitgliedstaat geliefert werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Mineralölsteuergesetzes 1995 (MinStG) unterliegt Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, einer Verbrauchsteuer (Mineralölsteuer).

Mineralöl im Sinn des MinStG sind gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 leg. cit. Waren der Positionen 2705 bis 2712 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Erdgas der Unterposition 2711 21 00.

Kraftstoffe im Sinne des MinStG sind gemäß § 2 Abs. 2 leg. cit. alle im § 2 Abs. 1 nicht angeführten Waren, die als Treibstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen mit Ausnahme von Waren, die dem Erdgasabgabegesetz oder dem Kohleabgabegesetz unterliegen.

§ 2 Abs. 8 MinStG lautet:

"(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:

1.

der Unterpositionen 2707 ...;

2.

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

3.

der Position 2711 ...;

4.

der Unterpositionen 2901 10, ...;

5.

der folgenden Positionen und Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur, die ...

6. der Position 2207 ..."

§ 19 Abs. 1 MinStG lautet:

"§ 19. (1) Kraftstoffbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, aus denen ein Kraftstoff zur Verwendung als Treibstoff oder zur Weitergabe zu diesem Zweck abgegeben oder in denen ein im Betrieb erzeugter Kraftstoff als Treibstoff verwendet wird. Als Betriebsinhaber gilt die Person oder Personenvereinigung, für deren Rechnung der Betrieb geführt wird."

§ 21 Abs. 1 MinStG lautet auszugsweise:

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

...

5. dass ein Kraftstoff oder ein Heizstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen abgegeben wird; durch eine Verwendung nach dieser Abgabe und in jenen Fällen, in denen der Kraftstoff oder Heizstoff in einem Steuerlager zur Herstellung von Mineralöl einem solchen beigemischt wird, entsteht keine Steuerschuld;"

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 21 Abs. 4 Z 4 MinStG in den Fällen des § 21 Abs. 1 Z 5 leg. cit. im Zeitpunkt der Abgabe.

Eine Verwendung von Kraftstoff als Treibstoff liegt gemäß § 21 Abs. 6 MinStG vor, wenn der Kraftstoff als Treibstoff verwendet wird oder in einen Behälter eingefüllt wird, der mit einem Motor in Verbindung steht, oder wenn ein Behälter, in dem sich ein Kraftstoff befindet, mit einem Motor verbunden wird.

Steuerschuldner ist gemäß § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG in den Fällen des § 21 Abs. 1 Z 5 leg. cit., 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.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist festzuhalten, dass unionsrechtlich für den in Polen hergestellten, in Rede stehenden O R C kein Steuersatz nach Art. 7 bis 9 und Anhang I der Richtlinie 2003/96/EG festgelegt war und er dieser Richtlinie nach Art. 2 Abs. 4 Buchstabe b leg. cit. nicht unterlag, wenn er für andere Zwecke als als Heiz- und Kraftstoff verwendet wurde. Nach Art. 20 Abs. 1 der RL 2003/96/EG iVm Art. 47 Abs. 2 der RL 2008/118/EG galten die Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der RL 2008/118/EG für ihn nicht.

Demgemäß konnte Polen eine nationale Verbrauchsteuer dafür erheben (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 5. Juli 2007 in den Rs C 145 und 146/06 (Fendt Italiana Srl)) und dazu zur Entlastung von der polnischen Verbrauchsteuer ein formelles Beförderungsverfahren bei der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat vorsehen.

Mit dem Befüllen der Tankfahrzeuge des slowenischen Frächters G mit dem in Rede stehenden O R C in F, Deutschland, der Übergabe von die Bezeichnung "Diesel" enthaltenden Begleitpapieren und dem Auftrag an die Fahrer, diesen Tankinhalt in Österreich in die mit Dieselpumpensäulen versehenen Erdtanks der X-genossenschaft abzuschlauchen, war die in Rede stehende Ware zum Verbrauch als Kraftstoff bestimmt und entstand gemäß Art. 2 Abs. 3 erster Unterabsatz der RL 2003/96/EG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 dieser Richtlinie die Steuer in Deutschland.

Der in Rede stehende O R C der Unterposition 2710 19 99 der Kombinierten Nomenklatur gilt als Mineralöl iSd § 2 Abs. 1 MinStG und ist deshalb nicht von der Definition des Kraftstoffes in § 2 Abs. 2 leg. cit. erfasst. Da diese Ware aber nicht von der Aufzählung des § 2 Abs. 8 Z 1 bis 6 MinStG erfasst ist, sind gemäß § 2 Abs. 8 erster Satz MinStG auf dieses "andere Mineralöl" iSd § 2 Abs. 8 MinStG die Mineralöl betreffenden Bestimmungen des MinStG nicht anzuwenden, sondern allenfalls die Bestimmungen des MinStG über Kraftstoffe. Vereinfachend wird im Folgenden betreffend diese Ware jedoch von Kraftstoff gesprochen.

Die Bestimmungen der §§ 41 ff MinStG über den Bezug von Mineralöl zu gewerblichen Zwecken und des Entstehens der Steuerschuld sind im Revisionsfall auf den in Rede stehenden Kraftstoff nicht anzuwenden, sondern es kommen die Bestimmungen über Kraftstoffe in den §§ 19 bis 24 leg. cit. in Betracht.

Die Revisionswerberin weist darauf hin (S. 51 der Revision), dass § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG auf Kraftstoff abstelle, nicht auf "anderes Mineralöl". Dazu ist die Revisionswerberin zu erinnern, dass auf "anderes Mineralöl" die Bestimmungen des MinStG über Kraftstoffe anzuwenden sind (§ 2 Abs. 8 MinStG).

Den Kern des Revisionsfalles bildet die vom Bundesfinanzgericht in der Begründung der Zulässigkeit der Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zutreffend als grundsätzlich bezeichnete Rechtsfrage der Auslegung des Begriffes "abgegeben" in § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG, zu welcher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht. Daran anknüpfend ist gegebenenfalls die Frage des Steuerschuldners nach § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG zu beantworten. Die Auslegung dieser Bestimmungen des MinStG hat sich im Revisionsfall im unionsrechtlichen Rahmen der RL 2008/118/EG, insb. deren Art. 33, zu bewegen.

Wenn der in Rede stehende Kraftstoff im Revisionsfall aus dem Tank der X-genossenschaft durch die mit "Diesel" gekennzeichnete Zapfsäule in einen Behälter des Kunden abgefüllt würde, würde dieser Kraftstoff als Treibstoff abgegeben; wenn dieser Behälter mit einem Motor in Verbindung stünde, würde der Kraftstoff bereits als Treibstoff verwendet (§ 21 Abs. 6 MinStG).

Die gesetzliche Festlegung in § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG, dass die Steuerschuld dann entsteht, wenn der Kraftstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird, legt nahe, dass eine solche Abgabe mehrmals erfolgen kann und davon lediglich die erste im Steuergebiet erfolgte Abgabe zur Entstehung der Mineralölsteuerschuld führt.

Da nach den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes die X-genossenschaft vor dem Einfüllen des Kraftstoffes in den jeweiligen Tank ihrer jeweiligen Tankstelle keine Verfügungsmacht über den Kraftstoff hatte, lag in diesem Einfüllen (Abschlauchen aus dem Tank des jeweiligen Tankfahrzeuges) ebenfalls ein "Abgeben" iSd § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG an die X-genossenschaft vor.

Die Revisionswerberin trägt vor, das Hauptzollamt Augsburg, Deutschland, habe dem J K mit Bescheid vom 21. März 2012 Energiesteuer mit der Begründung vorgeschrieben, die Steuer sei dadurch entstanden, dass die in Rede stehende Ware als Kraftstoff an die Firma G zur Beförderung übergeben worden sei und er (J.K.) ab diesem Abgabezeitpunkt keine Möglichkeit mehr gehabt habe, die weitere Verwendung der Ware als Kraftstoff zu bestimmen.

Ob auch die Befüllung der Tankfahrzeuge des slowenischen Frächters G in F, Deutschland, ein "Abgeben" iSd § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG gebildet hätte, was allenfalls nach nationalem deutschem Recht zum Entstehen einer deutschen Verbrauchsteuer führen könnte, kann im Revisionsfall dahin gestellt bleiben, weil es eben nicht "im Steuergebiet erstmals", sondern außerhalb des Steuergebietes erfolgt wäre.

Damit durfte das Bundesfinanzgericht im Revisionsfall davon ausgehen, dass der in Rede stehende Kraftstoff mit dem

Einfüllen in die Tanks der Tankstellen der X-genossenschaft im Steuergebiet erstmals abgegeben wurde und die Mineralölsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG entstand.

Daran anknüpfend ist zu prüfen, ob die Revisionswerberin als Steuerschuldner nach § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG in Betracht kommt, mithin ob sie die Inhaberin des Betriebes ist, dessen Geschäftsleitung sich im Steuergebiet befunden hat und im Rahmen dessen der Kraftstoff abgegeben wurde.

Die Revisionswerberin führt ins Treffen, sie wäre zur Abgabe des Kraftstoffes nicht in der Lage gewesen, weil sie mit dem Kraftstoff nicht "in Berührung gekommen" sei. Das Bundesfinanzgericht habe selbst festgestellt, sie sei mangels "eigener oder angemieteter Erdtanks (.....) operativ nicht in der Lage (gewesen), Ware in Empfang zu nehmen, zu lagern und sodann wieder körperlich abzugeben." Die Revisionswerberin vermisst eine körperliche Nähe zwischen ihr und dem in Rede stehenden Kraftstoff.

Ausgehend von den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes hatte die Revisionswerberin mit der Xgenossenschaft ein Kaufgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) über den in Rede stehenden Kraftstoff abgeschlossen. Dieses wurde dadurch erfüllt (Verfügungsgeschäft), dass der Kraftstoff von den jeweiligen Fahrern des Frächters G in die Erdtanks der Käuferin abgeschlaucht wurden und die auf die Revisionswerberin lautenden Lieferscheine nach Eintrag der jeweiligen Kraftstoffmengen im Wege des H S der Revisionswerberin übermittelt wurden. Die Revisionswerberin konnte nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls faktisch erreichen, dass gerade die von ihr verkauften Mengen des in Rede stehenden Kraftstoffes in F aus den Erdtanks in die Tankfahrzeuge des Frächters G gefüllt und zu ihrer Käuferin, der X-genossenschaft, nach Österreich befördert wurden. Welche zivilrechtliche Gestaltung dem zu Grunde lag, ob die Revisionswerberin den Kraftstoff dabei - was die Revisionswerberin bestreitet - von J K gekauft hätte (und ein Reihengeschäft vorgelegen wäre), oder ob T K dafür über eine Handlungsvollmacht der Revisionswerberin verfügt hätte, ist nicht ausschlaggebend.

Damit durfte das Bundesfinanzgericht im Revisionsfall dies - wie bei einem Reihengeschäft - als Abgabe des in Rede stehenden Kraftstoffes im Rahmen des Betriebes der Revisionswerberin werten und als Steuerschuldnerin nach § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG die Revisionswerberin ansehen.

Die Revisionswerberin wendet ein, unionsrechtlich käme als Steuerschuldner nach Art. 33 Abs. 3 der RL 2008/118/EG nur "der ausländische Lieferant, der ausländische Besitzer der zum Export bestimmten Ware, der inländische Empfänger" in Betracht. Dem steht der klare Wortlaut der Richtlinienbestimmung entgegen, wonach Steuerschuldner u.a. die Person ist, "die die Lieferung vornimmt". Vom Erfordernis eines "ausländischen" Lieferers ist hier keine Rede.

Mit den umfangreichen und weitwendigen Ausführungen zur Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes, welches nach Ansicht der Revisionswerberin den Nachweis nicht erbracht habe, dass der festgestellte Sachverhalt sich so ereignet habe, vernachlässigt die Revisionswerberin, dass der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis bereits darauf hingewiesen hat, dass es sich im Revisionsfall um einen Sicherstellungsauftrag handelt und für die Feststellung des Sachverhaltes die auf konkrete Umstände gestützte Vermutung genügt, ohne dass bereits der Nachweis erbracht werden muss. Dass die zahlreichen Umstände, auf welche sich das Bundesfinanzgericht bei seiner Sachverhaltsfeststellung gestützt hat, in ihrer Gesamtheit diese Sachverhaltsfeststellung nicht zuließen, zeigt die Revisionswerberin nicht auf. Daran ändert auch die Behauptung von Unstimmigkeiten zu Einzelheiten nichts, wie etwa das angebliche Erlöschen einer von der Revisionswerberin dem T K erteilten Handlungsvollmacht bereits vor dem in Rede stehenden Zeitraum.

Eine Unvollständigkeit der Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes rügt die Revisionswerberin deshalb, weil dem angefochtenen Erkenntnis Feststellungen einer Gefährdungshandlung iSd § 232 Abs. 1 BAO fehlten.

Die Revisionswerberin übersieht, dass für einen Sicherstellungsauftrag eine vom Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich ist, sondern es genügt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2000/15/0044, sowie die bei Ritz, BAO5, § 232 Tz 6 angeführte hg. Rechtsprechung). Dass die vom Bundesfinanzgericht angeführten Umstände, die in überwachten Telefongesprächen getätigten Aussagen, diesen Schluss nicht zuließen, zeigt die Revisionswerberin damit nicht erfolgreich auf.



Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014 (VwGH-AufwErsV), BGBl. II Nr. 518/2013.

Wien, am 16. Dezember 2014

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:RO2014160070.J00

**Im RIS seit**

11.02.2015

**Zuletzt aktualisiert am**

03.04.2015

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)