

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/10/25 92/17/0265

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.10.1996

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/05 Verbrauchsteuern;

## Norm

BAO §131;  
BAO §163;  
BAO §184 Abs3;  
BAO §198 Abs2;  
BAO §201;  
MinStG 1981 §3 Abs1;  
MinStG 1981 §39 Abs1;  
MinStG 1981 §5;  
VwGG §24 Abs1;  
VwGG §29;  
VwGG §48 Abs1 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hnatek und die Hofräte Dr. Puck, Dr. Gruber, Dr. Höfinger und Dr. Köhler als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde der A-Gesellschaft m.b.H. in S, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. September 1992, Zl. GA 9 - V-700/2/36/92, betreffend Mineralölsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.820,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Name der Beschwerdeführerin lautete im Zeitraum, der durch die bekämpfte Entscheidung umfaßt wird, "B-Mineralölhandels-Gesellschaft m.b.H.", deren Betriebsgegenstand u.a. die "Erzeugung von Mineralölprodukten durch Destillation, Raffination und ....." war. Gegenstand

des zu beurteilenden Bescheides sind Sachverhalte im Zusammenhang mit der im Jahr 1986 erfolgten Herstellung und Wegbringung von Mineralölen im Sinne des Mineralölsteuergesetzes 1981 - MinStG 1981 aus einem Betrieb der Gesellschaft in K.

Das Finanzamt Korneuburg führte im Jahr 1989 eine Prüfung der Aufzeichnungen nach § 151 BAO hinsichtlich dieses Betriebes durch, und zwar betreffend Mineralölsteuer für das Jahr 1986.

Im Prüfbericht des Finanzamtes Korneuburg vom 26. April 1991 heißt es (unter Tz. 16a):

"Aufgrund von Inventurmängeln (Fehlen eines Bestandes von TEL zum 31.12.1986) und im Zuge der BP durchgeführten Mengenrechnung bezüglich TEL (Bleitetraäthyl) unter Berücksichtigung eines Inventurbestandes zum 1.1.1986 und eines durch Rückrechnung vom 31.3.1987 ermittelten Bestandes zum 31.12.1986 wurde eine Fehlmenge von TEL festgestellt.

Dieser Mengenrechnung wird von der Firma entgegengehalten, daß zum 31.3.1987 ein bisher nicht deklariertes Bestand von

4.874 kg TEL in einem Hochwasserlager in der G-Gasse, W, vorhanden gewesen sein soll.

Eine Warenübertragungsaufstellung der B-Ges.m.b.H. an die B-AG zum 31.3.1987 wurde diesbezüglich der Betriebsprüfung im Zuge einer Besprechung vom 15.2.1991 übergeben, wobei die oben angeführte Menge im EDV-Ausdruck in einer Spalte TL - S aufscheint.

Mündlich wurde erklärt, daß die in der Spalte S angeführte Menge in Wahrheit in der G-Gasse gelegen sein soll.

Diesbezüglich hat das Finanzamt von der Firma die Vorlage von Uraufzeichnungen erbeten.

Laut Telefonat des Steuerberaters mit dem h.a. Amtsvorstand vom 29.4.1991 sind derartige Uraufzeichnungen nicht vorhanden. Die Bestände sollen telefonisch an die Zentrale übermittelt worden sein.

Das Finanzamt geht nunmehr davon aus, daß oben angeführte Bestände in Wahrheit nicht mehr vorhanden waren und somit bisher unverbleit deklarierte Benzinmengen mit der Gesamtfehlmenge an TEL verbleit worden sind.

Die mit dieser Menge verbleite Menge Benzin wird nicht wie bisher in den Steueranmeldungen als unverbleit sondern als verbleit versteuert."

Im Prüfbericht wird (unter "steuerliche Feststellungen") eine Mengenrechnung angestellt, die eine Fehlmenge an TEL (Bleitetraethyl) von 11.302 kg ausweist.

Wie es weiters heißt, seien über die Herstellung der Exportprodukte keine "Mischprotokolle" vorhanden, weshalb die dafür verwendeten TEL-Mengen mit einem Anteil von

0,003385 kg TEL pro kg exportierte Menge aus den Exportmengen laut Exportliste errechnet worden seien. Diese TEL-Mengen verringerten die ermittelte Fehlmenge von 11.302 kg auf 6.013 kg TEL.

Wie dem Prüfbericht sinngemäß zu entnehmen ist, hätten mit dieser Fehlmenge von 6.013 kg TEL mehr verbleites Benzin hergestellt werden müssen (und zwar 17,763.663 kg), welches unrichtigerweise als (billiger zu steuerndes) unverbleites Benzin angegeben worden sei.

Unter Tz. 16b und 18 enthält der Prüfbericht (auch) Darlegungen über die Annahme, daß (aus einer Betriebsstätte in F) in das Tanklager K "Reformat (Rohbenzin)" zusätzlich im Jahr 1986 eingegangen sei, das nicht in den laufenden Aufzeichnungen aufscheine, weshalb diese Mengen zusätzlich 1986 weggebracht worden sein müßten.

Schließlich enthält der Prüfbericht eine Ermittlung "der Ausgänge 1986 lt. Betriebsprüfung" (Tz. 19) sowie eine auf dem Boden dieser Ermittlung der Ausgänge angestellte Berechnung der Mineralölsteuer für das Jahr 1986.

In der Folge erging der Bescheid des Finanzamtes Korneuburg vom 2. Mai 1991, der in seinem Spruch und in der Begründung wie folgt lautet:

" BESCHEID

über Festsetzung der Mineralölsteuer 1986

Der Firma A-Ges.m.b.H., S, wird gem. § 201 der BAO die Mineralölsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 1986 in der Höhe von S 641,865.185,-- (in Worten sechshunderteinundvierzigmillionenachthundertfünfundsechzigtauseneinhundertfünfundachtzig) vorgeschrieben.

Hievon war ein Betrag von S 622,591.624,-- bereits als steuerpflichtig in Ihren Steueranmeldungen enthalten.

Sie werden ersucht, die Restschuld von S 19,273.561,-- gemäß § 210 BAO innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe zur Einzahlung zu bringen.

#### BEGRÜNDUNG

Ihre Steueranmeldungen für die Monate Jänner bis Dezember 1986 betreffend Ihren Mineralölerzeugungsbetrieb K erwiesen sich bei deren Überprüfung als unrichtig.

Die Festsetzung der Mineralölsteuer erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind."

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid Berufung.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung "insofern statt, als bereits am 20.9.1989 (Berufungsentscheidung vom 4.1.1991, GZ. GA 9 - V-700/1/14/90) ein rechtskräftiger Bescheid für die Monate Jänner bis September 1986 erlassen wurde und ein die Wiederaufnahme verfügender Bescheid des Finanzamtes Korneuburg über den Zeitraum Jänner bis September 1986 nicht vorliegt, weshalb der angefochtene Bescheid vom 2.5.1991 hinsichtlich der Absprache über den Zeitraum Jänner bis September 1986 der rechtlichen Grundlage entbehrt und somit aufzuheben war". Hinsichtlich des Zeitraumes der Monate Oktober bis

Dezember 1986 wurde "der vorliegende Bescheid abgeändert und die Mineralölsteuer für die Monate Oktober bis Dezember 1986 gemäß § 201 in Verbindung mit § 184 BAO mit S 158,584.199,-- anstelle von S 157,309.831,-- in den Steueranmeldungen der Monate Oktober bis Dezember 1986 festgesetzt.

In der Begründung dieses Bescheides wird (soweit es für den Beschwerdefall von Bedeutung ist) ausgeführt, die vorgelegten Aufzeichnungen über die Herstellung von Mineralölsteuer seien unvollständig. Das ergebe sich daraus, daß die Aufzeichnung der Herstellung von Mineralöl in Form von Mischungsprotokollen erfolge, die aber "(Ing. B in der Niederschrift vor dem Finanzamt für Körperschaften vom 3. Juni 1989, wonach keine Mischungsprotokolle für Herstellungen von Mineralöl bei Zumischungen von weniger als 5 % von Komponenten zu Mineralöl erstellt würden bzw. Herr KomRat Ing. N in der Niederschrift vor der Berufungsbehörde, wonach Mischungsprotokolle für Mischungen zwar immer erstellt, aber nur dann aufbewahrt würden, wenn alle oder einzelne Komponenten unter einen anderen Steuersatz fielen als das fertiggestellte Produkt, und wenn das fertiggestellte Produkt nicht in der Folge exportiert wurde) vernichtet wurden und der Abgabenbehörde nicht zur Verfügung standen". Steuerlich zum Tragen komme dieser Mangel bei der Feststellung des Verhältnisses von verbleiten Benzinen zu unverbleiten Benzinen bei Entstehen der Steuerpflicht anlässlich der Wegbringung der im Erzeugungsbetrieb K hergestellten Mineralölprodukte. Für die Verbleiung von Benzinen würden die Produkte Tetraethylblei (TEL CB) und Tetramethylblei (PB 50 CB) verwendet. Nach den vorgelegten Mischungsprotokollen könne davon ausgegangen werden, daß je kg verbleiten Benzin 0,2 g Blei zugesetzt worden sei. Die belangte Behörde nehme daher an, daß aus der Fehlmenge an Tetraethylblei bzw. Tetramethylblei Benzinmengen von 26,801.043 kg verbleit worden seien und zwar durch die Zumengung der Bleiverbindungen zu XY bleifrei und Benzin bleifrei, für welche keine vollständigen Aufzeichnungen über die Herstellung auf Grund der Vernichtung der Mischungsprotokolle vorlägen. Die Annahme der Herstellung von verbleiten Benzinen aus der Fehlmenge von Bleiverbindungen werde vertreten, weil für diese Menge von Benzinen keine Aufzeichnungen über die Herstellung von unverbleiten Benzinen habe vorgelegt werden können, das Finanzamt also für die Menge abweichend von der sonstigen Vorgangsweise keine Mischprotokolle erhalten habe. Bei Übergabe der richtigen Vermischungsprotokolle wäre für die Abgabenbehörde spätestens anlässlich der Prüfung zur ersehen gewesen, daß weit mehr verbleites Benzin erzeugt als laut Steueranmeldungen weggebracht worden sei. Die Finanzbehörde erster Instanz habe für das Additiv Bleitetraethyl eine Mengenrechnung erstellt, der ein Anfangsbestand zum 1. Jänner 1986 von 4.706 kg, Eingänge von 52.560 kg und eine Verwendung dieses Produktes laut den vorliegenden Mischprotokollen von 43.610 kg zugrunde gelegt worden seien. Dem sei der vom Finanzamt ermittelte tatsächliche Bestand gegenübergestellt worden.

"Anfangsbestand 1.1.1986 laut Inventur: 4 706 kg

Eingänge 1986 laut Eingangslageberichte:	52 560 kg
Summe:	57 266 kg
Abzug Mischungen laut	
den vorliegenden Mischungsprotokollen	- 43 610 kg
Somit Sollbestand	13 656 kg
Errechnung des Istbestandes	
zum 31.12.1986:	6 480 kg
Stand zum 31.3.1987	
Mischungen Jänner - März 1987 laut	
den vorliegenden Mischungsprotokollen:	9 050 kg
Summe	15 530 kg
Abzüglich Eingänge Jänner - März 1987	13 176 kg
Rechnerischer Ist-Stand	
(Mindestwert)	2 354 kg
Ermittelter Wert gem § 184 BAO	
und laut Aussage von Herrn Ing. N	2 800 kg
	2 354 kg
Somit Fehlmenge:	10 856 kg"

Daß der Ist-Zustand habe errechnet werden müssen und nicht aus der Inventur habe übernommen werden können, ergebe sich daraus, daß die Inventur zum 31. Dezember 1986 keinen Wert für TEL ausweise. Da in der Folge bis zu den ersten Lieferungen des Jahres 1987 nach den vorliegenden Mischungsprotokollen TEL verwendet worden sei, sei die Inventur zumindest unrichtig - sofern man nicht annehme, daß die Mischungsprotokolle insgesamt unrichtig seien. Nach Ansicht der belangten Behörde seien die Mischungsprotokolle zwar unvollständig, wie die Beschwerdeführerin selbst ausführe, es seien aber keine Unterlagen oder Hinweise dafür vorhanden, daß die Mischungsprotokolle insgesamt unrichtig seien. Mit der Annahme eines tatsächlichen Vorratsstandes von 6.480 kg Bleitetraethyl folge die belangte Behörde nicht der Ansicht der Beschwerdeführerin, daß sich zum 31. März 1987 Bleitetraethyl im Lager G-Gasse befunden hätte. Diese Behauptung sei von der Beschwerdeführerin erst im späteren Verlauf des Verfahrens vor der Finanzbehörde erster Instanz gemacht worden. Am 15. Februar 1990 habe KomRat Ing. N als Auskunftsperson ausgesagt, es sei vergessen worden, ca. 2.800 kg TEL

aufzunehmen, wie die Firma rekonstruiert habe. An den Ort der Aufbewahrung habe sich niemand erinnern können. Die Menge von

2.800 kg sei von der Firma auf Grund einer Rückrechnung auf der Basis der Bestandsaufnahme für den 31. März 1987 unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge erstellt worden. In seiner Einvernahme vom 17. Juli 1990 habe KomRat Ing. N gegenüber dem Finanzamt Korneuburg ausgesagt, daß sich auf Grund der Rückrechnung des Fehlbestandes per 1. April 1987 zum 31. Dezember 1986 ein Sollbestand von 2.600 kg ergebe. Diese Überlegungen würden nach Ansicht der belangten Behörde ein Bild auf die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme zum 31. März 1987 werfen. Überdies sei durch die Zeugeneinvernahme von Ing. B geklärt worden, daß seines Wissens (bis 1989) keine Rückrechnung des Bestandes an Bleitetraethyl und Bleitetramethyl erfolgt sei. Aus den Ausführungen des ehemaligen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin ergebe sich jedoch, daß offenbar vor dem 15. Februar 1990 bzw. vor dem 17. Juli 1990 sich die Firma bereits eingehend mit dem Stand an Bleitetraethyl auseinandergesetzt habe. Das viel spätere Vorbringen betreffend den angeblichen Lagerbestand TEL in der G-Gasse stelle somit eine Schutzbehauptung dar, zumal dies auch durch die Aussage von Ing. B vom 16. September 1992 nicht habe erwiesen werden können bzw. sogar vehement in Abrede gestellt worden sei. Auch sei nicht ersichtlich, warum die Lagerung von TEL in der G-Gasse stattgefunden haben sollte und nicht in F, obwohl diese wegen der räumlichen Nähe zum Erzeugungsbetrieb K für die Lagerung von Komponenten am günstigsten wäre. Hinsichtlich der zum 31. Dezember 1986 angeblich in der G-Gasse lagernden TEL-Menge werde darauf hingewiesen, daß diese nach Ansicht der belangten Behörde an diesem Ort nicht vorhanden gewesen sei, weil bei Ansatz von acht Stück Einbohrungen a S 3,16 in der Inventur zum Zweck der Ertragsbesteuerung des Standortes G-Gasse zum 31. Dezember 1986 eine Aufnahme von

4.876 kg TEL mit einem Wert von über S 200.000,- nicht unterlassen worden wäre. Unter der Voraussetzung, daß die Herstellung der exportierten Mengen an Mineralöl (verbleit oder unverbleit) nicht in den Mischprotokollen enthalten seien, übersteige die Menge der Wegbringungen bei weitem (um ca. 14 Mio. kg) die Wegbringungen laut Steueranmeldungen. Die belangte Behörde nehme an, daß die Firma durch Manipulation die Mengen an weggebrachtem Mineralöl nicht insgesamt verkürzt habe. Daraus ziehe die belangte Behörde den Schluß, daß die Herstellung des für den Export bestimmten Benzins in den Mischprotokollen enthalten sei. Dies habe zur Folge, daß bei der Berechnung des TEL-Einsatzes, nicht nur die nachträglich von der Beschwerdeführerin bekanntgegebenen Mengen von TEL in der G-Gasse EDV-mäßig in Spalte "S", nicht anerkannt werden können, sondern auch jene Mengen an TEL, die bisher den Exporten zugeteilt worden seien, insoweit nicht extra angesetzt und von der Fehlmenge abgezogen werden könnten, als Herstellungsvorgänge betreffend Exporte, sofern die Zumischung von Komponenten unter 5 % Massegehalt erfolgt sei, nicht aufgezeichnet worden seien.

In der Begründung dieses Bescheides heißt es auch, es wären weitere Mängel "der Aufzeichnungen z.B. unrichtige Einlagerungsberichtseintragungen betreffend Menge und Datum, unrichtige Angabe in den Steueranmeldungen, betreffend verbleiter und unverbleiter Exporte (siehe Berufungsentscheidung der FLD vom 4.1.1991, Zl. GA 9 - V-700/1/14/90), der Aufnahme des Frachtbriefgewichtes und nicht des tatsächlichen Gewichtes in die Eingangs- und Ausgangsrechnungen bei Meßdifferenzen von 0,5 %" vorgelegen. Eine Buchführung könne schließlich auch dann verworfen werden, wenn sich ohne vorgeworfene Mängel hausstelle, daß das vorliegende Ergebnis der buchhalterischen Darstellung den Tatsachen nicht entsprechen könne.

Gegen diesen Bescheid - und zwar nur gegen jenen Spruchteil, mit dem ein Abspruch über den Bemessungszeitraum Oktober bis Dezember 1986 getroffen wird - richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in dem "ihr gemäß § 184 BAO gesetzlich gewährleisteten Recht, daß nur dann die Grundlagen für die Abgabeberechnung geschätzt werden, wenn die Voraussetzungen nach § 184 BAO vorliegen, verletzt".

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die beschwerdeführende Gesellschaft und die belangte Behörde brachten weitere Stellungnahmen ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das im Beschwerdefall im Hinblick auf den abgabenrechtlich relevanten Zeitraum Oktober bis Dezember 1986 anzuwendende Mineralölsteuergesetz 1981, BGBl. Nr. 597, in der Fassung vor der Novelle BGBl. Nr. 608/1987,

bestimmte:

"Steuerschuld, Steuerschuldner

§ 5. (1) Die Steuerschuld entsteht dadurch,

1.

daß Erdöl (Nr. 27.09 des Zolltarifes) aus dem Betrieb, in dem es gewonnen wurde, weggebracht wird, oder daß Mineralöl aus einem Erzeugungsbetrieb (§ 16) oder einem Freilager (§ 20) weggebracht oder in einem Erzeugungsbetrieb oder einem Freilager verbraucht wird;

2.

daß auf Grund eines Freischeines (§ 26) bezogenes oder eingeführtes Mineralöl bestimmungswidrig verwendet oder, ohne Bestandteil einer Ware geworden zu sein, die kein Mineralöl ist, aus dem Verwendungsbetrieb (§ 27) weggebracht wird;

3.

daß Flüssiggas erstmals in einem Flüssiggas-Abgabebetrieb (§ 38) aufgenommen wird; als Aufnahme gilt das Einbringen in eine Anlage, die für eine Abgabe von Treibstoff an Kraftfahrzeuge eingerichtet ist;

4.

daß Flüssiggas, für das noch keine Steuerschuld entstanden ist, als Kraftfahrzeugtreibstoff verwendet wird (Abs. 3).

(2) Die Steuerschuld entsteht

1.

in den Fällen des Abs. 1 Z. 1 im Zeitpunkt der Wegbringung oder des Verbrauches;

2.

in den Fällen des Abs. 1 Z. 2 im Zeitpunkt der bestimmungswidrigen Verwendung oder der Wegbringung;

3.

in den Fällen des Abs. 1 Z. 3 im Zeitpunkt der Aufnahme;

4.

in den Fällen des Abs. 1 Z. 4 im Zeitpunkt der Verwendung.

(3) Eine Wegbringung von Mineralöl liegt vor, wenn es aus einem Herstellungsbetrieb (§ 16), einem Freilager oder einem Verwendungsbetrieb entfernt oder in einem Herstellungsbetrieb oder einem Freilager in den Kraftstoffbehälter eines Fahrzeuges gefüllt wird. Eine Verwendung von Flüssiggas als Kraftfahrzeugtreibstoff liegt vor, wenn es in einen Behälter eingefüllt wird, der mit dem Motor eines Kraftfahrzeuges in Verbindung steht, oder wenn ein Behälter, in dem sich Flüssiggas befindet, mit dem Motor eines Kraftfahrzeuges verbunden wird. Als Verwender gilt im ersten Fall, wer das Flüssiggas in den Behälter einfüllt, und im zweiten Fall, wer die Verbindung des Behälters mit dem Motor herstellt."

§ 9 Abs. 1 leg. cit. lautete auszugsweise:

"(1) Der Steuerschuldner (§ 6) hat bis zum Ende eines jeden Kalendermonats bei dem für die Erhebung der Mineralölsteuer zuständigen Finanzamt das Eigengewicht jener Mineral- und Flüssiggasmengen schriftlich anzumelden, für die im vorangegangenen Monat die Steuerschuld nach § 5 Abs. 1 Z. 1, 2 oder 3 entstanden ist. ... Die angemeldeten Mineralölmengen sind nach Mineralölararten getrennt auszuweisen. ... Der Steuerschuldner hat in der Anmeldung jene im angemeldeten Eigengewicht enthaltenen Mengen abzuziehen, die auf Mineralöl

entfallen, das gemäß § 7 von der Mineralölsteuer befreit

ist; ... Die abgezogenen Mengen sind nach den Befreiungsgründen

des § 7 aufzugliedern. Von den nach Vornahme dieser Abzüge verbleibenden Mengen hat der Steuerschuldner in der Anmeldung die Mineralölsteuer zu berechnen (Selbstberechnung) und den errechneten Steuerbetrag bis zum 20. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden zweiten Kalendermonats zu entrichten. Die Verpflichtung zur Anmeldung besteht auch dann, wenn für die anzumeldenden Mengen keine Mineralölsteuer zu entrichten ist."

§ 39 leg. cit. hatte folgenden Wortlaut:

"Aufzeichnungspflichten

§ 39. (1) Der Inhaber eines Erzeugungsbetriebes hat

Aufzeichnungen zu führen, aus denen hervorgehen muß, welches Mineralöl

1.

im Betrieb hergestellt wurde;

2.

in den Betrieb aufgenommen wurde;

3.

im Betrieb verbraucht wurde; soweit das verbrauchte Mineralöl von der Mineralölsteuer befreit ist, besteht die Aufzeichnungspflicht nur, wenn für den Betrieb besondere Überwachungsmaßnahmen angeordnet wurden;

4.

aus dem Betrieb weggebracht wurde.

(2) Aus den Aufzeichnungen müssen zu ersehen sein:

1.

für das im Betrieb hergestellte Mineralöl die Art und das Eigengewicht sowie der Tag der Herstellung;

2.

für das in den Betrieb aufgenommene Mineralöl ...

3.

für das im Betrieb verbrauchte Mineralöl ...

4.

für das aus dem Betrieb weggebrachte Mineralöl ..."

§ 184 BAO bestimmt:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmungen ist zunächst die Frage zu beantworten, ob der Behörde im Beschwerdefall überhaupt eine Schätzungsbefugnis zukam oder nicht. Die Beschwerdeführerin bekämpft in diesem Zusammenhang die die Schätzungsbefugnis bejahende Auffassung der belangten Behörde mit dem Argument, aus dem Fehlen von Aufzeichnungen, zu deren Führung keine gesetzliche Verpflichtung bestehe, könne die belangte

Behörde keine Schätzungsbefugnis ableiten. § 39 MinStG 1981 normiere die Aufzeichnungspflichten für den Bereich der Mineralölsteuer taxativ. Diesen Aufzeichnungspflichten sei die Beschwerdeführerin "unbestritten" nachgekommen. Bleitetraethyl (TEL) diene als Zusatz zur Herstellung von verbleitem Benzin und sei kein Mineralöl im Sinne des § 1 MinStG 1981. TEL unterliege daher auch nicht den Aufzeichnungspflichten des § 39 MinStG 1981. Wie es in der Beschwerde weiters heißt, sei die beschwerdeführende Gesellschaft "ihren Aufzeichnungspflichten gemäß § 39 MinStG 1981 hinsichtlich Mineralöl nachgekommen".

Es ist zunächst der beschwerdeführenden Gesellschaft zuzugeben, daß das MinStG 1981 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung eine Aufzeichnungspflicht für die "im Betrieb verwendeten anderen Stoffe" nicht kannte. Eine solche Aufzeichnungspflicht wurde (erst) mit Art. 8 Z. 13 des Abgabenänderungsgesetzes 1991, BGBl. Nr. 695, in das MinStG 1981 eingeführt.

Den Ausführungen der belangten Behörde kann aber mit hinreichender Deutlichkeit entnommen werden, daß sie einen Aufzeichnungsmangel gemäß § 39 MinStG 1981 nicht in der mangelnden Aufzeichnung des Bestandes an TEL, sondern in einer nicht vollständigen Aufzeichnung der Herstellung von Mineralöl bzw. in einer mangelnden Aufbewahrung dieser Aufzeichnungen erblickte. Die belangte Behörde leitete aus der Unvollständigkeit der "Mischprotokolle", die (als solche) von der belangten Behörde als Aufzeichnungen über die im Betrieb hergestellten Mineralöle im Sinne des § 39 Abs. 1 Z. 1 MinStG 1981 gewertet wurden, ihre Schätzungsbefugnis wegen formeller Mängel (der Bücher und Aufzeichnungen) ab.

Ausgehend von der Überlegung, daß die in den Z. 1 bis 4 des § 39 Abs. 1 MinStG 1981 genannten Aufzeichnungspflichten - und zwar ineinandergreifend - Überwachungsmaßnahmen ermöglichen sollen, um zu verhindern, daß Mineralöl der Besteuerung entzogen wird, ist die belangte Behörde grundsätzlich im Recht, wenn sie aus dem teilweisen Fehlen von Aufzeichnungen über die im Betrieb hergestellten Mineralöle ("Vermischungsprotokolle") eine (partielle) formelle Mangelhaftigkeit der Bücher und Aufzeichnungen ableitete. Dabei ist jedoch zu betonen, daß der Aufzeichnungspflicht nach § 39 Abs. 1 Z. 1 lediglich eine Kontrollfunktion über die (auch nach Art des Mineralöls zu gliedernden) Aufzeichnungen der Warenflüsse im Grunde der Z. 2 bis 4 des § 39 Abs. 1 MinStG 1981 zukommt, weil mit der Herstellung eines Mineralöls die Steuerschuld (noch) nicht entsteht, sondern (erst) mit der Wegbringung oder dem Verbrauch etc. (vgl. § 5 MinStG 1981).

Die belangte Behörde stützt ihre Schätzungsbefugnis wegen formeller Mängel, wie bereits gesagt, auf die nicht vollständige Aufzeichnung der Herstellung von Mineralöl bzw. der mangelnden Aufbewahrung dieser Aufzeichnungen. Sie ging dabei weiters davon aus, daß keine Aufzeichnungen über die

Herstellung UNVERBLEITER Benzine vorlägen ("... XY bleifrei und

Benzin bleifrei, für welche keine vollständigen Aufzeichnungen über die Herstellung auf Grund der Vernichtung der Mischprotokolle vorliegen"), und zwar insgesamt, also auch hinsichtlich des für den Export hergestellten Benzins ("... zieht die Finanzlandesdirektion den Schluß, daß die Herstellung des für den Export bestimmten Benzins in den Mischprotokollen enthalten ist"). Weiters vertrat die belangte Behörde die Auffassung, daß die beschwerdeführende Gesellschaft "die Mengen an weggebrachten Mineralölen nicht insgesamt verkürzt erklärt hat"; es seien vielmehr "große Mengen von Benzinen als unverbleite Benzine anstelle von verbleiten Benzinen versteuert" worden (wobei letztere einem höheren Steuersatz unterliegen).

Auf dem Boden dieser Sachverhaltsannahme der belangten Behörde sowie des weiter oben Gesagten zur Aufzeichnungspflicht über die Herstellung von Mineralölen ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht nachvollziehbar, wieso der Umstand der mangelnden Aufzeichnung für Herstellungen unverbleiter Benzine begründetermaßen Anlaß zu Zweifeln an der materiellen Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen über die aus dem Betrieb weggebrachten Mineralöle geben kann. Mit anderen Worten: Es ist nicht einsichtig, wieso allein aus mangelnder Aufzeichnung über die Herstellung unverbleiter Benzine das (auf eine feststehende Menge bezogene) Verhältnis der unverbleiten Benzine zu den verbleiten in Frage stehen soll. Die belangte Behörde kommt dabei auch mit ihrer eigenen Argumentation in Widerspruch, wenn sie - bezogen auf das Schätzungsergebnis - hinsichtlich des "Exportanteils" eine Zuschätzung (auch) deshalb vornimmt, weil die "Mischprotokolle" die Herstellung auch für den Export bestimmter verbleiter Benzine enthielten. Die belangte Behörde geht damit hinsichtlich des sogenannten "Exportanteils" selbst davon aus, daß



mangelnden Aufzeichnungen über die Herstellung unverbleiter Benzine für das Verhältnis der unverbleiten Benzine zu den verbleiten keine Aussagekraft zukommt (das aufgezeichnete Ergebnis über die Herstellung verbleiter Benzine also vollständig sei).

Damit ist die beschwerdeführende Gesellschaft im Ergebnis aber insoweit im Recht, als nur solche formellen Fehler zu einer Schätzung berechtigen, die derart schwerwiegend sind, daß das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr als glaubwürdig erscheint (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juni 1992, Zl. 87/14/0160), was aus den dargelegten Gründen hinsichtlich der von der belangten Behörde herangezogenen Unvollständigkeit der "Mischprotokolle" zu verneinen ist.

Zu einer Prüfung dahin, ob allenfalls eine Schätzungsbefugnis auf Grund formeller Mängel in Ansehung der in der Begründung des angefochtenen Bescheides genannten "weiteren Mängeln der Aufzeichnungen bzw. unrichtige Einlagerungsberichtseintragungen betreffend Menge und Datum, unrichtige Angabe in den Steueranmeldungen betreffend verbleiter und unverbleiter Exporte (siehe Berufungsentscheidung der FLD vom 4. Jänner 1991, Zl. GA 9 - V-700/1/14/90), der Aufnahme des Frachtbriefgewichtes und nicht des tatsächlichen Gewichtes in die Eingangs- und Ausgangsrechnungen bei Meßdifferenzen von 0,5 %" gegeben sein mag, ist der Verwaltungsgerichtshof durch diesen bloß andeutungsweisen Hinweis - ohne nachvollziehbare (nähere) tatsächliche und rechtliche Ausführungen (insbesondere auch hinsichtlich deren Relevanz für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1986) - aber gehindert.

Selbst dann, wenn keine formellen Fehler festgestellt werden oder lediglich solche, die für sich begründetermaßen keinen Anlaß zu Zweifeln an der materiellen Ordnungsmäßigkeit geben, ist eine Schätzungsbefugnis gegeben, wenn das ausgewiesene Ergebnis nach den Umständen des Einzelfalles nicht richtig sein kann. Insofern ist es zutreffend, wenn die belangte Behörde (hilfsweise) ausführt, daß eine Buchführung verworfen werden könne, wenn sich ohne vorgefundene Mängel herausstelle, das vorliegende Ergebnis der buchmäßigen Darstellung könne den Tatsachen nicht entsprechen. Bestimmt doch § 163 BAO, daß Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich haben und der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, "wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen".

Einen "begründeten Anlaß", an der sachlichen Richtigkeit der Geschäftsaufzeichnungen hinsichtlich der weggebrachten verbleiten und unverbleiten Benzine zu zweifeln, sieht die belangte Behörde offenkundig (auch) für die hilfsweise Heranziehung einer Schätzungsbefugnis bei formeller Ordnungsmäßigkeit in einer "Fehlmenge" von 10.856 kg TEL, das für die Herstellung von verbleiten (Super-) Benzin geeignet sei.

Entscheidend dafür, daß die Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nicht für sich haben und damit der Erhebung der Abgaben nicht zugrunde zu legen sind, ist die Feststellung, das Ergebnis der formell ordnungsgemäß geführten Bücher könne mit der Lebenswirklichkeit nicht übereinstimmen (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Jänner 1986, Zl. 84/13/0284), der Abgabepflichtige vermöge keine glaubwürdige Erklärung für das Zutreffen der erklärten (buchmäßig ausgewiesenen) Betriebsergebnisse, die offenkundig nicht den tatsächlichen Geschehnissen entsprechen können, zu geben und er entkräfte die (ihm vorgehaltenen) schätzungsweisen Annahmen nicht (vgl. in diesem Sinne das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. April 1981, Zlen. 3051/79, 559 f/80).

Die belangte Behörde hat mit der im angefochtenen Bescheid dargestellten Mengenrechnung hinsichtlich TEL angenommen, daß die buchmäßig ausgewiesenen Ergebnisse nicht der Wirklichkeit entsprechen können. Der Darstellung der beschwerdeführenden Gesellschaft, daß am 31. März 1987 im Lager G-Gasse

4.874 kg TEL (zusätzlich) gelagert gewesen seien (und sich daher die "Fehlmenge" an TEL um diese Menge verringere), ist die belangte Behörde nicht gefolgt, wogegen sich die beschwerdeführende Gesellschaft wendet. Im Rahmen der dem Verwaltungsgerichtshof gestellten Prüfungsaufgabe ist nicht zu erkennen, daß die dabei von der belangten Behörde angestellten Erwägungen hinsichtlich der mangelnden Glaubwürdigkeit und der inneren Beweiskraft des Parteinovorbringens unschlüssig, das heißt auch dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut widersprechend anzusehen wären.

Zutreffend macht die beschwerdeführende Gesellschaft in diesem Zusammenhang aber geltend, wenn sie mehr verbleites Benzin erzeugt und verkauft haben sollte, als den von ihr erstatteten Steueranmeldungen entspreche, dann hätten die von den einzelnen Tankstellen laufend zu erstattenden und auch erstatteten Rückmeldungen eine entsprechend größere Menge an verbleitem Benzin ausweisen müssen, was jedoch nicht der Fall gewesen sei. Obwohl

die beschwerdeführende Gesellschaft auf diesen Umstand (u.a.) in der Berufung hingewiesen hat, ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht darauf eingegangen. Der Verwaltungsgerichtshof ist daher gehindert, den angefochtenen Bescheid dahin zu überprüfen, ob nicht (doch) vom Abgabepflichtigen eine überzeugende Begründung für das Zutreffen der erklärten Betriebsergebnisse gegeben wurde. Gleiches hat für das weitere Beschwerdevorbringen zu gelten, daß bei Zutreffen der Zweifel der belangten Behörde die von der beschwerdeführenden Gesellschaft "lückenlos" geführten Mischprotokolle falsch sein müßten; es wäre praktisch unmöglich, die von einer Vielzahl von Mitarbeitern geführten Mischprotokolle zu fälschen.

Auf die Frage, ob die sachliche Richtigkeit ordnungsgemäß geführter Bücher und Aufzeichnungen im allgemeinen nur dann in Zweifel zu ziehen ist, wenn ihr Ergebnis WESENTLICH von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Nachkalkulation abweicht (vgl. u.a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 1993, Zl. 88/14/0110), war daher nicht einzugehen.

Da somit eine Schätzungsbefugnis wegen Mangelhaftigkeit formeller oder materieller Art nicht bejaht werden kann, ist auf die weitere in der Beschwerde aufgeworfene, die Schätzungsmethode betreffende Frage nicht einzugehen, es sei nicht einsehbar, warum die belangte Behörde bei der Zuordnung von TEL eine bestimmte Menge davon den exportierten Mengen zugerechnet und damit von der Gesamtmenge TEL zwecks Ermittlung des "Inlandverbrauches" abgezogen habe.

Der angefochtene Bescheid erweist sich aber aus folgendem, in der Beschwerde nicht geltend gemachten Grund als inhaltlich rechtswidrig:

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, die im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides genügt diesen Voraussetzungen nicht, weil für die Abgabenbemessung wesentliche Ansätze fehlen. So wird im Spruch des angefochtenen Bescheides nur der Abgabenbetrag angegeben. Maßgebend für die Steuerberechnung ist jedoch das Eigengewicht des Mineralöls. Die diesbezügliche Bemessungsgrundlage ist weder dem angefochtenen noch dem erstinstanzlichen Bescheid zu entnehmen (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1996, Zl. 94/17/0368).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft einerseits Schriftsatzaufwand, weil für eine Äußerung zur Gegenschrift der belangten Behörde kein solcher Anspruch besteht (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1966, Zl. 1766/65). Weiters betrifft die Abweisung des Mehrbegehrens nicht erforderlichen Stempelgebührenaufwand, weil sich § 29 VwGG nur auf Beschwerden bezieht und daher die Beibringung einer dritten Ausfertigung einer Stellungnahme zur Gegenschrift der belangten Behörde gemäß § 24 VwGG nicht erforderlich ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1984, Zl. 83/15/0125).

### **Schlagworte**

Stempelgebühren Kommissionsgebühren Barauslagen des Verwaltungsgerichtshofes Nicht erforderliche NICHTERFORDERLICHE Schriftsatzausfertigungen und Beilagen

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1996:1992170265.X00

### **Im RIS seit**

07.05.2001

### **Zuletzt aktualisiert am**

23.08.2011

**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)