

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.12.2004

Geschäftszahl

2004/16/0205

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner, und die Hofräte Dr. Höfinger und Dr. Thoma als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde der R GmbH in G, vertreten durch Dr. Willibald Rath, Dr. Manfred Rath, Mag. Gerhard Stingl und Mag. Georg Dieter, Rechtsanwälte in 8020 Graz, Friedhofgasse 20, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Senat Z-1(W), vom 27. August 2004, Zl. ZRV/0127-Z1W/02, betreffend Mineralölsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt den Handel mit Mineralöl und unterhält in Graz ein Mineralöllager. Am 10. April 2002 fand in diesem Lager eine amtliche Nachschau statt, bei der - in Anwesenheit eines Bediensteten der Beschwerdeführerin - Proben gezogen wurden, unter anderem von "gekennzeichnetem Gasöl", das - so die hierüber aufgenommene Niederschrift - "nach lt. *Beschwerdeführerin* derzeit gültiger (neuer) Verordnung" gekennzeichnet worden sei. Nach Auskunft der Beschwerdeführerin werde seit 12. März 2002 "unter Beachtung der neuen Verordnung" gekennzeichnet.

Mit Bescheid vom 13. Mai 2002 sprach das Hauptzollamt Graz aus, dass der Beschwerdeführerin auf Grund einer Musterziehung am 10. April d.J. im Mineralöllager gekennzeichnetes Gasöl im Grunde des § 24 in Verbindung mit § 21 und § 22 des Mineralölsteuergesetzes (in der Folge kurz: MinStG) im Betrag von EUR 7.647,84 an Mineralölsteuer nachversteuert werde. Begründend führte die Behörde aus, dass die Nachversteuerung auf Grund der Feststellung der Zollbehörde betreffend das am 10. April 2002 entnommene Muster "gekennzeichnetes Gasöl" wegen dessen nicht ordnungsgemäßer Kennzeichnung im Grunde des § 24 MinStG erfolge. Der Kennzeichnungsstoff Solvent Yellow 124 sei in zu geringer Menge (84 % vom Sollwert) vorhanden und somit das Gasöl als nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet gewesen. Da die Abgabe der Steueranmeldung für das Steuerlager der Beschwerdeführerin noch nicht erfolgt sei, sei die ausgelieferte Menge Heizöl Extra Leicht mit dem vollen Steuersatz von 282 EUR pro 1.000 Liter 15 Grad C berechnet und der Betrag spruchgemäß zur Entrichtung vorgeschrieben worden.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung mit folgender "Begründung":

"Auf Grund der neuen Gasölkennzeichnungsverordnung 450 (CELEX-Nr.:395L0060) Ausgabedatum 18.12.2001 wurde in der Woche 11/2002 von der Fa. H. eine neue Pumpanlage für Gasölkennzeichnung installiert. Nach dem ersten Probelauf wurde die Dosierpumpe, auf den im Gesetz vorgeschriebenen Wert 6 g Solvent Yellow 124 eingestellt. ... Weiters wurde im Zeitraum vom 15.03.02 bis zum 27.03.02 eine weitere Laboruntersuchung durch die Firma R. Filiale U durchgeführt. Diese Untersuchung wurde nach DIN - 51 426 - 1 vorgenommen. ... Das Ergebnis entsprach der gesetzlichen Vorgabe von mindestens 6 g/1000 lt Solvent Yellow 124. Weiters möchten wir noch bemerken, dass der für die Gasölkennzeichnung verwendete Farbstoff - Sudan - M Rotmarker 467 flüssig von der Firma A ... überprüft wurde. ... Das Ergebnis war ebenfalls positiv und ist

für die Einfärbung von Gasöl geeignet.

Da alle Ergebnisse wie im Bundesgesetzblatt vom 18.12.2001 beschrieben und nach DIN - Norm 51 426 - 1 überprüft und eingehalten worden sind, vertreten wir die Meinung, nach dem Mineralölsteuergesetz keinen Verstoß getätigt zu haben."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2002 wies das Hauptzollamt Graz die Berufung als unbegründet ab und änderte den Spruch des Erstbescheides - unter Belassung der Bemessungsgrundlage und der Abgabenhöhe - bezüglich der Rechtsgrundlage dahingehend ab, dass der ursprünglich angeführte Tatbestand "durch den Festsetzungstatbestand des § 201 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1964 iVm. § 23 Abs. 8 MinStG für die im Grunde des § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG für den Steuerschuldner gemäß § 22 Z 1 MinStG ... als in der Höhe von 282 EUR gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 MinStG zu steuerndes Dieselöl ersetzt" werde. In der Begründung führte diese Behörde aus, laut Auskunft des Sachbearbeiters (der Erstbehörde) seien am 10. April 2002 im Mineralöllager der Beschwerdeführerin zwei Proben gekennzeichnetes Gasöl entnommen worden. Das geladene Mineralölprodukt habe sodann das Steuerlager verlassen. Die gegenständliche Probe sei an die Technische Untersuchungsanstalt Bundesfinanzverwaltung (TUA) zur Untersuchung gesandt worden. Nach dem Befund habe es sich bei der untersuchten Ware "nicht" um ordnungsgemäß gekennzeichnetes Gasöl gehandelt. Die Anwendung des § 24 Abs. 2 letzter Satz MinStG erscheine verfehlt. Am 21. Mai 2002 sei nur eine unrichtige Steueranmeldung für den Monat April 2002 erstellt worden. In der Sache selbst sei die Abgabenerhebung zu Recht und auch in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe erfolgt, wenn auch in fehlerhafter Art und Weise (Angabe einer unrichtigen Rechtsgrundlage). Der Erstbescheid basiere tatsächlich auf § 201 BAO (posthume faktische Sanierung durch Zeitablauf), weil die Ausnahme des § 23 Abs. 8 MinStG nicht gegeben gewesen sei. Die Abgabenschuld sei im Grunde des § 21 Abs. 1 Z 1 erster Halbsatz MinStG für den Inhaber des Steuerlagers gemäß § 22 Z 1 MinStG entstanden. Dem gemäß sei der angefochtene Bescheid lediglich hinsichtlich der im Spruch zitierten Rechtsgrundlage und der Höhe des Abgabebetrages richtig zu stellen gewesen. Durch den Zeitablauf sei mittlerweile auch die ursprünglich rechtswidrige Annahme des Umstandes der Schuldentstehung (nicht der Art und Weise) der behördlichen Anordnung weggefallen.

In der gegen die Berufungsvorentscheidung erhobenen Beschwerde brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

"1. In der Berufungsvorentscheidung blieben unsere Berufungsgründe unberücksichtigt.

...

3. ...

Die Analysen wurden jeweils nach DIN 51 426 durchgeführt, welche im Bundesgesetzblatt vom 18.12.01 als anzuwendende Nachweismethode angeführt ist.

...

7. Unsererseits haben wir alle notwendigen Schritte gesetzt um den gesetzlichen Anforderungen zu entsprechen, und haben somit keinen Verstoß gegen die GasölkennzeichnungsVO 450/2001 begangen, da die von uns in Auftrag gegebenen Analysen nicht nur mit Messmethoden durchgeführt wurden, welche lt. Bundesgesetzblatt vom 18.12.01 vorgeschrieben sind, sondern auch alle HEL-Proben den vorgeschriebenen Mindestanteil an Solvent Yellow 124 überschritten haben.

..."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Darstellung des Verfahrensganges führte sie - soweit für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof von Relevanz - begründend aus, durch die zweimalige Untersuchung durch die TUA sei der Umstand der Minderkennzeichnung zweifelsfrei erwiesen. Der Gehalt an Solvent Yellow 124 sei mit 4,99 mg/l Gasöl ermittelt worden, das seien 83 % des vorgeschriebenen Mindestwertes. Eine weitere Analyse und die Untersuchung der Gegenprobe hätten den ursprünglichen Analysewert mit 1 % Differenz bestätigt. Nach weiterer Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Analysen und Wiedergabe des § 201 BAO sowie der §§ 21 Abs. 1, 22 und 23 Abs. 1 und 8 MinStG führte die belangte Behörde abschließend aus, die Steuerschuld für die beschwerdegegenständliche Menge an Gasöl, welches nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet gewesen sei, sei am 10. April 2002 mit der Wegbringung aus dem Steuerlager für die Beschwerdeführerin als Inhaberin des Steuerlagers entstanden. Die Berufungsvorentscheidung sei zu Recht gemäß § 201 BAO ergangen, weil die Beschwerdeführerin die gegenständliche Menge an Mineralöl vor Erlassung des vorgenannten Bescheides nicht in die Anmeldungen für die Monate April und Mai 2002 aufgenommen habe. Die Änderung des Spruches des Erstbescheides habe in der bekämpften Berufungsvorentscheidung infolge der Sachidentität vorgenommen werden können. Die Argumente der Beschwerdeführerin im Rechtsbehelfsverfahren seien nicht geeignet gewesen, das Vorliegen einer Minderkennzeichnung des verfahrensgegenständlichen Gasöles zu widerlegen, sondern sprächen eher einen Abgabenerlass aus Billigkeitsgründen an.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht, ohne Verwirklichung des gesetzlichen Tatbilde nicht gemäß den Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes

steuerpflichtig zu werden, verletzt; sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die Beschwerde sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darin, dass die belangte Behörde einen Verstoß gegen die Kennzeichnungspflicht nach der Gasölkennzeichnungsverordnung BGBl. II Nr. 450/2001 angenommen habe. Diese Verordnung sei zwar am 20. Dezember 2001 in Kraft getreten, in § 2 Abs. 2 dieser Verordnung werde jedoch ausdrücklich darauf verwiesen, dass die "Vorgängerverordnung BGBl. Nr. 5/1995" auf Gasöl weiter anzuwenden sei, das vor dem 1. April 2002 nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 gekennzeichnet und vor dem 1. August 2002 in den freien Verkehr entnommen oder übergeführt werde, es sei denn, das Gasöl sei nach dem 19. Dezember 2001 nach der Verordnung BGBl. II Nr. 450/2001 gekennzeichnet worden.

"Faktum" sei, dass die Beschwerdeführerin "die Kennzeichnungspflicht nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 jedenfalls eingehalten" habe. Aus dem angefochtenen Bescheid ergebe sich nicht, wann das konkret beanstandete Gasöl tatsächlich gekennzeichnet worden bzw. ob eine Kennzeichnung überhaupt nach den Bestimmungen der Gasölkennzeichnungsverordnung erfolgt sei. Diese nicht festgestellten Sachverhaltselemente seien jedoch für den Fall von Relevanz, dass die "Vorgängerverordnung BGBl. Nr. 5/1995" anzuwenden wäre. Aus dem angefochtenen Bescheid ergäben sich keine Hinweise bzw. Tatsachenfeststellungen darauf, nach welcher Verordnung das konkret beanstandete Gasöl gekennzeichnet worden sei.

Gemäß § 9 Abs. 1 des Mineralölsteuergesetzes 1995 ist Gasöl der Unterposition 2710 00 69 der Kombinierten Nomenklatur, das zu dem in § 3 Abs. 1 Z 5 angeführten Steuersatz abgegeben werden soll, besonders zu kennzeichnen (gekennzeichnetes Gasöl). Im Steuergebiet darf die Kennzeichnung nur in einem Steuerlager erfolgen, das über eine Bewilligung nach Abs. 3 verfügt, andernfalls gilt das Gasöl nicht als gekennzeichnet.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, ist das Gasöl zur besonderen Kennzeichnung zu färben und mit einem Zusatz zu versehen, der auch in starken Verdünnungen nachweisbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die Art der Kennzeichnungssubstanzen und die Mengen, welche in dem zum Verheizen bestimmten Gasöl enthalten sein müssen, zu bestimmen. Sind EG-rechtlich Kennzeichnung vorgesehen, ist dabei auf diese Bedacht zu nehmen.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Kennzeichnung von Gasöl - Gasölkennzeichnungsverordnung, BGBl. II Nr. 450/2001, ausgegeben am 18. Dezember 2001, lautet auszugsweise:

"Auf Grund des § 9 Abs. 2 des Mineralölsteuergesetzes 1995, BGBl. Nr. 630/1994, in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000, wird verordnet:

§ 1. Gasöl, das besonders zu kennzeichnen ist, sind folgende Kennzeichnungssubstanzen, jeweils gleichmäßig verteilt, beizumengen:

1. Ein benzinlöslicher roter Farbstoff ...;
2. auf 1.000 Liter Gasöl bei 15 Grad C mindestens 6 und höchstens 9 Gramm ... Solvent Yellow 124 ...

§ 2. (1) Diese Verordnung tritt am 20. Dezember 2001 in Kraft. Mit dem In-Kraft-Treten dieser Verordnung tritt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Kennzeichnung von zum Verheizen bestimmtem Gasöl, BGBl. Nr. 5/1995, außer Kraft.

(2) Die Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 ist auf Gasöl weiter anzuwenden, das vor dem 1. April 2002 nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 gekennzeichnet und vor dem 1. August 2002 in den freien Verkehr entnommen oder übergeführt wird, es sei denn, das Gasöl wird nach dem 19. Dezember 2001 nach dieser Verordnung gekennzeichnet.

(3) Wurden nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 gekennzeichnetes Gasöl oder Gemische von nach dieser Verordnung und nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 gekennzeichnetem Gasöl vor dem 1. August 2002 in den freien Verkehr entnommen oder übergeführt, gelten sie als nach dieser Verordnung gekennzeichnetes Gasöl. Die Vermischung von nach dieser Verordnung und nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 gekennzeichnetem Gasöl gilt nicht als Beeinträchtigung der Kennzeichnung.

..."

Die Beschwerde führt gegen den angefochtenen Bescheid das "Faktum" ins Treffen, dass die Kennzeichnungspflicht nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 jedenfalls eingehalten worden sei und sich aus dem angefochtenen Bescheid nicht ergebe, wann das konkret beanstandete Gasöl tatsächlich gekennzeichnet worden sei bzw. ob eine Kennzeichnung überhaupt nach den Bestimmungen der Gasölkennzeichnungsverordnung erfolgt sei.

Zwar sind rechtliche Überlegungen an sich vom Neuerungsverbot nicht erfasst, werden jedoch in der Beschwerde Rechtsausführungen vorgebracht, deren Wahrnehmung zusätzliche Sachverhaltesfeststellungen erfordert, müssen diese bereits im Verwaltungsverfahren vorgetragen worden sein. Rechtsausführungen, die nur unter Einbeziehung von Sachverhaltselementen stichhältig sind, die im Verwaltungsverfahren nicht einbezogen wurden, müssen daher kraft Neuerungsverbotes vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtlich bleiben (vgl. die in *Dolp*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, auf Seite 553 wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Der Beschwerdeführerin ist zwar einzuräumen, dass der angefochtene Bescheid keine Feststellungen darüber trifft, ob das Gasöl, aus dem die gegenständlichen Proben entnommen wurden, vor dem 1. April 2002 nach der Verordnung BGBl. Nr. 5/1995 gekennzeichnet worden war. Allerdings war die belangte Behörde nicht dazu gehalten, dahingehend ein Beweisverfahren abzuführen und diesbezügliche Feststellungen zu treffen, weil die Beschwerdeführerin im gesamten Abgabeverfahren, wie das eingangs wiedergegebene Vorbringen verdeutlicht, ausschließlich den Standpunkt vertrat, sie habe das überprüfte Gasöl nach den Bestimmungen der Gasölkennzeichnungsverordnung gekennzeichnet (vgl. dazu insbesondere den Inhalt der Niederschrift vom 10. April 2002 in der die Beschwerdeführerin selbst behauptete, die Kennzeichnung nach der derzeit gültigen (neuen) Verordnung vorgenommen zu haben). Die nunmehrige Behauptung, sie habe die Kennzeichnungspflicht nach der "Vorgängerverordnung" BGBl. Nr. 5/1995 eingehalten, muss daher kraft des Neuerungsverbotes im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtlich bleiben.

Ausgehend vom Vorbringen im Abgabeverfahren hatte die belangte Behörde lediglich zu prüfen, ob die Pflicht zur Kennzeichnung nach der Gasölkennzeichnungsverordnung 2001 eingehalten wurde; dies verneinte die belangte Behörde in tatsächlicher Hinsicht eindeutig, sodass sich der festgestellte Sachverhalt nicht als ergänzungsbedürftig erweist.

Nach dem Gesagten war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Spruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333.

Wien, am 16. Dezember 2004