

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wintersberger Riess Rechtsanwälte GmbH, Friedrich-Thurner-Straße 9, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 10. April 2019 gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 4. März 2019 betreffend Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 4.3.2019, 600000/***1***/04/2018 wurde dem Bf. gem § 201 Abs. 2 Z 3 BAO i.V.m. §§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, 21 Abs. 3 und 4 Z 5, 22 Abs. 1 Z 5, 23 Abs. 6 sowie 26 Abs. 1 MinStG für 2.900 Liter Gasöl, für die am 25. Oktober 2018 die Steuerschuld entstand, die am 2. November 2018 fällige Mineralölsteuer mit einem Steuersatz von 397 €/1.000 Liter in Höhe von 1.151,30 € festgesetzt. Diese Festsetzung erfolgte deswegen, weil der Bf nach Ansicht des Zollamtes den neu geschaffenen Steuergegenstand in Gewahrsame hatte. Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde mit Beschwerdevereentscheidung vom 27.6.2019 als unbegründet abgewiesen; dagegen wurde form- und fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

Vorbringen der Beteiligten:

Vorbringen des Zollamtes:

Das Zollamt Salzburg gab an, am 25.10.2018 bei der Firma des Bf eine Gasölkontrolle durchgeführt zu haben. Dabei seien aus dem Betriebs tank drei Proben entnommen und an die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) übermittelt worden. Der dort erstellte Untersuchungsbefund (GZ ETOS xxxx/2018) habe ergeben, dass der Treibstoff eine Beimischung von etwa 2 % steuerbegünstigtem Gasöl – entsprechend einer Kennzeichnung von 6 mg/l S.Y. 124 – aufgewiesen habe.

Der Lieferant des Diesels sowie der Besitzer der Betriebs tankstelle seien zur Stellungnahme aufgefordert worden. Der Lieferant habe erklärt, am Auslieferungstag kein Heizöl Leicht an den Beschwerdeführer geliefert zu haben; eine Beimischung könne durch ihn nicht verursacht worden sein, da der Lkw am Vortag zwei andere Kunden mit insgesamt 8.355 l Dieselkraftstoff beliefert habe. Zudem habe er angegeben, dass das Lieferfahrzeug mit einer Überfüllsicherung und einer Schlauchhaspel ausgestattet sei.

Der Bf habe in seiner Stellungnahme ausgeführt, er könne sich die Verunreinigung nicht erklären, da er stets reinen Diesel tanke und sich im Tank keine anderen Stoffe befänden.

Das Zollamt habe daraufhin erwogen, dass im vorliegenden Fall jene Person Steuerschuldner sei, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befinde. Da der Lieferant anhand seiner Angaben zur Lieferung und Fahrzeugausstattung nachgewiesen habe, dass die Vermischung nicht durch ihn erfolgt sei, sei die Mineralölsteuerschuld dem Gewahrsamsinhaber, also dem Beschwerdeführer, vorzuschreiben. Grundlage der Verschreibung sei die im Tank befindliche Menge von 2.900 l. Als Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung habe das Zollamt den Tag der Probenziehung festgelegt, da dies der spätestmögliche Zeitpunkt einer möglichen Vermischung sei.

Vorbringen des Bf.:

Der Bf. führte aus, seine Tankanlage mit vier jeweils 1500 l fassenden Tanks sei vor der Probennahme nahezu leer gewesen und am 18.10.2018 mit 3000 l Winterdiesel befüllt worden. Bis zur Untersuchung sei nur wenig Treibstoff verbraucht worden. Die Behörde habe Proben ausschließlich aus der Tankanlage, nicht jedoch aus den Traktoren entnommen. Später sei ihm mitgeteilt worden, der Diesel enthalte eine Beimischung von 2 % Heizöl; das Untersuchungsergebnis selbst sei ihm jedoch nicht übermittelt worden.

Er erklärte, stets nur Diesel verwendet zu haben, weshalb er eine Verunreinigung bei der Lieferung vermute. Die Stellungnahme des Lieferanten, wonach keine Beimischung erfolgt sei, sei ihm nicht zur Kenntnis gebracht worden und habe offenbar einen anderen Kunden betroffen.

Der Bf beantragte, die technischen Unterlagen des Liefer-Lkw beizuschaffen, da eine geringfügige Verunreinigung durch Rückstände im Schlauch möglich sein könne. Ein eigenes Verschulden schloss er aus und verwies darauf, dass der mögliche Vorteil einer absichtlichen Beimischung völlig unbedeutend wäre. Nach seiner Ansicht könne daher nur der Lieferant oder dessen Zulieferer Steuerschuldner der Mineralölsteuer sein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 25.10.2018 wird beim Bf. von Organen des Zollamtes Salzburg eine Gasölkontrolle im Beisein der Tochter des Bf. durchgeführt. Der Nenninhalt des Tanks beträgt 5000 Liter, die aktuelle Restmenge 3000 Liter.

Dabei werden aus dem Gasöltank des Bf. drei Proben entnommen und an die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) übermittelt (Probeziehung durch Zapfhahn gem. ÖNORM EN ISO 3170). Mit ETOS-Antrag xxxx/2018 wird die TUA um Untersuchung gebeten und zwar hinsichtlich: Einreihung in den Zollltarif und Steuersatz, Anteil biogener Stoffe, Schwefelgehalt, Beimischung von gekennzeichnetem Gasöl und Basisöl.

Die TUA macht folgenden Tarifierungsvorschlag: 2710194390. Begründet wird dies wie folgt: „Untersuchungsbefund: Das Muster ist eine blassgelbe, klare, ölige Flüssigkeit. Diese erweist sich aufgrund der Untersuchungsergebnisse als Schweröl (Gasöl) im Sinne der zusätzlichen Anmerkungen 2d und 2e zum Kapitel 27 des Österreichischen Gebrauchsolltarifs. Die Analysenergebnisse zeigen eine Beimischung von 2% Vol. steuerbegünstigtem Gasöl (bezogen auf eine Kennzeichnung des getankten Heizöl Extra Leicht von 6 mg/l S.Y. 124).

Die Untersuchungsergebnisse zeigen keine Beimischung an Schmieröl. Das Erzeugnis, das einen Schwefelgehalt von weniger als 10 mg/kg (EN ISO 20846) und keinen Gehalt an biogenen Stoffen (DIN EN 14078 und DIN 51637) aufweist, wird zur Einreihung in den ÖZT-Code 2710 1943 90 vorgeschlagen. Bei Freischeinverfahren oder Aufnahme in ein Steuerlager wäre V999, ansonsten V199 zu setzen.“

In der Niederschrift vom 25.10.2018 wird der Vorgang der Probenziehung beschrieben:

Probeziehung durch Zapfhahn gem. ÖNORM EN ISO 3170

„Am 25. Oktober 2018 wurden aus dem oben angeführten Mineralöltank 3 Proben zu je 0,5 Liter 2 Flüssigkeit an der Zapfsäule des Tanks, mittels vorhandenen Zapfhahns, entnommen und in saubere Seite ungebrauchte, Probebehältnisse gefüllt und mittels Verschlusses amtlich gesichert. Eine Probe wird zur Produktanalyse an die Technische Untersuchungsanstalt Wien geschickt. Auf eine Gegenprobe seitens der Firma/Partei wird nicht verzichtet. Vor der

Probenahme wurde die Probenahmeleitung und die Ventilverbindung mit dem entnommenen Produkt gespült.“

Art des Mineralöls: Diesel; Nenninhalt des Mineralöltanks: 5000 Liter, aktuelle Menge im Tank (geschätzt): 3000 Liter. Weiters Angaben zur letzten Lieferung und entnommene Menge nach der letzten Lieferung.

2. Beweismwürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Beteiligten; insbesondere aus der Niederschrift über die Probenziehung, dem ETOS-Antrag und dem ETOS-Befund.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, 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 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

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

Gemäß § 21 Abs. 3 MinStG entsteht, wenn Mineralöl ohne Bewilligung gewonnen oder bearbeitet (hergestellt) wird, die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls. Die Steuerschuld entsteht dabei gemäß § 21 Abs. 4 Z 5 MinStG im Zeitpunkt der Herstellung. Gemäß § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG sind Steuerschuldner in den Fällen des § 21 Abs. 3 MinStG der Hersteller, jede an der Herstellung beteiligte Person, sowie jede Person, in deren Gewahrsame sich das ohne Bewilligung hergestellte Mineralöl befindet.

Gemäß § 26 Abs. 1 zweiter Satz MinStG ist Bearbeiten 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.

Der Untersuchungsbefund der TUA (GZ. ETOS xxxx/2018) zeigte eine Beimischung von 2% steuerbegünstigtem Gasöl (bezogen auf eine Kennzeichnung des getankten Heizöls Extra leicht von 6 mg/l S.Y. 124) auf. Allerdings war die Dokumentation der Probenziehung mangelhaft:

Bei der Probenziehung von Mineralöl aus Tanklagern kommt es nach Ansicht des BFG wesentlich darauf an, eine Probe zu gewinnen, die die tatsächliche Beschaffenheit des im Tank befindlichen Produktes zutreffend abbildet. Maßgeblich sind dabei die einschlägigen technischen Normen, insbesondere die ÖNORM EN ISO 3170, auf die das Zollamt verwiesen hat sowie die – in Österreich nur ergänzend herangezogene – DIN 51750. Diese Regelwerke legen fest, wie aus Lagertanks, Leitungen oder Abgabeeinrichtungen Proben so zu entnehmen sind, dass sie die physikalisch-chemischen Eigenschaften des Gesamtvolumens realistisch widerspiegeln.

Den Normen ist eigen, dass jede Stichprobe nur dann verwertbar ist, wenn sie repräsentativ ist. Entscheidend ist daher eine ordnungsgemäße Auswahl des Entnahmeorts, eine korrekte Vorbereitung der Leitungen und Behälter, die Vermeidung von Verunreinigungen sowie eine Entnahme unter Bedingungen, die typische Phasentrennungen oder Ablagerungen berücksichtigen. Nur unter Einhaltung dieser Standards lässt sich sicherstellen, dass die spätere analytische Untersuchung zu verlässlichen steuerlichen und zollrechtlichen Feststellungen führt. Nach der st Rsp des BFG ist es dazu nicht nur erforderlich, dass ein ausreichender Vorlauf zu entnehmen ist (s BFG 28.05.2019, RV/3200124/2014 mwN), sondern auch eine entsprechende lückenlose Dokumentation des Vorgangs, der sich an den Vorgaben der oa Normen orientiert (10 Liter). Überdies muss die Art der Musterziehung dem Rechtsunterworfenen unter Bezugnahme auf die Rechtsquellen offengelegt werden; dazu genügt es nicht, dass bloß auf eine Spülung und eine Norm verwiesen wird; deren Inhalt zum Zeitpunkt der Probenziehung überdies nur grob bekannt gewesen sein durfte; zur Dokumentation siehe BFG 28.5.2019, RV/3200124/2014 mwN.

Es fehlen sohin die erforderlichen Angaben nach der ISO 3170 wie zB konkrete Art des Tanks, Probenbehälter, Behälterverschlüsse, Sicherheitsvorkehrungen, Art und Umfang der Spülung, Homogenisierung, Temperaturen etc. Ein solches Protokoll ist unverzichtbar, weil es als formalisierte, beweissichernde Dokumentation den ordnungsgemäßen Ablauf der Probenentnahme nachweist und damit die spätere steuer- und zollrechtliche Verwertbarkeit der Probe erst rechtlich absichert.

Im konkreten Fall konnte durch das BFG im Einklang mit der stRsp in diesem Fall nicht festgestellt werden, ob die untersuchte Probe repräsentativ und unverfälscht gewesen ist;

überdies war die Art und Weise der Probenziehung nach EN ISO 3170 gegenüber der Partei auch nicht transparent. Der Bescheid war deswegen ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Wie eine Probenziehung durchzuführen ist, ergibt sich aus den entsprechenden Rechtsquellen (ÖNORM EN ISO 3170 und DIN 5170).

Salzburg, am 28. November 2025