

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch V, Adresse1, über die Beschwerde vom 17. August 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 9. Juli 2015, Zahl aa, betreffend Mineralölsteuer nach der am 9. Mai 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Juli 2015, Zahl aa, schrieb das Zollamt Graz der Beschwerdeführerin gemäß § 21 Abs. 3 in Verbindung mit § 21 Abs. 4 Z 5 und § 3 Abs. 1 Z 4 lit. d sublit. bb Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) Mineralölsteuer in der Höhe von 3.235,95 Euro sowie einen Säumniszuschlag in der Höhe von 64,72 Euro vor. In der Begründung wurde (zusammengefasst) ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei im Zeitraum 1. Jänner 2014 bis 31. Mai 2015 der alleinige Lieferant von gekennzeichnetem Gasöl und Gasöl mit und ohne biogenem Anteil für die B gewesen. Am 6. Mai 2014 sei eine Probe aus dem Lagertank mit einem Nenninhalt von 10.000 Liter des zuletzt genannten Unternehmens entnommen und eine Untersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt veranlasst worden. Diese habe festgestellt, es handle sich um Gasöl im Sinne der zusätzlichen Anmerkungen 2d und 2e zum Kapitel 27 des Österreichischen Gebrauchsolltarifs, dem 1% vol. steuerbegünstigtes Gasöl beigemischt sei. Die darauf veranlasste Untersuchung des Gegenmusters habe eine Beimischung von 2% vol. steuerbegünstigtem Gasöl ergeben. Die Untersuchungsbefunde hätten eine Beimischung von gekennzeichnetem Gasöl im Betriebstank, der mit Diesel B0 befüllt gewesen sei, ergeben. Aufgrund von Aussagen der Beschwerdeführerin und der B sei davon auszugehen, dass die entstandene Vermischung auf eine unzureichende Spülung der verwendeten Schlauchleitungen zurückzuführen sei. Bei der (letzten) Betankung des Lagertanks der B vor der Musterziehung am 2. Mai 2014 durch die Beschwerdeführerin sei es zur Beimischung von gekennzeichnetem Gasöl gekommen.

Eine Herstellung von Mineralöl, darunter falle auch das Mischen, dürfe nur in einem Herstellungsbetrieb erfolgen. Für die gewerbliche Herstellung bedürfe es einer Bewilligung als Herstellungsbetrieb; über eine solche habe die Beschwerdeführerin am Standort der B nicht verfügt. Werde Mineralöl ohne Bewilligung hergestellt, so entstehe die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls. Die Steuerschuld entstehe im Zeitpunkt der Herstellung, somit zum Zeitpunkt der Betankung des Lagertanks am 2. Mai 2014. Steuerschuldner sei die Beschwerdeführerin. Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung von gekennzeichnetem Gasöl und Gasöl ohne biogenen Anteil sei der Beschwerdeführerin ein finanzieller Vorteil entstanden. Die Beschwerdeführerin habe hierfür keine Steueranmeldung abgegeben und hierfür keine Mineralölsteuer entrichtet. Diese sei daher nachzuerheben gewesen.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 17. August 2015. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, brachte vor, die jeweils exakte Ursache der Vermischung sei von der belangten Behörde nicht festgestellt worden. Es sei auch nicht festgestellt worden, wo und zu welchem Zeitpunkt eine allfällige Beimengung von gekennzeichnetem Gasöl zu nicht gekennzeichnetem stattgefunden habe. So fehle auch eine zweifelsfreie Feststellung, ob es nicht allenfalls auch bei der B zu unbeabsichtigten Kontaminationen gekommen sein könne oder ob die Verunreinigungen nicht allenfalls überhaupt erst durch Mängel der Probeziehungen entstanden seien, also letztlich gar nicht bei der Beschwerdeführerin. Diese könne somit jedenfalls nicht steuerlich für Verunreinigungen verantwortlich gemacht werden. Selbst wenn eine Verunreinigung durch die Beschwerdeführerin zweifelsfrei feststünde, würde dies alleine nicht ausreichen, um den Bescheid zu begründen. Es müsste noch festgestellt werden, ob eine absichtliche Vermischung oder eine offensichtlich unbeabsichtigte Verunreinigung erfolgt sei; für letztere spreche schon klar die geringe Menge der Verunreinigung. Denn nach ständiger Rechtsprechung stelle eine unbeabsichtigte Verunreinigung von Diesel mit steuerbegünstigtem Gasöl keine Grundlage für eine Vorschreibung dar. Eine Herstellung von Mineralöl sei nicht vorgelegen. Abschließend stellte die Beschwerdeführerin die Anträge, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Neben der Wiedergabe der rechtlichen Grundlagen führte die belangte Behörde begründend im Wesentlichen aus, die Untersuchungen der Technischen Untersuchungsanstalt hätten zweifelsfrei eine Beimischung von gekennzeichnetem Gasöl im Betriebstank der B, der mit Diesel befüllt gewesen sei, festgestellt. Die Beschwerdeführerin sei die Verursacherin der gegenständlichen Vermischung gewesen, sie sei im Zeitraum 1. Jänner 2014 bis 31. Mai 2015 der alleinige Lieferant der B gewesen. Das Mineralölsteuergesetz enthalte keine Definition der „gewerblichen Herstellung“, weshalb auf § 28 BAO abzustellen sei. Eine Bewilligung zur gewerblichen Herstellung von Mineralöl unter Steueraussetzung am Standort der B liege nicht vor. Die belangte Behörde führte weiter Folgendes aus:

„Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde Gasöl und gekennzeichnetes Gasöl im Umfang von insgesamt zumindest 7.614 Liter im Zeitraum 27.03.2014 (lt. Lieferschein Nr. bb) bis 02.05.2014 (letzte Lieferung lt. Lieferschein Nr. cc) vor der Musterziehung am 06.5.2014 vermischt und somit gem. § 26 Abs. 1 leg. cit. Mineralöl hergestellt. Da die Lieferungen der Bf. jedenfalls dem gewerblichen Betrieb zuzurechnen sind, ist von einer gewerblichen Herstellung im Sinne des § 21 Abs. 3 MinStG auszugehen. Die Kriterien für die Gewerblichkeit, nämlich Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht bzw. eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, treffen beim verfahrensgegenständlichen Sachverhalt zu. Zum Kriterium Nachhaltigkeit ist auszuführen, dass eine einmalige Tätigkeit nur dann als nachhaltig angesehen werden kann, wenn auf die Wiederholung oder Fortsetzung durch den Steuerpflichtigen geschlossen werden kann (VwGH 14.10.1981, 81/13/0050). Da der Bf. wegen drei ähnlich gelagerter Sachverhalte die Mineralölsteuer rechtskräftig vorgeschrieben wurde, bestehen diesbezüglich keine Bedenken. Hinsichtlich des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Juli 2008, Gz. BMF-010220/0193-IV/9/2008, wonach lediglich bei vorsätzlichem Vermischen von einer Steuerschuldentstehung gem. § 21 Abs. 3 MinStG 1995 auszugehen ist, ist festzustellen, dass dieser durch den Erlass des BMF vom 13.06.2014, BMF-010220/0087-VI/9/2014 aufgehoben wurde. Somit ist diese interne Verwaltungsvorschrift bei der Beurteilung der gegenständlichen Beschwerde obsolet. Damit geht auch der diesbezügliche Beschwerdegrund, nämlich die Klärung der Frage der absichtlichen Vermischung ins Leere.

Für das Zollamt Graz steht zweifelsfrei fest, dass die Bf. im Zeitraum 27.03.2014 bis 02.05.2014 das gegenständliche Gemisch aus Gasöl und gekennzeichnetem Gasöl hergestellt hat und dies gewerblich iSd § 21 Abs. 3 MinStG 1995 idGf erfolgt ist. Die Bf. hat keinen plausiblen Anhaltspunkt dafür aufgezeigt, dass ein anderer Hersteller dafür in Frage käme.“

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 14. Oktober 2015. Darin stellte die Beschwerdeführerin die selben Anträge wie in der Beschwerde und brachte vor:

„1. Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung des Zollamts Graz ist unrichtig. Die Bescheidbeschwerde vom 17.8.2015 wird vollinhaltlich aufrechterhalten, das einschließlich des Antrags auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

2. Mit Bescheid des Zollamts Graz vom 9.7.2015, GZ aa, wurde der Abgabenpflichtigen und Beschwerdeführerin Mineralölsteuer in Höhe von EUR 3.235,95, sowie ein Säumniszuschlag in Höhe von EUR 64,72 für ein Gemisch von 7.614 Liter bestehend aus Gasöl und gekennzeichneten Gasöl wegen Entstehung der Steuerschuld gemäß § 21 Abs 3 iVm § 21 Abs 4 Z 5 und § 3 Abs 1 Z 4 lit d sublit bb MinStG vorgeschrieben. Der Bescheid betraf Sachverhalte am oder vor dem 6.5.2014, an dem eine Musterziehung durch das Zollamt Graz an einem Dieseltank der B durchgeführt worden ist.

3. Das bedeutet insbesondere, dass auf den Sachverhalt § 21 Abs 3 MinStG in der Fassung vor Inkrafttreten des 2. AbgÄG 2014, somit in der Fassung BGBI I Nr 151/2009 anzuwenden ist. § 21 Abs 3 MinStG lautete damals:

Wird Mineralöl ohne Bewilligung gewerblich hergestellt, entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls.

Mit diesem Wortlaut wird § 21 Abs 3 MinStG auch in der konkreten Sache zutreffend auf Seite 5 der Beschwerdevorentscheidung bzw Seite 8 des bekämpften Bescheids zitiert; nur handelt es sich dabei eben nicht um die geltende, sondern eine frühere Fassung des MinStG.

4. Im verfahrensrelevanten Zeitpunkt/Zeitraum galt noch der Erlass des BMF vom 18.7.2008, GZ BMF-0101220/0193-IV/9/2008, wonach lediglich bei vorsätzlichem Vermischen von einer Entstehung einer Steuerschuld gemäß § 21 Abs 3 MinStG auszugehen ist. Dieser Erlass wurde erst mit einem späteren Erlass vom 13.6.2014 aufgehoben, also einem Erlass, der nach dem verfahrensrelevanten Zeitraum ergangen ist (vgl. hierzu auch BFG 16.12.2014, RV/4200087/2013).

5. Auch unabhängig vom für das Zollamt Graz bindenden, im verfahrensrelevanten Zeitpunkt/Zeitraum noch geltenden Erlass des BMF vom 18.7.2008, GZ BMF-010220/0193-IV/9/2008, galt im fraglichen Zeitpunkt/Zeitraum, dass nur eine vorsätzliche Vermischung von nicht gekennzeichnetem Gasöl mit steuerbegünstigtem, gekennzeichnetem Gasöl zur Vorschreibung von Mineralölsteuer aufgrund der Herstellung eines Gemischs gemäß § 21 Abs 3 MinStG idF BGBl I Nr 151/2009 berechtigt hätte. Offensichtlich unbeabsichtigte Verunreinigungen berechtigten hierzu nicht. Das ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung für den verfahrensrelevanten Zeitpunkt/ Zeitraum (zB UFS 5.4.2012, ZRV/0276-Z3K/09; UFS 27.7.2012, ZRV/0282-Z3K/09; BFG 5.5.2014, RV/3200001/2014; BFG 16.12.2014, RV/4200087/2013). Angemerkt sei, dass das nach Auffassung der Abgabenpflichtigen und Beschwerdeführerin auch weiterhin und somit auch nach Inkrafttreten des 2. AbgÄG 2014 gilt, was aber aufgrund des verfahrensrelevanten Zeitraums hier rechtlich irrelevant ist.

6. Aus dem bekämpften Bescheid und der Beschwerdevorentscheidung ergibt sich weder, dass die Vermischung von gekennzeichnetem mit nicht gekennzeichnetem Gasöl durch die Abgabenpflichtige und Beschwerdeführerin erfolgt ist, noch dass eine solche Vermischung durch die Abgabenpflichtige und Beschwerdeführerin absichtlich oder vorsätzlich erfolgt ist. Letzteres wurde nicht einmal festgestellt, weil die Frage der Vorsätzlichkeit vom Zollamt Graz unrichtig als rechtlich irrelevant erachtet wurde. Ersteres, nämlich eine Vermischung durch die Abgabenpflichtige und Beschwerdeführerin, ergibt sich aus der Begründung des Bescheids logisch nicht, auch wenn das Zollamt Graz einen solchen Sachverhalt vermutete.

7. Im Bescheid wurde festgestellt, dass die Belieferung der B von Jänner bis April 2015 durch die Abgabenpflichtige und Beschwerdeführerin erfolgt sei. Aus diesem Umstand kann aber nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Vermischung von gekennzeichnetem mit nicht gekennzeichnetem Gasöl im Machtbereich der Abgabenpflichtigen und BeschwerdeführerIn erfolgt ist:

- Bekanntlich wird ein Treibstofftank in aller Regel nicht vollständig geleert. Im Tank verbleibt immer ein bestimmter Rest. Dass Belieferungen zwischen Jänner und April 2015

durch die Abgabenpflichtige und Beschwerdeführerin erfolgt sind, bedeutet nicht, dass sich nicht bereits davor Reste von gekennzeichneten Gasöl im Tank befunden haben können, welche die Testergebnisse verfälscht haben.

- Vermischungen könnten auch zahlreiche andere Gründe haben: etwa eine irrtümlichen Befüllung eines Dieseltanks, durch wen auch immer, mit gekennzeichnetem Gasöl oder Manipulationen Dritter an der Tankstelle.

8. Damit kann mit den Feststellungen des Bescheids die hier bekämpfte Vorschreibung von Mineralölsteuer nicht begründet werden. Dafür müsste eine (a) vorsätzliche oder absichtliche (b) Vermischung von gekennzeichnetem mit nicht gekennzeichnetem Gasöl durch die Abgabenpflichtige und Beschwerdeführerin feststehen. Das Vorliegen der Voraussetzung (a) wurde vom Zollamt Graz überhaupt nicht festgestellt (weil von diesem fälschlich als irrelevant erachtet), das Vorliegen der Voraussetzung (b) wurde dagegen aufgrund einer logisch nicht nachvollziehbaren, somit mangelhaften Beweiswürdigung in der Folge der Verletzung von Verfahrensbestimmungen festgestellt.

9. Die verfahrensgegenständliche Vermengung von gekennzeichnetem mit nicht gekennzeichnetem Gasöl gilt auch gemäß § 26 Abs 3 Z 1 MinStG nicht als Mineralölherstellung (welche zur Vorschreibung von Mineralölsteuer berechtigt). Nach dieser Bestimmung gilt sinngemäß das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit Kraftstoffen, Heizölen oder anderen Waren nicht als Mineralölherstellung, wenn das Gemisch keinem höheren Steuersatz unterliegt als ein der Mineralölsteuer unterliegender Bestandteil. Selbst wenn im Rahmen der Lieferung ein Gemisch von 98 bzw. 99% Diesel mit einem bzw. zwei Prozent gekennzeichnetem Heizöl hergestellt worden wäre, würde das nach der genannten Bestimmung keine Steuerpflicht auslösen, weil hinsichtlich der gesamten Lieferungen versteuerter Dieselkraftstoff geliefert und bezahlt wurde. Ein oder zwei Prozent an gekennzeichnetem Heizöl sind dabei unbedeutlich, weil diese Ware einem günstigeren Steuersatz als Diesel unterliegt (vgl. UFS 5.4.2012, ZRV/0276-Z3K/09).

(...)“

Mit Schreiben vom 9. November 2017 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, Unterlagen zum Nachweis der versteuerten Mengen und des Steuersatzes vorzulegen. Mit Schreiben vom 30. November 2017 legte die Beschwerdeführerin der Verbrauchsteueranmeldungen für die Monate April und Mai 2014 vor und teilte mit, es gebe für das Produkt Diesel kein Steuerlager, dieses Produkt werde direkt ab Waggon verkauft. Die komplette Ware werde daher im Zuge des Imports versteuert, unabhängig davon, wann einzelne Lieferungen an den Kunden erfolgten. Die gesamten importierten Mengen eines Monats würden daher in der jeweiligen monatlichen Verbrauchsteueranmeldung für die Verbrauchsteuernummer des registrierten Empfängers aufscheinen. Die an die Beschwerdeführerin ausgelieferten Mengen seien daher in den genannten Verbrauchsteueranmeldungen enthalten.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2018 legte die Beschwerdeführerin die Verkaufsstatistiken für die Monate April und Mai 2014 vor. Dabei handle es sich um Aufstellungen aller in den jeweiligen Monaten durchgeführten Lieferungen von Diesel an Kunden der

Beschwerdeführerin. Darunter seien auch die Lieferungen an die B. Die gesamte importierte Menge an Diesel sei mit den bereits vorgelegten Verbrauchsteueranmeldungen versteuert worden. Die Ware bleibe bis zur Auslieferung an den Kunden im Waggon und werde schon zum Zeitpunkt des Imports versteuert. Beim Import stünden die Kunden und die Mengen noch nicht fest, auch wenn der Diesel im Monat der Verbrauchsteueranmeldung nicht verkauft werde, sei dieser jedenfalls schon versteuert. Im Regelfall werde nicht die gesamte importierte Menge eines Monats im selben Zeitraum an Kunden geliefert. Die in einem Monat an Kunden gelieferten Mengen stimmten daher nicht hundertprozentig mit der Verbrauchsteueranmeldung des jeweiligen Monats überein. Mit den vorgelegten Unterlagen könne nachgewiesen werden, dass der an die B gelieferte Dieselkraftstoff versteuert worden sei. Die belangte Behörde habe die Versteuerung von Diesel und steuerbegünstigtem Gasöl zu keinem Zeitpunkt in Zweifel gezogen.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Februar 2018 wurde die belangte Behörde ersucht, zu den vorstehend angeführten Eingaben der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen. In Entsprechung dieses Ersuchens teilte die belangte Behörde mit Schreiben vom 19. März 2018 mit, im gegenständlichen Fall handle es sich um eine Vermischung von gekennzeichnetem Gasöl mit Gasöl, welches im Lagertank der B festgestellt worden sei. Einziger Lieferant sei die Beschwerdeführerin gewesen. Das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit Kraftstoffen oder anderen Waren gelte nicht als Mineralölherstellung, wenn die Mineralölsteuer für die einzelnen steuerpflichtigen Bestandteile entrichtet worden sei und die entrichteten Beträge insgesamt nicht niedriger seien als der Mineralölsteuerbetrag, mit dem das Gemisch zu besteuern sei. Da für den Teil gekennzeichnetes Gasöl ein geringerer Betrag entrichtet worden sei, gelte das Vermischen als Mineralölherstellung, die Steuerschuld sei entstanden.

In der mündlichen Verhandlung gingen beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon aus, dass der an die Kunden gelieferte Diesel der Beschwerdeführerin in Kesselwaggons angeliefert, von dort, solange diese nicht leer seien, abgepumpt und mit Lastkraftwagen an die Kunden ausgeliefert werde. Ebenso waren die Parteien dahingehend einer Meinung, dass ein Betriebstank nicht zu Gänze entleert werde. Die Beschwerdeführerin brachte vor, in den Kesselwaggons verbleibe stets ein Rest und es sei nicht überprüft worden, ob vor der gegenständlichen Anlieferung am 2. Mai 2014 mit dem betreffenden Transportmittel Heizöl transportiert worden sei. Es gebe keinen Beweis für den vom Zollamt angenommenen Sachverhalt. Eine vorsätzliche Vermischung sei jedenfalls nicht erfolgt.

Die belangte Behörde gab an, nach ihren Erfahrungen werde mit den Tankwagen Diesel und Heizöl transportiert und es komme vor, dass nicht ordnungsgemäß gearbeitet werde. Die Lieferanten, von welche die Beschwerdeführerin das Mineralöl beziehe, würden heute sauberer arbeiten als früher und daher gehe das Zollamt davon aus, dass das Produkt im Kesselwaggon rein gewesen sei. Die Lieferanten würden bestätigen, dass es im Kesselwaggon zu keinen Verunreinigungen gekommen sei. Die Erfahrungen zeigten, dass die Lieferanten sauber arbeiten würden. Das Zollamt gehe daher davon aus, dass es bei

der Betankung des Betriebstanks zu Verunreinigungen gekommen sei, diese seien nicht beabsichtigt gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin, die einen Mineralölhandel betreibt, belieferte im Jahr 2014 die B mit Gasölen (Dieselkraftstoff, Heizöl extra leicht). Das zuletzt genannte Unternehmen verwendet das Heizöl für die Beheizung ihrer Betriebsräume, den Dieselkraftstoff zur Betankung der betriebseigenen Kraftfahrzeuge. Die B verfügt über einen (sogenannten) Heizöltank mit einem Fassungsvermögen von 14.000 Liter und über einen Betriebstank für Diesel mit einem Fassungsvermögen von 10.000 Liter. Diese Tanks sind räumlich getrennt und es besteht keine Verbindung. Die Beschwerdeführerin hat der B am 22. April 2014 8.735 Liter „Spezial Austro Diesel B0“ und am 2. Mai 2014 9.178 Liter „Diesel B0“ geliefert. Diese beiden Lieferungen wurden in den Betriebstank für Diesel gepumpt. Am 6. Mai 2014 hat die belangte Behörde dem Betriebstank für Diesel die verfahrensgegenständlichen Proben entnommen und Untersuchungen veranlasst. Diese Untersuchungen durch die Technische Untersuchungsanstalt ergaben eine Beimischung von steuerbegünstigtem Gasöl (1 bzw. 2%).

Die Beschwerdeführerin ist registrierte Empfängerin und hat den in einem Monat bezogenen Diesel, der in Kesselwaggons angeliefert wird, bei der Aufnahme in ihren Betrieb versteuert. Die Lieferungen an die Kunden und so auch an die B erfolgten direkt ab Waggon. Für den in den Monaten April und Mai 2014 in ihren Betrieb aufgenommenen Diesel hat die Beschwerdeführerin Mineralölsteuer in der Höhe von 425 Euro für 1.000 Liter entrichtet.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen und der Angaben der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Gegenstand und Umfang der von der Beschwerdeführerin an die B erfolgten Lieferungen standen aufgrund der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen (Lieferscheine, Rechnungen, Untersuchungsbefunde, etc.) fest. Aufgrund der von der belangten Behörde mit der B am 6. Mai 2014 und am 20. April 2015 aufgenommenen Niederschriften war davon auszugehen, dass die B über getrennte Lagertanks verfügte, und stand der jeweilige Nenninhalt fest. Zum Zeitpunkt der Entnahme der Proben am 6. Mai 2014 haben sich laut der mit der B aufgenommenen Niederschrift 7.614 Liter Mineralöl in diesem Tank befunden. Die Versteuerung des von der Beschwerdeführerin bezogenen Produktes (Diesel B0) mit 425 Euro für 1.000 Liter

konnte die Beschwerdeführerin durch die von ihr vorgelegten Unterlagen nachweisen. Die Anlieferung des von der Beschwerdeführerin bezogenen Diesel in Kesselwaggons und die Auslieferung ab Waggons erschienen aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde als glaubwürdig.

Die Bestimmungen des MinStG in der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung lauten (auszugsweise):

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

Die Mineralölsteuer beträgt für 1.000 Liter Gasöl ohne biogene Anteile beträgt 425 Euro (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. d sublit. bb MinStG) für 1.000 Liter gekennzeichnetes Gasöl mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg 98 Euro (§ 3 Abs. 1 Z 5 MinStG).

§ 21 Abs. 3 MinStG: Wird Mineralöl ohne Bewilligung gewerblich hergestellt, entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls.

§ 21 Abs. 4 Z 5 MinStG: Die Steuerschuld entsteht in den Fällen des Abs. 3 im Zeitpunkt der Herstellung.

§ 22 Abs. 1 Z 5 MinStG: Steuerschuldner ist oder sind gemäß in den Fällen des § 21 Abs. 3 der Hersteller sowie jede an der Herstellung beteiligte Person.

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

§ 26 Abs. 3 Z 1 MinStG: Nicht als Mineralölherstellung gilt, sofern ein Betrieb nicht schon aus einem anderen Grund ein Mineralölherstellungsbetrieb ist, das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit Kraftstoffen, Heizstoffen oder anderen Waren, wenn die Mineralölsteuer für die einzelnen steuerpflichtigen Bestandteile entrichtet worden ist und die entrichteten Beträge insgesamt nicht niedriger sind als der Mineralölsteuerbetrag, mit dem das Gemisch zu besteuern wäre oder das Gemisch bei der Abgabe in den Hauptbehälter eines Fahrzeuges hergestellt wird.

Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass es bei der Anlieferung am 2. Mai 2014 durch Rückstände in den Schlauchleitungen des Tankwagens, mit dem die Anlieferung erfolgt ist, zu einer Vermischung von Gasöl (Diesel B0) und gekennzeichnetem Gasöl gekommen ist und die Beschwerdeführerin am Ort der Anlieferung (Betriebsgelände der B) über eine Bewilligung als Herstellungsbetrieb nicht verfügt hat. Nach den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung stand für die belangte Behörde hingegen fest, dass das gegenständliche Gemisch aus Gasöl und

gekennzeichnetem Gasöl im Zeitraum 27. März 2014 bis 2. Mai 2014 hergestellt worden ist.

Am 2. Mai 2014 hat die Beschwerdeführerin laut der vorgelegten Rechnung der B 9.178 Liter versteuerten Diesel B0 geliefert. Zum Zeitpunkt der Probenentnahme am 6. Mai 2014 befanden sich laut den Angaben in der Niederschrift „Probenahme an Zapfsäulen“ vom 6. Mai 2014 im gegenständlichen Dieseltank 7.614 Liter Mineralöl und seit der Lieferung am 2. Mai 2014 sind angeblich 1.564 Liter Mineralöl aus dem Tank entnommen worden. Zum Zeitpunkt der Anlieferung am 2. Mai 2014 hätte sich daher im Tank kein Mineralöl befinden. Die Angaben in der Niederschrift widersprechen somit dem der Beschwerdevorentscheidung zugrunde gelegtem Sachverhalt, den Ausführungen der Beschwerdeführerin und auch der allgemeinen Lebenserfahrung, wonach in einem Treibstofftank immer ein Rest verbleibt. Selbst die belangte Behörde vertrat in der mündlichen Verhandlung die Ansicht, ein Betriebstank werde nicht zur Gänze entleert. Die gegenteiligen Angaben in der Niederschrift konnten nicht aufgeklärt werden.

Aufgrund der von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen steht der Verursacher der Verunreinigung des Dieselkraftstoffs mit gekennzeichnetem Gasöl nicht fest. Die Beschwerdeführerin hat unter Vorlage von Unterlagen glaubwürdig dargelegt, dass sie Dieselkraftstoff in Waggons zukaufte, versteuerte und die Belieferungen ihrer Kunden ab Waggon erfolgten. Dies wurde auch von der belangten Behörde bestätigt. Es lässt sich aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der durchgeföhrten Ermittlungen nicht ausschließen, dass die Verunreinigung nicht bereits vor der Betankung des Betriebstanks oder vor der Beladung des Beförderungsmittels, mit dem die Beschwerdeführerin das Mineralöl zur B transportiert hat (zum Beispiel etwa bereits bei Befüllung des Waggons), oder nach der Betankung erfolgt ist. Auch aus den niederschriftlichen Aussagen der B und der Beschwerdeführerin lässt sich lediglich die Möglichkeit einer solchen Verunreinigung durch unzureichende Spülung der Schlauchleitung ableiten, jedoch im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht feststellen, dass diese tatsächlich dadurch entstanden ist. Es steht somit für das Bundesfinanzgericht nicht fest, wo und zu welchem Zeitpunkt im verfahrensgegenständlichen Fall eine allfällige Beimengung von gekennzeichnetem Gasöl zu Diesel stattgefunden hat. Auch die Ausführungen der belangten Behörde, aufgrund erhaltener Informationen und aufgrund von Erfahrungswerten werde nun sauberer gearbeitet als früher und die Kesselwaggons würden vor der Befüllung gereinigt, vermochten vom Gegenteil nicht zu überzeugen, zumal für den konkreten Fall keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen worden sind (wie zum Beispiel eine Untersuchung des Mineralöls, das sich in dem Kesselwaggon befunden hat, von dem die Lieferung an die B abgepumpt worden ist).

Die Beschwerdeführerin ist nur eine potentiell Verantwortliche in einer Lieferkette, die nicht erst bei der Abholung des Mineralöls beim Waggon begonnen hat, sondern schon viel früher. Ergänzend ist festzuhalten, dass selbst die belangte Behörde im Bescheid und auch in der Beschwerdevorentscheidung davon ausgeht, dass die Untersuchungsergebnisse „*eine Beimischung von gekennzeichnetem Gasöl im*

Betriebstank, der mit Diesel B0 (...) gefüllt war, ergeben hätten. War der Betriebstank tatsächlich mit Diesel B0 gefüllt, so scheidet eine Verunreinigung im Zuge der Betankung am 2. Mai 2014 durch die Beschwerdeführerin aus.

Für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar ist auch der Umstand, dass bei der Untersuchung von zwei Proben, die laut der Niederschrift vom 6. Mai 2014 aus einer Probenziehung stammen, ein und dieselbe Untersuchungsanstalt zu unterschiedlichen Ergebnissen betreffend Anteil von gekennzeichnetem Gasöl kommt. Für das Bundesfinanzgericht ergeben sich daher Bedenken bzw. lässt sich im Nachhinein nicht mehr beurteilen, ob es sich bei den an die Technische Untersuchungsanstalt übermittelten Muster um repräsentative Proben gehandelt hat, und auch Bedenken, ob die Untersuchungen in der Technischen Untersuchungsanstalt vorschriftsgemäß durchgeführt worden sind. Auch diesbezüglich konnte die belangte Behörde keine näheren Angaben machen.

Selbst bei einer im Verantwortungsbereich der Beschwerdeführerin festgestellten Vermischung ist darüber hinaus auch offenkundig von einem versehentlichen Vermischen von Mineralölen auszugehen. Dafür spricht der sehr geringe Prozentsatz an Verunreinigung. Diesen Umstand hat die belangte Behörde bei der nach § 201 Abs. 2 BAO erforderlichen Ermessensübung vollkommen außer Betracht gelassen. Geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (*Ritz, BAO⁶, § 201 Tz 30*). Selbst bei einem Anteil von 2% gekennzeichnetem Gasöl würde die Differenz lediglich 49,8 Euro betragen, bei einem Anteil von 1% gekennzeichnetem Gasöl sogar nur 24,9 Euro (wenn – wie nachfolgend noch ausgeführt – nicht bereits im Waggon ein Gemisch vorhanden gewesen ist; das sich im Waggon befindliche Mineralöl wurde ohnehin zu einem Steuersatz von 425 Euro für 1.000 Liter versteuert).

Gegen eine auf diese Art herbeigeführte, offenkundig unbeabsichtigte Verunreinigung gab es (zumindest) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wohl bewusst keine gesetzliche Handhabe. Nach ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes stellt die von der belangten Behörde als Vorschreibungsgrundlage herangezogene Bestimmung des § 21 Abs. 3 MinStG dafür keine taugliche Grundlage dar (zum Beispiel UFS 5.4.2012, ZRV/0276-Z3K/09; 27.7.2012, ZRV/0282-Z3K/09; BFG 5.5.2014, RV/3200001/2014; 16.12.2014, RV/4200087/2013). Denn nach der Bestimmung des § 21 Abs. 3 MinStG war eine gewerbliche Herstellung für die Entstehung der Steuerschuld Voraussetzung. Das Mineralölsteuergesetz definiert die „gewerbliche Herstellung“ nicht. Was darunter zu verstehen ist, bestimmt § 28 BAO wie folgt:

„Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt,

wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist.“

Verfahrensgegenständlich war zu prüfen, ob eine gewerbliche Herstellung von Mineralöl vorliegt und nicht, ob es sich bei der Beschwerdeführerin um einen Gewerbebetrieb handelt. Eine marginale Verunreinigung von Diesel mit gekennzeichnetem Gasöl, deren Ausmaß durch die Technische Untersuchungsanstalt aufgrund unterschiedlicher Untersuchungsergebnisse nicht einmal genau festgestellt werden konnte, - sollte diese von der Beschwerdeführerin verursacht worden sein – erfüllt die Kriterien für die Gewerblichkeit, nämlich Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht bzw. eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, nicht. Ein signifikanter finanzieller Vorteil (Gewinnerzielungsabsicht) oder eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr der Mineralölherstellung war ebenfalls nicht erkennbar. Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ließen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass der Beschwerdeführerin wegen drei ähnlich gelagerter Fälle die Mineralölsteuer vorgeschrieben worden sei. Auch in der mündlichen Verhandlung konnte die belangte Behörde die diesbezügliche Ausführung in der Beschwerdevorentscheidung nicht näher begründen oder belegen.

Unbeschadet des Umstandes, dass der Wortlaut des § 21 Abs. 3 MinStG in der für den verfahrensgegenständlichen Fall geltenden Fassung klar und eindeutig (lediglich) auf eine gewerbliche Herstellung abstellte, diente die am 1. Jänner 2015 in Kraft getretene Fassung des § 21 Abs. 3 MinStG entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht der Klarstellung, sondern einer Änderung. Denn durch diese Änderung sollte die Steuerschuld „*auch dann entstehen, wenn die Herstellung nicht zu gewerblichen Zwecken erfolgt oder gewerbliche Zwecke nicht eindeutig nachweisbar sind*“ (360 BlgNR 25.GP 28). Der Gesetzgeber hat somit zum Ausdruck gebracht, dass die genannte Bestimmung dahingehend geändert werden soll, dass künftig nicht nur eine gewerbliche Herstellung zur Steuerschuldentstehung führen soll (argumentum: "auch").

Es ist auch noch auf den für die belangte Behörde bindenden, im verfahrensgegenständlichen Zeitraum noch geltenden Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Juli 2008, BMF-010220/0193-IV/9/2000, zu verweisen, wonach lediglich bei vorsätzlichem Vermischen von einer Steuerschuldentstehung gemäß § 21 Abs. 3 MinStG auszugehen ist. Für eine vorsätzlich begangene Tat gibt es verfahrensgegenständlich überhaupt keinen Anhaltspunkt. Aus der niederschriftlichen Angabe der Beschwerdeführerin, die Fahrer der Tankwägen würden geschult, lässt sich sogar eher das Gegenteil ableiten.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen hätte der Abgabenbescheid vom 9. Juli 2015 nicht ergehen dürfen.

Darüber hinaus ist es aufgrund der Aussagen der Beschwerdeführerin im Zuge der zwischen ihr und der belangten Behörde am 2. Juni 2015 stattgefundenen Besprechung, die Kesselwaggons, mit denen ihr das Mineralöl angeliefert werde, seien nicht immer

sortenrein befüllt und diese könnten nicht vollständig entleert werden und es könnten Restmengen in den Kesselwaggons verbleiben, und auch aufgrund der Tatsache, dass der Ort und der Zeitpunkt der Verunreinigung nicht feststellbar war, durchaus möglich, dass das von der Beschwerdeführerin zugekaufte Mineralöl, von dem ein Teil an die B geliefert worden ist, bereits verunreinigt war. Für den Fall, dass der Beschwerdeführerin bereits mit gekennzeichnetem Gasöl vermischter Diesel angeliefert worden sein sollte, liegt eine Mineralölherstellung nicht vor. Denn die Beschwerdeführerin hat das zugekaufte Produkt mit einem Steuersatz von 425 Euro für 1.000 Liter versteuert. Die entrichtete Steuer wäre daher nicht niedriger als die für das von der belangten Behörde festgestellte Gemisch anfallende Mineralölsteuer; der Anteil an gekennzeichnetem Gasöl wäre unbeachtlich, weil diese Ware einem günstigeren Steuersatz (98 Euro für 1.000 Liter) unterliegt als Diesel.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der (im maßgeblichen Zeitraum geltenden) einschlägigen Bestimmungen gestützt. Die Beantwortung der Frage, wann und durch wen eine Vermischung erfolgt ist, stellt eine Tatsachenfrage und keine Rechtsfrage dar.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. Mai 2018