

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Dr. Andreas Königer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Schottenfeldgasse 71/1/9, 1070 Wien, gegen den Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 27.08.2013, Zahl: 320000/00000/10/2012, betreffend Vorschreibung von Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

In Ausübung der amtlichen Aufsicht haben Organe des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien am 18.10.2011 im Rahmen eines Aktionstages Mineralöl im Betrieb der X, Burgenland gemäß § 48 Mineralölsteuergesetz 1995 Proben an der Zapfsäule der dortigen Betriebstankstelle entnommen und zur Untersuchung an die Technische Untersuchungsanstalt der Steuer- und Zollkoordination (TUA) in Wien weitergeleitet.

Die Analyse der Probe hat eine Beimischung von steuerbegünstigtem Gasöl von 3% Vol. (bezogen auf eine Kennzeichnung des getankten Heizöl Extra Leicht von 6 mg/l S.Y. 124) ergeben. Die TUA schlägt daher eine Einreihung in den ÖZT-Code 2710 1941 30, V196, vor (ETOS-Untersuchungsbefund vom 16.11.2011 zu Geschäftsfall 0000/2011).

Laut den Ermittlungen der Abgabenbehörde wurde die Betriebstankstelle der X bis zur Probenahme ausschließlich von der Bf (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) mit Treibstoff beliefert.

Die Fahrzeuge der Bf, mit denen die Lieferungen durchgeführt wurden, seien sowohl zum Transport von Dieselkraftstoffen (Gasöl) als auch zum Transport von Heizöl (gekennzeichnetem Gasöl) verwendet worden. Eine Reinigung der Transportbehältnisse der Lieferfahrzeuge bzw. der Schlauchleitungen und Pumpvorrichtung sei vor einer neuerlichen Befüllung mit Mineralöl nicht erfolgt.

Mit Bescheid vom 27.08.2013, Zahl: 320000/00000/10/2012, hat die belangte Behörde der Bf gemäß § 21 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 1995 Mineralölsteuer für 5.611 Liter Mineralöl vorgeschrieben (Steuersatz laut Berechnungsblatt: EUR 0,397/Liter). Diese Menge

entspreche der von der Bf am 10.10.2011 zuletzt an die X gelieferten Menge. Im Spruch des Bescheides und im Abgabenberechnungsblatt ist das Mineralöl nicht näher bezeichnet und auch keine Unterposition der Kombinierten Nomenklatur angegeben.

Laut Begründung des Bescheides gelte das Mischen von Mineralölen als Herstellung (Bearbeitung). Die Vermischung von Gasöl mit gekennzeichnetem Gasöl durch die Bf sei auf zwei verschiedene Arten erfolgt:

- die Transporttanks der Lieferfahrzeuge, die zur Belieferung der X eingesetzt waren, wären mit Gasöl befüllt worden, ohne die in diesen Tanks befindlichen Restmengen an gekennzeichnetem Gasöl vor der Befüllung zu entfernen;
- die in der Pumpvorrichtung und den Schlauchleitungen der Lieferfahrzeuge befindlichen Restmengen von gekennzeichnetem Gasöl wären gemeinsam mit dem zu liefernden Gasöl in den Lagertank der X gepumpt worden.

Die Bf habe als Hersteller im Sinne der obigen Ausführungen weder eine entsprechende Anmeldung gemäß § 23 Abs 6 Mineralölsteuergesetz 1995 abgegeben noch einen selbst berechneten Abgabenbetrag bekannt gegeben, weshalb die Abgaben gemäß § 201 BAO mit Abgabenbescheid festzusetzen seien.

Mit Schreiben vom 23.09.2013 hat die Bf dagegen durch ihren Vertreter Berufung erhoben und im Wesentlichen die von der Behörde getroffenen Sachverhaltsdarstellungen angezweifelt. So sei eine Vermischung von Dieselöl und Heizöl im festgestellten Ausmaß ausgeschlossen und von der Bf, die nicht Lieferant, sondern lediglich das Transportunternehmen sei, nicht zu verantworten. Auch lasse der zeitliche Abstand zwischen der letzten Befüllung des Tanks der X durch die Bf (10.10.2010) und der Probenahme (18.10.2010) keine sicheren Schlussfolgerungen darüber zu, dass die behördlich festgestellte Vermischung aus dieser letzten Befüllung zu verantworten wäre. Es werde daher beantragt, den Bescheid aufzuheben.

Die Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 07.07.2014 als unbegründet abgewiesen.

Laut Begründung könne mit Lieferscheinen und Rechnungen nicht nachgewiesen werden, dass keine Beimengung von gekennzeichnetem Gasöl (Heizöl Extra Leicht) zu Gasöl (Diesel) erfolgt sei. Die Auswertung der vorhandenen Unterlagen (Datensammelblätter-Beladung, Tourenpläne, Lieferscheine, Rechnungen) habe ergeben, dass bei drei näher genannten Touren der Bf, bei denen auch die X beliefert wurde, Restmengen von gekennzeichnetem Gasöl im Tankfahrzeug verblieben seien. Diese Restmengen wären nicht in eine leere Kammer bzw. eine mit demselben Produkt befüllte Kammer zurückgespült bzw. bei der Bf gelagert/entsorgt worden, um sicherzustellen, dass ein sortenreines Produkt ausgeliefert werde. Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Verunreinigung des Gasöls beim Abpumpen in den Treibstofflagertank der X durch die im Pumpschlauch des Zugfahrzeuges enthaltenen Restmengen erfolgt.

Die ermittelte und vom Transporteur verschuldete Verunreinigung stelle eine Herstellung im Sinne von § 26 Mineralölsteuergesetz 1995 dar. Erfolgt eine Vermischung von Gasöl (Diesel) mit gekennzeichnetem Gasöl (Heizöl Extra Leicht) außerhalb eines Steuerlagers,

also ohne Bewilligung, und somit von Produkten mit unterschiedlichen Steuersätzen gemäß § 3 Abs 1 Mineralölsteuergesetz 1995, so entstehe für die gesamte hergestellte Menge die Mineralölsteuer nach dem Gasöl (Diesel)-Steuersatz.

Zwischen 10.10.2010 und 18.10.2010 seien keine Lieferungen an die X durch einen anderen Zulieferer erfolgt.

Mit Schreiben vom 07.08.2014 hat die Bf die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Zuständigkeit des Senates beantragt.

Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 28.01.2015 zurückgenommen.

Gemäß § 26 Abs 1 Mineralölsteuergesetz 1995 sind Herstellungsbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes 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.

Der Begriff "Betrieb" wird im Mineralölsteuergesetz 1995 nicht definiert. In § 28 BAO findet sich eine Definition des Begriffes "Gewerbebetrieb":

"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."

Wird Mineralöl ohne Bewilligung gewerblich hergestellt, entsteht die Steuerschuld gemäß § 21 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 1995 mit der Herstellung des Mineralöls (bis 31.12.2014 geltende Fassung).

Mineralöl-, Kraftstoff- und Heizstoffmengen, für welche die Steuerschuld nach § 21 Abs 3 entstanden ist, hat der Steuerschuldner gemäß § 23 Abs 6 binnen einer Woche nach deren Entstehen bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet oder in dessen Bereich der Verwender seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat oder in dessen Bereich die Verwendung stattgefunden hat, schriftlich anzumelden. Weiters hat der Steuerschuldner die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Mineralölsteuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist zu entrichten.

§ 201 Abs 1 BAO lautet:

"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 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 bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."

Die Festsetzung kann nach Abs 2 Z 3 erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird.

Gemäß § 47 Mineralölsteuergesetz 1995 unterliegen die Herstellung (Gewinnung und Bearbeitung), die Lagerung, die Beförderung, der Handel und die Verwendung von Mineralöl, Kraftstoffen und Heizstoffen sowie die Tätigkeit des Beauftragten nach § 44 Abs. 5 im Steuergebiet der amtlichen Aufsicht.

Die amtliche Aufsicht umfasst alle Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes, die erforderlich sind, um zu verhindern, dass Mineralöl, Kraftstoffe oder Heizstoffe der Besteuerung im Steuergebiet oder im übrigen Gebiet der Europäischen Gemeinschaft entzogen werden.

Die amtliche Aufsicht obliegt dem Zollamt, in dessen Bereich sich der zu beaufsichtigende Betrieb, der Geschäftssitz des Beauftragten, das zu beaufsichtigende Transportmittel oder Transportbehältnis oder der zu beaufsichtigende Gegenstand befinden.

In Ausübung der amtlichen Aufsicht ist das Zollamt gemäß § 48 Abs. 1 Z 3 leg.cit. unbeschadet der Befugnisse, die ihm nach der Bundesabgabenordnung zustehen, befugt, Proben von im § 2 angeführten Waren sowie Proben solcher Waren unentgeltlich zu entnehmen, die zur Verwendung bei der Herstellung von im § 2 angeführten Waren bestimmt sind, die mit Mineralöl bearbeitet werden oder zu deren Herstellung Mineralöl verwendet wurde oder verwendet werden konnte.

Die Prüfung von Mineralölen, so auch die Vorbereitung und Durchführung der Probenahme von flüssigen Mineralöl-erzeugnissen, ist in der DIN 51 750, Ausgabe Dezember 1990, festgelegt.

Bei der Probenahme nach dieser Norm soll aus dem Prüfgut eine repräsentative Probe entnommen werden. Dadurch soll ermöglicht werden, auf Grund der bei der Prüfung festgestellten Eigenschaftsmerkmale dieser Probe die Gesamtmenge des Prüfgutes zu beurteilen.

Die Probe aus der Zapfeinrichtung dient der Beurteilung der Qualität der abgegebenen Ware an der Abgabestelle, zB an der Tankstelle.

Auslaufproben aus Zapfeinrichtungen gelten als repräsentativ für die abgegebene Ware. Vor der eigentlichen Probenahme ist jedoch nach Abschnitt 4.5 ein ausreichender Vorlauf (mindestens 10 l bei Tankstellen) zu entnehmen, der nicht zu Prüfzwecken verwendet werden darf.

In der vorliegenden "Niederschrift über Ermittlungen gemäß § 48 Mineralölsteuergesetz 1995" ist festgehalten, dass die Mineralöl-Probenahme an der Zapfsäule erfolgte. Die Niederschrift enthält Firma und Anschrift, die Namen der Anwesenden, die Bezeichnung der Probe (Gasöl), Ort und Tag der Entnahme, den Zweck der Warenkontrolle, die Anzahl der Proben, die Art der Kennzeichnung, einen Hinweis auf die Ausfolgung einer

amtlich gesicherten Gegenprobe (mit Verweis auf die Folgen einer Verschlussverletzung), den Vermerk, dass kein Musterverzicht abgegeben wurde sowie den Lieferanten des Mineralöls. Die Niederschrift ist von den anwesenden Personen unterzeichnet, eine Durchschrift wurde an die Partei ausgefolgt.

Ergänzend dazu ist der Begründung des angefochtenen Bescheides zu entnehmen, dass die Treibstoffproben zuerst in saubere, ungebrauchte Kunststoffbehältnisse gefüllt worden seien, da der Querschnitt des Zapfhahns größer wäre als der Querschnitt der Aluminiumprobebehälter. Unmittelbar danach seien die Treibstoffproben in die Aluminiumprobebehälter abgefüllt und diese mit Zollplomben gesichert worden.

Im vorliegenden Fall ist weder die Entnahme eines Vorlaufs dokumentiert noch ist die Probenahme laut Aktenlage direkt im Anschluss an einen Betankungsvorgang erfolgt. Auch der bei der Probenahme anwesende Y gab auf Befragen an, die Proben seien seiner Erinnerung nach ohne Vorlauf entnommen worden.

Wird für Untersuchungszwecke eine Probe genommen, ist darüber ein Bericht anzufertigen, der alle für die Probenahme wichtigen Angaben enthalten muss. Die vorliegende Niederschrift vom 18.10.2011 entspricht diesen Anforderungen nicht. Fehlt ein derartiger Bericht, kann nicht festgestellt werden, ob die untersuchte Probe repräsentativ und unverfälscht gewesen ist.

Soll eine Probe flüssiger Mineralölprodukte - wie im verfahrensgegenständlichen Fall - aus der Zapfeinrichtung einer Betriebstankstelle entnommen werden, ist vor der eigentlichen Probenahme ein ausreichender Vorlauf (mindestens 10 l) zu entnehmen, der nicht zu Prüfzwecken verwendet werden darf. Dadurch wird vermieden, dass die Probe durch Rückstände in der Zapfanlage verfälscht wird. Die Menge des entnommenen Vorlaufs ist in dem über die Probenahme anzufertigenden Bericht zu dokumentieren. Eine mangelhaft durchgeführte oder mangelhaft dokumentierte Probenahme ist keine taugliche Grundlage für eine Abgabenvorschreibung (vgl. UFS 02.08.2012, ZRV/0286-Z3K/09).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass § 21 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 1995 in der maßgeblichen Fassung nach ständiger Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) und des BFG keine taugliche Grundlage für eine Vorschreibung der Mineralölsteuer bei einem versehentlichen Vermischen von Mineralölen bzw einer unbeabsichtigten Verunreinigung darstellt (vgl UFS 05.04.2012, ZRV/0276-Z3K/09; 27.07.2012, ZRV/0282-Z3K/09; BFG 05.05.2014, RV/3200001/2014).

Eine gewerbliche Herstellung im Sinne von § 28 BAO liegt im gegenständlichen Fall laut Aktenlage nicht vor.

Des Weiteren kann im Falle einer Verunreinigung - die mangels Entnahme einer repräsentativen Probe nicht bewiesen ist - nicht geklärt werden, ob diese tatsächlich am 10.11.2011 beim Befüllen des Tanks durch die Bf oder zu einem anderen Zeitpunkt bzw eine andere Person erfolgt ist.

Aus den genannten Gründen hätte der angefochtenen Bescheid nicht ergehen dürfen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der bisherigen einheitlichen Rechtsprechung des UFS und des BFG zu dieser Rechtsfrage abweicht.

Salzburg-Aigen, am 9. Februar 2015