



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf, vertreten durch Mag. Thomas Mairitsch, Steuerberater, 9500 Villach, Seebacher Allee 6, vom 4. Dezember 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes XY vom 4. November 2009, Zahl: 000000/00000/2009, betreffend Mineralölsteuer und Säumniszuschlag entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruchbestandteil der Berufungsvorentscheidung des Zollamtes XY vom 4. November 2009

*"Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen."*

wird wie folgt abgeändert:

*"Der Berufung wird vollinhaltlich stattgegeben. Der Bescheid des Zollamtes XY vom 17. Mai 2009, Zahl: 000000/00000/09/2009, wird ersatzlos aufgehoben."*

Die übrigen Spruchbestandteile bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 19. März 2008 haben Vertreter des Zollamtes XY im Rahmen einer Kontrolle hinsichtlich verbotswidriger Verwendung gekennzeichneten Gasöls unter anderem aus dem Tank der Hoftankstelle der GW, sowie aus einem dort lagernden Kanister aus der vorherigen Befüllung (ca. Ende 2007) Proben entnommen. Da sich bei einer ersten Untersuchung mittels Schnelltest der Verdacht auf eine Beimischung gekennzeichneten Gasöls ergab, wurde jeweils

eine Probe zur Untersuchung an die Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes (TUA) übermittelt. Laut ETOS-Untersuchungsbefund zu Geschäftsfall A/2008 vom 15. April 2008 ergab die Analyse der aus der Hoftankstelle entnommenen Probe das Vorliegen einer Mischung von 4% Vol. steuerbegünstigtem und 96% Vol. nicht steuerbegünstigtem Gasöl (bezogen auf eine Kennzeichnung des getankten Heizöls Extra Leicht von 6 mg/l S.Y. 124). Die Analyse der aus dem Kanister entnommenen Probe ergab laut ETOS-Untersuchungsbefund zu Geschäftsfall B/2008 vom 15. April 2008 das Vorliegen einer Mischung von 6% Vol. steuerbegünstigtem und 94% Vol. nicht steuerbegünstigtem Gasöl (bezogen auf eine Kennzeichnung des getankten Heizöls Extra Leicht von 6 mg/l S.Y. 124). Laut Aussage des dort beschäftigten AM wird der benötigte Diesel beim L in V bestellt, der dann immer vom selben Tankwagen bzw Fahrer geliefert wird. Im Jahr werde etwa vier bis fünf Mal Diesel bestellt, wobei sich die jeweilige Menge auf durchschnittlich 900 Liter belaufe. Bei einer weiteren Kontrolle am selben Tag wurde auch aus dem Tank der Hoftankstelle des Betriebes PK, eine Probe entnommen, nachdem der Schnelltester eine Beimischung von steuerbegünstigtem Gasöl angezeigt hat. Der Diesel wird ebenfalls immer beim L in V bestellt und vom selben Tankwagen bzw Fahrer geliefert. Laut ETOS-Untersuchungsbefund zu Geschäftsfall C/2008 vom 15. April 2008 ergab die Analyse das Vorliegen einer Mischung von 2% Vol. steuerbegünstigtem und 98% Vol. nicht steuerbegünstigtem Gasöl (bezogen auf eine Kennzeichnung des getankten Heizöls Extra Leicht von 6 mg/l S.Y. 124).

Laut den vorliegenden Lieferscheinen (Seiten 14 und 15 im Akt) der LGmbH, wurden jeweils am 6. März 2008 an die GW, 940 Liter Diesel geliefert (Lieferschein 0001), an PK, 1.521,00 Liter Diesel (Lieferschein 0003) sowie 3.962 Liter Diesel an die TT, (Lieferschein 0004) und 600 Liter Diesel an GD (Lieferschein 0002).

Laut Aktenlage arbeitet der genannte Lieferant mit der Bf zusammen. Ein Tankzug inklusive Fahrer ist ständig und ausschließlich für ihn im Einsatz, wobei der Lieferant disponiert und auch die Route mit den nötigen Anweisungen zusammenstellt. Auch bei den vorstehenden Lieferungen am 6. März 2008 wurde der Tankwagen der Bf eingesetzt.

Im Akt finden sich überdies der ETOS-Antrag vom 26. September 2008, Geschäftsfall D/2008, mit dem handschriftlichen Vermerk "Tankwagen!" und der zugehörige Untersuchungsbefund vom 13. Oktober 2008, wonach die Analyseergebnisse das Vorliegen einer Mischung von 1% Vol. steuerbegünstigtem und 99% Vol. nicht steuerbegünstigtem Gasöl (bezogen auf die Kennzeichnung des getankten Heizöls Extra Leicht von 6 mg/l S.Y. 124) zeigen.

Mit Bescheid vom 17. Mai 2009, Zahl: 000000/00000/09/2009, schrieb das Zollamt XY der Bf daraufhin einen Betrag von EUR 2.637,20 an Mineralölsteuer für insgesamt 7.600 Liter Gasöl (Tankinhalte bzw gelieferte Mengen) sowie einen Säumniszuschlag in der Höhe von

EUR 52,74 zur Entrichtung vor. Begründend führt die Behörde im Wesentlichen aus, die Bf habe ohne Bewilligung durch das örtlich zuständige Zollamt im Jahr 2008 ungekennzeichnetes mit gekennzeichnetem Gasöl vermischt und am 6. März 2008 an die vier oben genannten Abnehmer ausgeliefert. Durch die vollständige Befüllung der Tankanlagen seien bei diesen Lieferungen auch die restlichen in den Tanks befindlichen Treibstoffmengen mit dem gelieferten - ohne Bewilligung hergestellten - Gasöl vermischt worden, was schlussendlich eine Zumischung zwischen 2% Vol. und 4% Vol. von steuerbegünstigtem zu nicht steuerbegünstigtem Gasöl ergeben habe. Der Vermischungsgrad sei durch die Analysen der TUA in Wien festgestellt worden. Da eine Bewilligung als Herstellungsbetrieb im Sinne des § 26 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) für die Bf nicht vorliege, sei die Mineralölsteuer für die gesamte hergestellte Menge von 7.600 Liter (4.000 Liter bei der TT, 2.000 Liter bei PK, 600 Liter bei GD, und 1.000 Liter bei der GW) gemäß § 21 Abs 3 für die Bf als Steuerschuldner im Sinne des § 22 Abs 5 entstanden und gemäß § 201 BAO vorzuschreiben. Eine schriftliche Anmeldung beim örtlich zuständigen Zollamt hinsichtlich der verbotswidrig hergestellten Menge und in weiterer Folge eine Entrichtung der Abgaben sei bis dato nicht erfolgt.

Gegen diese Entscheidung brachte die abgabenrechtlich vertretene Bf mit Schreiben vom 25. Juni 2009 form- und fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung ein. Sie beantragt darin, unter anderem den verfahrensgegenständlichen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Zusammenfassen wird vorgebracht, die Bf sei kein Herstellungsbetrieb im Sinne des MinStG, sondern führe lediglich im Auftrag den Transport durch. Sie würde auch nur dafür entlohnt und wisse nicht, welche Produkte geladen und an die Empfänger geliefert werden. Auch auf die Verrechnung und Zahlung der gelieferten Kraftstoffe habe sie als Frächter keinen Einfluss. Die Bf bestreitet daher die unterstellte Herstellung eines Gemisches, bestehend aus gekennzeichnetem und nicht gekennzeichnetem Gasöl.

Die Berufung hatte keinen Erfolg; sie wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 4. November 2009 als unbegründet abgewiesen. Die Behörde schildert darin den angenommenen Sachverhalt und kommt nach Darlegung der Rechtslage zum Schluss, im gegenständlichen Fall würde im Hinblick auf die vorliegenden Untersuchungsergebnisse (TUA-Untersuchungen) eine Herstellung von Mineralöl im Sinne des § 26 Abs 1 MinStG vorliegen. Der Zeitpunkt der Befüllung der Tanks (= Zeitpunkt der Herstellung) sei anhand der Lieferscheine der LGmbH, für die letzten an die vier genannten Abnehmer durchgeführten Lieferungen (Lieferscheine 0001 bis 0004 vom 6. März 2008) ermittelt worden.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Beschwerde der Bf vom 4. Dezember 2009. Darin wird zunächst unter Hinweis auf die

Bestimmung des § 28 BAO die von der Behörde unterstellte widerrechtliche gewerbliche Herstellung von Mineralöl vehement bestritten. Darüber hinaus beanstandet die Bf die vorgenommene Beweiswürdigung sowie einige ihrer Ansicht nach vorliegende Verfahrensmängel. In der Beschwerdeschrift beantragt sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, stellt einen Antrag auf Vernehmung eines namentlich genannten Zeugen und begehrt die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts.

Mit Schreiben vom 24. August 2012 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Zeugeneinvernahme zurückgezogen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Laut den Tatbeschreibungen (Seiten 17 und 18 bzw 26 und 27 im Akt) haben Organe des Zollamtes XY am 19. März 2008 bei den Hoftankstellen der GW, und des PK, Diesel aus den dortigen Zapfeinrichtungen bzw bei der ersten Tankstelle auch aus einem Kanister entnommen und überprüft. Die Untersuchung der gezogenen Muster mittels Schnelltest bzw die Untersuchung von Proben durch die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) der Steuer- und Zollkoordination in Wien haben eine Vermischung von steuerbegünstigtem (gekennzeichneten) und nicht steuerbegünstigtem Gasöl ergeben.

Wie bereits erwähnt finden sich im vorliegenden Akt dazu die ETOS-Anträge vom 21. März 2008, Geschäftsfälle A/2008, B/2008 und C/2008, sowie die zugehörigen ETOS-Untersuchungsbefunde vom 15. April 2008.

Der ebenfalls dem Akt angeschlossene ETOS-Antrag vom 26. September 2008, Geschäftsfall D/2008, sowie der zugehörige ETOS-Untersuchungsbefund vom 13. Oktober 2008 stehen in keinem direkten Zusammenhang zur verfahrensgegenständlichen Abgabenvorschreibung.

Da die Art der Proben- bzw Musterentnahme sowie die Zuordnung von der Bf nachhaltig in Zweifel gezogen wird, wurde die belangte Behörde mit Vorhalt vom 8. Februar 2012 ersucht, dem Unabhängigen Finanzsenat die über die Probenahmen angefertigten Protokolle, die im vorliegenden Akt nicht enthalten sind, vorzulegen, die Qualifikation der zur Probenahme eingesetzten Organe nachzuweisen und darzulegen, wie seitens der Zollverwaltung eine Verunreinigung der Proben durch die benutzten Probenahmegeräte ausgeschlossen werden kann.

Mit Schreiben vom 29. Februar 2012 hat J von der belangten Behörde dazu Folgendes ausgeführt:

*"Die Probenmuster wurden von der Zapfsäule bzw den Zapfsäulen in neue und somit ungebrauchte von der H gekaufte Dosen abgefüllt (eine Wiederverwendung von solchen Dosen gibt es nicht). Seitens der Probenentnahmegeräte werden die neuen Sampler verwendet, welche vor etwa 4-5 Jahren angekauft wurden. Wenn in der Folge ein Schnelltester eine Reaktion zeigt, wird ein Muster an die TUA gesandt. Nach der Entnahme der Muster wird das Probenentnahmegerät mit der beiliegenden Reinigungsflüssigkeit gespült, um etwaige Verunreinigungen auszuschließen. Der Entnahmeschlauch wird entweder entsorgt oder ebenfalls gereinigt. In den X-Fällen jedoch wurden, wie bereits oben angeführt, sämtliche Muster über die Zapfanlage direkt in die neuen Dosen gefüllt und an die TUA zur Überprüfung gesandt, wobei Gegenmuster beim Amt vorliegen. Eine Verunreinigung mittels der Entnahmegeräte ist somit auszuschließen. Bezüglich Qualifikation wäre anzuführen, dass sowohl Koll. S als auch die OZA-Organen und somit auch ich hinsichtlich der Handhabung der Entnahmegeräte als auch hinsichtlich der Musterziehung weitergebildet wurden. Zusätzliche Protokolle liegen nicht vor, wozu auch, wenn die Proben direkt von der Zapfsäule in den Behälter gefüllt wurden. Eine Probenentnahme aus dem Erdtank ist nicht möglich. Auch bei Hoftankstellen ist eine Probenentnahme direkt aus dem Tank kaum bis ebenfalls nicht möglich.*

*Zu den Kontrollen im G wird noch festgestellt, dass bei anderen Hoftankstellen bzw. gewerblichen Tankstellen, welche nicht durch die Fa. X beliefert wurden, keine Verunreinigungen festgestellt wurden. Dasselbe gilt für die Tankstellen in den restlichen Bezirken.*

*Nach den Musterziehungen im G wurde aus dem Transporttank beim LKW ebenfalls beim L in V ein Muster entnommen und an die TUA eingesandt (müsste ETOS D/2008 sein). Dabei wurde ebenfalls eine Verunreinigung des Diesels festgestellt."*

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass über die Probenahmen im Rahmen der Kontrollen am 19. Mai 2008 bei den Hoftankstellen der GW, und des PK, keine Berichte angefertigt wurde. Selbst unter Berücksichtigung der Daten in den ETOS-Anträgen vom 21. März 2008, Geschäftsfälle A/2008, B/2008 und C/2008, fehlen für die Probenahme wichtige Angaben (siehe DIN 51 750 Teil 1, Abschnitt 5).

Mangels Dokumentation kann somit nicht festgestellt werden, ob die einschlägigen Normen für die Probenahme und Prüfung flüssiger Mineralölerzeugnisse eingehalten worden sind. So ist etwa bei der Entnahme einer Probe aus Zapfeinrichtungen vor der eigentlichen Probenahme ein ausreichender Vorlauf (mindestens 10 l bei Tankstellen) zu entnehmen, der nicht zu Prüfzwecken verwendet werden darf (DIN 51 750 Teil 2, Abschnitt 4.5).

Aus den angeführten Gründen ist nicht nachvollziehbar, ob die untersuchte Probe repräsentativ und unverfälscht gewesen ist. Die drei angeführten ETOS-Untersuchungsbefunde sind daher als Beweismittel untauglich.

Zu der aus einem Kanister bei der GW, entnommene Probe, Geschäftsfall B/2008, ist anzumerken, dass der Inhalt dieses Kanisters laut Tatbeschreibung (Seite 17 im Akt) nicht aus den Diesellieferungen vom 6. März 2008 stammt, um die es im verfahrensgegenständlichen Fall geht. Überdies kann nicht ausgeschlossen werden, dass der bei der Hoftankstelle lagernde Kanister vor der Befüllung verunreinigt war oder nach der Befüllung verunreinigt wurde.

Bei der TT, und GD, fanden vor Ort keine Kontrollen statt und wurden auch keine Proben

entnommen oder untersucht. Die Vorschreibung der Mineralölsteuer für 4.000 bzw 600 Liter Gasöl stützt sich bei diesen Empfänger lediglich auf die vorliegenden Lieferscheine 0004 und 0002 und auf die Analyseergebnisse der Proben, die bei den beiden anderen Empfänger entnommen worden sind.

Ein geeigneter Nachweis für eine Herstellung von Mineralöl im Sinne des § 26 Abs 1 MinStG durch die Bf liegt somit nicht vor. Auf Grund der Aktenlage darf nicht davon ausgegangen werden, dass der von der Bf transportierte bzw am 6. März 2008 in die Tanks der vier genannten Empfänger gefüllte Treibstoff verunreinigt oder ohne Bewilligung mit gekennzeichnetem Gasöl vermischt worden ist.

Da sich die Abgabenvorschreibung vom 17. Mai 2009 schon aus diesem Grund als rechtswidrig erweist, erübrigt es sich, auf weitere Mängel (zB Annahme einer vollständigen Befüllung der Tanks durch die Bf bzw nicht nachvollziehbare Mengenermittlung, Vorwurf der gewerblichen Herstellung) einzugehen.

Salzburg, am 13. September 2012