

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A-GmbH, Anschrift, vertreten durch Nessling Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, Fischer-Villa-Straße 2, 5411 Oberalm, gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 24. August 2012, Zahl 600000/00000/05/2012, betreffend Vorschreibung einer Mineralölsteuer gemäß § 201 Abs 2 Z 3 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 21 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) zu Recht erkannt:

1. **Der Beschwerde wird Folge gegeben.** Der Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 24. August 2012, Zahl 600000/00000/05/2012, wird aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### Entscheidungsgründe

Am 20. Oktober 2010 entnahmen Organe des Zollamtes Salzburg bei der Betriebstankstelle der A-GmbH aus einem 60.000 Liter fassenden Treibstofftank drei Proben und legten eine davon der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes (TUA) zur Untersuchung vor. Laut TUA-Befund vom 12. Jänner 2012, GZ 0000/2011, wies die Probe einen Anteil von 2% an steuerbegünstigtem Gasöl auf.

Mit Bescheid vom 24. August 2012, ZI. 600000/00000/05/2012, schrieb das Zollamt Salzburg daraufhin der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf) einen Betrag von 9.925,00 EUR an Mineralölsteuer sowie einen Säumniszuschlag in Höhe von 198,50 EUR zur Entrichtung vor. Erfolge ein Vermischen von gekennzeichnetem mit nicht gekennzeichnetem Gasöl durch einen Herstellungsbetrieb ohne Bewilligung im freien Verkehr, so entstünde gemäß § 21 Abs 3 MinStG 1995 die Steuerschuld für die hergestellte Menge, auch wenn Teile davon bereits versteuert worden sind, so die Behörde zur Begründung der Steuervorschreibung.

Gegen diese Entscheidung brachte die abgabenrechtlich vertretene Bf mit Schreiben vom 5. September 2012 form- und fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung ein. Sie

beantragt darin, den verfahrensgegenständlichen Bescheid aufzuheben und dahingehend abzuändern, dass keine Mineralölsteuer vorgeschrieben wird. In der Begründung wird unter Bezugnahme auf § 28 BAO ausgeführt, die Bf habe niemals Mineralöl gewerbllich hergestellt. Als Indiz dafür wird genannt, dass eine nachträgliche Überprüfung durch das Zollamt Salzburg am 1. März 2012 genausowenig zu einer Beanstandung geführt habe, wie alle in der Vergangenheit durchgeföhrten Überprüfungen. Weiters schreibt die Bf, sie könne sich das Untersuchungsergebnis nicht erklären und bestreitet die unterstellte Vermischung auf ihrem Betriebsgelände vehement.

Die Berufung hatte keinen Erfolg; sie wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 17. Juni 2013 als unbegründet abgewiesen. Die Behörde ergänzte darin ihren Rechtsstandpunkt argumentativ und wies zudem darauf hin, dass der Lieferant entsprechend überprüft worden sei und als Verursacher der festgestellten Vermischung ausscheide.

Gegen die abweisende BVE legte die wiederum abgabenrechtlich vertretene A-GmbH mit Schreiben vom 15. Juli 2013 form und fristgerecht beim Zollamt Salzburg das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Darin wird zunächst unter Hinweis auf die Bestimmung des § 28 BAO die von der Behörde unterstellte widerrechtliche gewerbliche Herstellung von Mineralöl von Neuem vehement bestritten. Darüber hinaus weist die Bf darauf hin, dass der Tank bei einer Betankung nie vollkommen leer ist und deshalb eine Verunreinigung auch bei einer früheren Betankung erfolgt sein könnte. Zudem könnte - trotz Überprüfung des Lieferanten - eine Verunreinigung auch an anderer Stelle der Lieferkette passiert sein. Auch wird die Probenentnahme lediglich bei einer von zwei vorhandenen Zapfsäulen bemängelt und argumentiert, im Leitungssystem der verwendeten Zapfvorrichtung könnte sich eine vermischt Substanz befunden haben, wenn diese über einen längeren Zeitraum nicht benutzt worden sei. Daher seien auch frühere Lieferketten zu berücksichtigen.

Mit Vorlagebericht vom 22. August 2013 wurde die Beschwerde vom Zollamt Salzburg an den zu diesem Zeitpunkt zur Entscheidung zuständigen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) übermittelt.

### **Übergangsbestimmungen**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Absatz 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen**

Wie bereits erwähnt, wurden am 20. Oktober 2010 von Organen des Zollamtes Salzburg aus einem Treibstofftank der Betriebstankstelle der A-GmbH drei Proben entnommen und eine davon der TUA zur Untersuchung vorgelegt. Die Probe wies einen 2%-igen Anteil an

steuerbegünstigtem Gasöl auf. Diese beiden Fakten sind im gegenständlichen Verfahren unbestritten. Daraus zog die belangte Behörde den Schluss, die Bf habe dem 60.000 Liter umfassenden Dieseltank Heizöl beigemengt und dadurch den Tatbestand des § 21 Abs 3 MinStG 1995 erfüllt. Das Bundesfinanzgericht teilt diese Auffassung nicht.

Grundsätzlich steht für das BFG der Verursacher der Verunreinigung des Dieselkraftstoffes mit 2% Heizöl nicht fest. Die vom Zollamt Salzburg vorgenommene Beweiswürdigung erweist sich aus mehreren Gründen als nicht schlüssig. Zum einen steht für das BFG nicht fest, wo und zu welchem Zeitpunkt im verfahrensgegenständlichen Fall eine allfällige Beimengung von gekennzeichnetem Gasöl zu nicht gekennzeichnetem stattgefunden hat. Die A-GmbH sowie der Lieferant waren nur zwei potentiell Verantwortliche dafür, in einer Lieferkette, die nicht erst am Abholort des Lieferanten beginnt, sondern schon früher.

Da kein Protokoll über die Probenentnahme vorliegt, kommt der TUA-Untersuchung nur eine sehr geringe Beweiskraft zu. Die entsprechende Dokumentation einer Probenentnahme entspricht aber nationalen und internationalen Standards und wäre auch im gegenständlichen Fall angezeigt gewesen, zumal jeder Hinweis auf die Vorgangsweise bei der Probenentnahme fehlt. Aus diesem Grund kann selbst eine Verunreinigung im Rahmen der Musterziehung nicht ausgeschlossen werden.

Grundsätzlich sind für Probenahmen an flüssigen Kraftstoffen die Anforderungen der DIN 51750 Teil 2 (Prüfung von Mineralölen; Probenahme; Flüssige Stoffe) einzuhalten. So sieht Abschnitt 4.5 dieser Norm etwa vor, dass bei Entnahme einer Probe aus Zapfeinrichtungen vor der eigentlichen Probenahme ein ausreichender Vorlauf (mindestens 10 l bei Tankstellen) zu entnehmen ist, der nicht zu Prüfzwecken verwendet werden darf. Gemäß Abschnitt 5.1 der DIN 51750 Teil 1 (Prüfung von Mineralölen, Probenahme; Allgemeines) ist über die Probenahmen ein Bericht anzufertigen, der alle für die Probenahme wichtigen Angaben enthalten muss, so zB Zeitpunkt und Angabe des Ortes, an dem die Probe genommen wurde, Behälter und Menge des Prüfgutes, Art des benutzten Probenahmegerätes und Angabe der Probenart.

In Ermangelung eines entsprechenden Berichtes über die Probenentnahme kann im Nachhinein nicht mehr beurteilt werden, ob es sich bei dem an die TUA übermittelten Muster um eine repräsentative Probe gehandelt hat.

Verfahrensgegenständlich liegt offensichtlich ein versehentliches Vermischen von Mineralölen vor. Dafür spricht einerseits der relativ geringe Prozentsatz an Verunreinigung. Auch hat eine nachträgliche Überprüfung durch das Zollamt Salzburg am 1. März 2012 zu keiner weiteren Beanstandung geführt. Und offenbar führten schon in der Vergangenheit Überprüfungen des Betriebstanks durch die belangte Behörde zu keinem negativen Ergebnis. Diese wesentlichen Umstände ließ das Zollamt im Rahmen der Beweiswürdigung sowie der nach § 201 Abs 2 BAO erforderlichen Ermessensübung vollkommen außer Betracht.

Gegen auf diese Art herbeigeführte, offensichtlich unbeabsichtigte Verunreinigungen gibt es wohl bewusst keine gesetzliche Handhabe. Nach ständiger Rechtsprechung des UFS und des BFG stellt die von der belangten Behörde als Vorschreibungsgrundlage

herangezogene Bestimmung des § 21 Abs 3 MinStG 1995 dafür keine taugliche Rechtsgrundlage dar (zB UFS 5.4.2012, ZRV/0276-Z3K/09; 27.7.2012, ZRV/0282-Z3K/09; BFG 5.5.2014, RV/3200001/2014). § 21 Abs 3 MinStG 1995 lautet wie folgt:

*"(3) Wird Mineralöl ohne Bewilligung gewerblich hergestellt, entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls."*

Nachdem das Mineralölsteuergesetz die "gewerbliche Herstellung" nicht legal definiert, ist zur Beantwortung der Frage, was darunter zu verstehen ist, § 28 BAO heranzuziehen. Diese Bestimmung lautet 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."*

Bei der A-GmbH handelt es sich um einen Gewerbebetrieb, dessen Tätigkeitsfeld offenbar den Transport, den Holzhandel und die Erdbewegung umfasst. Verfahrensgegenständlich ist jedoch zu prüfen, ob eine **gewerbliche Herstellung von Mineralöl** vorliegt. Und diese Prüfung führt zu dem Ergebnis, dass auf die vorgeworfene Tat, das einmalige marginale Verunreinigen von Diesel mit gekennzeichnetem Heizöl - sollte diese von der Bf verursacht worden sein - keines der Kriterien für die Gewerblichkeit, nämlich Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht bzw eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, zutrifft.

Eine einmalige Tätigkeit kann nur dann als nachhaltig angesehen werden, wenn auf die Wiederholung oder Fortsetzung durch den Steuerpflichtigen geschlossen werden kann (VwGH 14.10.1981, 81/13/0050). Gerade davon ist aber verfahrensgegenständlich nicht auszugehen, wenn eine Nachuntersuchung zu keiner weiteren Beanstandung führte. Ein signifikanter finanzieller Vorteil (Stichwort: Gewinnabsicht) oder gar eine "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr der Mineralölherstellung" ist unter den gegebenen Umständen ebenfalls nicht erkennbar.

Abschließend ist auch auf den für das Zollamt bindenden, im verfahrensrelevanten Zeitpunkt noch geltenden Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Juli 2008, Gz. BMF-010220/0193-IV/9/2008, zu verweisen, wonach lediglich bei vorsätzlichem Vermischen von einer Steuerschuldentstehung gem § 21 Abs 3 MinStG 1995 auszugehen ist. Für eine vorsätzlich begangene Tat gibt es verfahrensgegenständlich aber überhaupt keinen Anhaltspunkt.

Angesichts der Beweislage sowie mangels entsprechender Rechtsgrundlage hätte der Abgabenbescheid vom 24. August 2012 nicht ergehen dürfen. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

### Zur Zulässigkeit einer 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.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall unzulässig, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, sondern die Stattgabe Resultat einer zur belangten Behörde abweichenden Beweiswürdigung ist.

Salzburg-Aigen, am 16. Dezember 2014