



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A-GmbH, Anschrift, vertreten durch Mag. Thomas Mairitsch, Steuerberater, 9500 Villach, Seebacher Allee 6, vom 4. Dezember 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 4. November 2009, Zl. 000000/00000/2009, betreffend Mineralölsteuer 1995 und Säumniszuschlag entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruchbestandteil der Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 4. November 2009,

"Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen."

wird wie folgt abgeändert:

"Der Berufung wird vollinhaltlich stattgegeben. Der Bescheid des Zollamtes X vom 17. Mai 2009, Zl. 000000/00000/03/2009, wird ersatzlos aufgehoben."

Die übrigen Spruchbestandteile bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß [§ 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz](#) (ZollR-DG) in Verbindung mit [§ 291 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht der Beschwerdeführerin das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Ver-

fassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß [§ 85c Abs. 7 ZollR-DG](#) steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 13. März 2008 entnahmen Vertreter des Zollamtes X aus dem Kraftstofftank eines auf der Liegenschaft des Herrn B in 9623 St. Stefan abgestellten Traktors und dem eines Baggers Proben und legten je eine davon der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes (TUA) zur Untersuchung vor. Laut den TUA-Befunden vom 17. April 2008, GZ Y und GZ Z, wiesen diese Proben gewisse Anteile an steuerbegünstigtem Gasöl auf.

Mit Bescheid vom 17. Mai 2009, Zl. 000000/00000/03/2009, schrieb das Zollamt X daraufhin der Beschwerdeführerin (Bf) einen Betrag von 4.164,00 EUR an Mineralölsteuer und 83,28 EUR Säumniszuschlag zur Entrichtung vor. Begründend führte die Behörde aus, die Bf als Lieferantin des Gasöls habe im Jahr 2007 bei einer Außenstelle des Lagerhauses C zwei Mal verbotswidrig je 6000 Liter gekennzeichnetes Gasöl hergestellt und dafür keine Steueranmeldung abgegeben. Gemäß [§ 201 BAO](#) iVm § 21 Abs 3 des Mineralölsteuergesetzes sei dafür eine Mineralölsteuerschuld entstanden und mitsamt einem Säumniszuschlag in der genannten Höhe festzusetzen gewesen.

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 aufzuheben. Sie sei lediglich als Frächterin der Ware tätig und würde auch nur dafür entlohnt. Darüber hinaus habe sie keinen Einfluss darauf, welches Produkt an die Empfänger geliefert werde. Die A-GmbH bestreitet die unterstellte Herstellung eines Gemisches, bestehend aus gekennzeichnetem und nicht gekennzeichnetem Gasöl, zumal sie auf die Verrechnung und Zahlung des gelieferten Produktes keinen Einfluss hatte.

Die Berufung hatte keinen Erfolg; sie wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 4. November 2009 als unbegründet abgewiesen. Die Behörde schildert darin den angenom-

menen Sachverhalt und kommt nach Darlegung der Rechtslage zum Schluss, im gegenständlichen Fall würde eine Herstellung von Mineralöl im Sinne des § 26 Abs 1 MinStG vorliegen.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Beschwerde der A-GmbH 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. April 2012 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Zeugeneinvernahme zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Laut Aktenlage wurden am 13. März 2008 von Organen des Zollamtes X auf dem Anwesen des Herrn B aus den Kraftstofftanks eines Traktors und eines Baggers Proben entnommen. Nachdem ein Schnelltest zu einem Verdacht auf eine Beimischung gekennzeichneten Gasöls führte, wurde je eine Probe aus den beiden Fahrzeugen an die TUA weitergeleitet. Laut TUA-Befund vom 17. April 2008, GZ Y, wies die aus dem Bagger entnommene Probe einen Anteil von zwei Prozent an steuerbegünstigtem Gasöl auf, die aus dem Traktor entnommene vier Prozent (TUA-Befund vom 17. April 2008, GZ Z). Da die beiden Fahrzeuge nach Angaben des Herrn B jeweils bei der Außenstelle des Lagerhauses C betankt wurden, zog die belangte Behörde den Schluss, die A-GmbH habe bei zwei Befüllungen des 6000 Liter umfassenden Tanks dieser Tankstelle mit Dieselkraftstoff Heizöl beigemischt. Die vorgenommene Beweiswürdigung des Zollamtes X erweist sich aus mehreren Gründen als nicht schlüssig.

Zum einen steht für den UFS nicht fest, wo und zu welchem Zeitpunkt im verfahrensgegenständlichen Fall eine allfällige Beimischung von gekennzeichnetem Gasöl zu nicht gekennzeichnetem stattgefunden hat. Die A-GmbH fungierte lediglich als Transporteur vom Abholort zum Lieferanten und war daher nur ein potentiell Verantwortlicher in der Lieferkette. Das gelieferte Gasöl könnte demnach auch bereits am Abholort verunreinigt gewesen sein. Auch eine Verunreinigung der Kraftstoffbehälter der beiden Fahrzeuge ist unter den gegebenen Umständen nicht auszuschließen. Mangels Vorliegen eines Protokolls über die Probenentnahme kann außerdem eine Verunreinigung im Rahmen der Musterziehung nicht ausgeschlossen werden. Die entsprechende Dokumentation einer Probenentnahme entspricht aber nationalen und in-

ternationalen Standards und wäre auch im verfahrensgegenständlichen Fall angezeigt gewesen, zumal jeder Hinweis auf die Vorgangsweise bei der Probenentnahme fehlt.

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, 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.

Auch erschließt sich für den UFS nicht, was die belangte Behörde rund zwei Jahre später zur Feststellung im Erstbescheid veranlasst hat, der Tank der Außenstelle des Lagerhauses C wäre nach den Befüllungen jeweils vollständig gefüllt gewesen. Dafür und für die Annahme der belangten Behörde, die Betankung der Fahrzeuge stamme aus zwei unterschiedlichen Lieferungen, gibt es laut Aktenlage keine Anhaltspunkte. Wäre der Tank jeweils mit 6000 Liter gefüllt gewesen, stellt sich die Frage, woher die angebliche Beimengung von 120 bzw 240 Liter an gekennzeichnetem Dieselöl (2 bzw 4% von 6000) stammen. Mangels entsprechender Liefernachweise kann das Zollamt X nicht sagen, wann die Außenstelle des Lagerhauses C jeweils mit Dieselkraftstoff beliefert wurde. Die belangte Behörde zieht, soweit erkennbar, ihre Schlussfolgerungen einzig aus der Aussage des Herrn B in der Niederschrift vom 19. März 2008, der allerdings ebenfalls als potentieller Verursacher für die Verunreinigungen in Betracht kommt.

Zwar könnte der Tank bei der Befüllung verunreinigt worden sein. Dies kann einerseits deshalb nie ganz ausgeschlossen werden, weil in den Tanks der Transportfahrzeuge der A-GmbH abwechselnd gekennzeichnetes und ungekennzeichnetes Gasöl transportiert wird. Andererseits steht für sämtliche Kammern der Tanks nur ein Pumpsystem zur Verfügung, in dem sich ständig eine der beiden Sorten von Gasölen befindet bzw aus technischen Gründen befinden muss. Gegen auf diese Art herbeigeführte, offensichtlich unbeabsichtigte Verunreinigungen gibt es (wohl bewusst) keine gesetzliche Handhabe. Auch die von der belangten Behörde als Vorschreibungsgrundlage herangezogene Bestimmung des [§ 21 Abs 3 MinStG 1995](#) idF BGBl 1996/427, wonach die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls entsteht, wenn Mineralöl ohne Bewilligung gewerblich hergestellt wird, stellt dafür keine taugliche Rechtsgrundla-

ge dar. Das Mineralölsteuergesetz definiert die "gewerbliche Herstellung" nicht legal, weshalb zur Beantwortung der Frage, was darunter zu verstehen ist, [§ 28 BAO](#) heranzuziehen ist. 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."

Keines der Kriterien für eine **gewerbliche** Herstellung – Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht bzw eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr – trifft auf die vorgeworfene Tat, das Verunreinigen von Diesel mit gekennzeichnetem Heizöl im Rahmen einer Lieferung von Diesel, zu. Weder die A-GmbH noch deren Fahrer hatten einen Einfluss auf den Zahlungsvorgang. Ein finanzieller Vorteil für die A-GmbH oder gar eine "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" (mit Gewinnabsicht?), durch allenfalls eine von diesem Unternehmen zu verantwortende unbeabsichtigte Beimischung von geringen Mengen Heizöl zu Diesel im Rahmen einer Diesellieferung, ist unter den gegebenen Umständen nicht erkennbar.

Abgesehen davon, dass eine gewerbliche Vorgangsweise verfahrensgegenständlich auch nicht in der Zusammenschau mit anderen, beim UFS anhängigen Fällen der Bf vorliegt, gilt das unterstellte Vermischen gemäß [§ 26 Abs 3 Z 1 MinStG 1995](#) idF BGBl I 2004/180 nicht als Mineralölherstellung. Nach dieser Bestimmung gilt sinngemäß nicht als Mineralölherstellung das Mischen von Mineralölen miteinander oder mit Kraftstoffen, Heizölen oder anderen Waren, wenn das Gemisch keinem höheren Steuersatz unterliegt als ein der Mineralölsteuer unterliegender Bestandteil. Selbst wenn im Rahmen einer Lieferung ein Gemisch von 98 bzw 96% Diesel und 2 bzw 4% gekennzeichnetem Heizöl hergestellt worden wäre, würde das nach der genannten Bestimmung keine Steuerpflicht auslösen, wenn versteuerter Dieseldieselkraftstoff geliefert und bezahlt worden wäre, was anzunehmen aber mangels entsprechender Unterlagen im Verwaltungsakt nicht zu überprüfen ist.

Angesichts der Beweislage sowie mangels entsprechender Rechtsgrundlage hätte der Abgabenbescheid vom 17. Mai 2009 betreffend die Festsetzung der Mineralölsteuer sowie eines Säumniszuschlages, der gemäß § 3 Abs 2 lit d) BAO zu den Nebenansprüchen gehört und zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch ist (vgl VwGH 27.03.2008, [2008/13/0036](#)), nicht ergehen dürfen. Der in erster Instanz ergangene Bescheid wird daher zur Gänze aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, womit im Sinne der Beseitigungswirkung auch der Säumniszuschlag wegfällt und nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.

Zum Spruch der vorliegenden Entscheidung:

Außer in den Fällen des Abs 1 hat gemäß [§ 289 Abs 2 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Will die Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung ersatzlos beseitigen, dann muss sie in Stattgebung der Beschwerde den Spruch der vor ihr angefochtenen Berufungsvorentscheidung dahingehend ändern, dass der erstinstanzliche Abgabenbescheid gegenüber der Partei ersatzlos aufgehoben werde (sinngemäß VwGH vom 18.10.2007, [2006/16/0108](#)). Da die Abgabenvorschreibung vom 17. Mai 2009 nach Ansicht des UFS aus den oben dargelegten Gründen zu Unrecht ergangen ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 26. April 2012