

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 19.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 18.02.2015, Zl. zzz, betreffend Mineralölsteuer und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird 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 18.2.2015, Zl. zzz, setzte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der Bf, gem. § 201 BAO iVm §§ 21 Abs. 4 Z 5, 22 Abs. 1 Z 5 und 23 Abs. 6 Mineralölsteuergesetz (MinStG) Mineralölsteuer in der Höhe von € 3.806,44 fest. Diese Abgabenvorschreibung bezieht sich laut Spruch auf eine Menge von 9.400 Liter eines Gasöls mit Beimischung von 6 % steuerbegünstigtem Gasöl.

Außerdem schrieb das Zollamt der Bf. mit diesem Sammelbescheid einen Säumniszuschlag in der Höhe von € 74,64 zur Entrichtung vor.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 19.3.2015 erhobenen Beschwerde bringt die Bf. im Wesentlichen vor, es sei ausgeschlossen, dass sie jemals eine gewerbsmäßige Herstellung von Mineralöl ohne Bewilligung vorgenommen oder auch nur beabsichtigt habe.

Die seitens des Zollamtes festgestellte Verunreinigung sei ihr unerklärlich und sei jedenfalls nicht in ihrem Einflussbereich gelegen.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.11.2015, Zl. zZz, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 28.12.2015 den Vorlageantrag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgen Sachverhalt zu Grunde:

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt entnahm am 29.6.2011, am 8.5.2014 und am 3.12.2014 aus dem Tank der Bf. mit der Bezeichnung NN jeweils Proben des gelagerten Gasöls. Die nach diesen drei Probeziehungen jeweils durchgeführten Untersuchungen durch die Steuer- und Zollkoordination Technische Untersuchungsanstalt (TUA) ergaben in allen drei Fällen eine Beimischung von steuerbegünstigtem Gasöl in unterschiedlichem Umfang (am 29.6.2011: 10 %, am 8.5.2014: 5 % und am 3.12.2014: 6 %).

Das Zollamt wertete diese Beimischungen als Herstellungsvorgang iSd § 21 MinStG. Gegenstand der vorliegenden Abgabenvorschreibung ist ausschließlich jener Herstellungsvorgang, der zu einer Beimischung von 6 % steuerbegünstigtem Gasöl geführt hat. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem Spruch des angeführten Bescheides, der nur das aus diesem Herstellungsvorgang gewonnene Produkt nennt und die anderen Erzeugnisse unerwähnt lässt.

Die wichtigsten entscheidungsmaßgeblichen Bestimmungen in der damals gültigen Fassung lauten:

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

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. 1 MinStG).

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

Gem. § 23 Abs. 6 hat der Steuerschuldner Mineralöl-, Kraftstoff- und Heizstoffmengen, für welche die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 2 bis 4 und Z 6 sowie Abs. 2 und Abs. 3 entstanden ist, 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.

Gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, der Abgabenbehörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt.

Erwägungen:

Nach den Bestimmungen des § 21 Abs. 3 MinStG in der damals gültigen Fassung entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung des Mineralöls, wenn es ohne Bewilligung gewerblich hergestellt wird.

§ 21 Abs. 3 MinStG in der Fassung des BGBl. I Nr. 105/2014 enthält das Tatbestandsmerkmal der gewerblichen Herstellung nicht mehr. Diese Änderung ist aber erst am 1.1.2015 in Kraft getreten (§ 64o MinStG) und somit auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt, der sich unstrittig bereits im Jahr 2014 ereignet hat, nicht anwendbar.

Der Begriff "gewerbliche Herstellung" ist im Mineralölsteuergesetz nicht definiert. Nach ständiger Rechtsprechung ist zur Begriffsbestimmung "gewerbliche Herstellung" § 28 BAO heranzuziehen (siehe z.B. BFG 5.5.2014, RV/3200001/2014).

§ 28 BAO lautet: "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."

Für den gegenständlichen Fall müsste, um von einer gewerblichen Herstellung durch die Bf. ausgehen zu können, dieses Gemisch nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht hergestellt worden sein.

Das Zollamt wirft der Bf. in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung vor, sie habe (laut den Ergebnissen der o.a. drei Kontrollen) wiederholt Mineralöl hergestellt (vermischt) und erblickt darin die Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals der gewerblichen Herstellung.

Dem ist zu entgegnen, dass im Streitfall hinsichtlich der in Rede stehenden Vermischung keinerlei Indizien für eine auf Gewinnerzielungsabsicht ausgerichtete nachhaltige Tätigkeit der Bf. erkennbar sind. Denn ihre Verantwortung wonach es sich dabei um eine nicht in ihrem Einflussbereich gelegene Verunreinigung handelte, konnte nicht widerlegt werden. Es steht nicht fest, wann durch wen und warum (aus Versehen, aus Schlampelei oder aus Gewinnabsicht) die Beimengung des gekennzeichneten Gasöls vorgenommen worden ist.

Das Bundesfinanzgericht hat aus mehreren ähnlich gelagerten Beschwerdefällen Kenntnis davon, dass es bei verschiedenen Wirtschaftsbeteiligten zu Vermischungen im vergleichbaren Ausmaß unbeabsichtigt und durch Missgeschicke gekommen ist, weil z.B.

Lieferanten Pumpen und Leitungsbereiche sowie die Tanks der zur Lieferung von Heizöl und Dieselkraftstoff eingesetzten Fahrzeuge nicht sorgfältig gereinigt haben.

Dass der in Rede stehenden Beimengung ein vergleichbares unabsichtliches Handeln zu Grunde liegt ist zumindest ebenso wahrscheinlich wie die Annahme des Zollamtes, die Bf. sei im gegebenen Zusammenhang mit Gewinnabsicht tätig geworden, zumal keinerlei Anhaltspunkte für ein vorsätzliches Agieren der Bf. bestehen.

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals der gewerblichen Herstellung nicht mit der erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden konnte, sodass schon allein aus diesem Grund die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht vorliegen.

Dazu kommt, dass völlig offen geblieben ist wann die der Bf. zur Last gelegte gewerbliche Herstellung erfolgt sein soll.

Denn nach der Aktenlage fand die letzte Betankung vor den beiden Probeziehungen im April 2014 statt.

Die bei den beiden Probeziehungen am 8.5.2014 und am 3.12.2014 jeweils entnommenen Muster stammen aus dem Lagertank NN, in dem sich 9.400 Liter Gasöl befunden haben. Laut Bf. handelt es sich dabei um ein und denselben unveränderten Treibstoff. Für die Richtigkeit dieser seitens des Zollamtes unwidersprochen gebliebenen Aussage spricht sowohl die Tatsache, dass es sich um jeweils genau die selbe Menge gehandelt hat als auch der Umstand, dass laut Zollamt und laut Bf. seit April 2014 keine Betankung mehr stattgefunden hat.

Die Herstellung hätte demnach bereits im April 2014 erfolgt sein müssen. Am 8.5.2014 wurde aber laut Zollamt „nur“ eine Beimengung von 5 % mit gekennzeichnetem Gasöl festgestellt. Diese Herstellung ist offensichtlich nicht Gegenstand des vorliegenden Abgabenbescheides.

Denn das Zollamt geht im Spruch des angefochtenen Bescheides von einer Beimengung von 6 % aus. Dass es tatsächlich zu einem derartigen Herstellungsvorgang (der zu einer Erhöhung der Beimengung von 5 % auf 6 % geführt hat) gekommen sein könnte, erscheint nach dem Gesagten nicht plausibel und ergeben sich dafür auch keinerlei Anhaltspunkte aus der Aktenlage.

Es ist eher anzunehmen, dass die unterschiedlichen Messergebnisse auf eine (im gegebenen Ausmaß nicht auffällige) Abweichung zurückzuführen sind, die ihre Ursache bei der in diesem niedrigen Bereich der Vermischung nicht unerheblichen Messunsicherheit hat.

Das Bundesfinanzgericht erachtet es daher als eher wahrscheinlich, dass es vor der Probeziehung am 8.5.2014 zu einer Vermischung gekommen ist. Zu den Fragen, wann genau diese Vermischung stattgefunden haben soll und wer sie vorgenommen haben könnte gibt es allerdings keinerlei Ermittlungserkenntnisse.

Es ist daher mit der für die Durchführung eines Abgabenverfahrens erforderlichen Sicherheit nicht feststellbar, wann, in welcher Form und durch wen die Beimengung von gekennzeichnetem Gasöl stattgefunden hat.

Die Ausführungen des Zollamtes in der Beschwerdevorentscheidung, die Bf. habe am 29.04.2014 eine Lieferung von Dieselkraftstoff im Ausmaß von 15.000 Liter erhalten, wovon ein Teil in den Tank NN gepumpt worden sei, vermögen an dieser Einschätzung nichts zu ändern. Denn es kann nicht ausgeschlossen werden, dass – aus welchen Gründen auch immer – schon bei einer früheren Anlieferung geringe Mengen an gekennzeichnetem Gasöl in diesen Tank gelangt sein könnten.

Die Voraussetzungen für die Heranziehung der Bf. als Abgabenschuldnerin liegen daher auch deshalb nicht vor, weil Feststellungen zu den konkreten Umständen der Tatbegehung fehlen und weil vor allem nicht mit Sicherheit erwiesen ist, wer durch welches Handeln steuerschuldbegründend agiert hat.

Damit fällt auch die Rechtsgrundlage für die Vorschreibung des akzessorisch an die "Stammabgabe" anknüpfenden Säumniszuschlages fest.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Da keinerlei Umstände festgestellt werden konnten, die auf das Vorliegen einer grundsätzlichen Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG hindeuten sondern vor allem Fragen auf Beweisebene zu klären waren, musste der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 13. November 2018