

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache A. GmbH, Adr.A. gegen den Bescheid des ZA Innsbruck vom 14.10.2013, 800000/X betreffend Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 14. Oktober 2013, Zl. 800000/X wird aufgehoben .

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Oktober 2013, Zl. 800000/X, schrieb das Zollamt Innsbruck der Beschwerdeführerin (Bf.) gem. § 21 Abs. 3 MinStG 1995 Mineralölsteuer iHv. € 2.779,00 zur Entrichtung vor.

Begründet wurde die Entscheidung im Wesentlichen damit, dass anlässlich einer Kontrolle im Treibstofflagertank der Betriebstankstelle der Fa. B., Adr.B., am 18.10.2011 ein Gemisch aus gekennzeichnetem und nicht gekennzeichnetem Mineralöl festgestellt worden sei, ohne dass für diese Menge (7.000 l) eine Steueranmeldung erfolgt sei.

In der gegen den Bescheid eingebrachten (nunmehr als Beschwerde zu wertenden) Berufung vom 31.10.2013 brachte die Bf. vor, es habe sich um einen einmaligen Fall gehandelt. Bei der Betankung habe der Fahrer schlampig gehandelt, sodass es zu einer Vermischung zwischen Heizöl, welches einem anderen Kunden geliefert worden sei und dem von der Fa. G. C., Internationale Transporte, bestellten Dieseltreibstoff gekommen sei. Keineswegs habe es sich dabei um einen Fall der gewerblichen Herstellung von Mineralöl im Sinne des § 21 Abs. 3 MinStG 1995 gehandelt, von der das Zollamt irriger Weise ausgegangen sei.

Das 7.000 l Gemisch habe aus 94% (= 6580 l – Steuersatz € 0,397/l) bereits versteuertem ungekennzeichnetem Gasöl und 6 % (= 420 l – Steuersatz € 0,098/l) gekennzeichnetem Gasöl bestanden. Bei der Abgabeberechnung sei das Zollamt von einer Steuerbelastung von € 2.779,00, also einer Besteuerung der Gesamtmenge (= 7.000 l) mit dem Steuersatz € 0,397/l, ausgegangen, weshalb es zu einer Doppelbesteuerung gekommen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2013, Zl. 800000/y, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das bei der Fa. C. festgestellte Mineralölgemisch sei von der Bf. verursacht worden. Der Fahrer des Tanklastwagens Nr. 5, D., habe vor der Auslieferung des ungekennzeichneten Gasöls gekennzeichnetes Gasöl an einen anderen Kunden ausgefahren. Ohne nach dem Heizöltransport eine entsprechend sorgfältige Reinigung der Pumpe und der Schlauchleitungen durchzuführen, habe er ungekennzeichnetes Gasöl ausgeliefert. Dadurch seien Restmengen an gekennzeichnetem Gasöl in den Schlauchleitungen verblieben, sodass es zu einer Vermischung von gekennzeichnetem (6 %) und ungekennzeichnetem Mineralöl gekommen sei.

Das Mischen von Mineralölen gelte als Herstellen bzw. Bearbeiten; da die Bf. Mineralöl ohne Bewilligung gewerblich hergestellt habe, sei die Steuerschuld gem. § 21 Abs. 3 MinStG 1995 entstanden. Die Bf. sei selbständig tätig und habe bereits wiederholt Mineralöl durch Vermischung hergestellt und in der Folge an die Fa. B. geliefert. Der Tanklastwagenfahrer D. habe die festgestellten Transporte zur Fa. C. durchgeführt, ohne vor der Beladung des Tankwagens mit ungekennzeichnetem Gasöl den Tank und die Schlauchleitungen entsprechend sorgfältig gereinigt zu haben. Bei der Bf. sei von einer gewerbsmäßigen Herstellung des Gemisches auszugehen.

Es liege auch keine Doppelbesteuerung vor, da durch das Vermischen ein neues, bisher nicht versteuertes Produkt hergestellt worden sei.

In der gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachten, als Vorlageantrag zu wertenden Beschwerde wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen. Es habe 2 Abtankungen bei der Fa. C. gegeben. Man könne aber nicht feststellen, wann es zur Vermischung gekommen sei. Es seien zwar mit demselben Fahrzeug Diesel und Heizöl ausgefahren worden. Die Fahrer hätten jedoch die Anweisung gehabt, bei Produktwechsel das Fahrzeug komplett zu entleeren und alle Restmengen zu entfernen. Um in Zukunft versehentliche Vermischungen zu vermeiden, werde Diesel und Heizöl nur mehr mit getrennten Fahrzeugen ausgeliefert.

Sachverhalt:

Laut Aktenlage entnahmen Beamte des Zollamtes Innsbruck anlässlich einer Verbrauchsteuerkontrolle am 18.10.2011 bei der Fa. B., 3 Proben aus dem Zapfhahn des mit 7.000 l Dieseltreibstoff gefüllten Tanks Nr. 1. Die Probenentnahme entsprach nicht den Vorschriften der DIN Norm 51750, da der vorgeschriebene Vorlauf von mindestens 10 l vor Probenentnahme nicht abgelassen wurde.

Da ein Schnelltest zu einem Verdacht auf Beimischung von gekennzeichnetem Gasöl führte, wurde eine Probe an die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) eingesandt. Die Untersuchung ergab, dass eine Beimischung von 6% Vol. steuerbegünstigtem Gasöl stattgefunden hatte.

Die Fa. C. hat am 13.10.2011 3.592 l Diesel und am 18.10.2011 3.580 l Diesel bei der Bf. gekauft. Beide Lieferungen erfolgten durch den bei der Bf. als Fahrer beschäftigten D. mit dem Tankwagen Nr. 5.

D. hatte jeweils vor der Auslieferung des Dieseltreibstoffes an die Fa. C. mit dem Tankfahrzeug Nr. 5, welches über 2 getrennte Kammern verfügt, Heizöl an einen anderen Kunden ausgeliefert. Ohne die Pumpe und die Schläuche nach der Heizöllieferung ordnungsgemäß zu reinigen sowie die Schlauchleitungen sorgfältig zu entleeren, hat D. Dieseltreibstoff, welcher in der anderen Kammer transportiert wurde, in den Tank der Fa. C. gefüllt.

D. wurde mit rechtskräftiger Strafverfügung vom 13. September 2013, Zl. 800000/z, wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung gem. §§ 11 Abs. 1 MinStG iVm. 34 FinStrG zu einer Geldstrafe von € 500,00 verurteilt.

Rechtslage:

Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (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 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Gem. § 1 Abs. 1 MinStG unterliegen Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht 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.

Gekennzeichnetes Mineralöl darf mit anderen Mineralölen ohne Bewilligung nicht vermischt werden. Dieses Mischverbot ist eine Folge der vorgeschriebenen Heizölkennzeichnung, die es ermöglicht, gekennzeichnetes und gegenüber anderen Kraftstoffen ermäßigt besteuertes Heizöl von Diesel zuverlässig zu unterscheiden. Insbesondere soll damit auch das Strecken von Diesel mit Heizöl verhindert werden.

Da es aber bei der Produktion bzw. bei der Abgabe aus technischen Gründen auch zu nahezu unvermeidbaren Restmengen eines vorherigen Produkts in Tanks und Rohrleitungen kommen kann, hat der Gesetzgeber lediglich für Mineralöl, dass ohne Bewilligung gewerblich hergestellt wird, eine Steuerschuldentstehung für das Gemisch vorgesehen.

Eine Definition "gewerbliche Herstellung" ist im Mineralölsteuergesetz nicht enthalten. Wie bereits in den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates zu ähnlich gelagerten Fällen (ZRV/0276-Z3K/09 vom 5.4.2012, ZRV/0278-Z3K/09 vom 19.4.2012, ZRV/0280-Z3K/09 vom 23.4.2012 u.a.) ausgeführt, ist zur Begriffsbestimmung "gewerbliche Herstellung" § 28 BAO heranzuziehen.

§ 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 begründet die Abgabenvorschreibung wegen gewerblicher Herstellung von Mineralöl ohne Bewilligung durch die Bf. damit, dass D., der Fahrer des Tankfahrzeuges und Angestellter der Bf., die Transporttanks des Fahrzeuges nicht vollständig entleert und die Schlauchleitungen, die Pumpvorrichtung sowie den Gasmessverhüter samt

Messkammer nicht bzw. nicht entsprechend sorgfältig gereinigt habe. Durch in den Schlauchleitungen vorhandene Restmengen an Heizöl sei es bei der Abgabe von Diesel zur Verunreinigung des Dieseltanks der Fa. C. gekommen. Da festgestellt worden war, dass der Fahrer des Tankfahrzeuges bereits mehrfach unsachgemäß gehandelt habe, sodass es zur Vermischung von Heizöl und Diesel gekommen ist, lasse dies auf eine gewerbliche Tätigkeit der Bf., die mit Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werde, schließen.

Es ist zwar richtig, dass bereits eine einmalige Tätigkeit als nachhaltig angesehen werden kann, wenn auf die Wiederholung oder Fortsetzung durch den Steuerpflichtigen geschlossen werden kann. Dafür gibt es, entgegen der Ansicht des Zollamtes, jedoch keinerlei Hinweise aus dem Akt.

Die unter Verweis auf § 28 BAO angenommene nachhaltige mit Gewinnerzielungsabsicht geschlossene Tätigkeit (das Zollamt unterstellt der Bf. das Mischen von gekennzeichnetem und ungekenntzeichnetem Gasöl zur Erzielung von Mehreinnahmen durch Steuerersparnis) liegt hier nicht vor bzw. lassen die geführten Ermittlungen diese Annahme nicht zu.

D. hat anlässlich seiner Einvernahme am 4.4.2012 ausgesagt, es könnte sein, dass er bei den beiden Lieferungen die Schläuche verwechselt habe. Ihm sei auch nicht bewusst gewesen, dass im Pumpsystem und in den Schläuchen eine so große Menge an Resttreibstoff verbleibe. Seitens der Firmenleitung habe es keinerlei Anweisung zur Vermischung der Treibstoffe gegeben.

Auch A.A., Geschäftsführer der Bf, gab in der mit ihm am 4.4.2012 aufgenommenen Niederschrift als Verdächtiger an, dass es sich um unbeabsichtigte und lediglich durch ein Missgeschick entstandene Vermischungen gehandelt habe. Erst durch den Vorfall bei der Fa. C. sei er sich des Problems bewusst worden und habe die Fahrer angewiesen, die Pumpen und Leitungsbereiche sowie die Tanks der Fahrzeuge vor dem Beladen zu reinigen bzw. verschiedene Fahrzeuge für die Auslieferung von Heizöl bzw. Diesel zu verwenden.

Das Zollamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz ist ebenfalls von einer unbeabsichtigten Vermischung von Heizöl und Diesel ausgegangen, wie der Begründung der an D. ergangenen Strafverfügung zu entnehmen ist.

Die gegen A.A. geführten finanzstrafrechtlichen Ermittlungen wurden eingestellt.

Wie bereits in den o.a. Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates ausgeführt, kann in Folge eines unbeabsichtigten Vermischens (von diesem ist auf Grund der Beweislage auch das Zollamt Innsbruck ausgegangen – siehe Strafverfahren D.) nicht von einer gewerblichen Herstellung gesprochen werden.

Des Weiteren konnte auch in diesem Fall nicht geklärt werden, ob und in welchem Ausmaß die Verunreinigung tatsächlich bei der Befüllung des Dieseltanks bei der Fa. C. durch die Bf. erfolgt ist. Nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Verunreinigung

bereits vor oder nach den Diesellieferungen (am 13.10.2011 und am 18.10.2011) erfolgt ist.

Der Grad der Verunreinigung des Dieseltanks mit gekennzeichnetem Gasöl wurde von der TUA mit 6 % festgestellt. Da die für Probeentnahmen geltenden Bestimmungen (Entnahme eines Vorlaufs von mindestens 10 l bei Entnahmen aus der Zapfsäule) jedoch nicht eingehalten wurden, kann nicht von einer repräsentativen Probe ausgegangen werden.

Abschließend ist auf den für das Zollamt bindenden Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Juli 2008, Gz. BMF-010220/0193-IV/9/2008, zu verweisen, dass lediglich bei vorsätzlichem Vermischen von einer Steuerschuldentstehung gem. § 21 Abs. 3 MinStG 1995 auszugehen ist.

Angesichts der Beweislage sowie mangels entsprechender Rechtsgrundlage hätte der Abgabenbescheid vom 14. Oktober 2013, Zl. 800000/X, nicht ergehen dürfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

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 Unabhängigen Finanzsenates zu dieser Rechtsfrage abweicht.

Salzburg-Aigen, am 5. Mai 2014