

GZ. ZRV/0174-Z1W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf.. gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 28. Juli 1998, GZ. 100/03959/1/98, betreffend Festsetzung einer Mineralölsteuer für eine Lieferung Gasöl mit der Bezeichnung "Heizöl Extra leicht" vom 7. März 1997, entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

### Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23. September 1997, Zi. 100/0009361/97 setzte das Hauptzollamt Wien im Grunde des § 201 BAO gegenüber der Bf. die Mineralölsteuer für im Monat März 1997 als berechtigter Empfänger bezogenes Mineralöl mit ATS 545 972,-- zur Entrichtung fest. Daneben gelangte auch ein Säumniszuschlag in Höhe von 10.705,-- zur Vorschreibung.

Die Nachforderung der Mineralölsteuer nach § 201 BAO erfolgte nach einer amtlichen Überprüfung der Firmenaufzeichnungen in bezug auf die Mineralölsteueranmeldung für den Monat März 1997. Dabei wurde auch eine Lieferung des Produktes mit der Bezeichnung "Heizöl Extra leicht" durch Musterziehung überprüft. Nach dem eingeholten Gutachten sei die überprüfte Lieferung "Heizöl Extra leicht" als nicht genügend gekennzeichnet beanstandet worden.

Die Bf. brachte gegen den Nachforderungsbescheid eine Berufung ein, in welcher sie nur die Nachforderung für die Lieferung "Heizöl Extra leicht" vom 7. März 1997 wegen nicht genügender Kennzeichnung eine Abgabendifferenz zum Dieselsteuersatz in Höhe von ATS 92.460,-- bekämpft. Die Beanstandung der Lieferung "Heizöl Extra leicht" sei nicht zu Recht erfolgt. Die Bestätigung des deutschen Einlagerers (Bl. 20 d. A.) bescheinige, dass die Einfärbung gesetzeskonform erfolgt sei. Im übrigen sei bei der Behörde das Gegenmuster nicht mehr auffindbar, sodass auch eine geforderte Analyse des Gegenmusters nicht mehr möglich sei.

Die Berufung wurde nach fruchtloser Aufforderung an die Bf., in Ansehung des amtlichen Verlustes des Gegenmusters ein zuordenbares Muster des ausländischen Einlagerers beizubringen, mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 1998, ZI. 100/03959/1/98 als unbegründet abgewiesen. Die Behörde führte dazu aus, dass mangels Gegenmuster die Untersuchung des ursprünglichen Musters durch die TUA für die Abgabenvorschreibung maßgebend sei.

In der form- und fristgerechten Beschwerde führte die Bf. wiederholend aus, dass durch den amtlichen Verlust des Gegenmusters eine gewünschte Gegenanalyse nicht mehr möglich sei. Bei dem vom Hauptzollamt gezogenen Muster handle es sich daher um kein geeignetes Beweismittel im Sinne des § 166 BAO. Dieses Muster als Beweis zuzulassen würde den Grundsatz, dass es im rechtstaatlichen Verfahren keine geheimen Beweismittel gibt, verletzen. Es sei der Begründung des Bescheides nicht zu entnehmen, warum die vorgelegte Bestätigung für unglaublich gehalten wird und warum gerade der angenommene Sachverhalt vorliege.

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

Im § 166 BAO wird der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel normiert. Als Beweismittel kommt demnach alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor der Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Wird Mineralöl im innergemeinschaftlichen Steueraussetzungsverfahren bezogen, so ist dieses im Grunde des § 31 Abs. 2 Z. 2 MinStG 1995 unverzüglich vom Inhaber des beziehenden Steuerlagers in sein Steuerlager oder vom berechtigten Empfänger in seinen Betrieb aufzunehmen. Gemäß Abs. 3 leg. cit. entsteht mit der Aufnahme des Mineralöls in den Betrieb des berechtigten Empfängers die Steuerschuld. Steuerschuldner ist der berechtigte Empfänger.

Der § 3 Abs. 1 Z. 5 MinStG 1995 sieht einen begünstigten Steuersatz für gekennzeichnetes Gasöl im Sinne des § 9 MinStG vor.

Nach § 9 Abs. 1 MinStG ist Gasöl, welches zu diesem begünstigtem Steuersatz abgegeben werden soll, besonders zu kennzeichnen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist das Gasöl zu färben und mit einem Zusatz zu versehen, der auch in starker Verdünnung nachweisbar ist.

Gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Kennzeichnung von zum Verheizen bestimmtem Gasöl (Gasöl-Kennzeichnungsverordnung, BGBl 1995/5) hat die Kennzeichnung so zu erfolgen, dass dem Gasöl ein benzinpflüsslicher roter Farbstoff in einer roten Menge, dass ein Gemisch aus einem Teil gefärbten und zehn Teilen ungefärbtem Gasöl eine noch mit freiem Auge erkennbare rote oder rötliche Färbung aufweist und 8,4 Gramm Furfural und 4,2 Gramm Chinizarin auf 1000 Liter Gasöl bei 15 Grad Celsius beizumengen sind, wobei Abweichungen der angeführten Mengen von nicht mehr als +/- 5% zulässig sind.

Der Beschwerde liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Das Hauptzollamt Innsbruck hat bei der Bf. bei einer Lieferung "Heizöl Extra leicht" vom 7. März 1997 eine Musterprobe samt zweiter Probe (Gegenprobe) gezogen. Eine Untersuchung der Musterprobe mit der Bezeichnung "Heizöl Extra leicht" durch die organisatorisch in der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland angesiedelten Technischen Untersuchungsanstalt (idF TUA) ergab, dass die übermittelte und in der Folge ebendort überprüfte Flüssigkeit den Kennzeichnungsstoff Chinizarin in zu geringer Menge (81% vom Sollwert) enthält. Das Hauptzollamt Wien schrieb in der Folge aufgrund dieses Prüfungsergebnisses des Amtsgutachtens dazu ATS 92.460,-- als Abgabendifferenz zum Dieselsteuersatz der Bf. zur Entrichtung vor. Die Bf. bezweifelt die Ergebnisse des Amtsgutachtens, legte eine deutsche Bescheinigung über die ordnungsgemäße Kennzeichnung vor und verlangte die Ausfolgung des amtlich verwahrten Gegenmusters zur eigenen Analyse.

Das Gegenmuster welches in Tirol amtlich verwahrt war, ist allerdings verloren gegangen (s mitgeteiltes Ermittlungsergebnis des Hauptzollamtes Wien vom 23. Juni 2003).

Über Anfrage des unabhängigen Finanzsenates teilte zudem die TUA am 24. Oktober 2003 schriftlich mit, dass das Muster AB 1658/1997 (es handelt sich um das fallbezogene Muster) schon entsorgt worden ist.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten diese Feststellungen, dass weder die gezogene Gegenprobe noch die untersuchte Probe selbst für das weitere Verfahren zur Verfügung stehen.

Das gegenständliche Abgabenverfahren baut ausschließlich auf der Grundlage der Warenanalyse der TUA auf. Es ist unbestritten, dass das Untersuchungsergebnis der TUA schon aufgrund des Grundsatzes der Unbeschränktheit der Beweismittel als Beweismittel in Betracht kommt. Allerdings scheint es mit einem rechtstaatlichen Verfahren nicht wirklich vereinbar zu sein, dass sowohl die amtlich verwahrte Gegenprobe als auch die untersuchte Probe selbst der Abgabepflichtigen für eine Nach-, Gegenuntersuchung und damit zur Durchsetzung ihrer abgabenrechtlichen Interessen nicht zur Verfügung stehen.

Die Abgabenbehörde hätte zur Wahrung der Parteienrechte dafür Sorge tragen müssen, dass die gezogenen Proben bis zur Ausschöpfung der gesetzlich garantierten Rechtsbehelfsverfahren existent bleiben, sohin amtlich bis zum Abschluss der Verfahren aufbewahrt werden.

Damit wird nicht die Fachkundigkeit der Amtsgutachter in Zweifel gezogen, vielmehr soll und muss im Sinne einer anzustrebenden "Waffengleichheit" in verfahrensrechtlicher Hinsicht für die in Anspruch genommene Partei - etwa zur Wahrung des Parteiergehörs - bis zum Abschluss der Abgabensache gewährleistet sein, dass amtlich gezogene Proben für weitere Überprüfungen bzw. ergänzende Analysen verfügbar sind und auch in jedem Verfahrensstadium die Einholung eines Gegengutachtens möglich ist. Überdies ist es auch erforderlich, dass dem unabhängigen Finanzsenat selbst unter dem Aspekt der auch ihn treffenden amtsweiten Ermittlungspflicht der Gegenstand der Begutachtung, im gegenständlichen Fall die sichergestellte Flüssigkeit, als Beweismittel zur Nachuntersuchung zugänglich bleibt.

Der § 183 Abs. 4 BAO garantiert den Grundsatz des Parteiergehörs. Dieser Grundsatz erstreckt sich auch auf die Untersuchungsmöglichkeit von in amtlicher Gewahrsame befindlicher Beweismittel. Demgemäß erscheint es auch im Hinblick auf diese Bestimmung mit einem rechtstaatlichen, fairen Verfahren unvereinbar zu sein, die Abgabennachforderung ausschließlich auf ein Beweismittel zu stützen, welches (durch ein Fehlverhalten der Abgabenbehörden) zur Durchführung des Abgabenverfahrens, wozu wohl auch das Beschwerdeverfahren

gehört, nicht mehr zur Verfügung steht, andernfalls für den betroffenen Abgabepflichtigen der Nachweis der Unrichtigkeit der amtlichen Begutachtungsergebnisse bzw. die Führung eines Gegenbeweises schon von vornherein unmöglich gemacht werden würde.

Letztlich war im gegenständlichen Fall der von der Abgabenbehörde erster Rechtsstufe angenommene Sachverhalt durch den Verlust sowohl des gezogenen Musters als auch durch den Verlust des Gegenmusters aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates nicht mit der auch für ein Abgabenverfahren geforderten Sicherheit zu erweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 4. November 2003