

GZ. ZRV/0141-Z1W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 24. September 1997, GZ. 100/43518/97, betreffend Mineralölsteuer 1995, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen, die Zollschuld ist nach Art 201 Abs.1 Buchstabe a Zollkodex (ZK) entstanden.

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

Am 17. Oktober 1996 wurde beim Zollamt Wiener Neustadt für die Bf. eine Sendung Mineralöl aus der Tschechischen Republik (Kesselwaggon Nr. 33817884000-9) zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt.

Dabei wurde in der Zollanmeldung eine Abfertigung zum begünstigten Steuersatz für gekennzeichnetes Gasöl beantragt. Es handelte sich dabei um eine vollständige Zollanmeldung mit besonderer Überwachung, wobei eine Warenprobe an der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes (TUA) hinsichtlich der ordnungsgemäß Kennzeichnung des Mineralöles untersucht werden sollte.

Nach Vorliegen des Untersuchungsergebnisses, nämlich dass es sich bei der Warenprobe um kein ordnungsgemäß gekennzeichnetes Ofenheizöl gehandelt hat, erließ das zuständige Hauptzollamt Wien einen Nachforderungsbescheid (Zl. 100/0043518/97 v. 11.04.97) im Sinne des Art. 220 Zollkodex in dem der Differenzbetrag zwischen dem begünstigten Abgabenbetrag des Ofenheizöles (ATS 950,--/1000 Liter) und dem Regelsteuersatz für Gasöl (ATS 3.890/1000 Liter) buchmäßig erfasst wurde.

Gegen diese Entscheidung ergriff die Bf. am 06. Mai 1997 form- u. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung, mit welcher der Bescheid im vollen Umfang bekämpft wurde.

Einerseits stützte sie sich in ihren Ausführungen auf eine fehlende sachliche Begründung des Erstbescheides, andererseits habe die Behörde dieses Untersuchungsergebnis der TUA, Zl. 280/000/201076/01/6, welches für die Entscheidung maßgeblich gewesen sei, nicht zum Bescheidbestandteil gemacht und hätte deshalb nicht als Entscheidungsgrundlage herangezogen werden dürfen. Letztendlich sei auch durch das Ergebnis der TUA festgestellt worden, dass das Mineralöl eine Rotfärbung aufgewiesen habe. Durch diese Rotfärbung sei der vom Gesetzgeber gewollte Ausschluss einer missbräuchlichen Verwendung sichergestellt und daher müsse auch der begünstigte Steuersatz anwendbar sein.

Diese Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 24. September 1997, Zl. 100/0043518/97-2, als unbegründet abgewiesen.

Darin wurde ausgeführt, dass gem. § 9 Abs. 4 MinStG 1995 ins Steuergebiet eingebrachtes Gasöl vorbehaltlich gegenteiliger Feststellung als gekennzeichnet gilt, wenn eine Bescheinigung der für den Lieferer zuständigen Verbrauchsteuerverwaltung, des Herstellers oder des ausländischen Kennzeichners darüber vorgelegt wird, dass das Gasöl außerhalb des Steuergebietes gekennzeichnet worden ist und nach Art und Menge mindestens die in der nach § 9 Abs. 2 leg. cit. erlassenen Verordnung genannten Kennzeichnungsstoffe enthält.

Das vorliegende Untersuchungsergebnis der TUA habe ergeben, dass gerade diese letztzitierte gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung unerfüllt geblieben sei, weil nämlich die in der Verordnung (BGBl. Nr. 5/1995) zum § 9 Abs. 2 MinStG 1995 geforderte Mindestmenge des Kennzeichnungsstoffes Chinizarin im Muster nicht enthalten gewesen sei.

Diese Berufungsvorentscheidung wurde ohne weitere Argumente anzuführen mit Beschwerde vom 03.10.1997 angefochten.

Der Berufungssenat V der Region Innsbruck bei der Finanzlandesdirektion für Tirol mit Sitz in Innsbruck wies die Beschwerde mit Berufungsentscheidung vom 17.Juli 2002, ZRV 7/1-I5/98 als unbegründet ab.

Gegen diese Entscheidung er hob die Bf. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, welcher die bekämpfte Entscheidung mit Erkenntnis vom 19. März 2003, ZI. 2003/16/0039 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgende gesetzliche Bestimmungen sind für die Erledigung der Beschwerde entscheidungsrelevant:

Gemäß Art. 201 Abs.1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wird.

Gemäß Absatz 2 des Art. 201 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Zollanmeldung angenommen wird.

Zollschuldner ist gemäß Absatz 3 des Art. 201 ZK der Anmelder und somit die Bf.

Wird gem. § 39 MinStG 1995 Mineralöl aus einem Drittland unmittelbar in das Steuergebiet eingebracht (Einfuhr) oder befindet es sich in einem Zollverfahren oder in einer Freizone oder einem Freilager des Steuergebietes, so gelten für die Erhebung der Mineralölsteuer, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, sinngemäß die Zollvorschriften.

Wird gemäß § 21 Abs.8 Mineralöl aus einem Drittland unmittelbar in das Steuergebiet eingebracht (Einfuhr), so entsteht ausgenommen in den Fällen des § 40 die Steuerschuld im Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld.

Gemäß § 9 Abs.1 MinStG 1995 ist Gasöl der Unterposition 2710 00 69 der Kombinierten Nomenklatur, das zu dem im § 3 Abs. 1 Z. 5 leg. cit. angeführten Steuersatz abgegeben werden soll, besonders zu kennzeichnen (gekennzeichnetes Gasöl). Im Steuergebiet darf die Kennzeichnung nur in einem Steuerlager erfolgen, das über eine Bewilligung nach Abs. 3 verfügt, andernfalls gilt das Gasöl als nicht gekennzeichnet.

Gemäß § 9 Abs.2 MinStG 1995 ist das Gasöl zur besonderen Kennzeichnung zu färben und mit einem Zusatz zu versehen, der auch in starken Verdünnungen nachweisbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die Art der Kennzeichnungs-

stoffe und die Mengen, welche in dem zum Verheizen bestimmten Gasöl enthalten sein müssen, zu bestimmen.

Gasölkennzeichnungsverordnung, BGBl. Nr. 5/1995:

Gemäß dieser Verordnung sind dem zum Verheizen bestimmten Gasöl folgende Kennzeichnungsstoffe, jeweils gleichmäßig verteilt, beizumengen:

1.) ein benzinslöslicher roter Farbstoff in einer roten Menge, das ein Gemisch aus einem Teil gefärbtem und zehn Teilen ungefärbtem Gasöl eine noch mit freiem Auge erkennbar rote oder rötliche Färbung aufweist und

2.) 8,4 Gramm Furfural und 4,2 Gramm Chinizarin auf 1000 Liter Gasöl bei 15 Grad Celsius.
Abweichungen der angeführten Mengen von nicht mehr als +/- 5% sind zulässig.

Gemäß § 9 Abs.4 MinStG 1995 gilt in das Steuergebiet eingebrachtes Gasöl vorbehaltlich gegenteiliger Feststellung als gekennzeichnet, wenn eine Bescheinigung der für den Lieferer zuständigen Verbrauchsteuerverwaltung, des Herstellers oder des ausländischen Kennzeichners darüber vorgelegt wird, dass das Gasöl außerhalb des Steuergebietes gekennzeichnet worden ist und nach Art und Menge mindestens die in der Gasöl-Kennzeichnungsverordnung genannten Kennzeichnungsstoffe enthält.

Aus den angeführten gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass für die Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatzes des § 3 Abs. 1 Z. 5 MinStG 1995 sämtliche Voraussetzungen einer ordnungsgem. Kennzeichnung des Gasöles iS der Gasölkennzeichnungsverordnung erfüllt werden müssen.

Wenn die Bf in der Stellungnahme entgegnet, dass alleine die Rotfärbung zur ordnungsgem. Kennzeichnung genüge, zumal die TUA selbst von einer roten klaren, ölichen Flüssigkeit sprach, so irrt sie, da diese Tatsache nur eine Tatbestandsvoraussetzung, nämlich jene des § 1 Z. 1 der Gasöl-Kennzeichnungsverordnung erfüllt. Die zweite, in Ziffer 2 angeführte Tatbestandsvoraussetzung der zitierten Verordnung, wurde jedoch nicht erfüllt. Dies lässt sich unumstritten aus dem aktenkundigen Ergebnis der TUA eruieren, weil das Kennzeichnungsmuster die in der Gasöl-Kennzeichnungsverordnung geforderte Menge an Chinizarin nicht enthält (nur 75% vom Sollwert).

Als haltlos ist auch das Argument anzusehen, dass die Vorlage einer Bescheinigung der Fa M. Ltd. – Czech Republic v. 10.10.96 im Sinne der letztzitierten Gesetzesbestimmung für die Erlangung des begünstigten Steuersatzes genüge, weil diese gesetzliche Vermutung nur vorbehaltlich gegenteiliger Feststellungen zum Tragen käme. Das Untersuchungsergebnis der

TUA, zur WE-Nr. ZI. 280/000/201076/01/6, ZI AB 6103/96 stellt gerade eine solche gegen teilige Feststellung dar, wodurch die gesetzliche Vermutung einer ordnungsgem. Kennzeichnung im Sinne der Gasöl-Kennzeichnungsverordnung widerlegt ist und daher nur mehr die Anwendung des Regelsteuersatzes gem. § 3 Abs. 1 Z. 4 MinStG 1995 in Frage kam.

Darüberhinaus sind die angeführten Kennzeichnungsstoffe dem zum Verheizen bestimmten Gasöl gleichmäßig verteilt beizumengen, sodass die Art und die Entnahmestelle der Probe, welche von seiten der Bf in der Stellungnahme als untauglich bezeichnet wurden, unerheblich sind.

Die Partei vertritt den Standpunkt, die Probenahme sei nicht normgerecht durchgeführt worden.

Aus folgenden Gründen besteht kein Zweifel an der normgerechten (gemäß DIN 51750) durchgeführten Probenahme:

Zweck der Norm DIN 51750 mit der Bezeichnung "Prüfung von Mineralölen, Probenahme" ist es, aus einem Prüfgut eine repräsentative Probe so zu entnehmen, dass es möglich ist, auf Grund der bei der Prüfung festgestellten Eigenschaftsmerkmale dieser Probe die Gesamtmenge des Prüfgutes zu beurteilen. (siehe Punkt 2.1 dieser Norm) Des Weiteren ist unter den Punkten 4.1.1 und 4.2.1 geregelt, dass aus Behältern mit einem Füllinhalt bis 5 m³ aber auch bei einem Füllinhalt von über 5 m³ eine Einzelprobe als repräsentative Probe entnommen werden darf, wenn Gewissheit darüber besteht, dass das Prüfgut an sich oder durch ein der Probenahme unmittelbar vorhergehendes intensives Durchmischen vollständig homogen ist. Eine Einzelprobe ist eine Probe, die an einer örtlich abgegrenzten Stelle des Prüfgutes entnommen wird. (siehe Punkt 3.1)

In der Kennzeichnungsverordnung, BGBl. Nr. 5/1995, ist festgelegt, dass die Kennzeichnungsstoffe dem zum Verheizen bestimmten Gasöl gleichmäßig verteilt beizumengen sind. Es liegt also in der Verantwortung des Kennzeichnungsbetriebes mit geeigneten Mitteln (z.B. Rührwerke, siehe § 9 Z. 3 MinStG) eine homogene Verteilung der Markierungsstoffe im Gasöl herbeizuführen. Würde keine homogene Mischung der Markierungsstoffe im Gasöl vorliegen, wäre die Verordnung nicht erfüllt und das Erzeugnis wäre nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet.

Die Stabilität in der Lösung und die Löslichkeit des Markierungsstoffes "Chinizarin" wurden auch im Zuge der Suche nach einem einheitlichen Euromarker überprüft und als zufriedenstellend angesehen, anderenfalls wäre die Wahl in den engeren Kreis der Kandidaten für den Euromarker nicht vorgenommen worden.

Der Abfertigungsbeamte des Zollamtes durfte daher bei den seinerzeitigen Probenahmen (AB 6103/96) von einer gleichmäßigen Verteilung (homogenen Mischung) der Kennzeichnungsstoffe im Gasöl ausgehen. Daher war es normgerecht im Sinne der DIN 51750 je eine Einzelprobe als repräsentative Probe aus den Behältern (Kesselwaggons) zu entnehmen und vom Prüfergebnis dieser Proben auf die Eigenschaften des gesamten Prüfgutes zu schließen. (In Kopie liegt bei: DIN 51750 ,3 Blätter: Deckblatt, Seite 2 und 3) (Falls gewünscht, kann die Norm auch zur Gänze übermittelt werden, sie umfasst 15 Seiten)

Beschreibung der einzelnen Arbeitsschritte in der TUA, die zu dem Untersuchungsergebnis von AB 6103/96 geführt haben:

Chinizarin wurde in dieser Probe nach ÖNORM C 1157 mit der Bezeichnung "Prüfung von Erdölprodukten, Bestimmung des Chinizingehaltes, Spektralphotometrische Methode" ermittelt. Da die Norm in Kopie beiliegt, erübrigt sich hier eine detaillierte Beschreibung des Analysenablaufes und es wird nur das Prinzip der Methode erläutert.

Der Markierungsstoff Chinizarin wird mit einem geeigneten Reagenz aus dem Mineralöl herausgelöst und zugleich in eine Verbindung übergeführt, die eine rote Farbe aufweist. Die Intensität der Rotfärbung, die mit einem Photometer gemessen wird, hängt von der Menge des Markierungsstoffes ab. Durch Farbvergleich mit Lösungen bekannten Chinizingehaltes wird die unbekannte Konzentration in dem zu prüfenden Heizöl ermittelt.

Das Analysenergebnis betrug 3,17 Milligramm Chinizarin pro 1 Liter Gasöl bei 15°C. (das entspricht 3,17g / 1000 Liter) Gemäß Kennzeichnungsverordnung, BGBl. Nr. 5/1995, sind dem zum Verheizen bestimmten Gasöl 4,2 Gramm Chinizarin pro 1000 Liter bei 15°C beizumengen, wobei Abweichungen der angeführten Menge von nicht mehr als \pm 5 Prozent zulässig sind. Da 5 Prozent von 4,2 mg 0,21 mg sind, muss die Chinizarinkonzentration laut Verordnung zwischen 3,99 g/1000 Liter und 4,41 g/1000 Liter bei 15°C liegen.

Die Präzision (Punkt 7) der Analysenmethode (ÖNORM C 1157) ist in Tabelle 1 angegeben. Die Wiederholbarkeit beträgt mit 95 % iger Wahrscheinlichkeit 0,26 mg/l, die Vergleichbarkeit 0,53 mg/l. Wiederholbarkeit ist ein Maß für die Übereinstimmung zwischen einzelnen Ergebnissen, die bei korrekter Durchführung desselben Prüfverfahrens an identischem Prüfmaterial unter den gleichen Prüfbedingungen (gleicher Bearbeiter, gleicher Apparat, gleiches Labor) erhalten worden sind. Für die Vergleichbarkeit wird diese Übereinstimmung unter unterschiedlichen Prüfbedingungen (verschiedene Bearbeiter, verschiedene Geräte, verschiedene Laboratorien) ermittelt.

Seitens eines Kennzeichnungsbetriebs sind gemäß BGBl 5/1995 bezogen auf den Chinizarin gehalt ein oberer (4,41 g/1000 L) und ein unterer Grenzwert (3,99 g/1000L) zu beachten. Da im konkreten Fall (AB 6103/96) die Konzentration des Kennzeichnungsstoffes Chinizarin unterhalb des vorgeschriebenen Bereiches liegt, ist der obere Grenzwert bedeutungslos und es wird nur der untere für die folgende Betrachtung herangezogen.

Wie vorzugehen ist, wenn Grenzwerte zu beachten sind, regelt die Europäische Norm EN ISO 4259 mit der Bezeichnung "Mineralölerzeugnisse, Bestimmung und Anwendung der Werte für die Präzision von Prüfverfahren." Unter Punkt 9.2 dieser Norm ist das Vorgehen eines Abnehmers (oder im konkreten Fall der prüfenden Stelle TUA) beschrieben. "Hat ein Abnehmer hinsichtlich des wahren Wertes einer Eigenschaft keine weiteren Unterlagen als ein einzelnes Ergebnis, dann kann er nur dann annehmen, dass das Erzeugnis der Spezifikation auf einem Vertrauensniveau von 95% nicht entspricht, wenn das Ergebnis folgende Bedingung erfüllt: Im Falle eines einzigen unteren Grenzwertes A: $X < A - 0,59 R$ ", wobei "R" Vergleichbarkeit und "X" Messwert bedeuten.

Werden die für AB 6103/96 relevanten Werte in die obige Formel eingesetzt, erhält man: $3,17 \text{ g/1000 L} < 3,99 \text{ g/1000 L} - 0,59 \times 0,53 \text{ g/1000 L}$. Zur Berechnung ohne Dimensionen: $3,17 < 3,99 - 0,31 = 3,17 < 3,68$.

Somit ist die in der Norm geforderte Bedingung erfüllt, denn 3,17 ist kleiner als 3,68 und der Abnehmer, bzw. die prüfende Stelle, darf mit Recht annehmen, dass die Ware der geforderten Spezifikation (dh. dem unteren Grenzwert der Chinizarinkonzentration) nicht entspricht. Daraus folgt, dass das Erzeugnis die Bedingungen der Kennzeichnungsverordnung nicht erfüllt und somit, wie im seinerzeitigen Untersuchungsbericht Zl. AB 6103/96 ausgedrückt, "als nicht ordnungsgemäß gekennzeichnet anzusehen ist". Folgende Unterlagen liegen in Kopie bei: ÖNORM C1157, (3 Blätter), EN ISO 4259 (3 Blätter: Deckblatt, Seite 2, Seite 16) (Falls gewünscht, kann die Norm auch zu Gänze übermittelt werden, sie umfasst 38 Seiten)

Die Ermittlung des Kennzeichnungsstoffes Furfural wurde nicht durchgeführt. Sie durfte unterbleiben, da bereits auf Grund der Minderkennzeichnung mit Chinizarin der § 1 Z. 2 der Kennzeichnungsverordnung nicht erfüllt wurde. Auf weitere durchgeführte Analysen, (Destillationsverhalten, Schwefelgehalt) die zu Einreichung der Ware in den Österreichischen Zolltarif erforderlich waren, wird hier nicht eingegangen, da jene für die strittigen Punkte unerheblich sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Europäische Norm EN ISO 4259 und ÖNORM C1157, Probenahme DIN 51750

Wien, 6. November 2003