



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bfin in Adresse1, vertreten durch Scheipner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bismarckstraße 14, 8330 Feldbach, vom 27. März 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 27. Februar 2012, Zl. 700000/xxxxx/2010, betreffend Mineralölsteuer 1995 entschieden:

Der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 15. Mai 2008 wurde dem Zollamt Graz durch KaB von der A KG in B telefonisch ein möglicherweise verbrauchsteuerrechtlich relevanter Sachverhalt betreffend die Bfin in Adresse1 (nunmehr Beschwerdeführerin – Bfin), angezeigt.

Veranlasst durch die telefonische Mitteilung ist es am 29. Mai 2008 anlässlich eines Außendienstes zu Wahrnehmungen durch das Zollamt Graz gekommen, die für das gegenständliche Verfahren relevant sind.

KaB hat dem Zollamt Graz über Ersuchen am 7. Jänner 2010 fernschriftlich weitere Details zur Sache berichtet.

Das Zollamt Graz hat am 19. Februar 2010 an die Slowenischen Behörden ein fernschriftliches Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 betreffend innergemeinschaftliche Lieferungen im ersten und zweiten Quartal 2008 gestellt.

Am 23. März 2010 hat das Zentrale Verbindungsbüro für Mehrwertsteuer (CLO) in Wien die durch das slowenische CLO diesbezüglich übersendeten Daten betreffend Lieferungen durch die Fa. C., Adresse2 (im Folgenden D) an die Bfin an das Zollamt Graz weitergeleitet.

Das Zollamt Graz hat am 31. März 2010 an die slowenischen Behörden ein weiteres fernschriftliches Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 betreffend innergemeinschaftliche Lieferungen im Zeitraum drittes Quartal 2008 bis erstes Quartal 2009 gestellt.

Aus der diesbezüglichen Erledigung geht hervor, dass es im angeführten Zeitraum keine innergemeinschaftlichen Lieferungen durch die D an die Bfin gegeben hat.

Die Bfin hat mit Schreiben vom 6. Mai 2010 zur Sache erstmals Stellung genommen.

Am 31. Mai 2010 hat das Zollamt Graz mit der steuerlich vertretenen Bfin die Niederschrift über eine durchgeführte Betriebsprüfung betreffend Mineralölsteuer aufgenommen.

Mit Schreiben des Zollamtes Graz vom 5. Juli 2010 wurde die Niederschrift des Zollamtes Graz über die durchgeführte Betriebsprüfung vom 31. Mai 2010 abgeändert.

Mit Abgabenbescheid vom 15. Juli 2010, Zl. 70000/vvvv/2010, hat das Zollamt Graz der Bfin die für sie für neunundvierzig Lieferungen Heizöl und Diesel gemäß § 41 Abs. 1 (Z 1) des Mineralölsteuergesetzes 1995 (MinStG) im Betrage von € 75.252,83 entstandene Mineralölsteuer, einen Säumniszuschlag im Betrag von € 763,28 und einen Verspätungszuschlag im Betrag von € 1.506,06 gemäß § 201 BAO erstmals festgesetzt.

Das Zollamt Graz hat auf den Gesamtbetrag an Mineralölsteuer in der Höhe von € 75.252,83 den aus Anlass der Selbstanzeige entrichteten Betrag von € 14.847,00 eingerechnet und von der Bfin damit lediglich einen Gesamtbetrag von € 62.674,17 [darin enthalten eine Nachforderung an Mineralölsteuer in der Höhe von € 60.405,83 (richtig: € 60.404.83), ein Säumniszuschlag in der Höhe von € 763,28 und ein Verspätungszuschlag in der Höhe von € 1.506,06] zur Entrichtung aufgetragen.

Gegen diesen Bescheid hat die Bfin mit Eingabe vom 30. Juli 2010 berufen und im Wesentlichen eingewendet, sie habe nicht 419.752 Liter Heizöl bzw. 47.979 Liter Diesel aus Slowenien bezogen, sondern lediglich 151.500 Liter Heizöl und 47.979 Liter Diesel. Diese Menge habe sie zur Selbstanzeige gebracht und auch der Umsatzsteuer in Österreich

unterworfen. Die Meldung des CLO, auf die sich die Berechnung des Zollamtes Graz stützt, sei falsch.

Das Zollamt Graz hat in der Folge mit Auskunftsersuchen (Art. 5 der VO 1798/2003/EG) vom 12. April 2011 gemäß Art. 19 leg. cit. das CLO Slowenien über das CLO Wien um ergänzende Ermittlungen, insbesondere um die Einvernahme von Personen und die Übersendung von Nachweisen zu den Lieferungen an die Bfin ersucht.

Das CLO hat dem Ersuchen mit Erledigung vom 11. Mai 2011 entsprochen. Vom CLO Wien wurden die Unterlagen dem Zollamt Graz im Jänner 2012 übersendet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2012, Zl. 700000/xxxxx/2010, hat das Zollamt Graz die Berufung vom 30. Juli 2010 gegen den Bescheid vom 15. Juli 2010 als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2012 richtet sich die Beschwerde vom 27. März 2012. Im Wesentlichen wird von der Bfin die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage für die Mineralölsteuerschuld um 268.252 Liter Heizöl auf 151.500 Liter Heizöl und um 43.000 Liter Diesel auf 47.979 Liter Diesel beantragt.

Am 30. April 2013 wurde die Sache vor dem unabhängigen Finanzsenat in Graz in Anwesenheit beider Parteien des Verfahrens erörtert.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Erledigung der Beschwerde wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Am 15. Mai 2008 wurde dem Zollamt Graz telefonisch angezeigt, dass zur Bfin fast täglich mit Heizöl und Diesel beladene slowenische LKW der E (behördliches Kennzeichen ab) kommen und dass die Bfin die angesprochenen Produkte weit unter den in Österreich üblichen Preisen verkauft.

Ein Beamter des Zollamtes Graz konnte am 29. Mai 2008 anlässlich eines Außendienstes von KaB, Adresse3, im Wesentlichen erfahren, dieser habe beobachtet, dass die D in der ersten Maihälfte 2008 nahezu täglich einen Tankzug Heizöl zur Bfin angeliefert habe. Es soll die Buchhalterin des Lagerhauses noch nach diesem Zeitraum (in der ersten Maihälfte), namentlich am 5. Mai 2008 um 12:30 Uhr einen slowenischen Tankzug bei der Bfin gesehen und sich dies notiert haben. Zwischen 20. und 23. Mai 2008 soll ein slowenischer Tankzug gegen 19:00 Uhr anlässlich der Heimfahrt von einem Angestellten des Lagerhauses bei der Bfin bemerkt worden sein.

KaB hat dem Zollamt Graz über Ersuchen am 7. Jänner 2010 fernschriftlich ergänzend mitgeteilt, die Bfin habe Heizöl und in geringen Mengen Diesel aus Slowenien bezogen. Es seien oft mehrmals täglich slowenische LKW zur Bfin gekommen um dort Heizöl oder Diesel in die Lagertanks zu leeren. Es sei auch vorgekommen, dass diese LKW von der Bfin an Kunden weiter geschickt wurden.

Im Zuge von MIAS-Abfragen im Jänner 2010 und von weiteren Erhebungen bzw. Prüfungen durch das Zollamt Graz und im Zuge von Selbstanzeigen durch die Bfin hat das Zollamt Graz am 19. Februar 2010 über das Zentrale Verbindungsbüro für Mehrwertsteuer (CLO) in Wien über das CLO in Slowenien an die Slowenischen Behörden eine Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 zu innergemeinschaftlichen Lieferungen der D an die Bfin betreffend den Zeitraum erstes und zweites Quartal 2008 gestellt.

Am 23. März 2010 hat das CLO in Wien dem Zollamt Graz die durch das slowenische CLO am 19. März 2010 übersendeten Daten weitergeleitet. Es wurde insbesondere berichtet, dass es im Jahr 2008 innergemeinschaftlichen Lieferungen durch das slowenischen Unternehmen, die D, an die Bfin gegeben habe. Im ersten Halbjahr 2008 sollen demnach insgesamt neunundvierzig Lieferungen Heizöl und Dieselkraftstoff mit zwei Tankwagen der D mit den behördlichen Kennzeichen bb und ab geliefert worden sein. Die Bfin habe die Rechnungen der D über die von ihr gelieferten Mineralölprodukte immer bar bezahlt.

Das Zollamt Graz hat aus den übersendeten Lieferscheinen und aus den dazugehörigen Rechnungen errechnet, dass innergemeinschaftlich insgesamt 419.752 Liter Heizöl und 90.979 Liter Dieselkraftstoff geliefert worden sein sollen.

Das Zollamt Graz hat am 31. März 2010 an die slowenischen Behörden ein weiteres Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 betreffend innergemeinschaftliche Lieferungen der D an die Bfin im Zeitraum drittes Quartal 2008 bis erstes Quartal 2009 gestellt.

Aus dem Erledigungsschreiben vom 21. April 2010 zur erbetenen Amtshilfe vom 31. März 2010 geht im Wesentlichen hervor, dass es im angeführten Zeitraum durch die D keine innergemeinschaftlichen Lieferungen an die Bfin gegeben hat.

Die Bfin führte dazu in ihrer Stellungnahme vom 6. Mai 2010 im Wesentlichen aus, ihr habe die D in den Monaten März bis April 2008 lediglich insgesamt 151.000 Liter (fünfzehn Lieferungen) Heizöl und lediglich insgesamt 47.979 Liter (fünf Lieferungen) Diesel geliefert. Sie habe die Einkäufe in ihrer Buchhaltung erfasst und die Importtätigkeit aufgrund einer Nachkalkulation, die ergeben habe, dass bei den Verkäufen kein Gewinn erzielt wurde, eingestellt. Die in einer der Stellungnahme beigelegten Aufstellung mit „keine SA“

gekennzeichneten Posten - insgesamt 268.252 Liter Heizöl und 43.000 Liter Diesel - hingegen habe sie nicht bezogen. Es gebe für diese Lieferungen auch keine unterfertigten Rechnungen oder Lieferscheine, welche die Annahme der Waren durch sie bestätigen würden.

Sie könne zwar nicht beweisen, die Ware nicht erhalten zu haben, sei jedoch technisch nicht in der Lage gewesen, ein so großes Volumen abzuwickeln. Die Kundenlieferungen an Heizöl würden mit einem eigenen Tankwagen mit einem Fassungsvermögen von 6.800 Liter durchgeführt. Der Heizöltank im Ausmaß von 30.000 Liter diene zur Lagerung des Heizöls. Alle weiteren Tanks seien mit Treibstoffen (Benzin, Diesel) gefüllt gewesen, weshalb zur gleichen Zeit unmöglich die gesamte Menge an Mineralölen (mit Zukauf von österreichischen Lieferanten über 500.000 Liter Heizöl) gelagert und ausgeliefert habe werden können, zumal sie im gleichen Zeitraum auch Treibstoffe von österreichischen Lieferanten bezogen habe.

BoJ sei gemäß Art. 7 der Binnenmarktregelung (BMR) verpflichtet, den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung in der Form einer Ausfuhrbestätigung, in der er leicht nachprüfbar nachweisen könne, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde, zu erbringen. Diese Ausfuhrbestätigung könne durch eine Durchschrift der jeweiligen Rechnung oder eines handelsüblichen Beleges (Lieferscheines) und durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten erbracht werden.

Die Ausfuhr der Waren aus Slowenien und die Annahme der Waren in Österreich durch sie könne somit nur bei den Mineralölen bewiesen werden, wozu sie die Rechnungen in ihre Buchhaltung aufgenommen habe.

Die Bfin hat diesbezüglich um die Überprüfung der Belege der D und um Vorlage der entsprechenden Ausfuhrbestätigungen ersucht. Die Lieferungen seien auf ausdrücklichen Wunsch von BoJ in bar bezahlt worden. Einen Nachweis über den zur Anwendung kommenden Mineralölsteuersatz könne sie nicht erbringen.

Aus der durch Slowenien über Ersuchen durch das Zollamt Graz geleisteten Amtshilfe ergibt sich im Wesentlichen, dass das slowenische Unternehmen, die D im Kalenderjahr 2008 an die Bfin insgesamt 419.752 Liter Heizöl und 90.979 Liter Dieselkraftstoff geliefert haben soll. Die Bfin habe demnach insgesamt neunundvierzig Lieferungen Heizöl bzw. Diesel (zwanzig Lieferungen laut Selbstanzeige und neunundzwanzig Lieferungen laut Amtshilfe) aus Slowenien bezogen. Die neunundvierzig Lieferungen seien danach mit den Tankwagen der D zur Bfin befördert und von dieser bar bezahlt worden.

Am 31. Mai 2010 hat das Zollamt Graz mit der steuerlich vertretenen Bfin die Niederschrift über eine gemäß § 24 ZollR-DG betreffend Verbrauchsteuern (Mineralölsteuer) durchgeführte Betriebsprüfung, Zahl: 700000/uuuuu/2010, welche die Kalenderjahre 2008 und 2009 betroffen hat, aufgenommen und in den Betriebsprüfungsbericht auch wesentliche Inhalte des mit Slowenien geführten Amtshilfe übernommen. Im Ergebnis wurde durch das Zollamt Graz

anlässlich der Betriebsprüfung im Zusammenhalt mit Inhalten aus der gewährten Amtshilfe festgestellt, die Bfin habe die zu gewerblichen Zwecken aus dem Mitgliedstaat Slowenien im steuerrechtlich freien Verkehr außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens bezogenen Kraft- und Heizstoffe unter Nichtbeachtung der Anordnungen in § 41 MinStG bezogen.

Bei der Bfin handelt es sich um einen Tankstellenbetrieb der vorwiegend mit Kraft- und Heizstoffen (unverbleite Benzine, Diesel, Heizöl extra leicht, Kraftstoffe für Zweitaktmotoren) handelt. Der Verkauf dieser Kraft- und Heizstoffe erfolgt entweder durch Direktverkauf oder durch Heizölzustellung mit einem betriebseigenen Tankwagen.

Die Bfin verfügt über zwei oberirdische Tankbehälter mit einem Rauminhalt von 30.000 und 20.000 Liter. Aus diesen beiden soll die Heizölzustellung (Hauszustellung) mit dem betriebseigenen Tankwagen an die Kunden der Bfin erfolgt sein.

Die Bfin verfügt auch noch über zwei unterirdische Tankbehälter mit einem Rauminhalt von je 30.000 Liter und jeweils einer Trennwand. Aus diesen Tankbehältern werden drei Zapfsäulen mit insgesamt fünf Zapfhähnen mit Treibstoffen beschickt.

Vor dem Beginn der Betriebsprüfung hat die Bfin eine Selbstanzeige erstattet. Darin hat sie dargelegt, aus Slowenien 151.500 Liter Heizöl bezogen zu haben, ohne diesbezüglich das nach § 41 MinStG vorgesehene Verfahren eingehalten und die entstandene Steuerschuld entrichtet zu haben.

Das Zollamt Graz hat die im Zuge der Selbstanzeige ihm von der Bfin zur Verfügung gestellten Buchhaltungsdaten geprüft und festgestellt, dass die Bfin über die in der Selbstanzeige angeführten Mengen hinausgehend noch 47.979 Liter Dieselkraftstoff aus Slowenien bezogen hat, ohne das nach § 41 MinStG vorgesehene Verfahren eingehalten und die entstandene Steuerschuld entrichtet zu haben.

Mit diesem Sachverhalt konfrontiert hat die Bfin ausgeführt, diese Dieselkraftstoffmenge sei bei der Selbstanzeige irrtümlich nicht aufgenommen worden.

Mit Schreiben des Zollamtes Graz vom 5. Juli 2010 wurde die Niederschrift des Zollamtes Graz über die durchgeführte Betriebsprüfung vom 31. Mai 2010 im Hinblick auf die Höhe der Steuersätze abgeändert. Das Zollamt Graz hat sich bei der Einreichung der Waren auf eine Mitteilung der Steuer- und Zollkoordination, Technische Untersuchungsanstalt, Vordere Zollamtstrasse 5, 1030 Wien, gestützt.

Mit Bescheid vom 15. Juli 2010, Zl. 70000/vvvv/2010, hat das Zollamt Graz die für die Bfin für neunundvierzig Lieferungen Heizöl und Diesel gemäß § 41 Abs. 1 (Z 1) MinStG im Betrage von € 75.252,83 entstandene Mineralölsteuer und einen Säumniszuschlag im Betrag von € 763,28 bzw. einen Verspätungszuschlag im Betrag von € 1.506,06 gemäß § 201 BAO erstmals festgesetzt. Das Zollamt Graz hat auf den Gesamtbetrag in der Höhe von

€ 77.521,17 den aus Anlass einer Selbstanzeige entrichteten Betrag von € 14.847,00 eingerechnet und von der Bfin damit einen Gesamtbetrag von € 62.674,17 [darin enthalten eine Nachforderung an Mineralölsteuer in der Höhe von € 60.405,83 (richtig: 60.404,83), ein Säumniszuschlag in der Höhe von € 763,28 und ein Verspätungszuschlag in der Höhe von € 1.506,06] zur Entrichtung aufgetragen.

Die Bemessungsgrundlagen wurden im Bescheid in insgesamt drei Tabellen dargestellt und erfasst. In einer ersten Tabelle wurden die Rechnungen zur Selbstanzeige der Bfin vom 4. Februar 2010, in einer zweiten Tabelle die Rechnungen zur ergänzenden Selbstanzeige vom 1. März 2010 und in einer dritten Tabelle die restlichen Rechnungen aufgelistet.

In einer vierten Tabelle hat das Zollamt Graz die Berechnung der Säumniszuschläge dargestellt (§ 201 Abs. 4 BAO iVm § 217 Abs. 10 BAO).

Das Zollamt Graz begründet seine Entscheidung nach dem Hinweis auf § 41 MinStG im Wesentlichen mit dem Inhalt der durchgeführten Betriebsprüfung und dem Inhalt der durchgeführten Amtshilfe. Das Vorbringen der Bfin in der Sachverhaltsdarstellung vom 6. Mai 2010 hatte verglichen mit dem Inhalt der durchgeführten Betriebsprüfung und dem Inhalt der gewährten Amtshilfe aus der Sicht des Zollamtes Graz augenscheinlich nicht den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich.

Gegen diesen Bescheid hat die Bfin mit Eingabe vom 30. Juli 2010 berufen und im Wesentlichen eingewendet, sie habe nicht die behaupteten 419.752 Liter Heizöl bzw. 47.979 Liter Diesel aus Slowenien bezogen, sondern lediglich 151.752 Liter Heizöl und 47.979 Liter Diesel.

Den Verkauf dieser Menge habe sie zur Selbstanzeige gebracht und in Österreich auch der Umsatzsteuer unterworfen. Die Meldung des Zentralen Verbindungsbüros für Mehrwertsteuer (CLO), auf die sich die Berechnung des Zollamtes Graz stützt, sei falsch. Die Bfin habe im Zuge des Ermittlungsverfahrens wiederholt darauf hingewiesen, dass eine Auslieferung dieser Menge durch sie logistisch nicht möglich gewesen sei. Es habe für die nicht ausgelieferte Mehrmenge auch keine Aufträge durch sie gegeben.

Das Zollamt Graz hat in der Folge mit einem weiteren Auskunftsersuchen gemäß Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 über das CLO Österreich um ergänzende Ermittlungen im ersuchten Staat Slowenien, insbesondere um die Einvernahme von Personen und die Übersendung von Nachweisen zu den Lieferungen an die Bfin ersucht.

Das CLO hat dem Ersuchen mit Erledigung vom 11. Mai 2011, die es dem CLO Wien zukommen hat lassen, entsprochen. Der elektronischen Erledigung angeschlossen waren eine Erklärung des LKW-Fahrers MiK, neunundvierzig eingescannte Lieferscheine, siebenundvierzig

dazugehörige Rechnungen (Paragons) und neunundvierzig Barzahlungsbestätigung, alle Unterlagen eingescannt, so dass nur eingescannte Unterlagen vorliegen.

Dem Zollamt Graz wurde das Erledigungsschreiben mit allen Anlagen vom CLO Wien im Jänner 2012 übersendet.

MiK, ein Fahrer der D hat im Wesentlichen erklärt, der Bfin im Jahr 2008 das bestellte Heizöl und Gasöl D2 (Diesel) in die Tanks, die sich neben der Autowaschanlage befinden, liefert zu haben.

Die in Kopie vorliegende Erklärung vom 24. April 2011 ist von ihm unterfertigt.

Es wurden zusätzlich zur Erklärung des MiK auch neunundvierzig Lieferscheine, siebenundvierzig dazugehörige Rechnungen (Paragons) sowie neunundvierzig Barzahlungsbestätigung, alle Unterlagen in Kopie, übermittelt.

Die Lieferscheine tragen Namen und Anschriften des Käufers (Bfin) und des Verkäufers (D).

Daneben enthalten sie u.a. Datumsangaben, Mengenangaben, Wertangaben und Stempelaufdrucke der Bfin bzw. Unterschriften oder Paraphen der Übernehmer der Heiz- und Treibstoffe bei der Bfin und Unterschriften oder Paraphen der diese übergebenden LKW-Fahrer der D.

Zwischen den Lieferscheinen und den Rechnungen ist ein Bezug über eine Nummer hergestellt. Die Rechnungen enthalten neben einer Rechnungsnummer u.a. ein Datum, den zeitlich exakten Beginn und das Ende des Abschlauchens, Brutto-, Netto- und Steuerbeträge, die Menge, die Warenart (Heizöl oder Diesel) und Gewichtsangaben (kg/m³) hinsichtlich der gelieferten Ware bei 15°C.

Die Barzahlungsbestätigungen tragen Namen und Anschriften des Käufers (Bfin) und des Verkäufers (D) und daneben u.a. eine fortlaufende Nummer, ein Datum, einen Bezug zur zugrundeliegenden Rechnung und einen Stempelaufdrucke der Bfin bzw. eine Unterschrift oder Paraphe des Zahlenden bei der Bfin und eine Unterschrift oder Paraphe des den Barbetrag übernehmenden LKW-Fahrers der D.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2012, Zl. 700000/xxxxx/2010, hat das Zollamt Graz die Berufung vom 30. Juli 2010 gegen den Bescheid vom 15. Juli 2010 als unbegründet abgewiesen.

Nach geraffter Wiedergabe des Sachverhaltes und des Inhaltes der Art. 6, 8 und 9 der Systemrichtlinie bzw. des Inhaltes des § 41 MinStG hat das Zollamt Graz im Wesentlichen dargelegt, dass es seine Entscheidung auf die Ermittlungsergebnisse anlässlich der Betriebsprüfung und auf die aus Slowenien anlässlich von diversen Amtshilfeersuchen übersendeten Unterlagen stützt.

Daraus ergebe sich, dass die Bfin alle Lieferungen auch tatsächlich erhalten habe, weil die

Bfin insbesondere alle Lieferbelege und Zahlungsbestätigungen mit Stempel und Unterschrift gefertigt habe. Außerdem habe MiK erklärt, das bestellte Heizöl und Gasöl D2 am Firmensitz der Bfin in die neben der Waschanlage befindlichen Tanks geliefert zu haben. Das Zollamt hat letztlich auch den Einwand, die Bfin wäre logistisch nicht in der Lage gewesen, die gelieferte Ware auszuliefern, mit dem Hinweis darauf, dass die Verhältnisse im Zeitraum der durch die Selbstanzeige gedeckten Lieferungen ähnlich gewesen seien, sodass von erwiesenen neunundvierzig Lieferungen auszugehen sei, zurück gewiesen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2012, die der Bfin am 16. März 2012 zugestellt wurde, richtet sich die form- und fristgerecht eingebachte Beschwerde vom 27. März 2012. Die Bfin bringt im Wesentlichen vor, die Annahme, sie habe aus Slowenien 419.752 Liter Heizöl und 90.979 Liter Diesel bezogen, treffe nicht zu, weil sie lediglich 151.500 Liter Heizöl und 47.979 Liter Diesel bezogen habe.

Die Bfin beantragt die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage der Mineralölsteuerschuld um 268.252 Liter Heizöl auf 151.500 Liter Heizöl und um 43.000 Liter Diesel auf 47.979 Liter Diesel. Sie habe es verabsäumt bezüglich der Menge von 151.500 Liter Heizöl und 47.979 Liter Diesel die Mineralölsteuer abzuführen und habe der Behörde den Sachverhalt in zwei Selbstanzeigen zur Kenntnis gebracht. Die Meldung der CLO Slowenien, die D habe an sie innergemeinschaftliche Lieferungen im Ausmaß von 419.752 Liter Heizöl und 90.979 Liter Diesel getätigt, sei falsch. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass sie logistisch für die Auslieferung gar nicht in der Lage gewesen sei. Für die Auslieferung der Mehrmenge habe es ihrerseits keine Aufträge an die D gegeben und seien diese Lieferungen auch nicht an sie erfolgt. Weil ihre Aufzeichnungen und Bücher den Vorschriften entsprechen, seien diese der Abgabenbemessung zugrunde zu legen.

Zum Nachweis der tatsächlich gelieferten Mengen habe sie in der Berufung vom 15. Juli 2010 darum ersucht, die der Meldung des CLO zugrunde liegenden Unterlagen im Rechnungswesen des Lieferanten zu überprüfen, der gemäß Art. 7 BMR den Ausfuhrnachweis in Form einer Ausfuhrbestätigung zu erbringen habe.

Die Bfin beantragt, da er Berufung mit Bezugnahme auf Kopien der Ausgangsrechnungen und Lieferscheine bzw. unter Berufung auf eine Aussage eines slowenischen LKW-Fahrers als unbegründet abgewiesen worden sei, der unabhängige Finanzsenat möge der Beschwerde stattgeben und die begehrten Bemessungsgrundlagen festzusetzen. Sie begründet ihren Antrag im Wesentlichen damit, FrP (unbeschränkt haftender Gesellschafter der Bf) habe festgestellt, die angeführten Liefermengen nie bekommen zu haben. Weder er noch ein sonst befugter Vertreter habe die verfahrensgegenständlichen Rechnungen und Lieferscheine unterschrieben. Es müsse sich dabei um Fälschungen handeln.

Ihr Rechnungswesen entspreche den Vorschriften des § 131 BAO. Bücher und

Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben die Vermutung der sachlichen Richtigkeit für sich und seien daher der Abgabenberechnung zu Grunde zu legen. FrP habe ferner festgestellt, dass sie nicht in der Lage gewesen wäre, die verfahrensgegenständlichen Lieferungen auszuliefern, da ihr nur ein Tankwagen mit einem Fassungsvolumen von ca. 6.000 Liter zur Verfügung gestanden habe.

Das Zollamt Graz habe zu dieser Feststellung immer die Vermutung geäußert, die Hauszustellungen an Kunden seien direkt durch die D erfolgt. Dazu habe aber der LKW-Fahrer erklärt, einen Tank am Betriebsgelände befüllt zu haben. Das Heizöl müsse also von dort mit einem Fahrzeug abtransportiert worden sein.

Wenn sie die verfahrensgegenständliche Menge tatsächlich bekommen haben soll, sei eine logistische Abwicklung nicht möglich gewesen. Beispielsweise sollen am (Donnerstag) den 17. April 2008 und am (Freitag) den 18. April 2008 jeweils 20.000 Liter (Heizöl) sowie am (Dienstag) den 22. April 2008 10.500 Liter (Heizöl) geliefert worden sein. Es hätte daher innerhalb von einem Tag die Menge von 20.000 Liter ausgeführt werden müssen, um Platz für die nächste Lieferung zu schaffen.

Am (Dienstag) den 13. Mai 2008 sollen 12.000 Liter (Heizöl), am (Mittwoch) den 14. Mai 2008 23.000 Liter (Heizöl) und am Freitag den 16. Mai 2008 21.000 Liter (Heizöl) geliefert worden sein. Es müssten damit – zusätzlich zum normalen Betrieb - in vier Tagen 56.000 Liter ausgeliefert worden sein. Das typische Abnahmeverhalten ihrer Kunden liege zwischen 300 und 2.500 Liter Heizöl, es würden hauptsächlich Privathaushalte beliefert, eine Abnahme von 6.000 Liter sei die Ausnahme. Eine Liste der Abnehmer könne sie vorlegen. Das für Auslieferungen in den typischen Mengen ein jeweils längerer Zeitraum - Wegzeiten, Lieferzeiten und Fassungszeiten seien mit einzurechnen – benötigt worden sei, könne sie die verfahrensgegenständlichen Lieferungen nicht mit einem einzigen Tankwagen ausgeliefert haben.

Rechnungen seien im Abgabenverfahren Privatkunden und können als Urkunden wohl nur Originalbelege verstanden werden. In der RZ 1051 der UStR werde angeführt, dass Ausfuhrnachweise im Original aufzuheben seien. Dies habe den Zweck, die Urkunden leichter auf Fälschungssicherheit überprüfen zu können.

Die vorgelegten Rechnungskopien würden gemäß FrP nicht der Wahrheit entsprechen und können somit nicht als Beweismittel dafür herangezogen werden, dass sie die verfahrensgegenständlichen Lieferungen übernommen hat. Weil keine Originalbelege vorgelegt wurden liege ein mangelhaftes Ermittlungsverfahren vor, weshalb begehrt werde, dem Antrag stattzugeben.

Am 30. April 2013 wurde die Sache bei der Außenstelle des unabhängigen Finanzsenates in Graz erörtert. Bei der Erörterung der Sache waren beide Parteien anwesend. Es wurden vor

allem die Beschwerdevorbringen, allfällige noch ausstehende Beweisaufnahmen und die durch den unabhängigen Finanzsenat in Aussicht genommene Erledigungsart erörtert. Über den Verlauf des Erörterungsgespräches wurde eine Niederschrift aufgenommen.

Die für die Entscheidung über die Beschwerde durch den unabhängigen Finanzsenat wesentlichsten verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO; BGBl. Nr. 194/1961 idgF):

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden.

§ 289 Abs. 1 BAO:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann, wenn die Berufung (Anmerkung: in Zollsachen Beschwerde) weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung (Anmerkung: in Zollsachen Beschwerde) durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides (Anmerkung: in Zollsachen Berufungsvorentscheidung) und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

§ 85c Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG, BGBl. Nr. 659/1994 idgF):

Gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Stufe ist als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK) die Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat zulässig.

§ 85c Abs. 8 ZollR-DG:

Für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie für deren Entscheidungen gelten die diesbezüglichen

Bestimmungen der BAO sinngemäß, soweit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen.

§ 115 Abs. 1 BAO:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

§ 166 BAO:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.
(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 BAO:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 oder muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

...

3) wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorliegen würden.

Die für die Entscheidung über die Beschwerde durch den unabhängigen Finanzsenat wesentlichsten materiellrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

Bezug zu gewerblichen Zwecken

§ 41. (1) Wird Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher

1. das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder

2. das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Steuerschuldner ist der Bezieher und jede Person, in deren Gewahrsame sich das Mineralöl befindet. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

2) ...

(3) Wer Mineralöl nach Abs. 1 oder nach Abs. 2 erster Satz beziehen, in Gewahrsame halten oder verwenden will, hat dies dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, vorher anzugeben und für die Steuer Sicherheit zu leisten. Hat der Anzeigepflichtige keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist die Anzeige beim Zollamt Innsbruck zu erstatten. Der erste Satz gilt nicht für Treibstoffe nach Abs. 2 dritter Satz.

(4) In der Anzeige sind die Art, die voraussichtlich benötigte Menge des Mineralöls und der Zweck anzugeben, für den das Mineralöl bezogen, in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden soll; dabei ist auch anzugeben, ob gleichartige Mineralöle des freien Verkehrs gehandelt, gelagert oder verwendet werden. Soll das bezogene Mineralöl für einen nach § 4 Abs. 1 Z 9 begünstigten Zweck verwendet werden, ist der Freischein beizufügen.

(5) Der Steuerschuldner hat für das Mineralöl, für das die Steuerschuld entstanden und das nicht steuerfrei ist, unverzüglich bei dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen, beim Zollamt Innsbruck, eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und diese bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten. Wird das Verfahren nach Abs. 3 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Hat in diesen Fällen der Steuerschuldner keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist das als erstes befasste Zollamt zuständig. Für die Anmeldung und Entrichtung gelten § 23 Abs. 8 und 9 sinngemäß.

(6) ...

Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates:

Zur Behebung und Zurückverweisung:

Zu § 289 BAO ist grundsätzlich anzumerken, dass der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz in Zollsachen (§ 85c ZollR-DG) immer in der Sache selbst zu entscheiden hat. Er ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zu setzen

und demgemäß den angefochtenen Bescheid (die Berufungsvorentscheidung) nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Es ist die Aufgabe jeder Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, das heißt, neuerlich und zwar so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den für diese geltenden materiellrechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Die Berufungsbehörde der zweiten Rechtsstufe ist demnach nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung (gegenüber der Vorentscheidung) originär neu zu gestalten (z.B. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143).

Die Bindungswirkung eines aufhebenden Bescheides besteht nur für die Rechtsanschauung, die für die Aufhebung maßgeblich ist und die in diesem Aufhebungsbescheid auch dargelegt ist. Eine Bindung an "obiter dicta" besteht ebenso wenig wie an im Aufhebungsbescheid nur implizit zum Ausdruck kommende Annahmen (VwGH 23.3.2006, 2003/16/0138).

Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 1 BAO besteht darin, dass in Zollverfahren als Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung, nicht hingegen der zugrundeliegende Erstbescheid aufgehoben werden kann.

Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides (der aufgehobenen Berufungsvorentscheidung) befunden hat.

Eine cassatorische, die Sache an die Abgabenbehörden erster Instanz zurück verweisende Erledigung durch Abgabenbehörden zweiter Instanz liegt im Ermessen derselben.

Für eine sachgerechte Entscheidung über die Beschwerde reichen die derzeitigen Ermittlungs- und Erhebungsergebnisse jedoch nicht.

Weil die fehlenden Ermittlungen - wie im Gegenstand - einen vergleichsweise großen Umfang zu haben scheinen und im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren eine hinreichende Klärung dieser Fragen nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist, erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen nicht vom unabhängigen Finanzsenat als Rechtsbehelfsbehörde der zweiten Stufe, sondern von der Rechtsbehelfsbehörde der ersten Rechtsstufe, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, nachgeholt werden (UFS 17.1.2005, ZRV/0052-Z3K/04).

Eine aufhebende und die Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe zurück verweisende Erledigung einer Beschwerde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO - danach haben Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Dabei sind wesentliche Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO jene Ermittlungen, die entscheidungswesentliche Ermittlungen sind (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157).

Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO setzt aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid (Berufungsvorentscheidung) oder kein Bescheid bzw. eine stattgebende Berufungsvorentscheidung zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchzuführenden und durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Für eine Aufhebung ist lediglich entscheidend, dass die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich war. Dass und ob eine unterlassene Ermittlung wesentlich ist, ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist für die Anwendbarkeit der gegenständlichen Aufhebungsmaßnahme nicht erforderlich.

Zum Beweisverfahren:

Dazu ist ganz allgemein anzumerken, dass die Abgabenbehörden gemäß § 167 Abs. 2 BAO - abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt - unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen haben, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 24.2.2011, 2010/15/0204 oder 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch die in Ritz, Kommentar zur BAO⁴, unter Rz 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 23.2.1994, 92/15/0159).

Zum Anwendungsbereich des § 201 BAO idgF:

Dazu ist ganz allgemein anzumerken, dass die Neufassung durch das AbgRmRefG der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von

Selbstberechnungen und Veranlagungsbescheide gedient hat. Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid setzt stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Behörde bekannt gibt. Eine Selbstberechnung ist nicht richtig, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. von Bemessungsgrundlagen) sein. Die erstmalige Festsetzung liegt grundsätzlich im Ermessen der Behörde. Die Übung von Ermessen hat die Behörde zu begründen.

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 BAO iVm § 41 Abs. 1 Z1 oder Z 2 MinStG).

Wird Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 41 Abs. 1 Z1 oder Z 2 MinStG dadurch, dass der Bezieher das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Steuerschuldner ist der Bezieher und jede Person, in deren Gewahrsame sich das Mineralöl befindet.

Wer Mineralöl beziehen, in Gewahrsame halten oder verwenden will, hat dies dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, vorher anzulegen und für die Steuer Sicherheit zu leisten (Abs. 3).

Dieses ist im Gegenstand ohne Zweifel nicht geschehen.

Der Steuerschuldner hat für das Mineralöl, für das die Steuerschuld entstanden und das nicht steuerfrei ist, unverzüglich bei dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen, beim Zollamt Innsbruck, eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und diese bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten (Abs. 5).

Auch dieses ist im Gegenstand ohne Zweifel nicht geschehen.

Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass eine individualisierende Konkretisierung eines Abgabenfalles deshalb geboten ist, damit ein konkretes Geschehen, ein bestimmter Sachverhalt mit seinen sachlichen und zeitlichen Dimensionen so deutlich in seiner Individualität angesprochen und bezeichnet wird, dass die Abgabensache in ihrer tatsächlichen Gegebenheit von der Rechtskraft umschlossen sein kann.

Erst mit einer bestimmten (konkreten) sprachmäßigen Erfassung des Sachverhaltes kann eine

(erstinstanzlich) entschiedene Sache vorliegen und kann damit eine Rechtsmittelbehörde eine zweitinstanzliche Sachentscheidung nach § 289 BAO treffen (Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, Seiten 2076 ff).

Das Zollamt Graz hat im Spruch des zugrunde liegenden Bescheides vom 15. Juli 2010, ZI. 700000/vvvv/2010, den Sachverhalt einem Tatbestand nicht ausreichend konkretisiert unterstellt. Das Zollamt hat den erhobenen Sachverhalt zwar § 41 Abs. 1 MinStG, nicht aber konkret unter die Z 1 oder die Z 2 leg. cit. subsummiert.

Ist der Spruch eines Bescheides nicht ausreichend bestimmt, so kann dessen Begründung zu seiner Auslegung herangezogen werden. Aus der Begründung des Bescheides nun ergibt sich für den Gegenstand, dass die Bfin Heizöl und Dieselkraftstoff bezogen hat, zumal der Bfin die Mineralöllieferungen vom slowenischen Unternehmern an ihren Sitz geliefert (zugestellt) wurden.

Die Bfin wurde demnach zur Steuerschuldnerin gemäß § 41 Abs. 1 Z 1, weil sie Mineralöl im Steuergebiet in Empfang genommen hat. Damit liegt eine (erstinstanzlich) entschiedene Sache vor und kann damit der unabhängige Finanzsenat eine zweitinstanzliche Sachentscheidung nach § 289 BAO treffen.

Zur Behebung und Zurückverweisung im Besonderen:

Der unabhängige Finanzsenat ist zur Überzeugung gelangt, dass für eine sachgerechte Entscheidung über die Beschwerde die derzeitigen Ermittlungs- und Erhebungsergebnisse nicht reichen. Der unabhängige Finanzsenat ist nach sorgfältiger Prüfung der dem zu behebenden Bescheid (Berufungsvorentscheidung) zu Grunde liegenden Sach- und Rechtslage zur Überzeugung gelangt, dass vom Zollamt Graz in objektiver Bewertung wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, die zur Annahme berechtigen, dass - dies in Abhängigkeit vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides noch vom Zollamt Salzburg durchzuführenden Ermittlungsverfahrens - ein anders lautender Bescheid ergehen könnte.

Veranlasst insbesondere durch den Herabsetzungsantrag in der Beschwerde und die damit im Zusammenhang stehenden Vorbringen, die CLO-Meldung sei falsch, die nicht einbekannten Lieferungen habe die Bfin nicht geliefert bekommen, die diesbezüglichen Unterlagen seien Fälschungen, sind umfangreiche ergänzende Ermittlungen erforderlich geworden.

Bei den weiteren Ermittlungen wird zu beachten sein, dass hinsichtlich der in der Tabelle 3 des Erstbescheides erfassten Lieferungen auch auf den Inhalt der Lieferscheine und Paragons zurückzugreifen sein wird. Aus den vom jeweiligen Kraftfahrer anlässlich der jeweiligen Lieferung ausgestellten und mit Handzeichen versehenen Rechnungen (sog. Paragons) ergibt

sich insbesondere das Datum der jeweiligen Lieferung, der Beginn der Abschlauchung (zacetek iztakanja) und das Ende der Abschlauchung (konec iztakanja).

In der Regel dauerte die Abschlauchung knapp eine Stunde. Es wurde die gelieferte Ware niemals mehrfach an möglicherweise unterschiedlichen Standorten bzw. zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlaucht. Zu beachten wird auch sein, dass hinsichtlich der Rechnungen mit der Nr. 08-310-000aaa und der Nr. 08-310-000bbb Paragons nicht aktenkundig sind.

Anhand der Handzeichen auf den Paragons wird man die Lieferungen den Chauffeuren zuordnen können, die dazu in der Folge als Zeugen zu den zugehörigen Lieferungen zu befragen sein werden, insbesondere ob alle Lieferungen zur Bfin gegangen sind, wie viele Lieferungen der einzelne Chauffeur wohin geliefert hat, zumal ein einmalig durchgehendes Abschlauchen die Lieferung an Großabnehmer nicht ausschließt. Deswegen werden möglicherweise auch Ermittlungen zu Großabnehmern erforderlich werden.

Eine grobe Prüfung hat ergeben, dass anhand der Paraphen zumindest zwei Chauffeure, anhand der Barzahlungsbelege zumindest drei Chauffeure mit unterschiedlichen Beförderungsmitteln geliefert haben könnten. Auf den Paragons befinden sich Hinweise (sifra prevoznika) auf die Kennzeichen ab und ba, im Bescheid ist auch noch das Kennzeichen bb angeführt.

Es wird anhand der auf den Lieferscheinen aufscheinenden Unterschriften und Paraphen zu ermitteln sein, wer bei der Bfin die Ware übernommen hat. Diese Personen werden zu den Lieferungen, insbesondere aber dazu, ob es sich bei den Unterlagen um Fälschungen handelt, als Zeugen zu befragen sein.

Eine grobe Prüfung hat ergeben, dass es anhand der Paraphen bei der Bfin zumindest zwei Personen gewesen sein könnten.

Aus der im Erstbescheid enthaltenen Tabelle 2 ergeben sich fünf Bezüge Diesel. Aus dem Paragon vom 15. April 2008 (Rechnung Nr. 08-310-000ddd) ergibt sich jedoch, dass Heizöl geliefert wurde.

Aus der im Erstbescheid enthaltenen Tabelle 3 ergeben sich neunundzwanzig Bezüge, drei Bezüge Diesel und sechsundzwanzig Bezüge Heizöl. Aus dem Paragon vom 5. Mai 2008 (Rechnung Nr. 08-310-000eee) ergibt sich, dass 12.000 Liter Heizöl geliefert wurden, im Bescheid erfasst sind lediglich 10.000 Liter Heizöl.

Gegen den Einwand, es sei logistisch nicht möglich gewesen, die Ware abzunehmen, sprechen Hinweise dahingehend, die LKW seien von der Bfin an deren Kunden weitergeschickt worden, es sei zu Hauszustellungen gekommen. Dazu werden die übernehmenden Personen der Bfin und die liefernden Chauffeure als Zeugen zu befragen sein.

Bisher gibt es dazu lediglich eine schriftliche Erklärung eines der Chauffeure. MiK hat erklärt, das bestellte Heizöl und Gasöl D2 am Firmensitz der Bfin in die neben der Waschanlage befindlichen Tanks geliefert zu haben.

Es wird nicht ausbleiben können, die Großkundenstruktur der Bfin dahingehend zu prüfen, ob solche Kunden die gesamte auf einmal gelieferte und abgeschlauchte Menge übernehmen hätten können, was entsprechende Tanklager und entsprechend Bedarf voraus setzt.

Nicht zuletzt wird der Hinweisgeber (AS 29) dazu als Zeuge zu befragen sein. Auch wird zu prüfen sein, ob die Bfin möglicherweise Tankwägen gemietet hat.

Das Vorbringen, Rechnungen und Lieferscheine seine nicht von Bf, von Vertretern der Bfin unterschrieben, wird sich zutreffendenfalls möglicherweise durch grafologische Gutachten erweisen lassen.

Es wird in Erfahrung zu bringen sein, was hinsichtlich der vorgebrachten Fälschungen bisher von der Bfin unternommen worden ist.

In den Akten befindet sich die Kopie einer Bestellung (AS 243). Es wird erforderlich sein, beim liefernden Unternehmen alle Bestellungen zu den bestrittenen und unbestrittenen Lieferungen auszuheben.

Bei der Bfin wurden mehrere unterschiedliche Stempel verwendet. Es wird diesbezüglich zu prüfen sei, ob die in Bezug auf die nicht einbekannten Lieferungen verwendeten Stempel möglicherweise auch Fälschungen sind. Nicht nur deswegen wird es erforderlich werden, auf die Originalbelege zurück zu greifen.

Die Bfin wird glaubhaft zu erklären haben, wie es möglich war, die im Erstbescheid erfassten unbestrittenen Lieferungen zu managen, die von ihm bestrittenen jedoch nicht.

Innerhalb von fünf Arbeitstagen wurden 60.000 Liter geliefert, davon

- am 10. März 2008 (Montag) 20.000 Liter,
- am 12. März 2008 (Mittwoch) 10.000 Liter,
- am 13. März 2008 (Donnerstag) 10.000 Liter und
- am 14. März 2008 (Freitag) 20.000 Liter.

Hinsichtlich der bestrittenen Lieferungen sollen

- A) in Summe 50.500 Liter innerhalb von vier Arbeitstagen geliefert worden sein, davon
 - am 17. April 2008 (Donnerstag) 20.000 Liter (am Vormittag bis 9:56 Uhr; am Nachmittag ab 14:00 Uhr jeweils vom gleichen Chauffeur),
 - am 18. April 2008 (Freitag) 20.000 Liter (am Vormittag bis 9:50 Uhr; am Nachmittag ab 14:00 Uhr jeweils vom gleichen Chauffeur) und

- am 22. April 2008 (Dienstag) 10.500 Liter;
- B) in Summe 56.000 Liter innerhalb von vier Arbeitstagen geliefert worden sein, davon
 - am 13. Mai 2008 (Dienstag) am Nachmittag 12.000 Liter;
 - am 14. Mai 2008 (Mittwoch) 23.000 Liter (zwei Mal am Vormittag durch unterschiedliche Chauffeure);
 - am 16. Mai 2008 (Freitag) am Nachmittag 21.000 Liter.

Belege mit Unterschriften und Paraphen wird man beim liefernden Unternehmen und bei der Bfin zunächst Personen zuordnen müssen und in der Folge die Personen zu den Belegen als Zeugen unter Vorlage der Unterlagen (im Original, sofern noch vorhanden) zu den Unterschriften, zu den Paraphen und zur Sache selbst, zum Inhalt des in den Belegen wiedergegebenen befragen müssen.

Beim beteiligten liefernden Unternehmen wird BoJ zum Vorbringen der Bfin in der Beschwerde Stellung nehmen müssen.

Alle Chauffeure, die Angestellten und Mitarbeiter des beteiligten liefernden Unternehmens werden zum Inhalt der sie betreffenden Unterlagen und zum Beschwerdevorbringen zu befragen sein.

Bei der Bfin wird FrP zur Sache und zum Vorbringen in der Beschwerde zu befragen sein. Die Mitarbeiter der Bfin werden zum Inhalt der sie betreffenden Unterlagen und zum Beschwerdevorbringen zu befragen sein.

Die Mitarbeiter der Bfin und die Mitarbeiter des liefernden Unternehmens werden vor allem über die Art und Weise der Bezahlung, der jeweiligen Bestellung durch wen an wen, die Art und Weise der Lieferungen und der Übernahmen selbst, das Zustandekommen der Aufträge, die Lieferbedingungen, den Geldfluss, die Entgegennahme der Bestellungen, das Erstellen der Rechnungen unter Vorhalt der jeweiligen Unterlagen als Zeugen zu befragen sein.

Von Interesse wäre es zu wissen, ob es beim Management der eingestandenen Lieferungen und der nicht eingestandenen Lieferungen zutreffendenfalls Unterschiede bei der Bfin und/oder dem liefernden Unternehmen gegen hat.

KaB, Mitarbeiter der F in B, wird als Zeuge zum Inhalt seiner Mitteilung vom 8. Jänner 2010 (AS 26 bis AS 29) zu befragen sein, vor allem dahingehend, es sei in der erste Maihälfte an die Bfin fast jeden Tag geliefert und seien Lieferungen von dieser auch weiter geschickt worden.

Am 5. Mai 2008 soll gemäß den Ausführungen von KaB eine Buchhalterin gegen 12:30 Uhr eine Lieferung an die Bfin beobachtet und dies aufgezeichnet haben. Die Buchhalterin wird

auszuforschen und dazu als Zeugin zu befragen sein und ihr dabei die Mitteilung des KaB vorzuhalten sein.

Ebenso verhält es sich mit Beobachtungen eines/einer Angestellten zwischen dem 20. und 23. Mai 2008 um ca. 19:00 Uhr. Die/der Angestellte wird auszuforschen und dazu als Zeuge/in zu befragen sein.

Bei beiden Befragungen wird darauf hinzuweisen sein, dass am 5. Mai 2008 tatsächlich drei Mal geliefert wurde; zweimal am Vormittag in der Zeit zwischen ca. 11:02 Uhr bis 12:08 Uhr und einmal am Nachmittag in der Zeit zwischen 16:06 Uhr und 17:08 Uhr (siehe dazu AS 223 bis 225). Am 20. Mai 2008 wurde gegen Mittag in der Zeit zwischen 10:00 und 11:04 Uhr ein LKW geleift (AS 237).

Möglicherweise verfügen die Zeugen über Aufzeichnungen (z.B. Kalendervermerk oder Ähnliches).

Um Missverständnissen vorzubeugen, wird hinsichtlich der Tanks der Bfin aufzuklären sein, ob und wenn ja wann beide Tanks für Heizöl genutzt bzw. wechselweise für Heizöl und Diesel genutzt wurden, zumal im Betriebsprüfungsbericht davon die Rede ist, beide oberirdischen Tanks seien für Heizöllieferungen genutzt worden. Die Bfin hingegen gibt in ihrer Stellungnahme vom 6. Mai 2010 an, lediglich der Heizöltank im Ausmaß von 30.000 Litern habe der Lagerung des Heizöls gedient, wofür auch die Erklärung des MiK vom 24. April 2011 - die er als Zeuge vernommen bestätigen sollte - spricht, der Heizöl in einen und Gasöl in einen oberirdischen Tank abgefüllt haben will.

Zu klären wird auch die Frage sein, wie es dazu gekommen ist, dass in diversen Lieferscheinen (vgl. z.B. AS 208 und AS 222) unterschiedliche Anschriften (G / H) des liefernden Unternehmens aufscheinen bzw. warum bei der Bfin Zahlungsbestätigungen unterschiedlicher Formate (z.B. AS 268 und AS 269) verwendet wurden (z.B. AS 268 / AS 269)

Möglicherweise hat es beim Management der eingestandene Lieferungen und der nicht eingestandenen Lieferungen Unterschiede bei der Bfin und/oder dem liefernden Unternehmen gegeben.

Hinsichtlich aller neu erhobenen Beweismittel wird das Parteiengehör zu wahren sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtene Berufungsvereentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufzuheben.

Graz, am 17. Juni 2013