



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Mag. Josef Gutl und Dr. Wilhelm Pistotnig über die Beschwerde der Bf., Adresse, vom 16. September 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 7. August 2008, Zahl: aa, betreffend Mineralölsteuer nach der am 10. Dezember 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

I. Der Bescheid vom 31. Jänner 2008, Zahl: bb, wird betreffend die von der Anlage B (die einen Bestandteil dieser Entscheidung bildet) erfassten Lieferungen aufgehoben.

II. Der Bescheid vom 31. Jänner 2008, Zahl: bb, wird betreffend die von der Anlage A (die einen Bestandteil dieser Entscheidung bildet) erfassten Lieferungen geändert.

Für die Bf., Adresse, ist für die in der Anlage A genannten Lieferungen die Mineralölsteuerschuld gemäß § 21 Abs. 1 Ziffer 1 iVm. § 22 Ziffer 1 MinStG in der Höhe von € 436.745,58 entstanden. Gemäß § 217 Abs. 1 und Abs. 2 BAO wird der Säumniszuschlag mit € 8.734,91 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen, die Höhe der Abgaben und die Gegenüberstellung der Abgaben sind den Anlagen C und D, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 31. Jänner 2008, Zahl: bb, wurden für die Bf. gemäß § 38 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 5 Ziffer 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) in Verbindung mit §§ 201 und 217 BAO Mineralölsteuer und ein Säumniszuschlag in der Höhe von € 932.719,26 (6MS: € 914.430,65; SZ: € 18.288,61) vorgeschrieben. In der Begründung wurde ausgeführt, für 134 Lieferungen von Mineralöl, die im Zeitraum vom 26. November 2004 bis 27. Mai 2005 im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren aus dem österreichischen Steuerlager der Bf. an Steuerlager oder berechnigte Empfänger in Slowenien versandt worden sind, sei innerhalb von vier Monaten ab dem jeweiligen Versandtag der Nachweis, dass das Mineralöl am Bestimmungsort angelangt, untergegangen oder auf Grund einer außerhalb des Steuergebiets eingetretenen oder als eingetreten geltenden Unregelmäßigkeit nicht am Bestimmungsort angelangt ist, nicht erbracht worden. Auch durch umfangreiche Ermittlungstätigkeit der belangten Behörde habe der Verbleib der Mineralöllieferungen nicht geklärt werden können. Gemäß § 38 Abs. 3 MinStG gelte daher das Mineralöl als im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen. Als Versender sei die Bf. als Steuerschuldner heranzuziehen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 22. Februar 2008. Die Bf., vertreten durch Katschnig & Scherdoner GmbH, Steuerberatung, brachte vor, für die verfahrensgegenständlichen Sendungen seien der belangten Behörde die mit der Bestätigung der Empfänger versehenen begleitenden Verwaltungsdokumente übermittelt worden. Die Echtheit der Bestätigungen der Empfänger sei nie in Zweifel gezogen worden. Die Unterschriften und Stempel der einzelnen Empfänger seien ident mit denen, die auf den begleitenden Verwaltungsdokumenten angebracht wurden, die sich auf Lieferungen bezogen, für welche in Slowenien Steuererhebungsverfahren eingeleitet worden sind. Da die Empfängerbestätigungen echt seien, habe die Bf. mit den vorgelegten Verwaltungsdokumenten den Nachweis erbracht, dass das Mineralöl am Bestimmungsort angelangt ist. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass allfällige Unregelmäßigkeiten im Verantwortungsbereich der berechtigten Empfänger in Slowenien eingetreten seien und die gegenständlichen Lieferungen von diesen an slowenische Endabnehmer weitergeliefert worden seien. Dies impliziere, dass das Mineralöl am Bestimmungsort angelangt sei.

Betreffend die Ansicht der belangten Behörde, mit den vorgelegten Unterlagen könne die tatsächliche Erfassung und Versteuerung der Mineralöllieferungen in Slowenien nicht nachgewiesen werden, wurde vorgebracht, der Versender habe zwar den Nachweis zu erbringen, dass das Mineralöl am Bestimmungsort angelangt ist, dem Versender obliege jedoch nicht der Nachweis der ordnungsgemäßen Erfassung und Versteuerung der Mineralöl-

lieferungen in Slowenien. In der Beantwortung des von der belangten Behörde eingeleiteten Amtshilfersuchens seien die slowenischen Behörden nicht auf die gestellten Fragen eingegangen. In der übermittelten Aufstellung sei lediglich angegeben worden, für welche Lieferungen das Verfahren der Einhebung der Verbrauchsteuer im Laufen sei. Für die verfahrensgegenständlichen Lieferungen sei lediglich mitgeteilt worden, die slowenische Zollbehörde verfüge nicht über ausreichend Beweise für die Einhebung der Verbrauchsteuer. Auf die eigentlichen Fragen, insbesondere ob die Lieferungen in Slowenien eingelangt seien oder auf die Bestätigung der empfangenen Mengen sei nicht eingegangen worden. Aus der Nichteinleitung eines Steuerverfahrens könne nicht der Schluss gezogen werden, dass das Mineralöl nicht am Bestimmungsort angelangt ist, dies insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass aus den vorgelegten Unterlagen die Verbringung nach Slowenien hervorgehe.

Der Bf. sei es nicht möglich, weitere Unterlagen vorzulegen. Sie habe in Slowenien keine Parteistellung und daher keinen Zugang zu weiteren behördeninternen Unterlagen. Mit den bis dato exemplarisch vorgelegten Unterlagen könne jedoch für Sendungen, für die in Slowenien kein Steuererhebungsverfahren eingeleitet worden sei, die Verbringung nach Slowenien nachgewiesen werden. Die Bf. brachte auch vor, sie habe auch Bestätigungen der Frächter vorgelegt. Aus diesen sei ersichtlich, dass die Lieferungen am Bestimmungsort angelangt sind.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2008, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Richtlinie 92/12/EWG des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Systemrichtlinie) gebe den Mitgliedstaaten im Falle von Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten im Verfahren der Steueraussetzung klare Strukturen vor. Demnach sei die Verbrauchsteuer von dem Mitgliedstaat zu erheben, auf dessen Gebiet die Zuwiderhandlung oder die Unregelmäßigkeit begangen worden sei, oder von dem Mitgliedstaat, in dem diese festgestellt worden sei, und im Falle der Nichtvorführung im Bestimmungsmitgliedstaat vom Abgangsmitgliedstaat. Gemäß der Systemrichtlinie stehe der slowenischen Verwaltung die Erhebungskompetenz zu, wenn feststehe, dass das Mineralöl auf slowenischem Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden ist. Gelingt diese Feststellung nicht, dann verbleibe die Forderungspflicht bei den österreichischen Zollbehörden. Anhand der vorgelegten Unterlagen könne mit der für eine Entscheidung notwendigen Sicherheit nicht festgestellt werden, wo das Mineralöl der gegenständlichen Sendungen dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden ist. Die Lieferungen würden daher als im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen gelten. Ein Nachweis über das Einlangen am Bestimmungsort bedürfe einer behördlichen Bestätigung.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 16. September 2008. Die Bf., vertreten durch Katschnig & Scherdoner GmbH, Steuerberatung, bringt im Wesentlichen vor, das Anlangen der Sendungen am Bestimmungsort sei durch zahlreiche Nachweise, insbesondere durch die unbestrittenerweise echten Bestätigungen der jeweiligen Empfänger, erbracht worden. Die Ansicht der belangten Behörde, wonach das Einlangen am Bestimmungsort ausschließlich durch eine behördliche Bestätigung nachgewiesen werden könne, finde in der Systemrichtlinie keine Deckung.

Betreffend die Fälschung der Zollstempel wendet die Bf. ein, Überprüfungen der Zollstempel durch die belangte Behörde hätten keine Zweifel an der Echtheit der Stempel ergeben. Von den slowenischen Behörden sei der Verdacht der Stempelfälschungen zunächst nur inoffiziell geäußert worden. Obwohl diese später mitgeteilt hätten, die Echtheit der Stempel könne nicht bestätigt werden, sei bis dato offiziell keinerlei Nachweis für deren Fälschung erbracht worden. Die Zollstempel seien auch nicht als gestohlen gemeldet. Ein allfälliger Fehler der slowenischen Behörden dürfe keinesfalls zu Lasten der Bf. gehen.

Die Bf. weist in der Beschwerde nochmals darauf hin, es würden für sämtliche Lieferungen ordnungsgemäße begleitende Verwaltungsdokumente und von sämtlichen berechtigten Empfängern Bestätigungen über das Einlangen des Mineralöls am Bestimmungsort mit Unterschrift und Firmenstempel vorliegen. Unter Berücksichtigung dieser Unterlagen und aufgrund entsprechender Bestätigungen der die Beförderungen durchführenden Transporteure sei ein lückenloser Nachweis über den Transport der Waren nach Slowenien sowie über die Ablieferung dieser beim Empfänger gegeben. In Anbetracht des lückenlosen Nachweises und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sich zahlreiche Unterlagen bei den slowenischen Behörden befinden, stelle sich die Frage, warum die Verbringung nach Slowenien in Zweifel gezogen werde.

Im gegenständlichen Fall gehe es um die Frage einer Mineralölsteuerpflicht in Österreich. Es sei daher Aufgabe der österreichischen Verwaltung, den wahren Sachverhalt zu ermitteln, selbst wenn die Mitwirkung der slowenischen Behörden nicht im wünschenswerten Ausmaß stattfinde.

Das Mineralöl sei von den berechtigten Empfängern in deren Betrieb aufgenommen worden; damit sei das innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren abgeschlossen worden. Eine allfällige Verkürzung der Mineralölsteuer durch den berechtigten Empfänger habe daher nach Abschluss des innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahrens stattgefunden und dürfe daher keinesfalls der Bf. zugerechnet werden. Die Frage nach dem Ort der Unregelmäßigkeit im Sinne des § 38 Abs. 3 MinStG stelle sich nur dann, wenn trotz Vorliegens sämtlicher Beweise das Einlangen des Mineralöls am Bestimmungsort bzw. die Aufnahme des Mineralöls

in den Betrieb des berechtigten Empfängers und somit der Abschluss des innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahrens in Abrede gestellt würde. Selbst in einem solchen Fall wäre durch die vorgelegten Unterlagen der Nachweis erbracht, dass die Unregelmäßigkeiten außerhalb des österreichischen Steuergebiets, also in Slowenien eingetreten sein müssten. Eine Mineralölsteuerpflicht in Österreich wäre daher nicht gegeben. Die Bf. stellt den Antrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und die Mineralölsteuer mit Null festzusetzen. Des weiteren wird eine Entscheidung durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 zog die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück und brachte vor, der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) habe in seiner Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht Grundsätze zum Gutgläubensschutz und Vertrauensschutz herausgearbeitet. Grundtenor dieser Rechtsprechung sei, einem sorgfältigen ordentlichen Kaufmann müsse dieser Schutz gewährt werden. Die Bf. hätte bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Möglichkeit gehabt, vor der Durchführung einer Lieferung beim hierfür zuständigen Zollamt eine Anfrage betreffend die Richtigkeit der Verbrauchsteuernummer zu stellen oder den Bestätigungen der slowenischen Behörden auf den Begleitenden Verwaltungsdokumenten über bereits durchgeführte Lieferungen vertrauen können. Ob die mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. Dezember 2009 übermittelte Aufstellung betreffend die durchgeführten Anfragen vollständig ist, könne nicht überprüft werden. Der (verstorbene) Geschäftsführer der Bf. habe auch mündliche Anfragen vorgenommen. Aufgrund von Anfragebeantwortungen stehe fest, dass die dem zuständigen Zollamt zur Verfügung stehende Datenbank nicht tagesaktuell gewesen sei. Hinsichtlich eines Lieferanten habe es nachweislich vier Wochen bis zur Aktualisierung der Daten gedauert. Auch der zuständige Sachbearbeiter gehe von einem vierwöchigen Aktualisierungsrhythmus aus. Darüber hinaus entspreche es sicherlich der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, die Daten der Kunden in einem Abstand von ebenfalls zwei bis vier Wochen überprüfen zu lassen. Unter Einrechnung der vierwöchigen Verspätung bei der Aktualisierung des Datenbestandes ergebe dies eine Frist von sechs bis acht Wochen. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Besonderheit hinsichtlich des Kunden BB. verwiesen. Es könne einem Kunden, der sich als berechtigter Empfänger ausbebe, nicht das Steueraussetzungsverfahren verwehrt werden, nur weil der Datenbestand nicht zeitgerecht aktualisiert werde. Unter Berücksichtigung der nicht tagesaktuellen Aktualisierung des Datenbestandes und unter Berücksichtigung des Wettbewerbsdrucks könne von keiner Sorgfaltspflichtverletzung ausgegangen werden. Die Sorgfalt der Bf. lasse sich auch daraus erkennen, dass die Bf. sofort nach mündlicher

Mitteilung durch die für die Anfragen zuständige Zollstelle, wonach es sich bei den slowenischen Empfängern um keine berechtigten Empfänger handle, die Lieferungen eingestellt habe. Eine Sorgfaltspflichtverletzung der Bf. liege nicht vor.

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

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Gegenstand des Verfahrens sind Lieferungen von Mineralöl aus dem im Steuergebiet gelegenen Steuerlager (Mineralöllager) der Bf. an die nachfolgend genannten slowenischen Empfänger. Für die verfahrensgegenständlichen Lieferungen wurden innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren in Anspruch genommen. Für sämtliche Lieferungen wurden begleitende Verwaltungsdokumente erstellt und die jeweiligen Exemplare 3, versehen mit ausgefüllter Empfangsbescheinigung, der Bf. rückübermittelt. Die auf den Rückscheinen der begleitenden Verwaltungsdokumente angebrachten Zollstempel sind gefälscht.

Vom gegenständlichen Verfahren sind 41 Lieferungen an die AA. (Zeitraum 26. November 2004 bis 1. April 2005), 72 Lieferungen an die BB. (Zeitraum 7. Dezember 2004 bis 25. Mai 2005), 6 Lieferungen an CC. (Zeitraum 11. Jänner 2005 bis 17. Februar 2005) und 15 Lieferungen an DD. (Zeitraum 21. März 2005 bis 27. Mai 2005) erfasst. Bei den genannten slowenischen Empfängern handelte es sich für die nachfolgend angeführten Zeiträume um berechnete Empfänger im Sinne des § 32 MinStG:

AA. (Verbrauchssteuer Nummer: cc):

1. Oktober 2004 bis 16. Februar 2005

BB. (Verbrauchssteuer Nummer: dd):

7. März 2005 bis 1. September 2005 (nur für Position 2710 1945)

CC. (Verbrauchssteuer Nummer: ee):

7. Jänner 2005 bis 7. Jänner 2005

DD. (Verbrauchssteuer Nummer: ff):

7. März 2005 bis 25. Mai 2005

Die von der Anlage A erfassten Lieferungen erfolgten zu Zeitpunkten, zu denen es sich bei den Empfängern um keine berechtigten Empfänger im Sinne der verbrauchssteuerrechtlichen Vorschriften handelte. Die übrigen Lieferungen (Anlage B) erfolgten an berechnete Empfänger gemäß § 32 MinStG; bei diesen Beförderungen sind die Unregelmäßigkeiten außerhalb des

Steuergebiets eingetreten. Verfahren zur Erhebung der Mineralölsteuer wurden von den slowenischen Behörden für alle 134 Lieferungen nicht eingeleitet.

Der Sachverhalt ergibt sich wie folgt:

Im Zuge von Beförderungskontrollverfahren gemäß der Richtlinie 92/12/EWG teilte die slowenische Zollbehörde die Gültigkeitsdauer der jeweiligen Bewilligungen betreffend den Bezug von Mineralöl unter Steueraussetzung aus einem Mitgliedstaat mit. Die in diesen Mitteilungen angegebenen Zeiträume decken sich mit den Ergebnissen der vom Verbrauchssteuerverbindungsbüro Suben durchgeführten Abfragen. Es steht daher unbestritten fest, dass es sich bei den slowenischen Empfängern nur in den oben genannten Zeiträumen um berechnigte Empfänger im Sinne der einschlägigen Vorschriften handelte.

Sämtliche Empfangsbescheinigungen auf den Rückscheinen der begleitenden Verwaltungsdokumente weisen an den dafür vorgesehenen Stellen Stempelabdrucke der angegebenen Empfänger und der slowenischen Steuerbehörde auf. Die Rückscheine sind in den Feldern „Unterschrift des Unterzeichners“ und „Bestätigung der Steuerbehörde“ mit einer Unterschrift versehen. In Beantwortung eines Ersuchens teilte die slowenische Verwaltung mit, bei den angebrachten Zollstempeln handle es sich um Fälschungen. Mit Schreiben vom 12. Juni 2009 wurde von der slowenischen Zollbehörde ein Gutachten des Gerichtssachverständigen für Graphologie und Untersuchung von Dokumenten EE vom 30. November 2005 übermittelt. Auf Grund der darin enthaltenen Ausführungen, wonach die angebrachten Stempelabdrucke zum Teil gravierend von den Originalen abweichen, und der Angaben der slowenischen Verwaltung steht für den Berufungssenat fest, dass es sich bei den auf den Rückscheinen angebrachten Zollstempeln um Fälschungen handelt.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2005 teilte die slowenische Zollbehörde mit, in den letzten Monaten werde in Slowenien Mineralöl zu extrem günstigen Preisen angeboten. Dies sei nur unter Umgehung der Verbrauchsabgaben möglich. Im Zuge von Überwachungen an der österreichisch – slowenischen Grenze im Mai 2005 sei festgestellt worden, dass die DD. täglich zwischen drei und fünf Sendungen Mineralöl von der Bf. erhalten habe. Ebenfalls lässt sich dem Schreiben der Zollbehörde der Republik Slowenien vom 4. Juli 2005 die Verbringung des für die DD. bestimmten Mineralöls nach Slowenien entnehmen. In dem zuletzt genannten Schreiben wird seitens der slowenischen Zollbehörde auch hinsichtlich anderer Abnehmer von weiteren „*illegalen Einfuhren aus Österreich*“ ausgegangen. In dem E-Mail vom 11. August 2005 wird von einem Vertreter der slowenischen Zollverwaltung der belangten Behörde gegenüber zum Ausdruck gebracht, das Mineralöl sei nach der Einfuhr in ganz Slowenien verkauft worden. In diesem Schreiben wird auch die Feststellung der slowenischen Behörde mitgeteilt, wonach im Mai 2005 über den Grenzübergang Sentilj – Spielfeld

zumindest 54 Sendungen nach Slowenien verbracht worden seien. In Beantwortung von Auskunftersuchen teilte die slowenische Zollverwaltung mit, es könne für die verfahrensgegenständlichen Lieferungen und für weitere, vom Verfahren nicht erfasste Lieferungen an die oben genannten Empfänger weder die Erfassung in der Lagerbuchhaltung des jeweiligen Empfängers, noch die Entrichtung der Abgaben in Slowenien, noch die Echtheit der auf den Rückscheinen der begleitenden Verwaltungsdokumente angebrachten Dienststempel bestätigt werden.

Mit weiteren Auskunftersuchen vom 23. August 2007 wurde die slowenische Zollverwaltung um Mitteilung ersucht, ob die verfahrensgegenständlichen und weitere 443 Lieferungen von Mineralöl der Bf. an die oben genannten slowenischen Empfänger bei diesen eingelangt sind. In Beantwortung dieser Ersuchen wurde mit Schreiben vom 27. September 2007 mitgeteilt, für die verfahrensgegenständlichen Lieferungen besitze die slowenische Zollverwaltung nicht genügend Beweise für die Durchführung eines Steuerverfahrens. Für die (nicht vom gegenständlichen Verfahren erfassten) 443 Sendungen seien Verfahren zur Erhebung der Verbrauchsteuer eingeleitet worden. In Konkretisierung dieser Beantwortung teilte die slowenische Zollbehörde auf Befragen mittels E-Mail mit, sie könne weder die Verbringung der gegenständlichen Lieferungen nach Slowenien noch das Gegenteil bestätigen. Sie betrachte daher diese Sendungen als nicht nach Slowenien eingetreten.

Mit Schreiben vom 27. April 2009 wurde die slowenische Zollverwaltung um Überprüfung der Echtheit der auf den Begleitdokumenten angebrachten Unterschriften der Zollorgane ersucht. Mit dem (bereits genannten) Schreiben vom 12. Juni 2009 teilte diese mit, die Echtheit der Unterschriften sei nicht überprüft worden. Aufgrund der Feststellungen betreffend die Echtheit der Zollstempel und der Tatsache, dass die Zollaufsichtsorgane nicht über die vierte Ausfertigung des jeweiligen Verbrauchsteuerdokumentes in ihren Evidenzen verfügen, sei von einer diesbezüglichen Prüfung Abstand genommen worden. Betreffend die Einleitung von Steuererhebungsverfahren seien keine zusätzlichen Beweise eingeholt worden.

Sämtliche Empfangsbestätigungen auf den Rückscheinen der begleitenden Verwaltungsdokumente weisen neben den Unterschriften und den Stempelabdrucken auch das Übernahmedatum, den Ort der Übernahme, die übernommene Menge und die Art des übernommenen Produktes auf. Die Richtigkeit und Echtheit der in den Bestätigungen enthaltenen Angaben, Unterschriften (Unterzeichner und Steuerorgan) und der Stempelabdrucke der Abnehmer wurden weder von der slowenischen Verwaltung noch von anderen Stellen in Frage gestellt. Trotz Ersuchens der österreichischen Zollverwaltung wurde von den slowenischen Behörden eine Überprüfung der Echtheit der Unterschriften der Zollorgane nicht vorgenommen.

Des Weiteren wurden von der Bf. für 72% der verfahrensgegenständlichen Lieferungen, die in der Zeit erfolgten, in der es sich bei den Empfängern um berechtigte Empfänger handelte, Bestätigungen der Frachtführer vorgelegt, wonach die Sendungen zu den in den begleitenden Verwaltungsdokumenten angegebenen Adressen in Slowenien transportiert worden seien. Den Bestätigungen zufolge sei die Ware nicht in Österreich entladen worden.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.04.1996, 95/16/0244). Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen und der Tatsache, dass die slowenische Verwaltung in ihren Beantwortungen der Ersuchen der österreichischen Zollverwaltung zum Teil nicht auf die gestellten Fragen eingegangen ist, erachtet es der Berufungssenat als erwiesen, dass die in der Anlage B erfassten Mineralöllieferungen nach Slowenien verbracht und die Unregelmäßigkeiten in Slowenien begangen worden sind. Aus der Fälschung der Zollstempel und aus der Tatsache der Nichteinleitung von Steuererhebungsverfahren in Slowenien lässt sich bei Berücksichtigung der sonstigen Unterlagen und Angaben nicht ableiten, dass die Unregelmäßigkeiten nicht in Slowenien begangen worden sind. Zum einen liegen keinerlei Anhaltspunkte für ein Begehen von Unregelmäßigkeiten in Österreich vor, zum anderen gehen die slowenischen Behörden in ihren Anfragen und Mitteilungen teilweise selbst von einer (illegalen) Verbringung des Mineralöls nach Slowenien aus und darüber hinaus dokumentieren die Bestätigungen der Empfänger und der (von diesen unabhängigen) Frachtführer die Verbringung des Mineralöls nach Slowenien. Die Nichteinleitung eines Steuererhebungsverfahrens muss nicht ihre Ursache im mangelnden Nachweis der Verbringung des Mineralöls nach Slowenien haben. Es wurde seitens der slowenischen Behörden nicht zum Ausdruck gebracht, dass eine Einleitung der Verfahren am Verbringen der Ware nach Slowenien gescheitert ist. Aus einer Fälschung von Zollstempel kann nicht der Schluss gezogen werden, dass die Unregelmäßigkeiten in Österreich begangen worden sind. Die einschlägigen Bestimmungen sehen keine zwingende behördliche Bestätigung der Nachweise vor.

Stütze findet die Ansicht des Berufungssenates auch darin, dass in den völlig gleich gelagerten 443 Fällen seitens der slowenischen Verwaltung (selbst bei Nichtvorliegen von Bestätigungen der Frachtführer) von einer Begehung der Unregelmäßigkeiten in Slowenien ausgegangen worden ist.

Gemäß § 21 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren gemäß § 30 Abs. 1 Ziffer 3 anschließt, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr). Eine Wegbringung von Mineralöl liegt vor, wenn es aus einem Steuerlager oder einem Verwendungsbetrieb entfernt oder in einem Steuerlager in den Kraftstoffbehälter eines Fahrzeuges gefüllt wird (§ 21 Abs. 5 MinStG). Steuerschuldner ist in den Fällen des § 21 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG der Inhaber des Steuerlagers.

Gemäß § 25 Abs. 1 ist die Mineralölsteuer ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Mineralöl, das sich in einem Steuerlager befindet (Ziffer 1) oder nach §§ 30, 31 und 37 befördert wird (Ziffer 2). Steuerlager sind Herstellungsbetriebe oder Mineralöllager, soweit diesen eine Bewilligung nach § 27 oder § 29 erteilt worden ist, sowie in anderen Mitgliedstaaten gelegene Betriebe, die nach den Bestimmungen dieser Mitgliedstaaten als Steuerlager zugelassen sind (§ 25 Abs. 2 MinStG). Mineralöllager sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, die der Lagerung und Bearbeitung von Mineralöl dienen (§ 29 Abs. 1 MinStG). Der Bf. wurde mit Bewilligung vom 27. September 1996 die Führung eines Mineralöllagers erteilt (Verbrauchssteuernummer: gg).

Gemäß § 31 Abs. 1 Ziffer 2 MinStG darf Mineralöl unter Steueraussetzung im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren aus Steuerlagern im Steuergebiet in Steuerlager oder Betriebe von berechtigten Empfängern in anderen Mitgliedstaaten verbracht werden. Berechtigte Empfänger sind Personen, denen von einem anderen Mitgliedstaat die Bewilligung erteilt worden ist, Mineralöl unter Steueraussetzung aus einem Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken zu beziehen (§ 32 Abs. 1 erster Fall MinStG). Bei den verfahrensgegenständlichen slowenischen Empfängern handelte es sich in den oben angeführten Zeiträumen um berechnete Empfänger.

Die von der Anlage A erfassten Lieferungen wurden zu Zeiten durchgeführt, zu denen es sich bei den angegebenen slowenischen Empfängern weder um berechnete Empfänger noch um Steuerlager handelte. Für diese Lieferungen waren die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahrens nicht gegeben. Durch das Wegbringen des Mineralöls aus dem Steuerlager der Bf. ist in diesen Fällen, da die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Steueraussetzungsverfahrens nicht gegeben waren, gemäß § 21 Abs. 1 Ziffer 1 iVm. § 22 Ziffer 1 MinStG für die Bf. als Inhaberin des Steuerlagers die Mineralölsteuerschuld entstanden.

Das Vorbringen, wonach die Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG und die zum Umsatzsteuerrecht ergangene Rechtsprechung betreffend die Grundsätze zum

Gutglaubensschutz und zum Vertrauensschutz analog anwendbar seien, führt nicht zum Erfolg. Die genannte Norm bestimmt Folgendes:

*„Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.“*

Primäre Voraussetzung für eine ergänzende Rechtsfindung im Wege der Analogie ist das Vorliegen einer Gesetzeslücke, das heißt, dass der Rechtsfall nach dem bereits interpretierten Gesetz nicht beurteilt werden kann, jedoch von Rechts wegen einer Beurteilung bedarf. Das wiederum zielt auf die notwendige Abgrenzung von Gesetzeslücken gegenüber dem Bereich bloßer individueller oder kollektiver rechtspolitischer Wünsche ab. Maßstab kann nur die gesamte geltende Rechtsordnung sein, die hinsichtlich des zu beurteilenden Falles eine planwidrige Unvollständigkeit, eine nicht gewollte Lücke, erkennen lässt (vgl. *Bydlinski* in *Rummel*, ABGB § 7 Rz 2).

Sowohl bei den einschlägigen Bestimmungen des MinStG als auch bei den Regelungen betreffend die umsatzsteuerrechtliche Binnenmarktregelung handelt es sich um Umsetzungen gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben. Die diesen Bestimmungen zugrunde liegenden Richtlinien sehen eine Regelung, wie sie in Art. 7 Abs. 4 UStG normiert ist, nicht vor. Die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG beruht hingegen auf einer Protokollklärung des Rates zur Richtlinie vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (z.B. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz<sup>3</sup> Art 7 Rz 28).

Im Falle von Ausfuhrlieferungen sieht das Umsatzsteuerrecht eine der dem Art. 7 Abs. 4 UStG vergleichbare Vertrauensschutzregelung nicht vor. Betreffend die Ausfuhrlieferung vertreten Lehre und Rechtsprechung die Ansicht, die Steuerbefreiung sei zu versagen, wenn der Ausfuhrnachweis nicht in der vorgeschriebenen Form erbracht wird, auch wenn die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung materiell gesehen vorliegen (vgl. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz<sup>3</sup> § 7 Rz 56).

Der Unabhängige Finanzsenat stellt aufgrund des Umstandes, dass die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG auf einer Protokollklärung des Rates beruht und selbst das UStG in den Fällen der Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 UStG eine derartige Maßnahme nicht vorsieht, fest, dass der Gesetzgeber nur für den speziellen Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung nach dem Umsatzsteuergesetz eine Regelung treffen wollte. Von einer planwidrigen

Lücke kann daher nicht ausgegangen werden. Stütze dafür findet der Unabhängige Finanzsenat auch in der Tatsache, dass die einschlägigen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes und die des Mineralölsteuergesetzes – in Umsetzung des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union - beinahe zeitgleich beschlossen worden sind und die genannten Rechtsvorschriften ihre Grundlage in den Regierungsvorlagen 1714 und 1715 (NR-GP XVIII) haben. Es kann daher dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, sich der Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG, insbesondere im Hinblick auf ihre Sonderstellung innerhalb des Umsatzsteuerrechtes, nicht bewusst gewesen zu sein.

Auch die Bestimmungen betreffend das Steueraussetzungsverfahren lassen eine Regelungslücke nicht erkennen. Gemäß § 25 Abs. 1 Ziffer 2 MinStG ist die Mineralölsteuer unter anderem ausgesetzt, wenn das Mineralöl unter Steueraussetzung im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren aus Steuerlagern im Steuergebiet in Steuerlager oder Betriebe von berechtigten Empfängern in anderen Mitgliedstaaten verbracht wird. Berechtigte Empfänger sind Personen, denen von einem Mitgliedstaat die Bewilligung erteilt worden ist, Mineralöl unter Steueraussetzung aus einem Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken zu beziehen. Die Steueraussetzung ist - dem klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmung zufolge – somit vom Vorliegen einer Bewilligung als berechtigter Empfänger abhängig und nicht von deren Nachweis. Die Steueraussetzung ist somit einzig und allein vom Umstand abhängig, dass es sich beim Abnehmer im Mitgliedstaat um einen berechtigten Empfänger handelt. Handelt es sich beim Empfänger um keinen berechtigten Empfänger, so ist ein Steueraussetzungsverfahren nicht möglich. Eine Regelungslücke liegt somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vor. Entscheidend ist nur die Frage, ob es sich beim Empfänger um einen berechtigten Empfänger handelt und nicht, ob die Angaben des Abnehmers sich nachträglich als unrichtig erweisen.

Ebenso wenig lässt sich bei Untersuchung der Bestimmungen des MinStG betreffend die Steuerschuldner eine Lücke erkennen. § 22 MinStG enthält die grundsätzlichen Regelungen betreffend die Steuerschuldner. Im Falle von Unregelmäßigkeiten im Verkehr unter Steueraussetzung enthält die Bestimmung des § 38 Abs. 5 MinStG diesbezügliche Regelungen. Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Steueraussetzungsverfahrens vor, so entsteht – sofern im Verfahren selbst keine Unregelmäßigkeiten geschehen – in Österreich keine Steuerschuld. Liegen die Voraussetzungen für das Steueraussetzungsverfahren nicht vor oder geschehen im Verkehr der Steueraussetzung Unregelmäßigkeiten, so ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Erhebungskompetenz und die Schuldner-eigenschaft abschließend geregelt. Die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG hat nicht die Umsatzsteuerfreiheit in Österreich zum Gegenstand, sondern den Übergang der (österreichischen) Steuerschuld auf den Abnehmer (vgl. Art. 19 Abs. 1 Ziffer 2 UStG). Da das

MinStG die Frage der Steuerschuldner abschließend regelt und somit keine diesbezügliche Lücke besteht, kommt eine analoge Anwendung der Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG nicht in Betracht. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass – sofern die Voraussetzungen für das Steueraussetzungsverfahren gegeben gewesen wären und es während des Verfahrens zu Unregelmäßigkeiten gekommen wäre – auf jeden Fall der Versender Steuerschuldner ist. Dies unabhängig von seiner Beteiligung an der Unregelmäßigkeit. Eine Entlassung des Versenders aus der Steuerschuld sieht das MinStG nicht vor, sodass eine analoge Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG einen Systembruch darstellen würde. Käme es zu einer analogen Anwendung, dann wäre der Versender im Falle eines - aufgrund unrichtiger Informationen des Empfängers - zu Unrecht in Anspruch genommenen Steueraussetzungsverfahrens nicht Steuerschuldner, während der Versender Steuerschuldner wäre, wenn der Empfänger das Mineralöl während des Aussetzungsverfahrens entzieht.

Selbst wenn die Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG oder die zum Umsatzsteuerrecht ergangene Rechtsprechung analog anzuwenden wären und sich die Bf. auf die in der Datenbank der Zollstelle Suben vorhandenen Informationen verlassen hätte, wäre nichts für die Bf. gewonnen.

Der Regelung des Art. 7 Abs. 4 UStG und der zum Umsatzsteuerrecht ergangenen Rechtsprechung ist die von einem ordentlichen Kaufmann einzuhaltende Sorgfalt gemeinsam (vgl. EuGH 06.07.2006, Rs C-439/04 und C-440/04).

Bei der CC. (Verbrauchssteuernummer: ee) handelte es sich lediglich am 7. Jänner 2005 um einen berechtigten Empfänger. Die Bf. ersuchte am 10. Jänner 2005 das Zollamt Wels (Zollstelle Suben) um Bestätigung der Verbrauchssteuernummer hh. Am selben Tag teilte die Zollstelle der Bf. mit, die angegebene Verbrauchssteuernummer – in Verbindung mit der Anschrift und dem Steuergegenstand des Inhabers - sei nicht gültig. Ergänzend führte die Zollstelle Suben aus, die Nummer müsse 13-stellig sein. Eine weitere Anfrage ist bei der Zollstelle Suben nicht aktenkundig. Die Bf. führte - trotz gegenteiliger Auskunft - ab 11. Jänner 2005 Lieferungen an die CC. durch.

Bei der DD. (Verbrauchssteuernummer: ff) handelte es sich im Zeitraum 7. März 2005 bis 25. Mai 2005 um einen berechtigten Empfänger. Am 29. März 2005 wurde die Zollstelle Suben ersucht, die diesbezügliche slowenische Verbrauchssteuernummer zu bestätigen. Dabei wurde der Bf. von der Zollstelle Suben mitgeteilt, diese existiere nicht im Datenbestand der Zentralen Auskunftsstelle. Den bei der Zollstelle Suben aufliegenden und der Bf. übermittelten Unterlagen zufolge übermittelte die Bf. am selben Tag der Zollstelle Suben die der DD. erteilte Bewilligung. Daraufhin richtete die Zollstelle Suben eine diesbezügliche Anfrage an die slowenische Verwaltung. Diese teilte am 30. März 2005 mit, es handle sich beim

gegenständlichen Unternehmen um einen berechtigten Empfänger. Mit den Anfragen vom 4. April 2005 und 18. Mai 2005 wurde die Gültigkeit der Verbrauchssteuer Nummer bestätigt. Am 30. Mai 2005 (Montag) teilte die slowenische Verwaltung mit, die Bewilligung sei mit 26. Mai 2005 (Donnerstag) widerrufen worden. Die Bf. wurde laut Aktenvermerk der Zollstelle Suben noch am 30. Mai 2005 vom Widerruf verständigt. Dies wird auch von der Bf. in ihrer Eingabe vom 3. Dezember 2009 bestätigt. Die erste Lieferung an das slowenische Unternehmen erfolgte am 17. März 2005, die erste verfahrensgegenständliche Lieferung wurde am 21. März 2005 durchgeführt und somit vor der ersten Abfrage am 29. März 2005. Die Bf. musste sich somit bei den Lieferungen vor der ersten Abfrage offensichtlich auf die ihr zur Verfügung stehende Bewilligung verlassen haben. Die Berufung auf die Bestätigung der Zollstelle Suben führt daher ins Leere, da dieser zufolge keine Lieferung unter Steueraussetzung durchgeführt hätte werden dürfen. Ständen jedoch der Bf. zum Zeitpunkt der Lieferungen keine anderen Unterlagen als die Auskünfte der Zollstelle Suben zur Verfügung, so hätte die Bf. das Steueraussetzungsverfahren in Anspruch genommen, obwohl laut Auskunft der Zollstelle Suben die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht gegeben waren.

Bei der BB. (Verbrauchssteuer Nummer: dd) handelte es sich im Zeitraum vom 7. März 2005 bis 1. September 2005 um einen berechtigten Empfänger. Auf Anfrage der Bf. teilte die Zollstelle Suben am 27. April 2005 mit, die Verbrauchssteuer Nummer sei für Diesel und Benzin nicht gültig sondern lediglich für Schweröl. Mit der Anfrage vom 28. April 2005 wurde – unter Vorlage der slowenischen Bewilligung vom 7. März 2005 – abermals um Bestätigung der Verbrauchssteuer Nummer für die Position 2710 1945 der Kombinierten Nomenklatur ersucht. Die Zollstelle Suben teilte am selben Tag mit, für diesen Steuergegenstand sei die Nummer gültig. Lieferungen an dieses Unternehmen wurden von der Bf. ab 7. Dezember 2004 und somit vor Erteilung der Bewilligung und vor Einholung der ersten Auskunft durchgeführt. Betreffend das Vorbringen, der Bf. sei die nicht zeitnahe Aktualisierung der Datenbank bekannt gewesen und habe daher auf die Angaben des Kunden vertrauen dürfen, ist festzuhalten, dass die Abfrage betreffend die DD. am 29. März 2005 und somit zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte und der Bf. daher die zeitliche Verzögerung bei den Lieferungen im Zeitraum 7. Dezember 2004 bis einschließlich 6. März 2005 noch nicht bekannt sein konnte. Das diesbezügliche Vorbringen der Bf. führt daher ins Leere. Die Bf. führte am 26. April 2005 eine Lieferung von Benzin (Eurosuper) der Position 2710 1145 der Kombinierten Nomenklatur im Steueraussetzungsverfahren durch, obwohl ihr bekannt war, dass es sich beim Kunden nur um einen berechtigten Empfänger für Waren der Position 2710 1945 handelt.

Bei der AA. (Verbrauchssteuernummer: cc) handelte es sich vom 1. Oktober 2004 bis 16. Februar 2005 um einen berechtigten Empfänger. Betreffend die Gültigkeit dieser Verbrauchssteuernummer wurde keine Anfrage an die Zollstelle Suben gerichtet.

Das Vertrauen auf die Richtigkeit der Angaben der Kunden alleine, ohne das Vorliegen einer dem jeweiligen Kunden erteilten Bewilligung oder einer positiven Anfragebeantwortung der Zollstelle Suben, entspricht nicht den an einen ordentlichen Kaufmann gestellten Sorgfaltspflichten. Auch die Berufung auf die Wettbewerbssituation kann im Steueraussetzungsverfahren das Vorliegen der Bewilligung oder die Bestätigung der Verbrauchssteuernummer durch die Zollstelle Suben nicht ersetzen. Ebenso wenig ersetzen die rückklagenden und mit einer Bestätigung versehenen Begeleitenden Verwaltungsdokumente die Einsichtnahme in die (slowenischen) Bewilligungen oder die Durchführung von Abfragen bei der Zollstelle Suben. Hinsichtlich der Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG steht fest, dass die Sorgfaltspflicht bei Verzicht auf das Bestätigungsverfahren nach Art. 28 UStG nur dann gegeben ist, wenn es sich um langjährige Geschäftsbeziehungen oder um international bekannte Firmen handelt. Ansonsten ist einem ordentlichen Kaufmann das Bestätigungsverfahren zumutbar (*Ruppe, Umsatzsteuergesetz<sup>3</sup> Art 7 Rz 28*). In den verfahrensgegenständlichen Fällen liegen weder langjährige Geschäftsbeziehungen vor noch handelte es sich um international bekannte Unternehmen. Die Aufnahme von Lieferungen ohne die Durchführung von Abfragen würde auch im Umsatzsteuerrecht keinesfalls der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes entsprechen.

Zu dem Vorbringen der Bf., die Aktualisierung der Daten habe bis zu vier Wochen gedauert, ist festzuhalten, dass im Falle der DD. der Widerruf der Bewilligung umgehend der Bf. mitgeteilt worden ist. Bei der Aufnahme von Lieferungen vor der Erteilung der slowenischen Bewilligungen und ohne die Durchführung von Anfragen kann sich die Bf. nicht auf die verzögerte Aktualisierung berufen. Im Falle einer negativen Auskunft durch die Zollstelle Suben hätte, sofern der Bf. keine gültige (slowenische) Bewilligung vorlag, keine Lieferung unter Steueraussetzung vorgenommen werden dürfen. Ergänzend wird festgestellt, dass das Vorbringen, es seien auch mündliche Auskünfte eingeholt worden, durch keinerlei Unterlagen belegt werden konnte.

Da in den vorliegenden Fällen – wie vorstehend dargestellt - von der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht ausgegangen werden kann, wäre selbst bei analoger Anwendung der Vertrauensschutzbestimmung des UStG oder bei analoger Anwendung der diesbezüglichen Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht nichts für die Bf. gewonnen.

Bei den in der Anlage B genannten Fällen waren hingegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Steueraussetzungsverfahrens gegeben und das Wegbringen des

Mineralöls aus dem Steuerlager der Bf. führte – bedingt durch die Steueraussetzung - nicht zur Entstehung der Steuerschuld. Gemäß § 34 Abs. 1 MinStG hat der Versender das nach der Verordnung (EWG) Nr. 2719/92 vorgeschriebene Versandpapier (begleitendes Verwaltungsdokument) auszufertigen, wenn Mineralöl unter Steueraussetzung in ein Steuerlager oder in den Betrieb eines berechtigten Empfängers in einem anderen Mitgliedstaat verbracht werden soll.

Gemäß Art 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2719/92 ist im Steueraussetzungsverfahren das im Anhang I dieser Verordnung aufgeführte Muster als begleitendes Verwaltungsdokument für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu verwenden. Dabei sind die Ausfüll- und Verfahrenshinweise (Erläuterungen) auf der Rückseite der Ausfertigung 1 des Dokuments zu beachten. Gemäß Punkt 1.5. der Erläuterungen ist die Ausfertigung 3 des begleitenden Verwaltungsdokumentes – falls erforderlich mit einer Bescheinigung oder Bestätigung der Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaates – zur Erledigung des Verfahrens an den Versender zurückzusenden. Die nationalen Vorschriften Sloweniens sehen eine verpflichtende Bestätigung des Rückscheines durch das Zollaufsichtsorgan vor. Durch die Fälschung der Zollstempel (sowie durch die nicht ordnungsgemäße Anmeldung in Slowenien) ist es zu keiner ordnungsgemäßen Erledigung des Steueraussetzungsverfahrens und somit zu Unregelmäßigkeiten während des Verfahrens der Steueraussetzung gekommen. Diese sind, wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellt, in Slowenien und somit außerhalb des Steuergebiets Österreichs eingetreten.

Im Falle von Unregelmäßigkeiten sieht Art. 20 der Richtlinie 92/12/EWG betreffend die Zuständigkeit für die Erhebung der Verbrauchsteuer folgende Regelung vor:

*„(1) Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen, aufgrund derer eine Verbrauchsteuer entsteht, so wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung begangen wurde, ungeachtet einer etwaigen Strafverfolgung von der natürlichen oder juristischen Person geschuldet, die gemäß Art. 15 Abs. 3 eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat.*

*Wird die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Abgangsmitgliedstaat erhoben, so unterrichtet der Mitgliedstaat, der die Verbrauchsteuern erhebt, die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats.*

*(2) Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit festgestellt, ohne dass der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit feststeht, so gilt sie als in dem Mitgliedstaat begangen, in dem sie festgestellt worden ist.*

*(3) Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort ein, und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt diese Zuwiderhandlung oder diese Unregelmäßigkeit unbeschadet des Art. 6 Abs. 2 als in dem Abgangsmitgliedstaat begangen; der Abgangsmitgliedstaat erhebt die Verbrauchsteuern nach dem zum Zeitpunkt des Versands der Waren geltenden Satz, sofern nicht innerhalb von vier*

*Monaten nach dem Versand der Waren der Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder die Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden erbracht wird. Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten zu begegnen und wirksame Sanktionen zu verhängen."*

Die betreffenden Steueraussetzungsverfahren (Anlage B) wurden – wie bereits festgehalten - aufgrund der Anbringung eines unechten Zollstempels und auch aufgrund der unterlassenen Anmeldung der Sendungen in Slowenien nicht ordnungsgemäß beendet. Die Waren sind somit nicht am Bestimmungsort im Sinne des Art. 20 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG eingetroffen (vgl. EuGH 12.02.2002, Rs C-395/00; BFH 30.11.2004, VII R 25/01).

Obwohl in den betreffenden Fällen feststeht, dass die Unregelmäßigkeiten in Slowenien begangen worden sind, konnte bis dato der Ort der Begehung der Unregelmäßigkeiten nicht nachgewiesen werden. Aufgrund des Wortlautes der einschlägigen Norm steht fest, dass unter dem Begriff „Ort“ (englische Sprachfassung „place“) nicht der jeweilige Mitgliedstaat zu verstehen ist. Für den Beweis des Ortes hätte es weitergehender Nachweise bedurft, mit denen die Stelle der Begehung der Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten innerhalb des Bestimmungslandes näher spezifiziert hätte werden können. Die Waren sind daher weder am Bestimmungsort eingetroffen, noch konnte der Ort der Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten nachgewiesen werden.

Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort ein und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht bestimmt werden, so gilt nach Art. 20 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG diese Zuwiderhandlung oder diese Unregelmäßigkeit als im Abgangsstaat begangen. Den Vorgaben der Richtlinie folgend wäre daher in solchen Fällen wie den verfahrensgegenständlichen Österreich für die Erhebung der Verbrauchsteuern zuständig (vgl. EuGH 12.02.2002, Rs C-395/00).

Die in der genannten Richtlinie enthaltenen Vorgaben betreffend die Erhebungskompetenz im Falle von Zuwiderhandlungen und Unregelmäßigkeiten im Steueraussetzungsverfahren hat der nationale Gesetzgeber mit § 38 MinStG in das nationale Recht umgesetzt. Diese Bestimmung lautet wie folgt (auszugsweise):

*„(1) Wird Mineralöl während der Beförderung nach den §§ 30, 31, 37 oder 40 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen, entsteht die Steuerschuld, es sei denn, dass es nachweislich untergegangen ist. Schwund steht dem Untergang gleich. Mineralöl gilt als entzogen, wenn es in den Fällen des § 30 Abs. 3, des § 31 Abs. 2, des § 37 Abs. 5 oder des § 40 Abs. 2 nicht bestimmungsgemäß in das Steuerlager oder den Betrieb im Steuergebiet aufgenommen, in ein Zollverfahren übergeführt oder aus dem Steuergebiet ausgeführt wird.*

*(2) Wird im Steuergebiet festgestellt, dass Mineralöl bei der Beförderung aus einem Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden ist, und kann nicht ermittelt werden, wo das Mineralöl entzogen worden ist, gilt es als im*

*Steuergebiet entzogen. Der erste Satz gilt sinngemäß, wenn eine sonstige Unregelmäßigkeit festgestellt worden ist, die einem Entziehen aus dem Steueraussetzungsverfahren gleichsteht.*

*(3) Ist Mineralöl im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren aus einem Steuerlager im Steuergebiet an ein Steuerlager, einen berechtigten Empfänger oder eine Ausgangszollstelle in einem anderen Mitgliedstaat versandt worden und führt der Versender nicht innerhalb einer Frist von vier Monaten ab dem Tag des Versandbeginns den Nachweis, dass das Mineralöl*

*1. am Bestimmungsort angelangt oder*

*2. untergegangen oder*

*3. auf Grund einer außerhalb des Steuergebiets eingetretenen oder als eingetreten geltenden Unregelmäßigkeit nicht am Bestimmungsort angelangt ist,*

*gilt es als im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen.*

*(4) Geht im Steuerversandverfahren (...)"*

Bis dato konnte nicht festgestellt werden, dass das Mineralöl im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden ist. Die Bestimmung des Abs. 2 der zitierten Vorschrift war im gegenständlichen Fall nicht einschlägig. Ebenso wenig wurde ein Nachweis erbracht, dass die Mineralöllieferungen am Bestimmungsort angelangt oder untergegangen sind; § 38 Abs. 3 Ziffern 1 und 2 waren daher nicht anzuwenden.

Hingegen konnte nachgewiesen werden, dass das aus dem Steuerlager der Bf. verbrachte Mineralöl auf Grund einer außerhalb des Steuergebiets eingetretenen Unregelmäßigkeit nicht am Bestimmungsort angelangt ist.

Dem Wortlaut der Norm (Ziffer 3) entsprechend gilt das Mineralöl dann als im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen, wenn der Versender nicht innerhalb von vier Monaten ab dem Tag des Versandbeginns den Nachweis führt, dass die Unregelmäßigkeit außerhalb des Steuergebiets eingetreten ist oder als eingetreten gilt.

Die in der Anlage B genannten Lieferungen erfolgten zwischen 26. November 2004 und 25. Mai 2005. Für alle Sendungen wurden die Rückscheine mit der Empfangsbestätigung an die Bf. übermittelt. Die Bf. konnte vorerst von einer ordnungsgemäßen Erledigung des innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahrens ausgehen. Erst mit Schreiben vom 3. August 2006 und somit nach Ablauf der viermonatigen Frist teilte die belangte Behörde der Bf. mit, bei den auf den Rückscheinen angebrachten Zollstempeln handle es sich um Fälschungen. Mit Schreiben vom 17. August 2006 gab die Bf. zwar an, sie sei teilweise in die Ermittlungen der slowenischen Zollbehörden eingebunden gewesen und ihr sei daher der Umstand der Stempelfälschungen bereits bekannt gewesen. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen steht jedoch fest, dass der Bf. die Stempelfälschungen innerhalb von vier Monaten ab Versandbeginn der jeweiligen Sendung nicht bekannt gewesen sein konnten. Die mit der

Bf. am 28. September 2005 aufgenommene Niederschrift enthält keinerlei diesbezügliche Feststellungen. Die belangte Behörde führte in ihrer Begründung des Bescheides vom 31. Jänner 2008 aus, im Zuge einer Besprechung mit Kollegen der slowenischen Zollverwaltung am 24. August 2005 sei der Verdacht geäußert worden, es könne sich bei den Zollstempeln um Fälschungen handeln. Da dieser Verdacht bis zum 15. Mai 2006 offiziell nicht bestätigt worden sei, seien Beförderungskontrollverfahren eingeleitet worden. Erst mit den am 24. Juli 2006 bei der belangten Behörde eingegangenen Antworten sei mitgeteilt worden, die Echtheit der angebrachten Zollstempel könne nicht bestätigt werden. Eine Befragung des (ausschließlich) mit dieser Angelegenheit involvierten Geschäftsführers konnte aufgrund seines Todes nicht mehr vorgenommen werden. Selbst das Gutachten des Sachverständigen für Graphologie und Untersuchung von Dokumenten wurde erst am 30. November 2005 und somit nach Ablauf von vier Monaten ab dem Tag des Versandbeginns der letzten Lieferung (25. Mai 2005) erstellt.

Betreffend die in der Richtlinie 92/12/EWG vorgegebene und in Umsetzung der Richtlinie in § 38 Abs. 3 MinStG vorgesehene Frist von vier Monaten ist Folgendes festzuhalten:

Die vorgesehene Frist soll dem Versender einen gewissen Schutz bei der Durchführung des Verfahrens zur Erhebung dieser Verbrauchsteuern gewährleisten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Beachtung der Verteidigungsrechte in allen Verfahren, die zu einer den Betroffenen beschwerenden Maßnahme, insbesondere zu einer Sanktion, führen können, ein fundamentaler Grundsatz des Gemeinschaftsrechts. Dieser Grundsatz gebietet es, dass die Adressaten von Entscheidungen, durch die ihre Interessen spürbar beeinträchtigt werden, in die Lage versetzt werden, ihren Standpunkt in sachdienlicher Weise vorzutragen. Die in der Richtlinie vorgesehene Frist von vier Monaten für den Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, ist als nicht angemessen anzusehen, wenn sie zu dem Zeitpunkt bereits abgelaufen ist, zu dem der Versender von einer solchen Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung Kenntnis erlangt oder erlangen könnte. Der EuGH hat daher festgestellt, dass Art. 20 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG ungültig ist, soweit (englische Sprachfassung: „in so far as“) die dort vorgesehene Frist von vier Monaten einem Wirtschaftsteilnehmer entgegen gehalten wird, der nicht rechtzeitig davon Kenntnis erlangen konnte, dass das Verfahren der Steueraussetzung nicht erledigt ist (vgl. EuGH 12.12.2002, Rs C-395/00).

Da in den, dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegenden Fällen die in § 38 Abs. 3 MinStG vorgesehene Frist von vier Monaten ab dem Tag des Versandbeginns für die Erbringung des Nachweises, dass das Mineralöl auf Grund einer außerhalb des Steuergebiets eingetretenen oder als eingetreten geltenden Unregelmäßigkeit nicht am Bestimmungsort

angelangt ist, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bf. von den Stempelfälschungen Kenntnis erlangt hat, bereits abgelaufen war, kann im Sinne einer gemeinschaftskonformen Auslegung der einschlägigen Norm der Bf. diese Frist nicht entgegen gehalten werden. Da die Bf. den Nachweis erbracht hat, dass die Unregelmäßigkeiten außerhalb des Steuergebiets eingetreten sind und auf das gegenständliche Verfahren die Frist von vier Monaten nicht anzuwenden ist, gilt das Mineralöl nicht als im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen. Den nationalen Vorschriften folgend ist daher die Steuerschuld nicht entstanden und Österreich ist demnach für die Erhebung der Mineralölsteuer nicht zuständig.

Selbst wenn man der Ansicht des Generalanwalts in den Schlussanträgen in der Rechtssache C-395/00 folgen würde, wonach der Beginn der Frist auf den Zeitpunkt festgesetzt werden müsste, zu dem die Zollbehörde den Betroffenen darüber unterrichtet, dass das Verfahren nicht erledigt ist, käme es zu keiner Steuerschuldentstehung. Mit Schreiben vom 3. August 2006 (zugestellt am 4. August 2006) wurde die Bf. darüber informiert, dass die Steuerversandverfahren nicht ordnungsgemäß beendet worden sind. Mit den innerhalb einer Frist von vier Monaten ab dieser Mitteilung vorgelegten und mit den bereits zum Zeitpunkt der Mitteilung vorliegenden Unterlagen konnte – wie in der Beweiswürdigung ausgeführt – der Nachweis erbracht werden, dass die Unregelmäßigkeiten außerhalb des Steuergebiets begangen worden sind.

Gemäß der einschlägigen nationalen Vorschrift ist im gegenständlichen Fall die Steuerschuld im Steuergebiet nicht entstanden und Österreich für die Erhebung der Mineralölsteuer nicht zuständig. Da zwar die Begehung der Unregelmäßigkeiten außerhalb des Steuergebiets Österreichs jedoch nicht der Ort der Begehung der Unregelmäßigkeiten nachgewiesen werden konnte, käme den Vorgaben der Richtlinie entsprechend – auch bei Ungültigkeit der Frist von vier Monaten – Österreich die Erhebungskompetenz zu. Da die Auslegung der Richtlinie zu einem anderen Ergebnis führt als die Anwendung der nationalen Vorschrift, ist von einer nicht ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht auszugehen. Der sich betreffend die Erhebungskompetenz ergebende Widerspruch lässt sich auch nicht durch eine richtlinienkonforme Interpretation lösen. Der EuGH-Judikatur folgend greift eine solche immer dann, wenn das nationale Recht dem rechtsanwendenden Organ einen Beurteilungsspielraum einräumt. Nationales Recht, das in seinem Wortlaut eindeutig gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, kann nicht mittels richtlinienkonformer Interpretation korrigiert werden (*Fischer/Köck/Karollus*, Europarecht<sup>4</sup> Rz 1280). Während nach der Richtlinie der Ort der Begehung der Unregelmäßigkeit nachzuweisen ist, bringt der nationale Gesetzgeber in § 38 Abs. 3 MinStG eindeutig und klar zum Ausdruck, dass die Begehung der Unregelmäßigkeit außerhalb des Steuergebiets nachzuweisen ist. Es besteht somit kein Spielraum für eine richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Bestimmung.

Darüber hinaus gibt es keine unmittelbare Wirkung zum Nachteil des Marktbürgers. Es darf einem Marktbürger nicht zum Nachteil gereichen, wenn er sich auf die Konformität des mitgliedstaatlichen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht verlässt (*Fischer/Köck/Karollus*, Europarecht<sup>4</sup> Rz 881). Die Bestimmung des § 38 Abs. 3 MinStG verlangt vom Versender den Nachweis, dass die Unregelmäßigkeit außerhalb des Steuergebiets begangen worden ist. Gelingt dieser Nachweis, dann ist die Steuerschuld im Steuergebiet nicht entstanden und somit Österreich für die Erhebung der Mineralölsteuer nicht zuständig und der Versender kann nach den nationalen Vorschriften nicht als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden. Im konkreten Fall würde eine unmittelbare Wirkung zum Nachteil der Bf. gereichen; diese müsste sogar den Ort der Begehung der Unregelmäßigkeit nachweisen und bei Misslingen dieses Nachweises würde der Bf. die (österreichische) Mineralölsteuer vorgeschrieben werden.

Da weder eine richtlinienkonforme Interpretation zulässig noch eine diesbezügliche unmittelbare Wirkung der Richtlinie gegeben war, ist die Steuerschuld gemäß dem eindeutigen Wortlaut des § 38 Abs. 1 iVm. § 38 Abs. 3 MinStG im Steuergebiet nicht entstanden. In den in der Anlage B genannten Fällen war daher Österreich für die Erhebung der Mineralölsteuer nicht zuständig.

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO ist ein Säumniszuschlag zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Der erste Säumniszuschlag beträgt zwei Prozent des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. Gemäß § 23 Abs. 5 MinStG ist die nach § 21 Abs. 1 Ziffer 1 MinStG entstandene Mineralölsteuer bis zum Ablauf der Anmeldefrist (25. des Folgemonats) zu entrichten. Abweichend davon ist die Mineralölsteuer, für die die Steuerschuld im Kalendermonat November entsteht, jeweils bis zum nachfolgenden 20. Dezember zu entrichten. Da für die in der Anlage A genannten Lieferungen die Mineralölsteuer nicht fristgerecht entrichtet worden ist, war ein Säumniszuschlag vorzuschreiben.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz – außer in den Fällen des Abs. 1 BAO – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (*Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 289 Rz 38). Gegenstand des Verfahrens waren die in den Anlagen A und B erfassten Lieferungen von Mineralöl. Die Person, für die die Steuerschuld durch das Wegbringen aus einem Steuerlager entstanden ist, ist die Person, die von der belangten Behörde als Steuerschuldner herangezogen worden ist.

---

Der Unabhängige Finanzsenat war daher befugt, den die Steuerschuldentstehung betreffenden Tatbestand auszutauschen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Jänner 2010