

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde-sache A, Adresse1, über die Bescheidbeschwerde vom 14. Oktober 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 19. September 2012, Zahl: aaaa, betreffend die Geltendmachung einer Haftung gemäß §§ 11 iVm 224 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Mineralölsteuerschuld der B, Adresse2, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 27. Juli 2012, Zahl: aaaa, hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nachfolgend: Zollamt) für die B, Adresse2 (nachfolgend: C), erstmalig Mineralölsteuer für das von ihr im Zeitraum vom 28. Juni 2011 bis zum 5. Dezember 2011 zur Verwendung im Steuergebiet abgegebene Mineralöl festgesetzt.

Die von der C gegen den Bescheid erhobene Bescheidbeschwerde vom 14. Oktober 2016 hat das Zollamt mit Beschwerdevorentscheidung (kurz: BVE) vom 1. März 2018, Zahl: bbbb, als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese BVE wurde von der C in offener Frist der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) gestellt.

Das BFG hat in der Folge die Bescheidbeschwerde mit seinem Erkenntnis vom 6. Juni 2016, GZ. cccc, als unbegründet abgewiesen.

Die von der C dagegen erhobene außerordentliche Revision hat der VwGH, soweit die Festsetzung der Mineralölsteuer betroffen war, zurückgewiesen (VwGH vom 30.05.2017, Ra 2016/16/0087-5).

Mit Vorhalt vom 27. Juni 2016, Zahl: dddd, hat das Zollamt dem nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf) A mitgeteilt, dass es beabsichtige ihn im Rahmen der persönlichen Haftung nach § 11 BAO für die durch die C im Zeitraum vom 28. Juni 2011 bis zum 5. Dezember 2011 nicht selbst berechnete und am jeweiligen Fälligkeitstag nicht entrichtete

Mineralölsteuer im Betrag von € 3.172.822,63 sowie für den daraus resultierenden Säumniszuschlag im Betrag von € 63.456,45 heranzuziehen.

Der vertretene Bf hat dazu mit Eingabe vom 8. Juli 2016 Stellung genommen.

Das Zollamt hat gegenüber dem Bf mit Bescheid vom 19. September 2016, Zahl: eeee, gemäß § 11 BAO iVm § 224 BAO die Haftung für die Mineralölsteuerschuld der C im Ausmaß von € 2.723.818,43 geltend gemacht. Der Haftungsausspruch erfolgte unter Berücksichtigung des vom Zollamt sichergestellten Abgabebetrags in der Höhe von € 448.044,20.

Über die Beschwerde vom 17. Oktober 2017 gegen die Inanspruchnahme des Bf zur Haftung mit Bescheid vom 19. Juni 2016 hat das Zollamt mit BVE entschieden.

Gegen diese BVE vom 9. Mai 2017 hat der Bf in offener Frist der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG gestellt.

Der bekämpften Bescheid wurde in der Folge vom BFG mit Erkenntnis vom 30. Juni 2017, GZ. ffff, bestätigt und ist in Rechtskraft erwachsen.

Im Rahmen der vom Bf gegen die Haftungsinanspruchnahme gemäß §§ 11 iVm 224 BAO erhobenen Beschwerde erhebt der Bf auch das Rechtsmittel gegen den Bescheid des Zollamtes betreffend die Festsetzung einer Mineralölsteuerschuld für die C.

Die gegenständliche Entscheidung widmet sich nun der Beschwerde gegen den an die C ergangenen Abgabenbescheid vom 27. Juli 2012, Zahl: aaaa, mit dem eine für die C entstandene Mineralölsteuerschuld erstmalig für die im Zeitraum vom 28. Juni 2011 bis zum 5. Dezember 2011 erstmals im Steuergebiet der Republik Österreich zur Verwendung als Treibstoff abgegebene Menge von 7.465.465 Litern Olej Rust Cleaner (nachfolgend: Rust Cleaner) festgesetzt wurde.

Der Bf hat sowohl unter dem Beschwerdepunkt der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften als auch unter dem Beschwerdepunkt der Rechtswidrigkeit des Inhaltes Gründe vorgetragen, auf die vom BFG in Punkt " D) Erwägungen des BFG und Entgegnung auf die Vorbringen" näher eingegangen wird.

Das Zollamt hat diese am 14. Oktober 2016 eingebrachte Beschwerde gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid des Zollamtes vom 27. Juli 2012, Zahl: aaaa, mit BVE vom 1. März 2018, Zahl: bbbb, als unbegründet abgewiesen.

Gegen die BVE vom 1. März 2018 hat der Bf in offener Frist der Antrag 30. März 2018 auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG gestellt, in diesem vollinhaltlich auf die Beschwerdeschrift verwiesen und die dortigen Ausführungen und die dort gestellten Anträge vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Mit Schreiben vom 19. September 2018 hat der Vertreter des Bf angezeigt, dass das Vollmachtverhältnis aufgelöst und beendet wurde.

Rechtslage:

A) Die wesentlichsten verfahrensrechtlichen gesetzlichen Grundlagen:

§ 115 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. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.*
- (2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.*
- (3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.*
- (4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.*

§ 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.*

§ 269 Abs. 1 BAO:

- (1) Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. [...]*

§ 279 Abs. 1 BAO:

- (1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

B) Die wesentlichsten gesetzlichen Grundlagen zur Haftung:

§ 6 Abs. 1 BAO:

- (1) Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zu ungeteilten Hand; § 891 ABGB).*

§ 7 Abs. 1 BAO:

- (1) Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung der Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.*

§ 11 BAO:

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

§ 20 BAO:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 23 Abs. 1 BAO:

(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdachte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

§ 224 Abs. 1 BAO:

(1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

§ 248 BAO:

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß.

§ 201 BAO:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und 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 bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

[...]

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

[...]

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 27 Abs. 1 lit. 2 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010):
Den Zollämtern obliegen für ihren Amtsbereich unbeschadet der Zuständigkeit anderer Behörden und der den Zollämtern durch sonstige Rechtsvorschriften übertragenen Aufgaben

[...]

2. die Erhebung der Verbrauchsteuern.

§ 12 Abs. 6 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010 - DV):

[...]

(6) Die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen, sowie die Erhebung der Verbrauchsteuern und des Altlastenbeitrages werden auf jenes Zollamt übertragen,

- in dessen Bereich im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen oder den Waren, auf welche diese Abgaben entfallen, gegen den Abgabenschuldner oder auch gegen eine dritte Person nach § 82 Abs. 3 oder § 83 Abs. 3 des Finanzstrafgesetzes [...] ein Finanzstraßverfahren eingeleitet wird oder

- das gemäß § 54 Abs. 1 oder § 82 Abs. 2 iVm § 196 Abs. 1 FinStrG an die Staatsanwaltschaft mit Bericht gemäß § 100 der Strafprozessordnung 1975 [...] in der jeweils geltenden Fassung, ein Finanzvergehen einschließlich Finanzverbrechen im Sinne des § 1 Abs. 3 FinStrG in der geltenden Fassung anzeigt.

C) Die wesentlichsten mineralölsteuerrechtlichen Grundlagen idgF:

§ 2 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995:

(1) Mineralöl im Sinne dieses Bundesgesetzes sind die Waren

1. der Positionen 2705 bis 2712 und 2715 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der Kombinierten Nomenklatur;

[...]

§ 2 Abs. 2 MinStG 1995:

[...]

(2) Kraftstoffe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle im Abs. 1 nicht angeführten Waren, die als Treibstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen mit Ausnahme von Waren, die dem Erdgasabgabengesetz [...] oder dem Kohleabgabengesetz [...] unterliegen.

§ 2 Abs. 8 MinStG 1995:

[...]

(8) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes nur auf die unter Z 1 bis 6 angeführten und diesen nach Abs. 9 gleichgestellten Waren Anwendung. Auf anderes Mineralöl sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden. Mineralöl im Sinne des ersten Satzes sind die Waren:

- 1. der Unterpositionen 2707 10, 2707 20, 2707 30 und 2707 50 der Kombinierten Nomenklatur;*
- 2. der Unterpositionen 2710 11 11 bis 2710 19 69, ausgenommen Waren der Unterpositionen 2710 11 21, 2710 11 25 und 2710 19 29 der Kombinierten Nomenklatur, wenn diese in Gebinden abgefüllt sind;*
- 3. der Position 2711 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Waren der Unterpositionen 2711 11 00, 2711 21 00 und 2711 29 00 der Kombinierten Nomenklatur;*
- 4. der Unterpositionen 2901 10, 2902 20 00, 2902 30 00, 2902 41 00, 2902 42 00, 2902 43 00 und 2902 44 00 der Kombinierten Nomenklatur;*
- 5. der folgenden Positionen und Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur, die als Treibstoffe, als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen oder zum Verheizen dienen*
 - a) Positionen 1507 bis 1518,*
 - b) Unterposition 3824 90 99,*
 - c) Unterposition 2905 11 00, ausgenommen solche von synthetischer Herkunft, sowie Gemische dieser Waren mit anderen Mineralölen;*
- 6. der Position 2207 der Kombinierten Nomenklatur, die durch alkoholische Gärung hergestellt werden und als Treibstoffe, als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen, sowie Gemische dieser Waren mit anderen Mineralölen.*

§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. d) MinStG 1995:

(1) Die Mineralölsteuer beträgt

[...]

4. für 1 000 l Gasöle der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl,

[...]

d) wenn die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2010 entsteht,

aa) mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 l und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg 397 Euro

bb) ansonsten 425 Euro.

§ 3 Abs. 1 Z 9. MinStG 1995:

(1) Die Mineralölsteuer beträgt für

[...]

9. andere als die in Z 1 bis 8 angeführten Mineralöle, einschließlich der Mineralöle, auf die gemäß § 2 Abs. 8 die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden sind, demselben Steuersatz wie jene Mineralöle, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen.

§ 19 Abs. 1 MinStG 1995:

(1) Kraftstoffbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, aus denen ein Kraftstoff zur Verwendung als Treibstoff oder zur Weitergabe zu diesem Zweck abgegeben oder in denen ein im Betrieb erzeugter Kraftstoff als Treibstoff verwendet wird. Als Betriebsinhaber gilt die Person oder Personenvereinigung, für deren Rechnung der Betrieb geführt wird.

§ 19 Abs. 2 MinStG 1995:

[...]

(2) Die Erhebung der Mineralölsteuer für Kraftstoffe, für die der Inhaber eines Kraftstoffbetriebes Steuerschuldner ist, obliegt dem Zollamt, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung dieses Betriebes befindet.

§ 19 Abs. 3 MinStG 1995:

[...]

(3) Wer einen Kraftstoffbetrieb eröffnet oder übernommen hat, hat dies dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb befindet, binnen einer Woche schriftlich anzuzeigen und die Lage des Betriebes anzugeben (Betriebsanzeige).

§ 21 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995:

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch,

[...]

5. dass ein Kraftstoff oder ein Heizstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen abgegeben wird; durch eine Verwendung nach dieser Abgabe und in jenen Fällen, in denen der Kraftstoff oder Heizstoff in einem Steuerlager zur Herstellung von Mineralöl einem solchen beigemischt wird, entsteht keine Steuerschuld.

§ 21 Abs. 4 Z 4 MinStG 1995:

[...]

(4) Die Steuerschuld entsteht

[...]

4. in den Fällen des Abs. 1 Z 5 im Zeitpunkt der Abgabe;

[...]

§ 22 Abs. 1 Z 4 MinStG 1995:

(1) Steuerschuldner ist oder sind

[...]

4. in den Fällen des § 21 Abs. 1 Z 5, wenn der Kraftstoff oder der Heizstoff im Rahmen eines Betriebes abgegeben wird, dessen Geschäftsleitung sich im Steuergebiet befindet, der Inhaber dieses Betriebes; ist dies nicht der Fall, der Verwender;

[...]

§ 23 Abs. 1 MinStG 1995:

Der Steuerschuldner hat bis zum 25. eines jeden Kalendermonats bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet, jene Mineralölmengen, die im vorangegangenen Monat aus dem Steuerlager weggebracht oder zum Verbrauch entnommen wurden, schriftlich anzumelden. Für die jeweils im Kalendermonat November entstandene Steuerschuld ist die Anmeldung jedoch bis zum nachfolgenden 20. Dezember vorzunehmen. In einem Steuerlager verbrauchtes Mineralöl, auf das sich die Aufzeichnungspflicht (§ 52 Abs. 1 Z 1 lit. c) nicht erstreckt, sowie Mengen, die bis zum Tag der Aufzeichnung (§ 61) aus dem freien Verkehr zurückgenommen worden sind, müssen nicht angemeldet werden.

§ 23 Abs. 2 MinStG 1995:

Der Inhaber eines Kraftstoff- oder Heizstoffbetriebes, der den Betrieb nach § 19 Abs. 3 ordnungsgemäß angezeigt hat, hat bis zum 25. eines jeden Kalendermonats bei dem im § 19 Abs. 2 genannten Zollamt jene Kraftstoff- und Heizstoffmengen schriftlich anzumelden, für die im vorangegangenen Monat die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 5 entstanden ist. Für die jeweils im Kalendermonat November entstandene Steuerschuld ist die Anmeldung jedoch bis zum nachfolgenden 20. Dezember vorzunehmen.

Betreibt der Inhaber eines Steuerlagers am Standort des Steuerlagers einen Kraftstoff- oder Heizstoffbetrieb, hat das Zollamt auf Antrag des Betriebsinhabers mit Bescheid zuzulassen, dass die Anmeldung abweichend vom ersten Satz bei dem im Abs. 1 genannten Zollamt erfolgt. Wurde ein Kraftstoff- oder Heizstoffbetrieb nicht ordnungsgemäß angezeigt, gilt Abs. 6.

§ 23 Abs. 5 MinStG 1995:

Entsteht die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 1 oder 5, ist die Mineralölsteuer bis zum Ablauf der Anmeldefrist bei dem im Abs. 1 oder Abs. 2 genannten Zollamt zu entrichten. Abweichend davon ist die Mineralölsteuer, für die die Steuerschuld im Kalendermonat November entsteht, jeweils bis zum nachfolgenden 20. Dezember zu entrichten.

§ 23 Abs. 6 MinStG 1995:

Mineralöl-, Kraftstoff- und Heizstoffmengen, für welche die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 2 bis 4 und Z 6 sowie Abs. 2 und Abs. 3 entstanden ist, hat der Steuerschuldner binnen einer Woche nach deren Entstehen bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet oder in dessen Bereich der Verwender seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat oder in dessen Bereich die Verwendung stattgefunden hat, schriftlich anzumelden. Weiters hat der Steuerschuldner die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Mineralölsteuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist zu entrichten.

Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes:

A) Allgemeine Bemerkungen zum Beweisverfahren:

In Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des

Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel - wie in einem Strafverfahren - mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (zB VwGH vom 20.04.2004, 2003/13/0165).

Nach dem in Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der 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, zB VwGH vom 24.02.2011, 2010/15/0204 oder VwGH vom 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 167, Rz 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Gemäß § 166 BAO können - wie im gegebenen Fall - die in einem zugleich laufenden Finanzstrafverfahren durchgeführten Erhebungen auch für das Abgabenverfahren herangezogen werden.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

B) Sachverhalt:

Der Entscheidung wurde vom BFG der folgende erwiesene Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die in Rede stehende Ware mit der Bezeichnung "Olej Rust Cleaner" ist ein von dem in Polen ansässigen Unternehmen hergestelltes Erzeugnis, ein Produkt aus 80 % Diesel und 20 % Basis- und Bioöl.

Mineralöle der Unterposition 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur (KN) waren grundsätzlich verbrauchsteuerfrei. Solche Mineralöle werden im Bergbau als Flotationsmittel oder als Emulsionsmittel eingesetzt und finden unter der Bezeichnung "Schmieröl / Schalungsöl" auch in der Baubranche Anwendung. Im Grenzbereich konnte ein solches Mineralöl ohne größere Probleme als Dieselerersatz verwendet werden.

Die Ware musste von der D wegen einer in Polen zwingend national anfallenden Verbrauchsteuer unter Zollaufsicht hergestellt werden. Die D musste beim zuständigen polnischen Zollamt für die Lieferungen eine Sicherheit für die für solche Erzeugnisse national anfallende Mineralölsteuer leisten. Für jede das polnische Verbrauchssteuergebiet verlassende Lieferung wurden deshalb sowohl ein Vereinfachtes Begleitdokument (BVD) als auch ein CMR-Frachtbrief erstellt.

Die D verkaufte das Mineralöl Rust Cleaner der Unterposition 2710 1999 KN an das deutsche Unternehmen BHKW (Blockheizkraftwerk) K (F), Adresse³. Die Erzeugnisse wurden im Auftrag der D unter Steueraussetzung von der Erzeugungsstätte in Polen nach Adresse⁴ befördert. Dort wurde die Ware in einen Erdtank des E entladen. Auf dem wegen der nationalen Besteuerung der Ware in Polen eröffneten vereinfachten

Begleitdokument und auf dem CMR-Frachtbrief wurde jeweils von F der Erhalt der Ware bestätigt. F hat keine operativen Entscheidungen getroffen, bei ihm hat lediglich der Fakturenweg betreffend den Rust Cleaner geendet.

Erst durch die Vorlage dieser bestätigten und nur national wirkenden Ausfuhrnachweise beim zuständigen polnischen Zollamt war sichergestellt, dass die Ware das Steuergebiet Polens verlassen hat, sodass der D die nationale Verbrauchsteuer kassentechnisch erstattet werden konnte.

Beim Wiederbeladen des Rust Cleaner aus den Erdtanks in Adresse4 in die Tanklastwagen des slowenischen Frächters G - mit Sitz in Adresse5 (Slowenien) - erfolgte lediglich eine Umdeklarierung sowohl in der ADR-Kennzeichnung als auch in den mitgeführten Frachtpapieren in Dieselmotorkraftstoff.

Tanklastwagen der Firma G transportierten das im Lager Adresse4 unbehandelt zwischengelagerte Mineralöl an die LKW-Tankstelle der H in Adresse6, bzw. zwei Lieferungen an die J in Adresse7, wo das Mineralöl jeweils als Diesel abgegeben wurde.

Nach jedem Entladevorgang sandten die LKW-Chauffeure der Transportfirma G per Mail und Fax unter Angabe von Liefermenge und Lieferdatum die Lieferscheine an die C, worauf diese die Verkaufsrechnungen mit ausgewiesener Mineralölsteuer ausstellte.

Sämtliche Liefervorgänge vom Tanklager in Adresse4 in das Steuergebiet der Republik Österreich erfolgten weder unter Steueraussetzung noch erfolgte eine Anzeige an das zuständige Zollamt über einen Bezug zu gewerblichen Zwecken, obwohl zum Zeitpunkt des Beladens der Tankfahrzeuge in Adresse4 schon feststand, dass der Kraftstoff als Treibstoff im Steuergebiet abgegeben werden soll und auch bereits als Diesel in den Frachtpapieren deklariert war.

Die Liefervorgänge sind in der als "Datum der Auslieferung K" bezeichneten Spalte 2, die Menge in der als "Menge [Liter]" bezeichneten Spalte 6, der Rechnungsbetrag in der als "Rechnungsbetrag L" bezeichneten Spalte 8 des Berechnungsblattes (Beilage zum Bescheides des Zollamtes vom 27. Juli 2012, Zahl: aaaa) aufgelistet.

Durch die C wurden im Zeitraum vom 28. Juni 2011 bis zum 5. Dezember 2011 in Summe 7.465.465 Liter Kraftstoff als Diesel an einerseits die LKW-Tankstelle der H bzw. an die J (zwei Lieferungen) samt auf Diesel haftender Mineralölsteuer fakturiert.

Die C war eine im Firmenbuch eingetragene Familien GmbH, welche den Mineralölhandel in einem Büro samt Schreibtisch mit Fax, Telefon und Aktenschränken im Einfamilienhaus abgewickelt hat. Sie hat über keinerlei eigene oder angemietete Erdtanks verfügt, war sohin operativ nicht in der Lage, Ware in Empfang zu nehmen, zu lagern und sodann wieder körperlich abzugeben, sondern hat über die Waren als Zwischenhändler disponiert.

Gemäß der Buchhaltung der C wurden die gegenständlichen Mengen „Dieseltreibstoff“ seitens der C bei der M mit Zweigniederlassung in Adresse8 und bei der N mit Sitz in 8940 Liezen, Hauptplatz 13, als schon versteuert eingekauft worden.

Der Geldfluss erfolgte von der H an die C, welche wiederum nach Abzug einer handelsüblichen Gewinnspanne an ein Konto der Hypo lautend auf K Atomoil sowie mit Mineralölbezug laut Buchhaltung ab November 2011 von der N an ein Konto der Schöllerbank lautend auf N die Beträge überwies. Ab 4. November 2011 wurden die Einzahlungen auf das Konto der N umgehend wiederum auf das ursprüngliche Konto lautend auf K Atomoil weitergeleitet.

P war alleiniger Gesellschafter der C. Dessen Tochter Q war die eingetragene gewerberechtliche Geschäftsführerin. Sie gab im Zuge ihrer Einvernahme zu Protokoll, lediglich für die Vorbereitung der Buchhaltung und für die Kontrolle der Rechnungen und Lieferscheine verantwortlich gewesen zu sein.

Die faktische Geschäftsführung lag ausschließlich bei P (vgl. dazu die Revisionsentscheidung des VwGH vom 16.12.2014, Ro 2014/16/0070-7). Ohne dessen Wissen und Zustimmung konnte nichts durchgeführt werden.

Die C hatte keinen Kraftstoffbetrieb im Sinne des § 19 MinStG 1995 dem zuständigen Zollamt angezeigt und keine Anmeldungen für die im jeweils vorangegangenen Monat entstandene Steuerschuld abgegeben (§ 23 Abs. 2 MinStG 1995).

Eine Versteuerung des Kraftstoffes im Steuergebiet der Republik Österreich erfolgte weder durch die angeblichen Verkäufer des Mineralöls, die M und N, noch durch die C selbst. Insgesamt 7.465.465 Liter Kraftstoff gingen somit ohne Entrichtung der Mineralölsteuer im Steuergebiet der Republik Österreich in den Wirtschaftskreislauf ein.

Neben diversen abgabenrechtlichen Verfahren wurde infolge einer Mitteilung des Zollfahndungsamtes München an die Staatsanwaltschaft Salzburg bei dieser unter der GZ. gggg ein finanzstrafrechtliches Ermittlungsverfahren insbesondere gegen P, Q, die C selbst, gegen den Bf sowie gegen weitere Personen wegen des Verdachtes des Abgabebetuges nach § 39 Finanzstrafgesetz sowie nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz im Zusammenhang mit dem im Spruch bezeichneten Mineralöl eingeleitet.

Anhand der ausgewerteten Telefonüberwachung, anhand des Inhaltes der sichergestellten E-Mails und aufgrund der Aussagen von Q, von S und des Bf selbst sind die Aufträge und Anweisungen betreffend der hier behandelten Mineralölmenge an die C ausschließlich vom Bf ergangen.

Der Bf war nicht nur der alleinige Ansprechpartner für die M und die N, sondern erstellte dieser auch die Rechnungen dieser Firmen an die C nach der erfolgten Lieferung an die österreichischen Tankstellen und nach der Übermittlung der Lieferdaten an die C durch die die LKW-Chauffeure.

Der Bf und S gaben bei den niederschriftlichen Einvernahmen übereinstimmend zu Protokoll, dass alle Beteiligten erstens von der tatsächlichen Herkunft des Kraftstoffes Kenntnis hatten und zweitens auch wussten, dass Steuern hinterzogen werden. Der Bf und S gaben auch noch an, dass P die ersten Lieferungen aus Polen vorfinanziert hat

und dass ihm diese Geldauslage plus zusätzliche Provisionen pro Tankzug zurückgezahlt wurden.

Kopf der Malversationen war der Bf, der in der Gruppierung um ihn die maßgeblichen Entscheidungen getroffen und die im Einzelfall notwendigen Anweisungen gegeben hat, welche die Beteiligten befolgt haben. Er hat seine Tätigkeit im Wesentlichen darauf beschränkt, aus dem Hintergrund entsprechende Anweisungen an die weiteren Beteiligten um ihn zu erteilen, im Hintergrund die Fäden zu ziehen. Er hat eine Handlungsvollmacht der C gehabt. Einer seiner Spitznamen war "K2".

Die rechte Hand des Bf war S. Er war die Kontaktstelle zu F und für den Wareneinkauf und die finanzielle Abwicklung zuständig. Seine Aufgabe hat darin bestanden, nach Eingang des Geldes bei den Banken neue Waren zu kaufen, bestehende Rechnungen zu bezahlen und den übrig gebliebenen Differenzbetrag bei den einzelnen Banken bar abzuholen, an den Bf zu übergeben und danach über dessen Auftrag die Verteilung der Provisionen an die an den Malversationen Beteiligten (vor allem) in Kuverts zu veranlassen.

Der Alleingesellschafter der C, P war die treibende Kraft, der faktische Geschäftsführer der C. Er hat die Geschicke der C gelenkt und war der eigentliche "Chef im Unternehmen". Das Anwerben von Kunden und der Abschluss von Lieferverträgen und von Kaufverträgen war seine Aufgabe. Er hat Provisionen erhalten. In überwachten E-Mails und überwachten SMS sowie Telefongesprächen wurde für ihn der Spitzname "Oberfuchs" verwendet. Er hatte Kontakt vor allem zum Bf.

Die C hat die in Rede stehende Ware am Papier von der M, später von der N zugekauft. Beide Unternehmen waren im Firmenbuch eingetragene Unternehmen und im Tatzeitraum im Einflussbereich des Bf und des S. Sie wurden als Vehikel, als Puffer zwischen F und der C benötigt. Durch diese wurden Inlandsgeschäfte vorgetäuscht. Bei diesen Unternehmen hat der Fakturenweg - es hat bei ihnen keine Eingangsrechnungen gegeben - im Hinblick auf den "Diesel" begonnen.

Die in Rede stehenden Waren hat die C an die H bzw. an die J verkauft. Bei diesen Unternehmen hat der Fakturenweg im Hinblick auf den "Diesel" geendet.

Der Bedarf an Diesel (Gasöl) wurde über T bestellt. Dieser hat das Geschäft über die Diesel(Gasöl)-Lieferungen zwischen den Abnehmern und P angebahnt.

Der Transport und die Lieferung von Adresse4 zu den Tankstellen im Bundesgebiet war Sache der C. Nach der Bestellung bei P und nach Weitergabe der Bestellung an den Bf wurde Rust Cleaner wieder unverändert aus dem Erdtank in Adresse4 entnommen und in Tankwagen des slowenischen Frächters abgepumpt. Diesen slowenischen Frächter hat U über Ersuchen des Bf vermittelt. Der Frächter hat das Mineralöl am Betriebsgelände des F in Adresse4 aufgenommen und mit Kraftfahrern auf direktem Weg zu den Tankstellen in Österreich verbracht.

Bei der Beladung in Adresse4 wurden an die Kraftfahrer der G die für Dieseltransporte erforderlichen Fracht- und Begleitpapiere übergeben. Die Fahrer hatten von U konkrete

Anweisungen zum Transport und teilweise ausgefüllte und mit einem Eigentumsvorbehalt zugunsten der C versehene Lieferscheine ausgefolgt erhalten, teilweise auch Blankolieferscheine der C sowie eine schriftliche Anweisung, was nach Anlieferung zu geschehen hat. Bei den Tankstellen in Österreich haben die Kraftfahrer das Erzeugnis in die dortigen mit Dieselpapfsäulen versehenen Treibstofftanks abgeschlaucht und in die teilweise vorausgefüllten Lieferscheine der C die abgeschlauchte Litermenge mittels des Bordzählwerks eingedruckt. Die so vervollständigten und sodann von ihnen unterfertigten Lieferscheine und die CMR-Frachtbriefe haben die Fahrer dann u.a. an P an die Faxnummer der C gefaxt.

Die C hat somit durch Rechnungen belegte Diesellieferungen der M und der N zugekauft und sodann weiterverkauft. Ein durch Eingangsrechnungen belegter Zukauf der Ware vom E durch die M und die N hat nicht stattgefunden.

Inhalt der Rechnungen der C an die H bzw. an die J waren Diesellieferungen (Gasöllieferungen).

Die C und P haben die bestellte Ware und die Fracht von Adresse4 zu den Tankstellen in Österreich vorfinanziert. Aus diesen von der C auf die genannten Konten überwiesenen Beträgen hat S die Bezahlung der Rechnungen der D, die Bezahlung der Transportkosten des Frächters G sowie sonst auflaufender Kosten besorgt.

Rechtlich war daraus zu folgern, dass die C die in Rede stehende Ware im Bundesgebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben hat. Das Zollamt hat der C mit Bescheid vom 27. Juli 2012, Zahl: aaaa, gemäß § 201 BAO iVm § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995 die Mineralölsteuer in der Höhe von € 3.172.822,63 und gemäß § 217 BAO einen Säumniszuschlag in Höhe von € 63.456,45 vorgeschrieben.

Das im Rechtszug angerufenen BFG hat die Beschwerde der C sodann mit Erkenntnis als unbegründet abgewiesen (BFG vom 06.06.2016, cccc).

Dagegen hat die C eine außerordentliche Revision an den VwGH erhoben. Im folgenden Erkenntnis des VwGH vom 30.5.2017, Ra 2016/16/0087, wurde die Festsetzung der Mineralölsteuer abermals bestätigt, jedoch die Festsetzung des Säumniszuschlages wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben.

Eine anlässlich einer Kontrolle durch deutsche Zollorgane entnommene Probe und eine anlässlich einer Kontrolle durch die österreichischen Zollbehörden bei der abnehmenden Tankstelle in Adresse9 entnommene Probe ergaben eindeutig und ohne Zweifel, dass das angelieferte Mineralöl in die Warennummer 2710 1999 der KN einzureihen und somit grundsätzlich, wie die deklarierten Anlieferungen aus Polen, verbrauchsteuerfrei war.

C) Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt wird vom BFG in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Der Sachverhalt ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vorgelegten Verwaltungsakten zur Abgabensache, zur Strafsache und zum Sicherstellungsverfahren.

Der als erwiesen angenommen Sachverhalt wird auf die Ergebnisse abgabenrechtlicher und finanzstrafrechtlicher Ermittlungen des Zollamtes in der zugrunde liegenden Abgabensache und auf die Ergebnisse im gerichtlichen Finanzstrafverfahren gestützt. Der Sachverhalt stützt sich auch auf die im gerichtlichen Rechtszug eingebrachten Vorbringen der Parteien. Nicht zuletzt konnte sich das BFG auch noch auf Erkenntnisse des VwGH in der zugrunde liegenden Abgabensache (C-Abgabenverfahren; VwGH vom 30.05.2017, Ra 2016/16/0097-5) und in der mit dem Gegenstand zusammen hängenden Abgabensache (C-Sicherstellungsverfahren; VwGH vom 16.12.2104, Ro 2014/16/0070) sowie auf Urteile von Strafgerichten - vor allem das Urteil des Landesgerichtes Salzburg als Schöffengericht vom 8. März 2017, GZ. hhhh - stützen.

D) Erwägungen des BFG und Entgegnung auf die Vorbringen:

Der Haftungspflichtige kann sowohl gegen den Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) als auch gegen den originären Abgabenbescheid gemäß § 248 BAO Beschwerde erheben. Wird in einem Schriftsatz gegen beide Bescheide Beschwerde erhoben, so sind diese Verfahren nicht zu einem zu verbinden, sondern es ist gesondert in einem ersten Schritt über den Haftungsbescheid eine Entscheidung zu treffen und erst im Anschluss über die Beschwerde gegen den Abgabenanspruch abzusprechen (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 248, Tz 1f und Tz 16; oder VwGH vom 9.11.2011, 2011/16/0070).

Über den gerügten Haftungsbescheid vom 19. Juni 2016 hat das BFG bereits eine in Rechtskraft erwachsene Entscheidung (BFG vom 30.06.2017, ffff), getroffen, weswegen das Zollamt befugt war, die abgabenrechtlichen Einwendungen des Bf zu behandeln.

Dem Vorbringen des Bf, es habe vom Zollamt keine Ermittlungen dahingehend gegeben, warum er für die Abgabenschuldigkeiten der C in Anspruch genommen werde, dass die Tatsache, dass über die C der Konkursantrag eröffnet werden müsse, nicht zu seiner Inanspruchnahme zur Haftung zu führen vermöge, um solcherart den Abgabenanspruch durchzusetzen, dass er die Lieferungen weder finanziert, noch vorschriftswidrig in das Steuergebiet der Republik Österreich verbracht habe, ist entgegen zu halten.

Der Bf wurde mit Urteil des Landesgerichtes Salzburg als Schöffengericht vom 8. März 2017, GZ. hhhh, hinsichtlich des bei ihm im Wege der Haftung geltend gemachten Abgabenbetrages wegen des Verbrechens des Abgabenbetruges nach § 39 FinStrG rechtskräftig zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt.

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Die rechtskräftige Verurteilung ist ein Tatbestandsmerkmal und keine Vorfrage. Die Haftung nach § 11 BAO ist eine unbeschränkte Primärhaftung und keine Ausfallhaftung (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 1, § 11, S 144).

Persönliche Umstände, wie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder Vermögenslosigkeit, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung. Bei

der Ermessensübung ist vor allem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden bei der Begehung des Finanzvergehens Rücksicht zu nehmen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 12, Tz 5). Unter allen Beteiligten wurde über den Bf die zweithöchste Freiheitsstrafe verhängt.

Der Bf bringt vor, das Ermittlungsverfahren sei grob mangelhaft gewesen. Das Gemisch sei nicht untersucht worden. Es habe sich bei dem Treibstoff nicht um einen Kraftstoff gehandelt. Für den Treibstoff sei zu Unrecht der erhöhte Steuersatz von € 0,425 pro Liter herangezogen worden. Es habe sich beim Gemisch um Diesel gehandelt, für welchen der Steuersatz von € 0,397 pro Liter maßgeblich sei. Der Bf argumentiert den niedrigeren Steuersatz damit, dass es sich um Diesel mit einem Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 6,6% und einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg gehandelt habe. Es sei nur eine unstatthafte Vermutung, dass der biogene Anteil wie auch der Schwefelgehalt nicht den Vorgaben entsprochen habe.

Dem Vorbringen wird zunächst entgegen gehalten, dass D das Gemisch nur unter Zollaufsicht erzeugen durfte.

Darüber hinaus wurden bei der H als abnehmender Tankstelle am 17. Oktober 2011 im Rahmen einer Routinekontrolle Probenziehungen durchgeführt wurden. Es wurden Muster aus allen stationären Tanks sowie aus einem slowenischen Tanklastwagen der Firma G, welcher Kraftstoff aus dem Lager in Adresse4 transportierte, untersucht. Aus den Ergebnissen sämtlicher Proben ergab sich die Einreihung unter die Unterposition 2710 1999 der KN.

Zum selben Ergebnis gelangten Gutachten, welche anlässlich der Kontrolle im Tanklager in Adresse4 angefertigt wurden.

Der Treibstoff kommt Diesel am nächsten, fand zudem als solcher auch Verwendung, weswegen aufgrund der Einstufung in die Unterposition 2710 1999 KN der erhöhte Steuersatz von € 425 pro 1.000 Liter gemäß § 3 Abs. 1 Z 9 iVm § 3 Abs. 1 Z 4 lit. d) MinStG 1995 heranzuziehen war. Eine Anwendung des niedrigeren Steuersatzes war nicht möglich, da hierfür die nötige Zusammensetzung, nämlich ein Gehalt an biogenen Stoffen von mindestens 66 Litern und ein Schwefelgehalt von höchstens 10mg/kg, nicht nachgewiesen werden konnte. Die abgegebenen Proben wurden von der Technischen Untersuchungsanstalt (TUA) überprüft, weshalb die Unterstellung einer spekulativen und unstatthafte Vermutung nicht den Tatsachen entspricht und zurückgewiesen wird.

Der Bf bringt vor, die Zweckwidmung sei bereits in Adresse4 (Deutschland) erfolgt, indem der Rust Cleaner dort auf den LKW's und den Transportpapieren als Diesel bezeichnet wurde. Die Mineralölsteuer sei schon in Deutschland entstanden und würden demnach keine Abgabenschuldigkeiten - welcher Art auch immer - in Österreich bestehen. Nach dem Steuerbescheid des Hauptzollamtes Augsburg sei Diesel besteuert worden und könne daher darüber hinaus nicht auch noch in Österreich Mineralölsteuer anfallen. Eine Doppelbesteuerung sei unzulässig, weil bereits in Deutschland ein in Rechtskraft erwachsener Steuerbescheid des Hauptzollamtes Augsburg vom 21. März 2012 ergangen sei.

Eine Steuerschuld ist auch in Österreich entstanden. Nach § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995 entsteht die Steuerschuld (in Österreich) dadurch, dass ein Kraftstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird.

Mit der Befüllung der Tankfahrzeuge des slowenischen Frächters G mit dem in Rede stehenden Rust Cleaner in Adresse⁴, der Übergabe von die Bezeichnung Diesel enthaltenden Begleitpapieren und dem Auftrag an die Fahrer, diesen Tankinhalt in Österreich in die mit Dieselpapfälen versehenen Erdtanks der H bzw. der J abzuschlauchen, waren die in Rede stehenden Waren zum Verbrauch als Kraftstoff bestimmt und entstand gemäß Art. 2 Abs. 3 erster Unterabsatz der Richtlinie über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Systemrichtlinie, SystemRL, 2003/96/EG) in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 dieser Richtlinie die Steuer in Deutschland.

Eine Abgabe kann grundsätzlich mehrfach erfolgen, jedoch führt lediglich die "erste im Steuergebiet" erfolgte Abgabe zur Entstehung der Mineralölsteuerschuld in Österreich. Dies erfolgte mit dem Einfüllen des Kraftstoffes in die jeweiligen Tanks der Tankstellen der H und der J, also auf österreichischem Hoheitsgebiet. Die Rechtsfrage, wie der Begriff (die Wortfolge) "im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgeben" des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995 auszulegen ist, hat der VwGH aufgelöst. Danach ist das Abgeben "das Einfüllen, das Abschauchen des Kraftstoffes aus dem Tank der Tankfahrzeuge in die Tanks der Tankstellen" der H bzw. der J (VwGH vom 16.12.2014, Ro 2014/16/0070).

Zum Vorbringen der Unzulässigkeit der Doppelbesteuerung darf festgehalten werden, dass der Unionsgesetzgeber die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Konzeption der Richtlinie 92/12 EWG des Rates vom 12. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (SystemRL alt) nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben hat. Die doppelte Entstehung einer Verbrauchsteuer wird durch das System der Verbrauchsteuer nicht ausgeschlossen (EuGH vom 13.12.2007, Rs C-374/06).

Zudem ist zu berücksichtigen, dass Art. 6 Abs. 1 der SystemRL alt lediglich die Entstehung der Steuer und den Entstehungszeitpunkt regelt. Indes war eine Regelung der Erhebung und Einziehung der Steuer vom Gemeinschaftsgesetzgeber nicht beabsichtigt. Durch die Möglichkeit einer Steuerentlastung im Abgangsmittgliedstaat wird grundsätzlich eine Doppelbesteuerung und damit eine Beschränkung des freien Warenverkehrs durch eine gemeinschaftswidrige Abgabenbelastung vermieden und damit das Bestimmungslandprinzip verwirklicht. Dass eine solche Entlastung - insbesondere zur Vermeidung von Steuerumgehungen - nach Art. 22 Abs. 2 der SystemRL alt von bestimmten verfahrenstechnischen Voraussetzungen abhängt, ist systemimmanent. Der Umstand, dass in Einzelfällen eine Entsteuerung der in einen anderen Mitgliedstaat gelieferten Waren aufgrund der Nichteinhaltung des hierfür vorgeschriebenen Verfahrens misslingt, führt nicht dazu, dass sich die Regelungen über die Steuerentstehung insgesamt aufgrund eines Verstoßes gegen die u.a. durch Art. 28 und 90 EG garantierte Warenverkehrsfreiheit als gemeinschaftsrechtswidrig erweisen.

Im Übrigen obliegt die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens den Mitgliedstaaten, denen es unbenommen bleibt, auch in diesen Fällen eine Entlastung unter den von ihnen festgelegten Voraussetzungen vorzusehen (Beschluss des EuGH vom 22.09.2001, Rs C-80/01) und Urteil des BFH vom 10.09.2009, VII R 39/08).

Die die SystemRL alt betreffenden Urteile des EuGH und des BFH können ohne berechtigten Zweifel auf die SystemRL umgelegt werden.

Der Bf bringt vor, die Feststellung, er und S hätten übereinstimmend erklärt, dass sie von der tatsächlichen Herkunft des Kraftstoffes Kenntnis gehabt haben und dass sie wussten, dass Steuern hinterzogen werden, sei unrichtig.

Dass die Beteiligten seit Juni 2011 wussten, dass eine Versteuerung des "Diesels" nicht stattfindet, dass Basisöl importiert und Diesel (Gasöl) verkauft wird und dass Abgaben hinterzogen werden, hat der Bf selbst anlässlich der ersten Haftverhandlung im Dezember 2012 ausgesagt. Jeder habe gewusst, wie das Geschäft abläuft, wo die Ware her kommt und dass eine Versteuerung der Ware durch die Lieferfirmen nicht erfolgte. Es sei allen klar gewesen, dass der Rust Cleaner als Diesel (Gasöl) verkauft wird.

Den finanziellen Geschäftsablauf und den Bestellvorgang hat der Bf niederschriftlich am 5. Dezember 2011 skizziert. S hat den finanziellen Geschäftsablauf und den Bestellvorgang am 18. Jänner 2012 niederschriftlich bestätigt und detailliert Stellung bezogen. Beide haben übereinstimmend ausgeführt, dass Steuern wie Mineralölsteuer bzw. Umsatzsteuer hinterzogen wurden.

Nach den Ausführungen zur subjektiven Tatseite im Urteil des Landesgerichtes Salzburg als Schöffengericht vom 8. März 2017, GZ. hhhh, wussten die Beteiligten (P, der Bf, S, U und V) ab Juni 2011, dass es sich bei dem aus Polen importierten Rust Cleaner um keinen reinen Diesel handelte, sondern um ein mit Diesel so gut wie identisches Erzeugnis, welches aus Polen stammt, für welches dort aufgrund der Deklaration und für welches auch in Deutschland keine Mineralölsteuer abgeführt worden war. Der Bf und die anderen Beteiligten erkannten gewiss, dass unversteuertes Schmieröl aus Polen nach Österreich gelangte, welches die C zur Verschleierung der Herkunft formal unter Benutzung von inhaltlich falschen Rechnungen und Lieferscheinen der M und der N erworben hatte, und fanden sich damit als Mittel der Verschleierung im Hinblick auf die Verwendung zum Zweck der Abgabenverkürzung billigend ab.

Deshalb kann das weitere diesbezügliche Vorbringen des Bf, er sei davon ausgegangen, dass Umsatzsteuer abgeführt wird, nicht überzeugen. Genau so wenig kann das Vorbringen, er sei zu keinem Zeitpunkt davon ausgegangen, dass er Mineralölsteuer hinterziehen würde, dass er die Hinterziehung von Mineralölsteuer für unmöglich gehalten habe, überzeugen.

Das Vorbringen des Bf, dass Mineralölsteuer nie und nimmer hinterzogen werden konnte, da diese beim Einkauf des Mineralöls bereits mit entrichtet worden sei, ist nicht berechtigt, auch wenn dies der Bf mit seinem Verweis auf ein Urteil des OGH zu stützen versucht.

Die vom Bf in diesem Zusammenhang genannte Geschäftszahl 13 Os 18/16b ist in der Rechtsdatenbank nicht existent und sollte richtigerweise wohl "13 Os 18/16w" lauten. Korrekt hingegen ist der Hinweis auf das Urteil "13 Os 18/16b".

Diese vom Bf erwähnte höchstgerichtliche Judikatur betrifft einen ähnlich gelagerten Fall, aber nicht den gerügten, auch wenn als Akteur ebenfalls der Bf auftritt und es sich um eine ähnliche Vorgehensweise handelt. Es stimmen weder der Zeitrahmen (Februar bis Dezember 2010 anstelle von Juni bis Dezember 2011) noch die gehandelte Menge (17.974.174 anstelle von 7,465.465 Liter) noch die Herkunft des Gemisches (Slowakei anstelle von Polen) mit dem gegenständlichen Inhalt der Beschwerde übereinstimmen.

Unionsrechtlich war für den in Polen hergestellten Rust Cleaner kein Steuersatz nach den Art. 7 bis 9 und Anhang I der SystemRL festgelegt. Das Erzeugnis unterlag daher nicht dieser Richtlinie, wenn es für andere Zwecke als für Heiz- und Kraftstoffe verwendet wurde. Demgemäß konnte Polen dafür eine "nationale Verbrauchsteuer" erheben und dazu - zur Entlastung - erwiesen exportierter Erzeugnisse von dieser Steuer ein formelles Beförderungsverfahren vorsehen und die Steuer bei erwiesenen Exporten erstatten.

Eine unionsrechtlich harmonisierte Verbrauchsteuer für die Verwendung solcher Erzeugnisse als Treibstoff wurde sohin nicht mit entrichtet.

Das Vorbringen des Bf, es seien an den Lieferungen aus Polen die unterschiedlichsten Vorlieferanten beteiligt gewesen, sodass die Liefermenge von 7,465.465 Litern Rust Cleaner nicht pauschal angenommen werden könne, ist nicht berechtigt.

Die Liefermenge von insgesamt 7,465.465 Litern Rust Cleaner wurde vom Zollamt nicht pauschal angenommen, sondern ergibt sich diese Liefermenge eindeutig aus den Unterlagen, welche die einzelnen Liefervorgänge beschreiben und die von den Behörden bei der Durchsuchung am 5. Dezember 2011 sichergestellt wurden. Vom Zollamt wurde nicht die Liefermenge der Vorlieferanten aus Polen an die C als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Mineralölsteuer herangezogen, sondern nur die Liefermenge der abgabepflichtigen C an die Tankstellen der H (252 Lieferungen) sowie an die Tankstellen der J (2 Lieferungen). Diese Liefermengen sind in der Form von Unterlagen, Lieferscheinen sowie Rechnungen dokumentiert.

Der Bf bringt vor, es werde ihm zu Unrecht unterstellt, er habe Handlungsvollmacht nachweislich innegehabt. Er habe eine solche jedoch nicht gehabt, sondern lediglich im Auftrag des W (gemeint wohl: H) im Namen der C mit E-Mails Lieferungen angekündigt. Er habe zu keinem Zeitpunkt leitende Funktionen innegehabt, noch sei er Handlungsbevollmächtigter oder faktischer Geschäftsführer der C gewesen. Er habe nicht einmal eine untergeordnete Rolle gehabt. Die Behauptung, er sei "Mastemind" hinter den Malversationen gewesen, sei unrichtig.

Das der Bf faktischer Geschäftsführer der C gewesen sein soll, wird vom Zollamt nicht behauptet.

Die Handlungsvollmacht des Bf ist ihm schriftlich am 8. März 2010 von der C erteilt worden. Q hat am 23. Februar 2012 niederschriftlich bestätigt, dass der Bf

Handlungsvollmacht hatte. Für sie war der Bf der alleinige Ansprechpartner in Bezug auf die M und die N. Inhalt der Handlungsvollmacht war die Vertretungsbefugnis zum Betrieb des Unternehmens der C und erstreckte sich ausschließlich auf Akquisitionsgeschäfte und Rechtshandlungen die der Betrieb des Unternehmens gewöhnlich mit sich bringt. Der Bf wurde berechtigt, für die C sämtliche Akquisitionen zu tätigen. Insbesondere wurde er befugt, Lieferverträge mit Kunden abzuschließen.

Dies wird durch die Aussage des Bf selbst am 5. März 2012, wonach er für P und für Q der einzig akzeptierte Ansprechpartner war, bestätigt.

Nach "Wikipedia Die frei Enzyklopädie" steht die englischen Bezeichnung "mastermind" stellvertretend für ein Genie oder einen Vordenker, oft als treibende Kraft einer kreativen Personengruppe.

Aus den Einlassungen des F ergibt sich, dass der Bf in der Gruppierung um ihn herum seine Tätigkeit darauf beschränkt hat, aus dem Hintergrund entsprechende Anweisungen zu erteilen. (Nur) der Bf hielt den Kontakt zur C und zu P. Insbesondere Letzteres ergibt sich äußerst nachhaltig aus einer Vielzahl der überwachten Telefonverbindungsnachweise, E-Mails und SMS.

Ende 2010 analysierten der Bf und S mit P die Elementarfaktoren der Unternehmung entsprechend dem Prinzip der Gewinnmaximierung als betriebswirtschaftliche Grundhaltung (auch) mit dem Mittel des unversteuerten Inverkehrsetzens von als Diesel deklariertem Rust Cleaner (vgl. dazu die Ausführungen des Landesgerichtes Salzburg als Schöffengericht vom 8. März 2017, GZ. hhhh, zur objektiven Tatseite, zur strategischen Unternehmungsplanung) .

Den Schluss, dass der Bf - er hat in der Gruppierung um ihn herum die maßgeblichen Entscheidungen getroffen, die im Einzelfall notwendigen Anweisungen gegeben, welche die Beteiligten befolgten - d er Mastermind hinter der strategischen Unternehmensplanung war, lässt die Lebenserfahrung im Hinblick auf dessen einschlägige Erfahrungen aus dem oben erwähnten Fall mit einer ähnlichen Vorgehensweise zu.

Der Bf hat sich in einer SMS an S vom 2. November 2011 sogar selbst als General bezeichnet.

Für F und U war - ausgehend von der Niederschrift vom 8. Februar 2012 bzw. vom 5. Dezember 2011 - der Bf der Organisator des "Geschäftsmodells".

Bedenkt man schließlich noch die an die Beteiligten ausbezahlten Provisionen und die - in überwachten E-Mails, SMS und Telefongesprächen gebrauchten - Spitznamen wie "Oberfuchs" für P oder "K2" für den Bf, sowie die Höhe der über die beteiligten Personen verhängten Freiheitsstrafen, wird klar, dass sowohl der Bf als auch P führende Rollen gespielt haben, der Bf war vielfach in Abstimmung mit P für die Ablauforganisation zuständig und nahm die Zuordnung von Aufgaben an weitere Aufgabenträger in der Gruppierung um ihn herum selbst war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei den erheblichen Rechtsfragen, wie zum Beweismaß, zu den Beweismitteln, zur Würdigung von Beweisen in Abgabensachen, zum Überzeugungsgrad, den das BFG bei der Beweiswürdigung anzuwenden hat, zu den Voraussetzungen der Haftung gemäß § 11 BAO als eine unbeschränkte Primärhaftung, zur diesbezüglichen Ermessensübung, zur Entstehung der Mineralölsteuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995, zur C als Steuerschuldnerin, zur möglichen Doppelbesteuerung des Rust Cleaners in Deutschland und in Österreich, zur tarifarischen Einordnung des Rust Cleaners in die Unterposition 2710 1999 KN, zum Tatbestandsmerkmal des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG 1995, wann "ein Kraftstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird", zum Tatbestandsmerkmal "abgeben" selbst, zu den Steuersätzen für Kraftstoffe, die als Treibstoffe eingesetzt werden, ist das BFG bei seiner Entscheidung von der im Erkenntnis zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, des EuGH und des BFH nicht abgewichen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Graz, am 27. August 2019