

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adr.BfCZ***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerden vom 21. Juni 2018, 10. Juli 2018 und 18. September 2018 gegen die Bescheide des Zollamtes Wien vom 25. Mai 2018, Zl. ***1***, vom 7. Juni 2018, Zl. ***2*** und vom 7. Juni 2018, Zl. ***3***, betreffend Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

- I. Der Spruch des Bescheides Zl. ***3***, wird wie folgt berichtigt: Die Wortfolge „Juli 2013 bis einschließlich Dezember 2013“ wird ersetzt durch „Jänner 2014 bis einschließlich März 2014“. Diese Änderung bleibt ohne Einfluss auf die Höhe der Abgabenfestsetzung.
- II. Im Übrigen werden die drei o.a. Beschwerden gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit dem an die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die ***Bf1***, ***Adr.Bf***, Geschäftsadresse in Österreich: ***Adr.BfAT***, gerichteten Bescheid vom 25.05.2018, Zl. ***1***, setzte das Zollamt Wien gem. § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG iVm § 201 BAO die im Zeitraum April 2013 bis einschließlich Juni 2013 entstandene Mineralölsteuer in der Höhe von € 39.933,00 fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 21.06.2018.

Das Zollamt Wien wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.11.2018, Zl. ***4***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 29.11.2018 den Vorlageantrag.

Mit dem an die Bf. gerichteten Bescheid vom 07.06.2018, Zl. ***2***, setzte das Zollamt Wien gem. § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG iVm § 201 BAO die im Zeitraum Juli 2013 bis einschließlich Dezember 2013 entstandene Mineralölsteuer in der Höhe von € 81.540,93 fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 10.07.2018.

Das Zollamt Wien wies diese Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.11.2018, Zl. ***5***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 29.11.2018 den Vorlageantrag.

Mit dem an die Bf. gerichteten Bescheid vom 07.06.2018, Zl. ***3***, setzte das Zollamt Wien gem. § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG iVm § 201 BAO die im Zeitraum Jänner 2014 bis März 2014 entstandene Mineralölsteuer in der Höhe von € 40.839,10 fest.

Dieser Bescheid trägt die Überschrift: „Festsetzung der Mineralölsteuer gemäß § 201 BAO für das Jahr 2014.“

Die Angaben betreffend den Zeitraum im Bescheidspruch sind widersprüchlich. Einerseits ist dort vom Zeitraum „Juli 2013 bis einschließlich Dezember 2013“ die Rede, andererseits heißt es im selben Spruch „01/2014 bis 03/2014“.

Die Bf. stellte dazu mit Eingabe vom 18.09.2018 den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§§ 308ff BAO) und erhob gleichzeitig den Rechtsbehelf der Beschwerde.

Das Zollamt Wien gab dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mit Bescheid vom 17.10.2018, Zl. ***6***, statt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.11.2018, Zl. ***7***, wies das Zollamt Wien die Beschwerde vom 18.09.2018 als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 29.11.2018 den Vorlageantrag.

Am 25.03.2021 fand in Wien die mündlichen Verhandlung statt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. kaufte in den Jahren 2013 und 2014 Mineralöl ein. Als Rechnungsleger scheinen einerseits die Firma ***DGmbH*** und andererseits die Firma ***KGmbH*** auf, die beide ihren Sitz in Österreich hatten. Das Zollamt geht davon aus, dass es sich bei diesen Fakturen um Scheinrechnungen handelt, dass die Lieferungen des Mineralöls an die Bf. also durch andere Personen erfolgten. Herr ***Gf.*** als Vertreter der Bf. gab zu diesen Einkäufen und

den erwähnten Handelsrechnungen im Rahmen seiner Einvernahme vor Organen des Zollamtes Wien u.a. bekannt:

„Mir sind diese Unterlagen bekannt. Es handelt sich dabei um Dieseleinkäufe der Firma ***Bf***, um sogenannte Zug-um-Zug-Geschäfte, welche nach Auslieferung der Waren bar bezahlt wurden. Der Verkauf dieser Waren wurde wie in der gesamten Branche üblich mittels Telefonverkauf angeboten und bei dementsprechendem Preis gekauft. [...]

Sämtliche Lieferungen wurden in den Tank der Firma ***H*** s.r.o. in ***AdrAT*** geliefert und in weiterer Folge aus diesem Tank an mehrere Kunden abgegeben. Die Firma ***Bf*** bediente sich ebenfalls dieses Tanks ...“

Bemerkt wird, dass Herr ***Gf.*** damals auch der Geschäftsführer der ***H*** s.r.o. war. Die geschäftliche Oberleitung dieses Unternehmens befand sich zumindest im Jahr 2010 in Österreich (siehe UFS 23.08.2011, [RV/0820-L/11](#)).

Der Spruchsenat des Finanzamtes ***OrtAT*** als Finanzstrafbehörde hat in seinem Erkenntnis vom 21.09.2018, StrafNr.: ***8***, ***9***, gem. § 141 Abs. 3 FinStrG im Finanzstrafverfahren gegen a) ***Gf.*** und b) ***Bf1*** ausgesprochen:

a) ***Gf.*** ist schuldig,

er hat als faktischer Geschäftsführer und damit abgabenrechtlich Verantwortlicher der Firma ***Bf1*** (***St.Nr.xxx***) vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes ***OrtAT*** durch die Beantragung der Erstattung von Vorsteuerbeträgen in unrichtiger Höhe für die Jahre 2013 und 2014 unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von insgesamt € 92.826,10 bewirkt,

b) ***Bf1*** ist schuldig,

dass ein Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) iVm § 28a FinStrG zu Gunsten des Verbandes/ unter Verletzung den Verband treffender Verpflichtungen ein Finanzvergehen begangen hat und somit eine Verantwortlichkeit des Verbandes gem. § 3 Abs. 2 VbVG iVm § 28a FinStrG gegeben ist, da Herr ***Gf.***, als faktischer Geschäftsführer und damit abgabenrechtlicher Verantwortlicher der Firma ***Bf1*** vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes ***OrtAT*** durch die Beantragung der Erstattung von Vorsteuerbeträgen in unrichtiger Höhe für die Jahre 2013 und 2014 unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von insgesamt € 92.826,10 bewirkt hat,

und hiedurch je das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und wird hiefür unter Anwendung des § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von

- a) € 50.000,00 (i.W. fünfzigtausend Euro),
- b) € 40.000,00 (i.W. vierzigtausend Euro)

verurteilt.

Dieses Erkenntnis ist unbeeinträchtigt in Rechtskraft erwachsen.

Es basiert u.a. auf die Ausführungen des in diesem Finanzstrafverfahren bestellten Amtsbeauftragten. Demnach hatte Herr ***Gf.*** im Unternehmen der Bf. die Funktion des faktischen Geschäftsführers inne und hatte sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. in den Jahren 2013 und 2014 in Österreich befunden.

Der Amtsbeauftragte erachtet es u.a. auch als erwiesen, dass es sich bei den Fakturen der Firma ***DGmbH***, die Mineralöl an die Bf. fakturiert hat, um Scheinrechnungen handelt.

Hinsichtlich der ***KGmbH*** führt der Amtsbeauftragte aus, eine Außenprüfung beim genannten Unternehmen habe ergeben, dass es sich hierbei um eine Scheinfirma handle, die Basisöl aus Polen über das ungarische Unternehmen ***xxx*** Kft an Abnehmer in Österreich verrechnet habe. Unter den Abnehmern hätte sich auch die ***Bf1*** befunden, die auf der Grundlage von drei Rechnungen unrechtmäßig eine Vorsteuererstattung für das Jahr 2013 in Höhe von € 20.056,54 beantragt habe, da diesen Rechnungen kein Warenwert gegenübergestanden sei und Fehler in der Adresse des Ausstellers festgestellt worden seien.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom Zollamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte. Daraus ergibt sich der unten näher dargelegte Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

Das Bundesfinanzgericht erachtet den entscheidungsmaßgeblichen Sachverhalt darüber hinaus auch auf Grund des bereits in Rechtskraft erwachsenen Finanzstrafverfahrens, das u.a. unter Bedachtnahme auf die Aussagen des Bf. selbst zustande gekommen ist, als erwiesen.

Schließlich kann sich das Bundesfinanzgericht auch auf die im Rahmen der mündlichen Verhandlung gewonnenen Erkenntnisse stützen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Die maßgeblichen Bestimmungen des Mineralölsteuergesetze 1995 in der damals gültigen Fassung lauten:

§ 3 Abs. 1 Ziffer 4 lit. d MinStG:

Die Mineralölsteuer beträgt für 1000 Liter Gasöle der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2010 entsteht folgende Steuersätze:

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 Ziffer 9 MinStG:

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, unterliegen demselben Steuersatz wie jene Mineralöle, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen.

§ 21 Abs. 1 Z 5 MinStG:

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch, 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.

§ 22 Abs. 1 Z 4 MinStG:

Steuerschuldner ist 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.

Erwägungen:

Auf das oben erwähnte Straferkenntnis ist bei der Erledigung des vorliegenden Rechtsmittels aus folgenden Überlegungen Bedacht zu nehmen:

Gemäß [§ 116 Abs. 2 BAO](#) sind Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Im Strafverfahren erfolgt die Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen. Daher sind die Abgabenbehörden gem. [§ 116 Abs. 2 BAO](#) an Entscheidungen der Strafgerichte gebunden. Als Strafgerichte sind auch die Spruchsenate anzusehen (vgl. VwGH vom 19.03.2003, [2002/16/0190](#)), weil die Verfahrensgrundsätze, insbesondere die Amtswegigkeit des Verfahrens, die gleichen sind wie bei den Gerichten.

Diese Bindungswirkung hat ihren Grund darin, dass die Rechtsordnung der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, anders als im Abgabeverfahren, wo die größte Wahrscheinlichkeit genügt, besondere Bedeutung beimisst, weil im Strafverfahren Beweismaßstab die volle Überzeugung der Strafbehörde ist. Es ist daher davon auszugehen, dass in den Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine begründeten Zweifel mehr am Tatgeschehen offen geblieben sind (VwGH 18.11.2003, [97/14/0079](#); VwGH 30.01.2001, [95/14/0043](#)).

Nach ständiger Judikatur umfasst die Bindung im Fall einer Verurteilung die im Spruch eines die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteiles festgestellten Tatsachen bzw. die tatsächlichen Feststellungen. Dazu gehören jene Tatumstände, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich somit auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. VwGH 30.4.2003, [2002/16/0006](#); 30.1.2001, [95/14/0043](#); 1.9.2015, Ro2014/15/0023). Die Bindungswirkung geht so weit, dass die diesbezüglichen Ergebnisse des strafgerichtlichen Ermittlungsverfahrens von der Abgabenbehörde zu übernehmen sind, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (VwGH 30.3.2000, [99/16/0141](#)).

Dem erwähnten Straferkenntnis ist unmissverständlich zu entnehmen, dass ***Gf.*** in den Jahren 2013 und 2014 als faktischer Geschäftsführer der Bf. für dieses Unternehmen tätig geworden ist. Zur Verurteilung der Bf. ist es deshalb gekommen, weil es der Spruchsenat als erwiesen erachtete, dass die Bf. zwar Abnehmerin des polnischen Mineralöls war, dass es sich aber bei den von ihr dem Finanzamt vorgelegten Fakturen der ***DGmbH*** und der ***KGmbH*** um Scheinfakturen gehandelt hat.

Das Bundesfinanzgericht erachtet daher folgenden Sachverhalt als erwiesen:

Namentlich nicht bekannte Frächter lieferten das von der Bf. erworbene in Rede stehende aus Polen stammende unbesteuerter Mineralöl zum Tank der Betriebstankstelle der ***H*** s.r.o. in ***Adr.1AT*** an, deren Geschäftsführer damals ***Gf.*** war. Von dieser Tankstelle aus wurden u.a. auch die Fahrzeuge der Bf. betankt. Diese (im Eigentum der Bf. stehenden) Treibstoffe wurden an die Bf. seitens der ***H*** s.r.o. nicht verrechnet.

Der Vertreter der Bf., Herr ***Gf.***, hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass die Bf. in allen beschwerdegegenständlichen Fällen als Käuferin der in

Österreich angelieferten Mengen aufgetreten ist. Auch in der Beschwerde bestätigt die Bf. ausdrücklich, dass die Lieferungen tatsächlich stattgefunden haben. Wenn ***Gf.*** behauptet, ein Teil der Lieferungen sei in Tanks mit 1.000 Liter Fassungsvermögen erfolgt, wird ihm schon deshalb kein Glauben geschenkt, weil derartige Beförderungen aus ADR-rechtlichen Gründen nicht möglich sind. Dem diesbezüglichen Vorbringen kommt aber ohnehin keine abgabenrechtliche Relevanz zu, weil allfällige Umfüllungen im Zuge des Transportweges – wie vom Zollamt Wien zutreffend festgestellt – nicht steuerbegründend wirken.

Es wird daher davon ausgegangen, dass die Anlieferung mit Tankwagen erfolgt ist. Dies deckt sich auch mit den Aussagen des ***Gf.***, der angegeben hat, aus Kostengründen meist eine Mindestmenge von 30.000 Liter bestellt zu haben.

Der Verantwortung der Bf., wonach es sich bei den Verkäufern der in Rede stehenden Wirtschaftsgüter um die beiden in Österreich ansässigen Unternehmen ***DGmbH*** bzw. ***KGmbH*** gehandelt habe, kann schon im Hinblick auf die Feststellungen im o.a. Straferkenntnis nicht gefolgt werden. Denn die Strafbehörde ist diesbezüglich von Scheinrechnungen ausgegangen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Namen der tatsächlichen Verkäufer nicht feststehen.

Damit ist aber für die Bf. nichts gewonnen, denn es genügt, dass sie – wie oben ausgeführt – das aus Polen stammende Erzeugnis zur Verwendung als Treibstoff erworben hat und in den erwähnten Tank einfüllen ließ. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Bf. im gesamten Verfahren mit keinem Wort in Abrede gestellt hat, dass es sich bei den von ihr erworbenen Erzeugnissen um Treibstoff gehandelt hat.

Die Bf. bekämpft die Abgabenfestsetzung auch mit dem Argument, wenn das Zollamt von Scheinrechnungen ausgehe, könne es begrifflich keine Warenlieferungen an sie gegeben haben. Dem ist zu entgegnen, dass sie nie in Abrede gestellt hat, Mineralöl in den angeführten Mengen angekauft zu haben. Es steht auch fest, dass das angelieferte Mineralöl in die von der Firma ***H*** s.r.o. betriebene Tankstelle abgefüllt worden ist und dass u.a. auch die Bf. ihre Fahrzeuge dort betankt hat. Wenn es sich bei den Verkäufern des von der Bf. erworbenen Mineralöls – wie oben festgestellt – nicht um die beiden o.a. genannten österreichischen Unternehmen handelt, folgt daraus bloß, dass die Identität der Lieferanten des beschwerdeführenden Unternehmens bislang nicht geklärt werden konnte. Dies bedeutet aber keineswegs, dass die Bf. überhaupt kein Mineralöl erworben hat.

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass durch die erstmalige Abgabe dieses Mineralöls zur Verwendung als Treibstoff im Steuergebiet (Abschlauchen des un versteuerten Erzeugnisses aus dem jeweiligen Tankfahrzeug des Lieferanten in den o.a. Tank der Betriebstankstelle) gem. § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG die Steuerschuld entstanden ist.

Steuerschuldnerin war die Bf., zumal sie die Verfügungsmacht über das Mineralöl steuerunredlicher Herkunft inne hatte. Denn dem ***Gf.*** als Vertreter der Bf., der laut seinen eigenen Angaben alle Mineralölgeschäfte des Unternehmens abgewickelt hat, oblag die Disposition über den genannten Treibstoff (zur Steuerschuldnerschaft in derartigen Fällen siehe auch VwGH 16.12.2014, [Ro 2014/16/0070](#)). Er war es auch, der die Entscheidung zu treffen hatte, in welchen konkreten Tank das gelieferte Mineralöl abzufüllen war.

Zu prüfen bleibt, ob es sich bei der Bf. um einen Betrieb handelt, dessen Geschäftsleitung sich damals – wie in § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG gefordert – im Steuergebiet befand.

Dass die Bf. als tschechische s.r.o. mit einer inländischen GmbH verglichen werden kann, ist in der Judikatur unbestritten (VfGH 11.12.2002, [B1542/00](#); VwGH 29.4.2010, [2005/15/0057](#)). Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmungen des [§ 27 BAO](#) über den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung von Körperschaften erfüllt.

Gemäß [§ 27 Abs. 1 BAO](#) haben Körperschaften ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist.

Als Ort der Geschäftsleitung gemäß [§ 27 Abs. 2 BAO](#) ist jener Ort anzusehen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Der Ort der Geschäftsleitung ergibt sich aus der tatsächlichen Gestaltung im jeweils konkret zu betrachtenden Einzelfall. Dieser Ort befindet sich nach herrschender Ansicht dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, somit die für die Führung notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Das wird sich vielfach aus der Organisation der Gesellschaft, den entsprechenden verwaltungstechnischen Vorkehrungen, den entsprechenden Räumlichkeiten sowie dem hierfür vorgesehen Apparat ergeben (VwGH 28.06.2016, [2013/15/0301](#); VwGH 24.05.2012, [2008/15/0211](#); VwGH 06.04.1995, [94/15/0206](#); Stoll, BAO, 350). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht.

Es kommt darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Welche Anordnungen maßgebend sind, wird insbesondere davon abhängen, welche Art der Tätigkeit ausgeübt wird. Entscheidend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Körperschaft gehören (VwGH 28.06.2016, [2013/15/0301](#); VwGH 24.05.2012, [2008/15/0211](#); Ritz, BAO6, § 27 Tz 4). Bei der persönlichen Zuordnung der Oberleitung ist zu beachten, dass die bloße Erfüllung der laufenden Büro- und Verwaltungstätigkeit auf Weisung eines Dritten nicht als geschäftliche Oberleitung qualifiziert werden kann, maßgeblich bleibt die unternehmensleitende Disposition desjenigen, der die Weisung erteilt (VwGH 16.9.2003, [97/14/0169](#); Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Tz 46).

Der Ort der Geschäftsleitung wird im Allgemeinen in der Praxis dort angenommen, wo sich das Büro des tatsächlichen Oberleiters befindet (BFG 09.04.2015, [RV/1100133/2015](#); Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Tz 42, 46). Sind Büroräume nicht erforderlich und auch tatsächlich nicht vorhanden, kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Ort der geschäftlichen Oberleitung herangezogen werden (VwGH 19.6.2003, [97/14/0169](#); UFS 1.2.2005, [RV/1694-W/04](#)). Gerade bei kleineren Unternehmen wird daher häufig der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers, also jener Person, die die entscheidenden Vollmachten, Befugnisse und die maßgebliche Leitung ausübt, als Ort der Geschäftsleitung zu qualifizieren sein (Stoll, BAO, 350). Der Sitz einer Kapitalgesellschaft ist nicht ohne weiteres mit dem Ort der Geschäftsleitung identisch (BFH 21.9.1989, [V R 55/84](#), BFH/NV 1990, 353, Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Tz 42).

Dafür, dass im gegenständlichen Fall der Ort der Geschäftsleitung als in Österreich gelegen anzusehen ist, spricht vor allem der Umstand, dass im Zuge des o.a. Finanzstrafverfahrens ermittelt werden konnte, dass ***Gf.*** im Unternehmen der Bf. die Funktion des faktischen Geschäftsführers inne hatte und sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. in den Jahren 2013 und 2014 in Österreich befand.

Dazu kommt, dass die vom Zollamt im Wege der Amtshilfe befassten Finanzbehörden der Tschechischen Republik zum Schluss kamen, dass es sich beim Sitz in ***Adr.Bf,CZ*** nur um einen formalen Sitz handelt, also die tatsächliche Geschäftsleitung dort nicht ausgeübt wird. Das Büro sei bloß 15 m² groß. Die Miete in der Höhe von € 100,00 werde in bar entrichtet und die Bf. habe keinen freien Zutritt zum Büro. Die eingehende Post werde der Bf. vom Vermieter ausgehändigt.

Gegen die Richtigkeit der Behauptung, der Ort der Geschäftsleitung habe sich in ***Adr.Bf,CZ*** befunden, spricht u.a. auch die Tatsache, dass ***Gf.*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt hat, dass neben ihm auch ein anderes Unternehmen den Schlüssel für das Büro in ***Adr.Bf,CZ*** hatte. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Unternehmen auch anderen Personen Zutritt zum einzigen Büro der Geschäftsleitung gewährt.

In den Beschwerdevorentscheidungen, denen nach ständiger Rechtsprechung Vorhaltcharakter zukommt (siehe z.B. VwGH 10.03.1994, [92/15/0164](#)), wird zur Stellung des ***Gf.*** innerhalb des Unternehmens der Bf. festgestellt:

„Aus den vorliegenden Umständen ist somit davon auszugehen, dass sämtliche geschäftlichen Aktivitäten der Fa. ***Bf*** von ***Gf.*** im abgabenrelevanten Zeitraum von Österreich aus durchgeführt wurden.

Darauf basierend sind die bezug habenden geschäftlichen Aktivitäten der Fa. ***Bf*** dem Herrn ***Gf.*** zuzurechnen und seine österreichischen Wohnsitze in ***OrtAT***, ***Adr.1AT***, ***Adr.2AT*** und ***Adr.4AT*** als Ort der Geschäftsleitung im

Steuergebiet gem. [§ 29 BAO](#) heranzuziehen. Den Aussagen des ***Gf.***, bis Februar 2016 keine Betriebsstätte in Österreich gehabt zu haben, kann auf Grund dieser Feststellungen nicht gefolgt werden.“

Die Bf. ließ diese Feststellungen im Vorlageantrag unwidersprochen. Auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat die Bf. keinerlei Unterlagen vorgelegt, die dafür sprechen, dass sich der Ort der geschäftlichen Oberleitung in ***Adr.Bf,CZ*** befunden haben könnte.

Die beweislos vorgetragenen Angaben der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach die unternehmensleitende Disposition damals in der Hand des handelsrechtlichen Geschäftsführers gelegen sei, wird aus folgenden Gründen als bloße Schutzbehauptung qualifiziert:

Im gesamten Verfahren ist bislang ausschließlich ***Gf.*** als Vertreter des Unternehmens aufgetreten.

Die Bf. beschäftigte sich damals ausschließlich mit der Vermietung von Lastkraftfahrzeugen samt Fahrer und mit dem Handel mit Mineralöl. Zu den Fahrzeugüberlassungen gab ***Gf.*** bekannt:

„Meine Aufgabe bestand darin, die entsprechenden Pachtverträge abzuschließen und für eine Möglichkeit der Betankung in Österreich zu sorgen. Sonst war eigentlich nicht viel zu tun, außer die Post zu erledigen und das Personal zu disponieren, auch diese Aufgaben habe ich übernommen.“

Zu den Mineralölgeschäften räumte er ein:

„Ich war damals der Geschäftsführer der Bf. und habe es mir vorbehalten, alle Dispositionen im Zusammenhang mit diesen Geschäften selbst zu erledigen. Dies vor allem deshalb, weil mir in früheren Verfahren vorgeworfen worden war, nicht sorgfältig gewesen zu sein.“

Im o.a. Straferkenntnis wird festgestellt, dass es sich bei ***Gf.*** um den abgabenrechtlich Verantwortlichen der Bf. handelt.

Die im Wege der Amtshilfe befassten Finanzbehörden der Tschechischen Republik bezeichnen ***Gf.*** als Geschäftsführer der Bf.

Bei einer gesamthaften Betrachtung der maßgeblichen Umstände nach der Aktenlage und nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung ergibt sich, dass alle für die Geschäftsleitung der Bf. entscheidenden willensbildenden Maßnahmen durch ***Gf.*** getätigt wurden.

Wenn die Entscheidung, den Sitz der Bf. in ***Adr.Bf,CZ*** zu begründen, auf der Überlegung beruht, dass andernfalls die von ***Gf.*** intendierten Vorsteuerbetrügereien (siehe o.a. Straferkenntnis) nicht wie geplant funktionieren können, spricht dies ebenfalls dafür, dass er es

war, dem die Akte der Willensbildung zuzurechnen waren. Der Versuch der Bf., den Ort der Geschäftsleitung als in der Tschechischen Republik gelegen darzustellen, ist daher auch im Hinblick auf das bereits mehrmals angesprochene Straferkenntnis zum Scheitern verurteilt.

Bei der Ermittlung des Ortes der Geschäftsleitung ist somit auf jenen Ort abzustellen, wo sich die Büroräume des Geschäftsführers ***Gf.*** befunden haben. Dieser Ort kann auch z.B. in seiner Wohnung liegen (BFH, BStBl 1978 II 857). Dass ***Gf.*** selbst damals über ein Büro oder über einen Wohnsitz außerhalb Österreichs verfügt hat, wird nicht behauptet. Das Büro der Bf. in ***Adr.Bf,CZ*** scheidet aus den oben ausführlich dargestellten Gründen als Ort der Geschäftsleitung aus. Es handelt sich dabei offensichtlich bloß um einen formalen Sitz, in dem (wie bei „Briefkastenfirmen“) keinerlei für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen wurden. Dem Zollamt Wien kann daher nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es davon ausgeht, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. in Österreich befunden hat, wo ***Gf.*** über mehrere Wohnsitze verfügt.

Mit dem Einwand, ein Betriebsprüfer habe festgestellt, dass sie bis zum Jahr 2015 über keine Betriebsstätte in Österreich verfügt habe, kann die Bf. nicht durchdringen. Das Bundesfinanzgericht fühlt sich an diese Ansicht, die im Übrigen auch im durchgeführten Finanzstrafverfahren nicht geteilt wurde, nicht gebunden.

Die Bf. wies im Rahmen der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass die quartalsmäßigen Einreichungen der Vorsteuerrückvergütung elektronisch über das tschechische Finanzamt an das österreichische Finanzamt Graz weitergeleitet worden seien und dies nur dann möglich sei, wenn bestätigt werde, dass die Bf. den Geschäftssitz in der Tschechischen Republik habe. Dem ist zu entgegnen, dass das von der Bf. praktizierte Modell des Vorsteuerbetrugs darauf aufgebaut war, einen Firmensitz in Tschechien zu fingieren und anders gar nicht funktioniert hätte.

Die festgestellten betrügerischen Handlungen der Bf. können aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens damals nach den obigen Ausführungen eindeutig in Österreich befand.

Es ist daher als zweites Zwischenergebnis festzuhalten, dass es sich bei der Bf. um einen Betrieb handelt, dessen Geschäftsleitung sich damals im Steuergebiet befand.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Heranziehung der Inhaberin dieses Betriebs, also der Bf., als Steuerschuldnerin gem. § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG sind somit erfüllt.

Dem Vorwurf der Bf., das Zollamt lasse jede Begründung vermissen, wie es zur Annahme gelangt sei, um welchen Treibstoff es sich gehandelt habe, kommt keine Berechtigung zu.

Das Zollamt stellte z.B. im Bescheid Zl. ***1*** fest:

„Die Fa. ***KGmbH*** ist betreffend weiterer gleichartiger Dieselmotorkraftstoffverkäufe an andere inländische Firmen im Zeitraum 11/2012 bis einschließlich 07/2013 bei der Staatsanwaltschaft ***12***, GZ ***11***, Gegenstand von Ermittlungen und sind Strafverfahren gegen Mitglieder der oa. betrügerischen Organisation wegen des Verdachtes der Hinterziehung von Mineralölsteuer anhängig.

So gab der im Firmenbuch genannte Geschäftsführer der Fa. ***KGmbH***, ***NN*** vor ungarischen Behörden an, dass er nur für die Firmengründung angeworben wurde. Er habe nach der Firmengründung mit der Firma nichts zu tun gehabt und war auch nicht in dieser beschäftigt.

Diese Tätergruppe gab un versteuertes Mineralöl aus Polen, das als sogenanntes „***P***“ bzw. „***R***“ (verbrauchsteuerfrei) nach Österreich geliefert und in andere Tankwagen umgepumpt wurde, an Tankstellen zum Verkauf als Diesel ab. Dazu stellten sie für die Käufer über die gelieferten Mengen Scheinrechnungen mit der Warenbezeichnung „Dieselmotorkraftstoff EN1590“ anstatt des tatsächlich gelieferten Mineralöles aus. Als Rechnungsleger fungierte die eigens dafür gegründete zwischengeschaltete Fa. ***KGmbH*** mit Sitz in Wien um auch einen inländischen und somit „versteuerten“ Bezug anstatt des tatsächlichen „un versteuerten“ Bezugs aus Polen vorzutäuschen.

Der ***xxx*** dieser oa. Rechnungen ist ident mit dem der in Beilage angeführten Rechnungen und stammen somit von der gleichen Tätergruppe, die diese für die geschilderten Verschleierungshandlungen verwendete.“

Dem Zollamt kann angesichts dieser Umstände nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es davon ausgeht, dass es sich auch im Streitfall um un versteuertes Mineralöl der Position 2710 1999 der KN gehandelt hat, das letztlich als Dieselmotorkraftstoff Verwendung fand. Die Bf. selbst spricht ebenfalls von „Treibstoff“ bzw. von „Diesel“. Aus welchen Grund die Einreihung des Zollamtes nicht richtig sein soll, bzw. von welcher konkreten Unterposition der KN die in Rede stehenden Erzeugnisse nach Ansicht der Bf. erfasst werden sollen gibt sie nicht bekannt.

Die Bf. ist auch den Feststellungen des Zollamtes nicht substantiiert entgegengetreten, wonach es sich bei den verfahrensgegenständlichen Erzeugnissen um andere Mineralöle iSd § 2 Abs. 8 zweiter Satz MinStG handelt, für die die Bestimmungen des MinStG über Kraftstoffe anzuwenden sind.

Solche Mineralöle unterliegen gem. § 3 Abs. 1 Z 9 MinStG demselben Steuersatz wie jene Mineralöle, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen.

§ 3 Abs. 1 Ziffer 4 lit. d MinStG normiert für Gasöle der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 der Kombinierten Nomenklatur (herkömmlich als „Diesel“ bezeichnet),

ausgenommen gekennzeichnetes Gasöl, wenn (wie hier) die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2010 entsteht, folgende Steuersätze:

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;

Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 397 Euro kommt im Streitfall nicht in Betracht, zumal die Bf. keinerlei taugliche Beweise vorgelegt hat, um die Erfüllung der eben zitierten gesetzlich geforderten Voraussetzungen hinsichtlich der angeführten technischen Spezifikationen nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Die Bezeichnung „EN590“ auf den Eingangsrechnungen ist zu einer solchen Nachweisführung schon deshalb nicht geeignet, weil es sich bei diesen Fakturen – wie oben ausgeführt – um Scheinrechnungen handelt.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände dazulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 22.9.2005, [2001/14/0037](#)).

Dem Antrag auf Beischaffung des Urteils in der vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien zu ***Zl.xxx*** durchgeführten Strafverfahren gegen ***NameXXX*** und andere konnte nicht entsprochen werden, zumal ein schriftliches Urteil in diesem Verfahren laut Auskunft des Zollamtes Wien bislang nicht ergangen ist. Für ein allfälliges Zuwarten auf dieses Urteil besteht keinerlei Veranlassung. Denn die Bf. hat die Beischaffung des Urteils zum Beweis dafür begehrt, dass die dort genannten Personen auf Grund der Malversationen schuldig gesprochen worden sind. Eine allfällige Verurteilung Dritter auf Grund nicht näher bezeichneter Malversationen ist aber für das vorliegende Rechtsmittelverfahren ohne jegliche Relevanz. Die Bf. irrt auch wenn sie meint, sie sei zur Haftung für die Mineralölsteuer herangezogen worden, die dadurch entstanden sei, weil Dritte ein nach dem Finanzstrafgesetz zu ahndendes Vergehen begangen haben. Bei den drei angefochtenen Bescheiden handelt es sich nicht um Haftungsbescheide, sondern um Abgabenbescheide die deshalb ergangen sind, weil das Zollamt von der Verwirklichung des Tatbestands des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG durch die Bf. ausgegangen ist.

Zur Berichtigung des Bescheides Zl. ***3***, wird ausgeführt:

Die Abgabenbehörde kann gem. [§ 293 BAO](#) auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Gem. [§ 279 Abs. 1 BAO](#) hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 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.

Das Verwaltungsgericht ist im Rahmen dieser Änderungsbefugnis u.a. berechtigt, allfällige Fehler, die an sich auch den Berichtigungstatbestand iSd [§ 293 BAO](#) erfüllen, zu berichtigen (VwGH 26.01.1995, [94/16/0058](#)).

Das Verschreiben bei einer Datumsangabe zählt zu den gem. [§ 293 BAO](#) zu berichtigenden Fehlern (VwGH 27.06.2001, [98/15/0049](#)).

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Zollamt Wien gem. § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG iVm § 201 BAO die im Zeitraum Jänner 2014 bis März 2014 entstandene Mineralölsteuer in der Höhe von € 40.839,10 fest.

Dieser Bescheid trägt die Überschrift: „Festsetzung der Mineralölsteuer gemäß § 201 BAO für das Jahr 2014. Der maßgebliche Zeitraum wird in der dem Spruch integrierten Tabelle zutreffend mit „01/2014 bis 03/2014“ angegeben. Andererseits heißt es im selben Bescheidspruch – offensichtlich wegen eines Schreibfehlers – „Juli 2013 bis einschließlich Dezember 2013“.

Laut Auskunft des Zollamtes Wien ist dieser Schreibfehler darauf zurückzuführen, dass Teile dieses Bescheidspruchs aus dem vom Zollamt am gleichen Tag erstellten Bescheid Zl. ***2***, irrtümlich übernommen worden sind.

Für die Bf. stand im Zuge des gesamten Verfahrens außer Zweifel, dass die in Rede stehende Festsetzung den Zeitraum 01/2014 bis 03/2014 betrifft. Dies kommt u.a. auch in der Beschwerdeschrift zum Ausdruck, wo die Bf. ausdrücklich vom „hier maßgeblichen Zeitraum im ersten Quartal des Jahres 2014“ spricht. Das Bundesfinanzgericht brachte ihr den erwähnten Schreibfehler im Rahmen der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis. Diesbezügliche Einwände hat die Bf. nicht vorgetragen.

Das Bundesfinanzgericht erachtet es somit als erwiesen, dass es auf Grund eines Schreibfehlers des Zollamtes zu einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens gekommen ist. Im Rahmen des vorliegenden Erkenntnisses war daher der Spruch des angefochtenen Bescheides zur Klarstellung zu berichtigen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 16. April 2021