

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R.*** in der Beschwerdesache ***Bf***, als ehemaliger Geschäftsführer der ***NNGmbH***, vertreten durch ***Stb.***, über die in offener Frist eingebrachte und mit Schreiben vom 28. April 2017 ergänzte Bescheidbeschwerde vom 16. Dezember 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 11. November 2016, Zahl: ***1***, betreffend die Geltendmachung der Haftung gemäß §§ 9 iVm 224 Abs. 1 Bundesabgabenordnung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 11. November 2016, Zahl: ***1***, nahm das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nachstehend: Zollamt) den nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf), Herrn ***Bf***, als ehemaligen Geschäftsführer der ***NNGmbH*** (nachstehend: **NNGmbH**) gemäß §§ 9, 80 ff iVm 224 Abs. 1 BAO als Haftungspflichtigen für die in der Zeit vom 6. September 2010 bis zum 23. November 2010 für das genannte Unternehmen entstandene und noch aushaftende Mineralölsteuer im Ausmaß von € 2.500.000,00 in Anspruch.

Dagegen wendet sich die Bescheidbeschwerde vom 16. Dezember 2016, ergänzt mit Eingabe vom 28. April 2017.

Das Zollamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (kurz: BVE) vom 18. Mai 2017, Zahl: ***2***, hinsichtlich der Inanspruchnahme zur Haftung als unbegründet ab.

Der Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 21. Juni 2017 den Vorlageantrag.

Mit Schreiben vom 1. August 2019 übermittelte das BFG dem Bf und dem Zollamt eine das gegenständliche Haftungsverfahren betreffende Sachverhaltsdarstellung.

Am 10. Juni 2021 fand in Wien die vom Bf begehrte mündlichen Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die **NNGmbH** hat in der Zeit vom 6. Juli 2010 bis zum 7. Juni 2013 insgesamt rund 216 Mio. Liter Universaltechnisches Öl (kurz: UTÖ) und Lubricant hergestellt, indem sie verbrauchsteuerpflichtiges Gasöl (herkömmlich als Diesel bezeichnet) mit verbrauchsteuerfreiem Basisöl vermischt hat.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2013, Zahl: ***3***, setzte das Zollamt der **NNGmbH** Mineralölsteuer und Säumniszuschlag fest.

Das LG ***W*** hat über die **NNGmbH** mit Beschluss vom ***ttmmjj*** das Konkursverfahren eröffnet.

Das im Rechtszug angerufene Bundesfinanzgericht hat über die gegen den Bescheid vom 13. Februar 2013 erhobene Beschwerde mit Erkenntnis vom 24. April 2015, GZ. RV/4200153/2013, entschieden und der Beschwerde teilweise stattgegeben.

Die dagegen erhobene Beschwerde hat der VwGH mit Erkenntnis vom 26. August 2015, Ra 2015/16/0070, zurückgewiesen.

Am 8. September 2010 unterzogen Organe der Autobahnpolizei Großkrut den slowakischen LKW mit dem Kennzeichen: ***6***, ***7*** (SK) einer Verkehrskontrolle. Als Lenker dieses Fahrzeuges trat Herr **N** auf.

Laut Frachtpapieren handelte es sich bei der Ladung um 24.130 kg „Universaltechnisches Öl“, Warencode/KN Code 2710 1999. Als Versender ist die Firma ***NNKft***, vermerkt. Beim Empfänger handelt es sich um ***8***.

Im Rahmen dieser Kontrolle erhärtete sich der Verdacht, dass es sich bei der Ladung nicht wie im Frachtbrief erklärt um "Universaltechnisches Öl", Warennummer: 2710 1990, sondern um verbrauchsteuerpflichtiges Gasöl der Warennummer 2710 1941 handelt. Deshalb entnahm das örtlich zuständige Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt eine Warenprobe und leitete diese zwecks chemischer Analyse an die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) weiter.

Die TUA stellte fest, dass es sich nicht wie in den Frachtpapieren angegeben um UTÖ der Warennummer 2710 1990, sondern um verbrauchsteuerpflichtiges Schweröl (Gasöl) der Warennummer 2710 1941 handelte.

Das Zollamt setzte daraufhin dem Lenker die Mineralölsteuer fest, der die Abgaben schließlich auch entrichtet hat.

Nach durchgeführter Hausdurchsuchung und Sicherstellung von Unterlagen bei der Firma ****NNGmbH**** konnte das Zollamt erheben, dass am 07. September 2010 die ungarische Firma ****NNKft**** 24.140 kg universaltechnisches Öl bei der Firma ****NNGmbH**** geladen und laut CMR-Frachtbrief nach Ungarn verbracht hat. Am CMR-Frachtbrief sind die Kennzeichen der Zugmaschine (*****6*****) sowie des Sattelauflegers (*****7*****) vermerkt. Als Frachtführer scheint die *****9*****, auf. Der Frachtbrief trägt die Unterschrift des erwähnten Lenkers. Auch am Wiegeprotokoll ist das Kennzeichen der Zugmaschine vermerkt.

Die Differenz der Gewichtsangabe der Ladung von 10 kg lässt sich nach Ansicht des Zollamtes mit einem Übertragungsfehler bei der Ausstellung des neuen CMR-Frachtbriefes erklären. Ein Wiegeprotokoll lag bei der Polizeikontrolle nicht vor.

Das Zollamt geht im vorliegenden Abgabenverfahren davon aus, dass für die ****NNGmbH**** für insgesamt 370 Mineralöllieferungen in den Monaten September, Oktober und November 2010 gem. § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG die Steuerschuld jeweils dadurch entstanden sei, dass sie das als steuerfrei deklarierte jedoch steuerpflichtige Mineralöl aus dem eigenen Steuerlager ohne anschließendes Steueraussetzungsverfahren weggebracht habe.

Es sei Pflicht des Bf gewesen, die entsprechenden Mineralölmengen beim Zollamt schriftlich anzumelden, die Mineralölsteuer selbst zu berechnen und abzuführen. Es sei dem Bf aufgrund der im eigenen Unternehmen durchgeführten Analysen bewusst gewesen, dass es durch das Vermischen von Diesel mit Basisöl immer wieder zur Herstellung von verbrauchsteuerpflichtigem Mineralöl gekommen sei und dass diese Erzeugnisse das Betriebsgelände der ****NNGmbH**** verlassen hätten.

Der Bf meint hingegen, bis heute sei der Beweis, dass es tatsächlich zur Verwirklichung mineralölsteuerrechtlicher Tatbestände gekommen sei, nicht erbracht worden. Er habe jedenfalls die Steuerschuldentstehung für den in Rede stehenden Zeitraum des Jahres 2010 nicht erkennen können. Er betont, er habe die größtmögliche Sorgfalt an den Tag gelegt, die aus damaliger Sicht denkbar gewesen sei.

2. Beweiswürdigung

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt wird in freier Überzeugung als erwiesen angenommen und ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten

Verwaltungsakten unter Bedachtnahme auf die Ermittlungsergebnisse des Zollamtes und die Aussagen der Mitarbeiter der ****NNGmbH**** und die Ausführungen des Bf. selbst. Dabei wurden auch die im Rahmen der mündlichen Verhandlung gewonnenen Erkenntnisse berücksichtigt.

3. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1. Rechtslage

§ 6 Abs. 1 BAO:

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

§ 7 Abs. 1 BAO:

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

§ 9 Abs. 1 BAO:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 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.

§ 80 Abs. 1 BAO:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertreten obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

§ 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.

§ 224 Abs. 1 BAO:

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 Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß.

§ 279 Abs. 1 BAO:

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.

§ 21 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995:

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Mineralöl aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren ausgenommen das Verfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und das Ausfuhrverfahren anschließt, oder dadurch, dass es in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr).

§ 21 Abs. 4 Z 1 MinStG 1995:

Die Steuerschuld entsteht in den Fällen des Abs. 1 Z 1 im Zeitpunkt der Entnahme in den freien Verkehr.

§ 22 Abs. 1 Z 1 MinStG 1995:

Steuerschuldner ist oder sind in den Fällen des § 21 Abs. 1 Z 1 der Inhaber des Steuerlagers, daneben bei einer unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme die Person, die das Mineralöl weggebracht oder entnommen hat oder in deren Namen das Mineralöl weggebracht oder entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme beteiligt war.

§ 23 Abs. 1 MinStG 1995:

Der Steuerschuldner 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.

3.2. Das dem vorliegenden Verwaltungsakt zu entnehmende Geschehen lässt sich wie folgt zusammenfassen:

Der Bf gründete im Jahr 2005 die ***GGmbH*** mit Sitz in Deutschland. Der Firmenzweck dieses Unternehmens ist der Handel mit Fest-, Gas- und Flüssigenergieträgern insbesondere Erdölprodukten. Seit 7. Juli 2006 ist ***K***, die Tochter des Bf, alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin dieses Unternehmens.

In Österreich gründete der Bf das Unternehmen **NNGmbH**. Dieses Unternehmen war in der Zeit vom 17. Juni 2010 bis zum 3. Juni 2013 Inhaberin eines vom Zollamt bewilligten Herstellungsbetriebes und eines vom Zollamt bewilligten Steuerlagers.

Das Unternehmen hat in der Zeit vom 6. Juli 2010 bis zum 7. Juni 2013 insgesamt ca. 216 Mio. Liter UTÖ und Lubricant hergestellt. Die Herstellung dieser Erzeugnisse erfolgte im Wesentlichen durch das Mischen von ca. 80% verbrauchsteuerpflichtigem Gasöl (Diesel) mit ca. 20% verbrauchsteuerpflichtigem Basisöl.

Helle universaltechnische Öle tarifierten bis zum 17. September 2012 in die nicht verbrauchsteuerpflichtige Position 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur (kurz: KN), ab 18. September 2012 hingegen in die verbrauchsteuerpflichtige Position 2710 1962 der KN.

Laut einer Anzeige des Zollamtes an die Staatsanwaltschaft ***W*** besteht der Verdacht, dass ***K*** in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin der ***GGmbH*** mit Sitz in Berlin sowie deren Vater, der Bf, in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der **NNGmbH**, Mineralöle der Position 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur (KN) bestimmungswidrig zum Zwecke der Verwendung als Treibstoff an Empfänger in Mitgliedsstaaten abgaben.

Die Erzeugnisse wurden bis zum 31. Dezember 2012 von der **NNGmbH** ausschließlich an die ***GGmbH*** abgegeben, die bis zum 31. Dezember 2012 das alleinige Vertriebsrecht hatte, jedoch nie Empfänger der Erzeugnisse wurde, sondern diese nur verhandelte und die Erzeugnisse umgehend an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten fakturierte. Die Transporte erfolgten stets und umgehend direkt von der **NNGmbH** an die Abnehmer in verschiedenen Mitgliedstaaten. Ab dem 1. Jänner 2013 trat die ***GGmbH*** nur mehr als Vermittler auf, weil die **NNGmbH** ihre hergestellten Erzeugnisse nun selbst direkt an die Abnehmer der Erzeugnisse in anderen Mitgliedstaaten verkaufte.

In einem Rechtsmittelverfahren der ***GGmbH*** war u.a. strittig, ob steuerfreie Lieferungen iSd Umsatzsteuergesetzes vorlagen und ob der Vorsteuerabzug zulässig war. Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 13. Juni 2016, RV/2100469/2013, die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Dieses Erkenntnis ist nach Befassung des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes letztlich in Rechtskraft erwachsen.

In diesem Erkenntnis heißt es u.a.:

*„Die Abnehmer der ***GGmbH*** waren tatsächlich an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligt bzw. haben ihn selbst begangen und die BF wusste davon bzw. hätte zumindest davon wissen müssen.*

Die BF hat ein betrugsanfälliges Produkt vertrieben, dessen tatsächliche Verwendung der BF gänzlich unbekannt war.

Dieses Produkt wurde an „missing trader“ veräußert, die hauptsächlich in anderen Geschäftszweigen tätig waren. Die Existenz der ständig wechselnden Abnehmer (mit gleichen Ansprechpartnern) konnte die BF ausschließlich durch UID-Abfragen nachweisen.

Die Frachtpapiere entsprechen nicht den Tatsachen und andere Transportnachweise konnten nicht erbracht werden.

Die BF hat keine Maßnahmen zur Aufklärung dieser „verdächtigen Umstände“ gesetzt.“

Das von der **NNGmbH** erzeugte und von der ***GGmbH*** vertriebene UTÖ war als Erzeugnis chemisch annähernd mit verbrauchsteuerpflichtigem Gasöl (Diesel) ident und konnte somit, wenn auch nicht normgerecht, als verbrauchsteuerpflichtiges Gasöl (Diesel) verwendet werden.

Lieferungen des von der **NNGmbH** erzeugten UTÖ haben zu Anfragen im Rechts- und Amtshilfeweg durch andere Mitgliedstaaten sowie zu Anzeigen und zu Feststellungen bei Kontrollen durch die Operativen Zollaufsicht geführt.

Aus dem Inhalt der Amts- und Rechtshilfeersuchen, den Anzeigen und den von der Operativen Zollaufsicht im Zuge ihrer Kontrollen gewonnenen Erkenntnissen ergab sich für das Zollamt der Verdacht, es würden Mineralöle der Position 2710 1999 der KN erzeugt um diese sodann bestimmungswidrig zur Verwendung als Treibstoff an Empfänger in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union abzugeben.

Das Zollamt sah sich daher veranlasst, finanzstrafrechtliche Ermittlungen einzuleiten und zeigte den Verdacht am 8. Juni 2012 der Staatsanwaltschaft ***W*** an.

Angeordnete Durchsuchungsmaßnahmen haben dazu geführt, dass am 9. Oktober 2012 im Betriebslabor der **NNGmbH** zahlreiche Analyse- und Qualitätszertifikate für das UTÖ vorgefunden wurden. Aus den Zertifikaten war zu entnehmen, dass eine Mischung eines Dieseltreibstoffes mit einem Schweröl (Schmieröl / Basisöl) erzeugt wurde, bei dem die Analyse jeweils einen Siedeverlauf bei 350 °C von über 85 %V ergeben hatte.

Die Auswertung der Unterlagen belegt nach den Feststellungen des Zollamtes bei 370 Lieferungen die Auslieferung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse der Position 2710 1941 der KN, weil eine zu geringe Menge Basisöl beigemischt wurde. Das Zollamt konnte dabei auch

noch feststellen, dass in den Frachtpapieren der **NNGmbH** die steuerfreie Position 2710 1999 der KN eingetragen worden war. Das Zollamt schloss daraus, dass es darüber in Unkenntnis gelassen worden sei, dass aus dem Steuerlager der **NNGmbH** steuerpflichtiges Gasöl an Empfänger abgegeben worden war.

Weil die **NNGmbH** in diesen 370 Fällen verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl aus dem Steuerlager weggebracht hat, hat das Zollamt mit Bescheid vom 13. Februar 2013, Zl. ***3***, die für das genannte Unternehmen entstandene Steuerschuld gemäß § 201 BAO iVm § 21 Abs. 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG) und einen Säumniszuschlag erstmalig festgesetzt.

Das LG ***W*** hat über die **NNGmbH** wegen deren hohen Steuerrückstände aufgrund eines Antrages des Finanzamtes ***W*** am ***TTMMJJ*** das Konkursverfahren eröffnet.

Das angerufene BFG hat der gegen den o.a. Bescheid des Zollamts vom 13. Februar 2013 erhobenen Beschwerde mit Erkenntnis vom 24. April 2015, GZ. RV/42000153/2015, teilweise stattgegeben und die Mineralölsteuer für den Monat September 2010 mit € 1.613.018,14, für den Monat Oktober 2010 mit € 1.164.548,34 und für den Monat November 2010 mit € 1.136.969,44 (in Summe demnach € 3.914.535,92) neu festgesetzt und den Säumniszuschlag mit € 78.290,72 neu ausgemessen.

Die dagegen erhobene Beschwerde hat der VwGH mit Erkenntnis vom 26. August 2015, Ra 2015/16/0070, zurückgewiesen.

Mit Vorhalt vom 25. April 2016, Zahl: ***4***, hat das Zollamt dem Bf eröffnet, es beabsichtige ihn für die von der **NNGmbH** im Zeitraum vom 6. September 2010 bis zum 23. November 2010 nicht selbst berechnete und am jeweiligen Fälligkeitstag nicht entrichtete Mineralölsteuer in der Höhe von insgesamt € 3.914.535,92 sowie für die daraus resultierenden Säumniszuschläge im Betrage von insgesamt € 78.290,72 im Rahmen der ihn als ehemaligen Geschäftsführer der **NNGmbH** treffenden persönlichen Haftung gemäß §§ 9, 80 iVm 224 Abs. 1 BAO heranzuziehen.

Zur Begründung wird vom Zollamt im Wesentlichen angeführt, der Bf sei in der Zeit vom 26. März 2010 bis zum 11. Juli 2013 als Geschäftsführer der **NNGmbH** bestellt gewesen, sodass ihm die aus dieser Funktion erwachsene Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der vertretenen **NNGmbH** oblegen sei.

Die Mineralölsteuerschuld sei für die **NNGmbH**, deren Geschäftsführer er im fraglichen Zeitraum gewesen sei, gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG deswegen entstanden, weil verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl aus dem Steuerlager der **NNGmbH** weggebracht wurde, ohne dass die darauf lastende Verbrauchsteuer selbst berechnet und abgeführt worden wäre. Die **NNGmbH** sei als Inhaberin des Steuerlagers zur Steuerschuldnerin geworden. Er als Vertreter der juristischen Person **NNGmbH** hafte mit seinem

persönlichen Einkommen und Vermögen für nicht entrichtet gebliebene Abgaben der Vertretenen, wenn ihn an der Nichtentrichtung ein Verschulden - es reiche leichte Fahrlässigkeit - treffe.

Die genannten Beträge habe die ****NNGmbH**** während der Vertretungsperiode nicht entrichtet, weshalb das Zollamt - bis zum Beweis des Gegenteils - davon auszugehen habe, der Bf sei der ihm aufgetragenen Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht nachgekommen. Die Abgabeforderung sei als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich zweifelsfrei aus der wegen Vermögenslosigkeit durchgeführten amtlichen Auflösung und aus der hohen Forderung des Finanzamtes.

Vertreter hätten nach der ständigen Rechtsprechung darzutun, aus welchen Gründen ihnen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht möglich war, widrigenfalls anzunehmen sei, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege. Vertretern obliege eine Nachweisvorsorgepflicht und die Darstellung der Gründe, die der gebotenen und rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstehen.

Der steuerlich vertretene Bf hat zu diesem Vorhalt in offener und mehrfach erstreckter Frist mit Eingabe vom 19. September 2016 umfangreich Stellung genommen und seiner Stellungnahme insgesamt einundzwanzig in einem eigenen Anlagenverzeichnis näher benannte Anlagen angeschlossen.

In den Vorbemerkungen seiner Stellungnahme (Punkt 1.) führt der Bf im Wesentlichen aus, der Vorhalt, dass das Zollamt gedenke ihn als Haftenden in Anspruch zu nehmen, habe ihn negativ überrascht, weil nun neben dem Verlust der unternehmerischen Existenz auch der Verlust der privaten drohe.

Der Vorwurf, er habe seine abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt, sei bei Berücksichtigung des gesamten Sachverhaltes - ein wesentlicher Teil des hierfür relevanten Sachverhaltes sei der Abgabenbehörde bisher nicht bekannt - seiner Ansicht nach nicht haltbar. Er wolle deshalb diese Gelegenheit nutzen und ein vollständiges Bild seiner unternehmerischen Tätigkeit vermitteln.

Die Überlegungen, ihn als persönlich Haftenden heranzuziehen, würden offenbar auf den Sachverhaltserhebungen im Rahmen des Abgabenverfahrens September bis November 2010 beruhen. Er habe diesbezüglich den Rechtszug bestritten und dabei ausführlich dargelegt, warum er davon überzeugt sei, dass und warum bei der ****NNGmbH**** keine mineralölsteuerpflichtigen Produkte hergestellt worden seien. Die ****NNGmbH**** habe den Rechtsstreit verloren, weil die Aussagen von Zeugen nach freier Beweiswürdigung des BFG für wahrscheinlicher erachtet worden seien. Manche der von der Abgabenbehörde in den Zeugenstand berufenen Personen hätte sich zu tendenziösen Aussagen hinreißen lassen, sodass deren Aussage in Zweifel zu ziehen seien. Das BFG habe ihnen außerdem

überschießende Glaubwürdigkeit geschenkt. Die Beweiswürdigung des BFG sei für ihn nicht nachvollziehbar. Er könne, weil der Rechtszug ausgeschöpft worden sei, am Bestehen der Abgabenschuld nichts ändern, sei jedoch nach wie vor davon überzeugt, dass bei der **NNGmbH** keine mineralölsteuerpflichtigen Erzeugnisse hergestellt wurden und dass ihn an der Uneinbringlichkeit der Abgaben kein Verschulden treffe.

Er wehre sich entschieden gegen ein aus seiner Sicht nach dem verlorengegangenen Abgabenv erfahren durch die Beweiswürdigung stehen gebliebenes Bild, er habe von Anfang an mit einem Tatplan mit Betrugsvorsatz mineralölsteuerpflichtiges Öl hergestellt und Steuerhinterziehung betrieben.

Er weise den im Raum stehenden Vorwurf, er habe schuldhaft abgabenrechtliche Pflichten verletzt, entschieden zurück, weil im bisherigen Abgabenv erfahren die für die Beurteilung der Haftung wesentlichen Umstände der Gründung der **NNGmbH** und des Betriebes derselben untergegangen seien.

Er wolle daher die Gelegenheit wahrnehmen und die Umstände erläutern, die ihn im Jahr 2010 zum Bau seines Betriebes zur Herstellung von Mineralölprodukten, vor allem UTÖ, bewogen hätten. Er wolle in diesem Zusammenhang den Beweis antreten, dass er - auch aus abgabenrechtlicher Sicht - mit größtmöglicher Sorgfalt vorgegangen sei.

In der Sachverhaltsdarstellung seiner Stellungnahme (Punkt 2.) hat sich der Bf vor allem zu seinem unternehmerischen Werdegang vor Errichtung der **NNGmbH**, zur Errichtung des Betriebes in **W**, zur offenen Kommunikation mit den Behörden, zur Beschäftigung eines technischen Leiters im Produktionsbetrieb, zum Verlust des in Aussicht gestellten Auftrages durch ***H*** (kurz: **H**), zu den technischen Vorgaben an **SW** bei der Herstellung von UTÖ und zu den technischen Schwierigkeiten bei der Herstellung des UTÖ geäußert.

Seit Jahrzehnten im Handel mit Mineralöl tätig habe er im Jahr 2005 die ***GGmbH*** als reines Handelsunternehmen gegründet. In ihm sei zunehmend der Wunsch gewachsen, nicht nur im reinen Handelsgeschäft tätig zu sein.

Die Möglichkeit dazu habe ihm 2009 ***HW*** von der **H** - ein erfolgreicher Geschäftsmann aus Polen - geboten, als dieser ihm in Aussicht gestellt habe, er werde für die Kohleproduktion längerfristig 30.000 Liter Öl pro Tag von ihm als Händler beziehen. Dies hätte ihm Planungssicherheit verschafft und Mut gemacht, Investoren für die Errichtung eines Produktionsbetriebes zu suchen. In ***R*** - zu 70 % an der **NNGmbH** beteiligt - habe er einen privaten Investor zum Ankauf einer insolventen Raffinerie in **W** gefunden.

In relativ kurzer Zeit habe er den stillgelegten Betrieb durch umfangreiche Investitionen und Umbauten in einen den Vorgaben des Zollamtes und der Bezirkshauptmannschaft ***W*** entsprechenden Zustand gebracht, am 1. April 2010 vom Finanzamt ***W*** eine UID-

Nummer und am 17. Juni 2010 vom Zollamt die Bewilligung für einen Mineralölherstellungsbetrieb und ein Steuerlager erteilt bekommen.

Er habe damals geplant, auch mineralölsteuerpflichtige Produkte herzustellen und habe die Mineralölsteuer immer pünktlich abgeführt.

Das von der ****NNGmbH**** herzustellende und keiner Verbrauchsteuer unterliegende UTÖ sei ausschließlich für die Produktion von Chemikalien für den Abbau von Steinkohle gedacht gewesen. Der Hauptgeschäftszweig, für dessen Zweck der Betrieb der ****NNGmbH**** errichtet worden sei, habe - dies sei ihm besonders wichtig - nichts mit der Herstellung von Treibstoffen zu tun gehabt. Es sei nie geplant gewesen, treibstofftaugliches Mineralöl herzustellen. Das im betreffenden Zeitraum aus dem erwarteten Großauftrag herzustellende UTÖ hätte niemals zur Herstellung von Treibstofffabrikaten führen sollen. Im zugrunde liegenden Rechtsmittelverfahren habe sich die Abgabenbehörde von der Prämisse leiten lassen, es sei undenkbar, dass derart umfangreiche Mengen an UTÖ für andere Zwecke verwendet werden könnten, als für die Herstellung von mineralölsteuerpflichtigem Treibstoff. Diese Annahme sei durch das Gutachten der Schlesischen Technischen Universität widerlegt, wonach derartige Mengen an UTÖ sehr wohl für Flotationsprozesse im Bergbau für den Gewinn von Steinkohle benötigt werden und dass in Polen auch ein entsprechender Markt dafür vorhanden sei.

Diese Ausführungen würden die Unterstellung, er habe versucht, die Herstellung von mineralölsteuerpflichtigem Treibstoff zu verschleiern, widerlegen und darlegen, dass er niemals die Absicht gehabt habe, mineralölsteuerpflichtige Substanzen herzustellen. Das Gegenteil sei der Fall, es sei seine Absicht gewesen, dies im Grunde der Aufträge zu vermeiden. Er habe im Betrieb Vorkehrungen getroffen, die ausschließen hätten sollen, dass mit den gegenständlichen Aufträgen jedwede mineralölsteuerpflichtigen Substanzen hergestellt werden.

Er habe zu jedem Zeitpunkt, weil ihm durchaus bekannt sei, dass es sich bei einem mineralöltechnischen Produktionsbetrieb um einen sensiblen Bereich handle, vorsorglich und offen mit der Abgabenbehörde zusammengearbeitet und höchste Sorgfalt an den Tag gelegt und vom Zollamt auch eine abgabenrechtliche Einordnung der hergestellten Produkte vornehmen lassen.

Er habe bestens qualifiziertes Personal angestellt und diesem eindeutige Anweisungen gegeben, bei organisatorischen Schwierigkeiten korrigierend eingegriffen, sohin all jene Verhaltensweisen an den Tag gelegt, die von einem sorgfältigen Geschäftsführer erwartet werden. Weil er selbst über keine technische Ausbildung verfüge, habe er für diese Zwecke mit ****SW**** einen technischen Betriebsleiter als Leiter für die Bereiche Zoll, Produktion, Technik und Labor - damit auch für die Einhaltung der Parameter im Zuge des Mischvorganges - beschäftigt.

Nach dem Abschluss der Vorbereitungsarbeit habe ihm ***HW*** überraschend mitgeteilt, es werde der **H** nicht möglich sein, die in Aussicht gestellte Abnahme der UTÖ-Mengen einzuhalten.

Dass ihm dadurch eine wesentliche Geschäftsgrundlage weggebrochen sei, habe auch ***HW*** erkannt und ihm Ersatzaufträge vermittelt, weshalb es - ohne die anfängliche Auslastung der **NNGmbH** sicherzustellen - dennoch möglich gewesen sei, den Betrieb der **NNGmbH** planmäßig fortzusetzen und bereits im Jahr 2010 ein Gewinn von € 300.000 zu erzielen, der sich im Jahr 2011 vervierfacht habe.

In den Monaten September, Oktober und November 2010 sei die Produktion von UTÖ nachgefragt gewesen, eine Verwendung als Treibstoff nie im Raum gestanden. Er habe daher **SW** beauftragt, UTÖ im Verhältnis 20 % Basisöl und 80 % Diesel zu produzieren und nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen eindeutig kommuniziert, dass kein als Treibstoff gebräuchlicher Diesel herzustellen sei. **SW** habe die Produktion geleitet. Um sicherzustellen, dass die Mischung den Vorgaben entspreche, seien auch gleich zu Beginn Proben an das ***UnternehmenM*** übermittelt worden. Das Analyseergebnis vom 14. Juli 2010 beispielsweise bestätige, dass die deklarierten Werte außerhalb des mineralölsteuerrechtlich relevanten Bereiches gelegen seien, wobei der ihm zur Verfügung stehende Bericht nur mehr die erste Seite enthalte. Hätten die Prüfergebnisse nicht entsprochen, hätte er umgehend Maßnahmen zur Korrektur eingeleitet. Sein Ersuchen, ihm die fehlenden Seiten und die übrigen Prüfberichte zuzusenden, sei - für ihn nicht nachvollziehbar - vom Zollamt abgelehnt worden.

Auf Empfehlung von **SW** habe er teures Prüfgerät angeschafft, um die Herstellung von UTÖ sicherzustellen. Die von **SW** in die Bedienung der Geräte eingewiesene und ihm zugeteilte Laborantin **K**, welche die Analysen durchgeführt habe, hätte genaue Anweisungen erhalten, welche Werte in der Produktion erreicht werden müssen. Aufgrund der hohen Komplexität der Geräte sei es bei der Herstellung von UTÖ zu technischen Schwierigkeiten und zu Schwierigkeiten bei der Bedienung gekommen. Darüber hinaus habe es auch noch persönliche Unstimmigkeiten in der Zusammenarbeit von **SW** und **K** sowie mit den übrigen Mitarbeitern der **NNGmbH** gegeben. Als **K** kündigte, habe er dem vermutlich überlasteten **SW** ***J*** als Mitarbeiter mit technischer Ausbildung zur Seite gestellt.

Es sei auch zu persönlichen Differenzen zwischen ihm und **SW** gekommen. Als es auch zwischen ***J*** und **SW** zu Unstimmigkeiten gekommen war, habe **SW**, um seiner Kündigung zuvorzukommen, das Dienstverhältnis einvernehmlich aufgelöst und das Unternehmen im Mai 2011 verlassen. Mit Wirkung vom 1. Jänner 2011 sei dann ***J*** zum neuen technischen Betriebsleiter der **NNGmbH** bestellt worden.

Er habe im fraglichen Zeitraum nicht beabsichtigt, abgabenrelevante Erzeugnisse herzustellen. Sämtliche als mineralölsteuerpflichtig qualifizierten Erzeugnisse seien in jenem Zeitraum entstanden, in dem die technischen Probleme aufgetreten seien und es die Differenzen zwischen **SW** und den übrigen Mitarbeitern gegeben habe. Es habe eindeutige Arbeitsanweisungen gegeben, zumal ihm stets bewusst gewesen sei, dass die Herstellung von UTÖ ein Grenzgang sei. Umso mehr habe er auf die erforderliche Qualifikation der Mitarbeiter geachtet und ihnen entsprechende technische Ausrüstung zur Verfügung gestellt.

Bezüglich der Aussagen des **SW**, denen von der Abgabenbehörde offenbar Glauben geschenkt worden sei, wolle er festhalten, dass die erwähnten Hintergründe aus den Zeugenaussagen nicht hervorgehen. **SW** habe das Unternehmen nicht im Guten verlassen. Die aus seiner Sicht eher tendenziösen und möglicherweise sachfremd motivierten Aussagen des **SW** sollten daher im Lichte der damaligen Zusammenarbeit auch zu seinen Gunsten beurteilt werden.

In abschließenden Bemerkungen hebt der Bf. seine ausführlichen Schilderungen zum Sachverhalt im Wesentlichen nochmals gerafft hervor und meint, er habe mit den österreichischen Behörden stets kooperiert und qualifiziertes Personal angestellt. Als er gesehen habe, dass auf Grund von technischen und persönlichen Schwierigkeiten die Produktionsabläufe nicht optimal abliefen, sei er unverzüglich eingeschritten. Er habe zu jedem Zeitpunkt mit aller ihm zumutbaren Sorgfalt versucht zu gewährleisten, dass kein mineralölsteuerpflichtiges UTÖ erzeugt wird. Ihm seien damals keine Indizien vorgelegen, die ihn vermuten hätten lassen, dass Mineralölsteuerschulden entstanden wären.

Er habe nie mit Betrugsabsicht gehandelt, sondern sei stets bestrebt gewesen, einen redlichen österreichischen Qualitätsbetrieb zu leiten. Die Unterstellung, er habe verdeckt mineralölsteuerpflichtige Treibstoffe produzieren wollen, sei nicht haltbar. Die **NNGmbH** sei nicht mit unredlicher Absicht, sondern mit der Absicht errichtet worden, hochwertige Produkte zu einem wettbewerbsfähigen Preis an einem attraktiven Standort herzustellen.

In Würdigung aus haftungsrechtlicher Sicht nach § 9 BAO (Punkt 3.) führt der Bf. im Wesentlichen aus, dass nur schuldhaft Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen. Es habe der Vertreter dazutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen werde, die Verletzung sei schuldhaft gewesen. Entspreche der Vertreter seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, so liege es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.

In der Zeit von 2010 bis 2013 habe er als Vertreter der **NNGmbH** stets alle Pflichten der Gesellschaft erfüllt. Er habe immer Sorge dafür getragen, dass die Abgaben aus den von ihm

verwalteten Mitteln vorschriftsmäßig entrichtet werden. Als gelernter Kaufmann sei er für den Einkauf und vor allem für den Verkauf des UTÖ zuständig gewesen und habe sich für den Aufbau und den Betrieb der Produktionsanlagen ****SW**** in den Betrieb geholt, der als Produktionsleiter das UTÖ nach seinen unmissverständlichen Anweisungen im vorgegebenen Mischverhältnis herzustellen gehabt habe. Er habe ****SW**** darauf hingewiesen, dass kein als Treibstoff gebräuchlicher Diesel herzustellen sei.

Er habe mit aller ihm zur Verfügung stehenden Sorgfalt zu gewährleisten versucht, dass keine mineralölsteuerrechtlichen Tatbestände erfüllt werden. Ein Beweis, dass es tatsächlich zur Verwirklichung solcher Tatbestände gekommen sei, sei bis heute nicht erbracht worden. Im Rahmen des Abgabenverfahrens sei lediglich für wahrscheinlicher erachtet worden, dass entsprechende Tatbestände erfüllt wurden. Er sei jedoch nach wie vor davon überzeugt, dass dies nicht der Fall gewesen sei. Zu dem Zeitpunkt, als mit dem Erkenntnis des BFG die Abgabenschuld festgestanden sei, habe er aufgrund des Insolvenzverfahrens keine Möglichkeit mehr gehabt, die Entrichtung der Abgabenschuld zu bewerkstelligen, sodass ihm dies nicht zum Vorwurf gemacht werden könne.

Hätte er in seiner Funktion als Geschäftsführer festgestellt, dass es zur Verwirklichung von mineralölsteuerpflichtigen Tatbeständen kommt, hätte er die Abgaben - dies wäre für die Gesellschaft trotz wirtschaftlicher Schwierigkeiten kein Problem gewesen - entrichtet. Die Insolvenz der ****NNGmbH**** sei nicht durch die wirtschaftlichen Schwierigkeiten, sondern durch die abgabenrechtlichen Schikanen des Finanzamtes Graz Stadt bedingt gewesen. Der einzige Grund, warum es zum Abgabenausfall gekommen sei, liege darin, dass er in den gegenständlichen Zeiträumen im Jahr 2010 mineralölsteuerrechtliche Tatbestände nicht habe erkennen können. Außerdem sei die Erfüllung dieser abgabenrechtlichen Tatbestände nur als ausreichend wahrscheinlich, nicht jedoch als überwiegend wahrscheinlich erachtet worden.

Dies könne nicht in gleicher Weise für eine Haftungsinanspruchnahme gelten, bei der es auf das Verschulden des gesetzlichen Vertreters an der Nichtentrichtung, also auf das Ausmaß der an den Tag gelegten Sorgfalt und damit verbunden das "Erkennenmüssen" einer Abgabenschuld ankomme.

Er habe die größtmögliche Sorgfalt an den Tag gelegt, die aus seiner damaligen Sicht denkbar gewesen wäre, habe die von ihm zu erstellenden Fabrikate von behördlichen Einrichtungen der Republik prüfen lassen, habe qualifizierte Mitarbeiter eingestellt, dafür Sorge getragen, dass alle ihm bekannten Steuerschulden (Mineralölsteuern und Umsatzsteuern) der ****NNGmbH**** entrichtet werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 11. November 2016 hat das Zollamt den Bf. zur Haftung im Ausmaß von € 2,5 Mio. in Anspruch genommen.

Nach der Wiedergabe des vom Zollamt als wesentliche erachteten Sachverhaltes, der Wiedergabe des wesentlichen Inhaltes der Stellungnahme des Bf zur beabsichtigten Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger und nach dem Hinweis auf die zur Anwendung gekommenen gesetzlichen Vorschriften, geht das Zollamt in diesem Bescheid bei Berücksichtigung einer Konkursmasse von € 400.000, einer Sicherheit in der Höhe von € 100.000 und einer erwartbaren Abgeltung der Abgaben durch weitere nach § 11 BAO potenziell haftende Personen, von einer erforderlichen objektiven Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Primärschuldner zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme als Voraussetzung nach § 9 BAO von zumindest € 2.500.000 aus.

Der Bf könne als Folge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten als gesetzlicher Vertreter der ****NNGmbH**** in Anspruch genommen werden.

Es sei festzuhalten, dass die Vorbringen in der Stellungnahme vom 19. September 2016 zum unternehmerischen Werdegang, zur Errichtung des Betriebes der ****NNGmbH****, zur Geschäftsanbahnung und zum Gutachten für den polnischen Bergbaumarkt in keinem Zusammenhang mit der Haftungsinanspruchnahme stehen.

Den Hinweisen auf die enge Zusammenarbeit mit dem Zollamt, dass er seine Fabrikate von den behördlichen Einrichtungen habe prüfen lassen und qualifiziertes Personal eingestellt habe, sei zu entgegnen, dass eine Untersuchung des von der ****NNGmbH**** hergestellten Produktes lediglich den gerade erfolgten Mischvorgang betroffen habe, weshalb keine Rückschlüsse auf die gesamte Produktionsmenge über Monate hinweg gezogen werden könnten. Gerade im hier behandelten Zeitraum bzw. bei den strittigen Lieferungen gebe es keine dazugehörige Analyse durch das Zollamt. Die enge Zusammenarbeit mit dem Zollamt ende mit den bei der Hausdurchsuchung vorgefunden Analysezertifikaten. Bis zu diesem Zeitpunkt habe das Zollamt keinerlei Kenntnisse über die Analyseergebnisse der ****NNGmbH**** gehabt. Der stete Kontakt zum Kundenteam des Zollamtes bzw. mit dem Sachbearbeiter *****F***** werde nicht bestritten. Auch der Hinweis des Bf, die Steuerschulden - die in geringer Höhe angefallene Mineralölsteuer - der ****NNGmbH**** seien stets entrichtet worden - werde nicht bestritten. Diese Steueranmeldungen seien nicht Gegenstand der Haftung, sondern sei dies die vom Bf nicht angemeldete und entrichtete Mineralölsteuer für die Monate September bis November 2010 in der Höhe von insgesamt € 3.914.535,92.

Auch wenn der Bf mit dem Verweis auf die Einstellung von qualifiziertem Fachpersonal und die Anschaffung hochkomplexer Analysegeräte seine Sorgfaltspflicht hervorkehren wolle, sei er als Geschäftsführer dennoch alleine für die abgabenrechtlichen Belange zuständig und im Unternehmen letztverantwortlich und nicht von Kontrollpflichten entbunden gewesen, erst recht wenn es - wie vom Bf selbst dargelegt - bei der Erzeugung des Produktes auf eine Gratwanderung zwischen der Erzeugung eines steuerpflichtigen und eines nicht steuerpflichtigen Erzeugnisses ankomme, sodass sogar eine höhere Aufsichtspflicht geboten

sei. Für den Bf wäre es dabei ein Leichtes gewesen, seiner Aufsichtspflicht etwa durch Rückfragen bzw. durch Einsichtnahme in die im hauseigenen Labor aufliegenden und ordentlich abgelegten Analyseergebnisse nachzukommen und die Entstehung der Mineralölsteuer festzustellen und diese auch anzumelden und zu entrichten.

Als Grad der Schuld genüge gemäß § 9 BAO bereits leichte Fahrlässigkeit, die schon aus der Sicht der leicht möglich gewesen und nicht durchgeführten Kontrollen als gegeben anzusehen sei. Ein einfaches Nachfragen bei ****SW**** oder ****K**** hätte genügen können. Außerdem habe der Bf in der Stellungnahme nicht dargetan, irgendeine Kontrollmaßnahme durchgeführt zu haben. Das Einstellen von qualifiziertem Personal und Weisungen, kein verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl herzustellen, seien keine Kontrollmaßnahmen.

Dass der Verschuldensgrad der leichten Fahrlässigkeit schon überschritten wurde, belege die Aussage von ****SW**** vom 18. Juli 2013 gegenüber Zollorganen. Danach wurden Abweichungen der Parameter für verbrauchsteuerfreies UTÖ dem Bf mitgeteilt, die Nachjustierungen seien jedoch stets im Nachhinein erfolgt. Verbrauchsteuerpflichtige LKW-Ladungen hätten das Werksgelände mit Wissen der Geschäftsleitung verlassen. Die Aussage sei - weil auch dem sonstigen Sachverhalt entsprechend - glaubhaft und liege es in der Natur des Menschen, dass dieser seinen Vorgesetzten Abweichungen mitteile um diesbezüglich weitere Anweisungen abzuwarten und danach zu handeln. Der Zeuge habe nicht die Befugnis gehabt, Erzeugnisse außerhalb der Anweisung des Bf zu mischen. Der Bf habe in seinen Stellungnahmen auch nicht behauptet, der Zeuge habe zum Nachteil des Unternehmens eigenständig gehandelt und falsche Mischverhältnisse geheim gehalten, sondern nur, dass es aufgrund zwischenmenschlicher Beziehungen zu Konflikten gekommen sei. Streitigkeiten in der Belegschaft könnten die Sorgfaltspflicht des Bf nicht abwenden, sondern hätten diese sogar fördern sollen.

Das BFG habe seine Entscheidung damit zusammen gefasst, dass die ****NNGmbH**** zwar ein Produkt mit der Bezeichnung UTÖ erzeugt habe, jedoch der Verdacht nahe liege, dass beabsichtigt gewesen sei, das Erzeugnis in den Bestimmungsstaaten als Diesel in Verkehr zu bringen. So habe sich ein Abnehmer im Dezember 2010 in einem E-Mail über die schlechter werdende Qualität des gelieferten Produktes beschwert und habe wiederum das Produkt beziehen wollen, welches die Kriterien von Diesel erfülle so wie er es in den Vormonaten auch erhalten habe. Die ****NNGmbH**** habe sich in einem Grenzbereich bewegt und aus mineralölsteuerrechtlicher und zolltarifarischer Sicht gerade noch oder gerade nicht mehr Diesel erzeugt. Die vorliegende Beweislage, die vorgefundenen Zertifikate und Analysen sowie die glaubhaften Aussagen der Zeugen ****SW**** und ****K**** würden das BFG zu keinem anderen Schluss kommen lassen.

Die Gegenargumentation der ****NNGmbH**** sei unwahr und teilweise auch nicht schlüssig gewesen bzw. seien Beweismittel fraglicher Qualität vorgelegt worden und sei es der

****NNGmbH**** mit keinem einzigen Argument gelungen, die Aussagekraft der vorliegenden Beweismittel ernsthaft in Frage zu stellen.

Einer Finanzierung der angefallenen Mineralölsteuer durch eine Bank oder durch einen Investor hätte es nicht bedurft, weil die ****NNGmbH**** selbst Darlehensgeberin für ein in Dubai registriertes Unternehmen gewesen sei.

Der Bf habe durch die eingebrachte Stellungnahme die Gründe, aus welchen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, nicht dartun können. Er sei daher wegen der objektiven Uneinbringlichkeit der Mineralölsteuer bei der Primärschuldnerin in der Höhe von € 2.500.000 wegen schuldhafter Verletzung der Aufsichtspflicht und weil er deswegen seinen ihm abgabenrechtlich auferlegten Pflichten nicht nachgekommen sei, zur Haftung heranzuziehen. Die Heranziehung des Bf zur Haftung sei nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung billig und zweckmäßig, Billigkeitsgründe seien nicht zu erkennen.

Dagegen wendet sich die vom steuerlichen Vertreter des Bf in erstreckter offener Frist eingereichte Bescheidbeschwerde vom 16. Dezember 2016. Mit dieser wird vom Bf gemäß §§ 243 iVm 248 BAO sowohl der nun bekämpfte Haftungsbescheid des Zollamtes vom 11. November 2016 als auch die abschließende Erledigung des der Haftung zugrunde liegenden Verfahrens (Erkenntnis des BFG vom 29. April 2015, GZ. RV/4200153/2013), angefochten.

Seine Bescheidbeschwerde begründet der Bf im Wesentlichen damit, die Heranziehung zur Haftung verlange eine verschuldete abgabenrechtliche Pflichtverletzung. Im Falle der Betrauung von Angestellten mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten obliege dem Vertreter die Auswahl einer qualifizierten Person sowie deren Überwachung. Er habe die abgabenrechtlichen Pflichten im Zusammenhang mit den beschwerdegegenständlichen Abgaben an Angestellte übertragen, sodass ihn diesbezüglich weder ein Auswahl- noch ein Überwachungsverschulden treffe.

Dass ihm ein Auswahlverschulden nicht angelastet werden könne, sei unstrittig, wenn das Zollamt im bekämpften Bescheid das Personal als qualifiziert und seine Geräte als gut arbeitende Gerätschaft bezeichne.

Der Bf. versucht, das im bekämpften Bescheid auf den Seiten 10 und 11 vom Zollamt begründete Überwachungsverschulden zu entkräften. Er habe ****SW**** wegen seiner umfassenden Kenntnisse und hochqualifizierten Ausbildung als technischen Betriebsleiter und wegen seiner Erfahrung als leitender Verfahrenstechniker bei der Herstellung von Biodiesel auf Empfehlung angestellt, weil er selbst über keine solche technische Ausbildung verfügte. Damit die Herstellung von UTÖ auf korrekte Weise erfolge, habe er einen Spezialisten engagiert und den Mitarbeitern Gerätschaften auf dem neuesten Stand zur Verfügung gestellt. Er habe damit die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ausgeschöpft. Die Einhaltung des exakt nach

seinen detaillierten Anweisungen vorgegebenen Mischvorganges sei für die Erzeugung des UTÖ wesentlich und damit einhergehend für das Nichterfüllen des Mineralöl-Steuertatbestandes gewesen.

Mit welchen konkreten Maßnahmen ein Geschäftsführer seiner Überwachungspflicht entspreche, hänge stets von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 16.12.1991, 90/15/0114). Bei der Prüfung der Sorgfaltsanwendung sei auf die konkreten Verhältnisse Bedacht zu nehmen (VwGH 20.9.2006, 2001/14/0202). Die Sorgfaltspflichten eines Geschäftsführers seien überspannt, wenn dieser auch noch den eigens für die Durchführung der abgabenrechtlichen Belange engagierten und darin spezialisierten Steuerberater überwachen müsse. Es könne von einem Geschäftsführer einer GmbH nicht verlangt werden, dass er Fehler des Steuerberaters aufdecke (UFS 1.3.2007, RV/0497-L/06).

Im Gegenstand würden die abgabenrechtlichen Ansprüche ausschließlich aus dem vorgegebenen und nicht erfüllten Mischverhältnis resultieren. Mangels einer technischen Ausbildung und einschlägiger Fachkenntnisse habe er Unterstützung von einem Spezialisten benötigt um die ordnungsgemäße Durchführung eines Mischvorganges zu gewährleisten. Dieser Pflicht sei er mit der Anstellung von ****SW**** jedenfalls nachgekommen. Die Anweisungen zum Mischverhältnis habe er jederzeit klar und eindeutig kommuniziert und seien von ihm die Mischverhältnisse auch überwacht worden. Aufgrund aufgetretener Bedienungsprobleme habe er bezüglich jener Testergebnisse, die den Mischverhältnissen nicht entsprachen, Rücksprache mit seinen Angestellten gehalten. Die betreffenden Proben seien an das Schweizer Unternehmen *****I***** (kurz: ***I***) geschickt worden, um eine unabhängige und professionelle Probenauswertung zu erhalten und um auch sicherzustellen, dass das korrekte Mischverhältnis jedenfalls eingehalten werde. Diese Testergebnisse würden bestätigen, dass dem vorgegebenen Mischverhältnis auch tatsächlich entsprochen und dass somit kein steuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden sei.

Die vom Zollamt und vom BFG abgabentatbestandsbegründenden Testergebnisse seien unter technischen Bedienungsschwierigkeiten in den Betriebsräumlichkeiten der ****NNGmbH**** entstanden und daher nicht geeignet, eine verlässliche Auskunft über die tatsächliche Zusammensetzung der geprüften Substanzen zu geben. Um dies zu verifizieren und um seine Überwachungspflichten gegenüber seinen mit Bedienungsschwierigkeiten kämpfenden Verantwortlichen nachzukommen, habe er die Tests von ***I*** nachprüfen lassen. Die Fehlerhaftigkeit der internen Testergebnisse sei bestätigt worden.

Vor diesem Hintergrund sei die Ansicht des Zollamtes, er habe seine Überwachungspflicht nicht wahrgenommen und nicht einmal bezüglich der Testergebnisse nachgefragt, nicht nachvollziehbar. Im Lichte der angeführten Rechtsprechung überspanne das Zollamt die Überwachungspflichten, weshalb eine Haftungsinanspruchnahme ungerechtfertigt sei.

Die Beweismwürdigung des BFG in dessen dem gegenständlichen Verfahren zugrundeliegenden Erkenntnis sei für ihn nicht nachvollziehbar, denn es werde Testergebnissen, die nachweislich unter Bedienungsschwierigkeiten zustande gekommen seien, eine abgabenrelevante Beweiskraft beigemessen, während anstandslos durchgeführte Testergebnisse der *I* negiert würden.

In noch offener Beschwerdefrist hat der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit Eingabe vom 28. April 2017 eine Ergänzung zur Bescheidbeschwerde gemäß §§ 243 iVm 248 BAO vom 16. Dezember 2016 eingebracht. Dem Schreiben hat der Bf sechzehn Prüfberichte der *I* (davon betreffen sechs Prüfberichte Erzeugnisse, die in der fraglichen Zeit erzeugt worden sein sollen), eine Bilddokumentation, den Meistbotverteilungsbeschluss sowie den Business Plan für das Jahr 2010 angeschlossen und in der Eingabe an den Anträgen der Beschwerde vom 16. Dezember 2016 festgehalten.

Im Wesentlichen bringt der Bf über seine Vorbringen in der Beschwerde hinausgehend vor, dass es in prozessualer Hinsicht internationale Qualitätssicherungsstandards erfordern, dass jedwede Abweichung von den zuständigen Mitarbeitern an Vorgesetzte zu melden sei. Dass solche Meldungen tatsächlich erfolgt wären, sei von den Abgabenbehörden bis heute nicht nachgewiesen worden. Sogar ohne Kenntnis qualitativ unrichtiger Messergebnisse habe er noch wesentlich mehr unternommen, als bloß nachzufragen oder in Analyseunterlagen Einsicht zu nehmen. Unabhängig von den technischen Bedienungsschwierigkeiten, die insbesondere Frau **K** unterlaufen seien, habe er das Schweizer Institut *I* im 2-Wochen-Rhythmus mit der Prüfung von Entnahmeprobe des verkauften UTÖ der **NNGmbH** beauftragt, was sich aus den sechzehn Nachweisen über Untersuchungsergebnisse der *I* ergebe, weil nachweislich keine mineralölsteuerlich relevanten Messwerte festgestellt worden seien.

Da er sich nicht ausschließlich auf die hausinternen Messungen habe verlassen wollen, habe er die *I* beauftragt. Die Proben für die *I* seien entsprechend der ÖNORM entnommen worden. Dies sei aber bei den Analysen, welche für die Abgabenerhebung herangezogen wurden, keineswegs sichergestellt. Diese würden weder durchgängige Zeitangaben (Datum und Uhrzeit) noch die Methode der Probenentnahme, den Namen oder die Unterschrift der die Probe durchführenden Person aufweisen. Es könne diesen daher nicht die von den Abgabenbehörden beigemessene Beweiskraft zukommen.

Die Proben für die *I* hingegen seien ausnahmslos entsprechend der ÖNORM entnommen worden und seien die Gegenproben bis zuletzt bei der **NNGmbH** gelagert worden, was die Fotoaufnahmen der UTÖ-Proben im Lager der **NNGmbH** vom 13. Dezember 2014 beweisen würden.

Bis heute sei es unverständlich, dass von der Abgabenbehörde den Analysezertifikaten (mit den nicht nach ÖNORM entnommenen Proben) mehr Glauben geschenkt werde, als den

ordnungsgemäß entnommenen Proben, welche zum Zeitpunkt der von den Behörden vorgenommenen Hausdurchsuchungen noch bei der ****NNGmbH**** vorhanden gewesen seien und für welche zusätzlich nachweislich externe Testergebnisse vorliegen würden.

Auch entspreche es nicht den Tatsachen, dass diese Ergebnisse, wie vom BFG begründet, von der Firma *****A***** durchgeführt worden seien, sondern sei damit die ***I*** als ein unabhängiges Institut beauftragt worden.

Für ihn ergebe sich als Zwischenfazit, dass der Vorwurf, er wäre der ihn betreffenden Überwachungspflicht nicht nachgekommen, in keinerlei Hinsicht nachvollziehbar sei.

So habe er qualifiziertes Personal angestellt und dieses durch Nachfragen, Einsichtnahme in hausinterne Untersuchungsergebnisse und externe Kontrollen durch ein weltweit tätiges Institut überwacht.

Zur Gesetzeswidrigkeit der Beweiswürdigung der der Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegenden Abgabenschuld bringt der Bf im Wesentlichen nach vorangestellten detaillierten Vorbringen zur Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit und einer darauf aufbauenden nachvollziehbaren Beweiswürdigung sowie zu den Mindestanforderungen an eine Begründung als Fazit vor:

Entgegen den Vorbringen der Abgabenbehörde im beschwerdegegenständlichen Bescheid seien durch ihn als verantwortlichen Geschäftsführer konkrete Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen gesetzt worden, die den Rückschluss auf ein Verschulden an der Nichtentrichtung der festgesetzten Abgaben nicht zulassen würden. Vielmehr stütze sich bereits die mit dem angefochtenen Erkenntnis des BFG erfolgte Abgabenfestsetzung auf eine gesetzeswidrige Beweiswürdigung, da diese das Objektivitätsgebot des § 115 Abs. 3 BAO verletze.

Abschließend äußert sich der Bf auch noch zu den Vorwürfen gegen die ****NNGmbH**** im Abgabenbescheid des Zollamtes vom 24. Jänner 2017. Wenngleich dies - so der Bf - für das Haftungsverfahren ohne Relevanz sei, sei das Vorgehen der Abgabenbehörden aus rechtstaatlicher Sicht höchst bedenklich. Man habe offenbar lange dabei zugesehen, wie die ****NNGmbH**** und damit auch er als Geschäftsführer einem längst von den Behörden identifizierten kriminellen Netzwerk auf den Leim gegangen seien und die Gelegenheit genutzt, Beweise zu sammeln und ihn und die ****NNGmbH**** hierbei im Dunkeln gelassen. Darauf aufbauend werde nunmehr ein mineralölsteuerpflichtiger Tatbestand in Österreich auf der Basis einer tendenziösen Beweiswürdigung konstruiert. Auf dieser Grundlage könne ihm jedoch kein Verschulden an der Nichtentrichtung der gegenständlichen Abgabenschulden angelastet werden, weshalb der angefochtene Haftungsbescheid und die diesem zugrundeliegende Abgabenvorschreibung rechtswidrig seien.

Das Zollamt hat über die mit Schriftsatz vom 28. April 2017 ergänzte Beschwerde vom 16. Dezember 2016 mit BVE vom 18. Mai 2017, Zahl: ***5***, entschieden und die Beschwerde hinsichtlich der Inanspruchnahme zur Haftung als unbegründet abgewiesen und festgehalten, dass - soweit der Haftungspflichtige sowohl gegen die Heranziehung zur Haftung als auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch selbst Beschwerde erhebe - zuerst über die Beschwerde betreffend die Haftung, und wenn diese bejaht werde, über die Beschwerde gegen den zugrunde liegenden Abgabenbescheid zu entscheiden sei.

Gegen die BVE betreffend die Heranziehung des Bf zur Haftung wendet sich der in offener Frist vom steuerlichen Vertreter des Bf eingebrachte Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG (Vorlageantrag) vom 21. Juni 2017.

Das BFG hat das ***UnternehmenM***, in **Adr.** ersucht, Untersuchungsergebnisse betreffend die **NNGmbH** für die Probeziehungen in den Monaten September bis November 2010, insbesondere die fehlenden Seiten zum Prüfbericht vom 14. Juni 2010, Nr. 1304/10 (Anlage ./7 zur Beschwerde) vorzulegen.

Das Institut hat in der Folge drei Prüfberichte vorgelegt, namentlich die Prüfberichte vom 14. Juni 2010, Nr. 1304/10, vom 5. Juli 2010, Nr. 1482/2010 und vom 11. August 2010, Nr. 1811/10. Diesbezüglich wurde beiden Parteien das Gehör gegeben.

Das BFG hat beide Parteien des Haftungsverfahrens mit Schriftsatz vom 1. August 2019 vom Ergebnis der Einsichtnahme in Kenntnis gesetzt. Den Parteien wurde als eine Art vorbereitender Schriftsatz auch noch eine äußerst umfangreiche Sachverhaltsdarstellung, dem Bf darüber hinaus außerdem noch eine Mehrausfertigung des Erkenntnisses des BFG vom 21. November 2018, GZ. RV/7200049/2018, übersendet.

Schließlich wurde vom BFG noch veranlasst, dass dem Bf vom Zollamt ein Ordner mit Kopien der Zeugen- und Beschuldigteneinvernahmen übermittelt wurde.

3.3. 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 20.04.2004, 2003/13/0165).

Aufgrund ungleicher Verfahrensarten - zB Abgabenverfahren und Strafverfahren - kann es durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen (zB VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227).

In einem Strafverfahren muss das Ergebnis einer von einem Verstoß gegen die Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung freien Beweiswürdigung darin bestehen, dass kein Zweifel daran bestehen bleibt, dass eine bestimmte Tatsache erwiesen ist.

Nach dem in Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß hingegen 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 (VwGH 24.02.2011, 2010/15/0204 und VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch Ritz, BAO6, § 167, Tz 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.

Der VwGH hatte sich im Rahmen einer ao Revision mit dem Überzeugungsgrad, den das BFG bei der Beweiswürdigung anzuwenden hat, zu befassen. Der VwGH hat ausgesprochen, dass die Verwaltungsgerichte gemäß § 269 Abs. 1 BAO im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, haben. Die durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform unveränderte Bestimmung des § 167 Abs. 2 BAO, wonach die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, ist daher wie schon vor der Reform durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nunmehr auch durch die Verwaltungsgerichte anzuwenden (VwGH 30.05.2017, Ra 2016/16/0087).

3.4. Allgemeine Bemerkungen zur Haftung gemäß § 9 BAO:

Der Haftungspflichtige kann Bescheidbeschwerde sowohl gegen seine Heranziehung zur Haftung als auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch selbst erheben, (vgl. Ritz, BAO6, § 248, Tz 1).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen die Haftungsinanspruchnahme als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde ein, ist zuerst über die Haftung und erst, wenn diese bejaht wird, in einem Verfahren gemäß § 248 BAO über die Abgabenschuld zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO6, § 248, Tz 16 und die dort zitierte Judikatur, zB VwGH 09.11.2011, 2011/16/0070).

In der Beschwerde gegen die Haftungsinanspruchnahme können etwa das Nichtvorliegen des betreffenden Haftungstatbestandes, der Eintritt der Einhebungsverjährung, das Erlöschen des

Abgabenanspruches (zB durch Entrichtung) oder eine unrichtige Ermessensübung geltend gemacht werden (vgl. Ritz, BAO6, § 248, Tz 15).

Aus diesem Grund wird im Rahmen der vorliegenden Entscheidung (nur) das Vorliegen der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme des Bf. zur Haftung geprüft. Denn Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung können nur im (gesondert durchzuführenden) Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Erfolg erhoben werden.

Die Vertreterhaftung ist eine Ausfallshaftung, darf nur subsidiär geltend gemacht werden und setzt objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (vgl. Ritz, BAO6, § 9, Tz 4 ff und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Für die Haftung ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu diesen gehört es insbesondere dafür zu sorgen, dass Abgabenerklärungen zeitgerecht eingereicht und dass die Abgaben zeitgerecht entrichtet werden (vgl. Ritz, BAO6, § 9, Tz 10 und Tz 12 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Bei der Betrauung Dritter (zB Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei der Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten. Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (vgl. Ritz, BAO6, § 9, Tz 13 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Zu einer Inanspruchnahme zur Haftung berechtigen nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten. Auch leichte Fahrlässigkeit genügt dabei, wenn eine bestimmte Schuldform nicht gefordert ist (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137). Unkenntnis vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (zB VwGH 25.02.2010, 2009/16/0246; siehe dazu auch Ritz, BAO6, § 9, Tz 20).

Nach der ständigen Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (zB VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016).

Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden; zumindest obliegt ihm eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast (vgl. Ritz, BAO6, § 9, Tz 22 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre

die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, besteht keine Haftung.

Die Haftung besteht gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch für Nebenansprüche.

Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen zu treffen (zB VwGH 19.03.2015, 2013/16/0200).

3.5. Das BFG hat dazu erwogen:

Im Streitfall geht es vor allem um die Klärung der Frage, ob dem Bf. ein Verschulden an der Missachtung der in § 23 MinStG normierten abgabenrechtlichen Pflichten anzulasten ist. Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob aus Gründen die der Bf. zu verantworten hat, innerhalb der festgelegten Fristen sowohl die vorgeschriebene schriftliche Anmeldung (§ 23 Abs. 1 MinStG) als auch die ordnungsgemäße Abgabentrachtung (§ 23 Abs. 5 MinStG) unterblieben ist.

Dazu ist einleitend darauf hinzuweisen, dass die Behauptung des Bf, bis heute sei kein Beweis erbracht worden, dass es im Zusammenhang mit der Herstellung des Produkts UTÖ zur Entstehung der Mineralölsteuerschuld gekommen sei, schlicht falsch ist.

Richtig ist vielmehr, dass es laut Aktenlage in mehreren Staaten immer wieder zur Untersuchung des genannten Wirtschaftsgutes gekommen ist. Dabei kam jeweils übereinstimmend hervor, dass es sich beim UTÖ um ein mineralölsteuerpflichtiges Erzeugnis der Warennummer 2710 1941 der Kombinierten Nomenklatur handelte. Diesbezüglich wird beispielsweise verwiesen auf die Untersuchung der TUA des im Rahmen der o.a. Polizeikontrolle vom 8. September 2010 entnommenen UTÖ. Dieses Untersuchungsergebnis deckt sich z.B. mit den Feststellungen der Behörden der Slowakei und Rumäniens, die bei anderen Lieferungen ebenfalls UTÖ chemisch analysiert haben.

Damit steht zweifelsfrei fest, dass mehrmals steuerpflichtiges UTÖ hergestellt worden ist. Eine schriftliche Anmeldung dieses aus ihrem Steuerlager weggebrachten Mineralöls hat die ****NNGmbH**** entgegen der Vorschrift des § 23 Abs. 1 MinStG nicht vorgenommen. Ebenso ist die Entrichtung der Mineralölsteuer unterblieben.

Das Vorbringen, dass sich im vorangegangenen Abgabenverfahren manche der in den Zeugenstand berufene Personen - ****SW**** wird diesbezüglich namentlich erwähnt - zu tendenziösen Aussagen haben hinreißen lassen, dass diese Aussagen in der Folge vom BFG als wahrscheinlicher und überschießend glaubwürdig erachtet wurden und deshalb in Zweifel zu ziehen seien, ist nicht berechtigt.

Die Aussagen des ****SW****, dass er im Falle von Abweichungen der Parameter für verbrauchsteuerfreies UTÖ dies dem Bf. mitgeteilt habe, dass Nachjustierungen stets im Nachhinein erfolgt seien, dass verbrauchsteuerpflichtige LKW-Ladungen das Werksgelände mit

dem Wissen der Geschäftsleitung verlassen haben, sind weder als tendenziös noch als sachfremd zu bewerten. Der diesbezüglichen Argumentation des Bf ist nicht zu folgen. Es ist an dieser Stelle daran zu erinnern, dass ****SW**** als Zeuge befragt und damit zur Wahrheit ermahnt und auf die strafrechtlichen Folgen einer Falschaussage aufmerksam gemacht wurde. Die Aussage des Zeugen ist glaubhaft, weil sie dem Erfahrungsgut entspricht, dass Mitarbeiter ihren Vorgesetzten Abweichungen mitteilen, um diesbezüglich weitere Anweisungen abzuwarten und danach zu handeln.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters gehört es, dass die Abgaben zeitgerecht entrichtet werden.

Mit dem Einwand, er habe zu dem Zeitpunkt, als mit dem Erkenntnis des BFG vom 24. April 2015 „die Abgabenschuld festgestanden“ sei, aufgrund des Insolvenzverfahrens keine Möglichkeit mehr gehabt, die Entrichtung der Abgabenschuld zu bewerkstelligen, kann der Bf nicht durchdringen. Denn der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene über die für Abgabentrichtung erforderlichen Mittel verfügte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0291).

Im vorliegenden Fall steht auf Grund des in Rechtskraft erwachsenen Erkenntnisses des BFG vom 24. April 2015 fest, dass die Steuerschuld für die ****NNGmbH**** gem. § 21 Abs. 1 Z 1 MinStG durch Wegbringung aus dem Steuerlager in den Monaten September bis November des Jahres 2010 entstanden ist. Die Mineralölsteuer war demnach gem. § 23 Abs. 5 iVm § 23 Abs. 1 MinStG bis zum 25. des Folgemonats (für die Wegbringungen der Monate September und Oktober 2010) bzw. bis zum 20. Dezember 2010 (für die Wegbringungen des Monats November 2010) zu entrichten. Der Umstand, dass über das Vermögen der ****NNGmbH**** im Jahr 2013 der Konkurs eröffnet worden ist, bleibt somit im Gegensatz zur Ansicht des Bf ohne Einfluss auf die bereits im Jahr 2010 für die genannte Gesellschaft entstandene verfahrensgegenständliche Abgabenschuld.

Nun soll dargelegt werden, dass und warum der Bf seinen abgabenrechtlichen Pflichten, dafür vorzusorgen, dass die in den Monaten September bis November 2010 für die ****NNGmbH**** entstandene Mineralölsteuer eingebracht werden konnte, schuldhaft nicht nachgekommen ist.

Vom Bf wird dazu im Wesentlichen vorgebracht, er habe niemals geplant steuerpflichtige Erzeugnisse herzustellen und wird von ihm sogar bestritten, dass die **NNGmbH** steuerpflichtige Erzeugnisse hergestellt hat. Er behauptet, das Mineralöl UTÖ habe im Bergbau und in Hüttenwerken als Flotationsmittel, als Walzöl, als Walzemulsion sowie als Verdünner- bzw. Lösungsmittelkomponente Verwendung finden sollen. Zur Untermauerung dieses Vorbringens verweist er auf eine Expertise der Universität Bratislava und ein Gutachten der Schlesischen technischen Universität. Außerdem seien die Abnehmer der Erzeugnisse stets auf der Grundlage eines Vertrages beliefert worden, in dem ausdrücklich festgehalten worden sei, dass die gelieferte Ware ein Öl wäre, das unter die Position 2710 1999 der KN falle. Auf jeder Rechnung sei zudem ausdrücklich festgehalten worden, dass die gelieferte Ware weder als Kraft- noch als Heizstoff verwendet werden dürfe.

Dem ist zu entgegnen, es das BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung aus den nachstehend angeführten Gründen als erwiesen erachtet, dass der Bf wusste, dass UTÖ - ein Kraftstoff - als Treibstoff verbraucht werden soll.

Gegenstand der Abgabenvorschreibung sind ausschließlich jene 370 Lieferungen, bei denen sich auf Grund der bei der **NNGmbH** vorgefundenen Unterlagen ergibt, dass es sich dabei um mineralölsteuerpflichtige Erzeugnisse handelte.

Dass der Bf. trotz dieser eindeutigen Hinweise aus dem eigenen Labor nichts von einer Steuerpflicht der in der **NNGmbH** hergestellten Produkte gewusst haben will, erscheint nach der Aktenlage völlig unglaubwürdig.

Der Bf wies im Rahmen der mündlichen Verhandlung neuerlich darauf hin, dass das von der **NNGmbH** hergestellte UTÖ zur Verwendung als Treibstoff nicht geeignet gewesen sei. Diesem Einwand kann auf folgenden Gründen kein Glauben geschenkt werden:

Schon im ETOS-Untersuchungsbefund der TUA vom 5. Oktober 2009, Geschäftsfall 3231/2009, wird darauf hingewiesen, dass das Erzeugnis UTÖ ohne weiteres für einen Dieselmotor als Kraftstoff - wenn auch nicht normgerecht - eingesetzt werden kann. Dass ihm dieser Untersuchungsbefund nicht bekannt gewesen sei, behauptet nicht einmal der Bf.

Die **NNGmbH** hat im Jahr 2010 u.a. auch mit der Firma ***B*** zusammengearbeitet.

Mit E-Mail vom 19. Oktober 2010 schreibt ***P*** von der Firma ***B*** an die ***GGmbH***, dass eine Spezifikation für das Mineralöl UTÖ nach Sommer- und Winterqualität eingefordert wurde. Inhalt des E-Mails vom 11. Oktober 2010 von ***P*** an die ***GGmbH*** ist, dass es Reklamationen gab, dass die Ware bei der Kälte in der Nacht zähflüssig wird. Die Tochter des Bf war im fraglichen Zeitraum Geschäftsführerin der ***GGmbH***.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens darf gesichert davon ausgegangen werden, dass sich Vater und Tochter diesbezüglich ausgetauscht haben. Der Bf war nach eigenen Angaben seit Jahrzehnten im Mineralölhandel tätig. Ihm hätte daher auffallen müssen, dass ein UTÖ für die Verwendung im Bergbau und in Hüttenwerken als Flotationsmittel, als Walzöl, als Walzemulsion sowie als Verdünner- bzw. Lösungsmittelkomponente solche besonderen Spezifikationen nicht benötigt.

Inhalt des E-Mails von ***P*** an ***J*** vom 6. Oktober 2010 ist, dass es Reklamationen gab, dass die Verschmutzung zu hoch war. Im E-Mail vom 19. Oktober 2010 versichert ***P***, dass das neue Produkt als allgemeines technisches Öl geliefert werde, es offiziell nicht als Kraftstoff verwendet werde und ohne warenbegleitende Dokumente sei, praktisch aber ein Diesel von sehr guter Qualität sei.

Es ist völlig unglaublich, dass zwar die Kunden des Herstellers eines Mineralölprodukts nicht aber der Erzeuger selbst, über die wesentlichen Eigenschaften des hergestellten Wirtschaftsgutes und über dessen Eignung als „Dieselersatz“ Kenntnis hatten.

Gegen eine Verwendung der Erzeugnisse zu den von den Verantwortlichen der **NNGmbH** vorgebrachten Verwendungszwecken spricht in aller Deutlichkeit auch das Gutachten ***D*** vom 22. April 2013. Aus der Sicht dieser gutachterlichen Stellungnahme wurde die Expertise der Universität Bratislava nicht wissenschaftlich erarbeitet und scheidet danach eine Verwendung des Mineralöls UTÖ nach dem Stand der Technik für die von den Verantwortlichen der **NNGmbH** genannten Verwendungszwecke eher aus.

Es konnten weder die Verantwortlichen noch die Mitarbeiter der **NNGmbH** Abnehmer aus dem Bergbau und von Hüttenwerken benennen. Bei keiner einzigen der vom Zollamt erhobenen Lieferungen konnten die vorgebrachten Verwendungszwecke von den Verantwortlichen der **NNGmbH** auf nachvollziehbare Art und Weise belegt werden.

Dem Bf hätte auffallen müssen, dass es keinerlei Reklamationen durch Abnehmer von Lieferungen gab, bei denen eindeutig Gasöl geliefert wurde; Reklamationen sollte es geben, wenn anstelle eines technischen Mineralöls Diesel oder dieselähnliche Substanzen geliefert werden.

Für eine widerrechtliche Verwendung der Erzeugnisse der **NNGmbH** spricht auch das von der Staatsanwaltschaft ***W*** angeforderte Gutachten des Sachverständigen *H* aus Juni 2015 zur industriellen Verwendbarkeit und zur Ermittlung des Marktvolumens der von der **NNGmbH** erzeugten Mineralöle UTÖ und Lubricant. Danach soll ein Markt für die erzeugten Produkte nur in einem unbedeutenden Ausmaß existieren, sodass die in Verkehr gebrachten großen Mengen nicht erklärbar sind. Aus der Sicht dieses Gutachtens besteht für diese Erzeugnisse kein nennenswerter Markt, ist eine direkte Verwendung solcher Mineralöle im Bergbau und von Hüttenwerken geradezu auszuschließen, scheidet eine Verwendung als

Vorprodukt in den von den Verantwortlichen der ****NNGmbH**** genannten Einsatzgebieten aus technologischen Gründen aus. Wird die widerrechtliche Verwendung als Treibstoff ausgeschlossen, ist die Verwendung der in Verkehr gebrachten Mengen völlig ungeklärt.

Angesichts all dieser Umstände kann das Bundesfinanzgericht als gesichert annehmen, dass dem Bf die Eignung des UTÖ als „Dieselersatz“ bekannt war.

Der Bf ist im Recht, wenn er in der Beschwerdeschrift darauf hinweist, dass die Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO voraussetzt, dass der in Anspruch genommene gesetzliche Vertreter des Abgabenschuldners den Abgabenausfall in Folge einer abgabenrechtlichen Pflichtverletzung verschuldet hat.

Bei Betrauung Dritter (z.B. Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten (VwGH 18.09.2003, 2000/14/0106). Der Vertreter (hier der Geschäftsführer der GmbH) hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Der Bf meint, er habe seine diesbezüglichen Verpflichtungen dadurch erfüllt, dass er Herrn ****SW**** in den Betrieb geholt habe. Dieser habe als Produktionsleiter nach den Vorgaben des Bf das UTÖ hergestellt. Der Produktionsleiter habe zwar für den technischen Bereich Verantwortung getragen, diese Verantwortung sei aber untrennbar verbunden auch mit der abgabenrechtlichen Verantwortung. Denn wenn der Produktionsleiter die technischen Anforderungen entsprechend den Vorgaben des Bf erfüllt habe, gäbe es auch keine Abgabenschuld.

Befragt, welche Schritte er unternommen habe, um seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu entsprechen, gab der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung bekannt, der Produktionsleiter habe eine Liste vorbereitet, die entsprechend den Anforderungen des Zollamtes die verbrauchsteuerrechtlich relevanten Informationen enthalten habe. Er habe diese Liste persönlich beim Zollamt abgegeben. Der Bf sei die ersten Male auch persönlich bei der Übergabe dieser Liste anwesend gewesen, um seine Verantwortung als Geschäftsführer wahrzunehmen.

Ergänzend wies er darauf hin, dass die elektronischen Verbrauchsteuermeldungen ebenfalls durch Herrn ****SW**** abgegeben worden seien.

Dem ist zu entgegnen, dass die ****NNGmbH**** ganz offensichtlich eben nicht alle verbrauchsteuerrechtlich relevanten Informationen an das Zollamt weitergegeben hat. Denn seitens der ****NNGmbH**** erging in den hier verfahrensgegenständlichen 370 Fällen keine Meldung an die Abgabenbehörde über die Herstellung des mineralölsteuerpflichtigen

Produktes UTÖ und über die anschließende Wegbringung dieser Wirtschaftsgüter aus dem Steuerlager.

Der Bf. bringt vor, dass er sich nicht ausschließlich auf die in der Anfangsphase unter technischen Schwierigkeiten erfolgten Messergebnisse der hausinternen Messungen verlassen wollte und meint, bereits vor diesem Hintergrund sei offenkundig, dass der Vorwurf der Abgabenbehörde, er hätte weder hinsichtlich der hausinternen Messergebnisse nachgefragt noch in die Analyseunterlagen Einsicht genommen, ins Leere gehe.

Wenn der Bf aber – wie er damit selbst einräumt - Kenntnis von den unternehmensinternen Testergebnissen hatte, ist ihm der Vorwurf zu machen, keine geeigneten Maßnahmen gesetzt haben, um seiner Verantwortung zu entsprechen.

Der Bf versucht in der ergänzenden Beschwerdeschrift die Relevanz der erwähnten Untersuchungen der ****NNGmbH**** in Zweifel zu ziehen und meint, es sei nicht nachvollziehbar, warum jenen „formlosen Notizen vorläufig gemessener Werte“, die die Abgabenbehörde als „Analysezertifikate“ bezeichne, mehr Beweiskraft zugesprochen werde, als unter einwandfreien Bedingungen zustande gekommenen Testergebnissen eines renommierten internationalen Instituts, welche auf nachweislich vorhandenen Proben basiere, die entsprechend anerkannten Methoden gezogen worden seien (ÖNORM EN ISO 3170).

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Wie bereits oben ausgeführt, wurden bei der ****NNGmbH**** am 9. Oktober 2012 zahlreiche Analyse- und Qualitätszertifikate betreffend das in Rede stehende Erzeugnis UTÖ beschlagnahmt (verwiesen wird beispielsweise auf das „Quality Certificate Nr. A-00241“ vom 16.09.2010). Diesem Zertifikat ist unmissverständlich zu entnehmen, dass ein für ein steuerpflichtiges Gasöl der Warennummer 2710 1941 typischer Siedeverlauf vorliegt, weil bei einer Temperatur von 350 Grad Celsius mehr als 85 Volumsprozent (im konkreten Fall 88,10 %) übergehen.

Das Zertifikat ist datiert und unterfertigt von Frau ****K****. Warum es sich dabei um „formlose Notizen vorläufig gemessener Werte“ handeln soll ist nicht erkennbar. Das offensichtlich EDV-mäßig erstellte Dokument macht vielmehr einen durchaus formellen Eindruck und enthält außer der Unterschrift keine handschriftlichen Vermerke.

Das Bundesfinanzgericht hat in der o.a. Entscheidung vom 24. April 2015 die konkrete Vorgehensweise der Mitarbeiter der ****NNGmbH**** im Zusammenhang mit der Erstellung dieser Zertifikate detailliert beschrieben und überzeugend dargelegt, warum sich jedes einzelne Zertifikat auf Grund der bestehenden Querverweise (Versandschein, Analysenzertifikat, Wiegeprotokoll und LKW-Kennzeichen) einer konkreten Lieferung zuordnen lässt. Auf die diesbezüglichen Feststellungen darf zur Vermeidung von Wiederholung verwiesen werden.

Dafür, dass die Mitarbeiter der ****NNGmbH**** bei der Probeziehung mangelhaft agiert hätten, gibt es nach der Aktenlage keinerlei Beweise. Gegen eine solche Annahme spricht vor allem der Umstand, dass das Unternehmen mit Herrn ****SW**** einen ausgewiesenen Experten als Produktionsleiter eingesetzt hat, dem auch die modernste Technik zur Verfügung stand. Es stellt sich auch die Frage, warum dem Bf ein derartiges Fehlverhalten seiner Mitarbeiter entgangen sein soll, behauptet er doch von sich selbst, intensive Kontrollmaßnahmen vorgenommen zu haben. Der völlig beweislos vorgetragene Einwand, bei der Probenentnahme durch die ****NNGmbH**** könnten die Vorgaben der ÖNORM EN ISO 3170 nicht erfüllt worden sein, wird daher als bloße Schutzbehauptung gewertet.

Der Bf betont, dass alle von der Firma ***I*** (auf dieses in der Schweiz ansässige Unternehmen wird nachstehend noch eingegangen) gelieferten Testergebnisse aus entsprechend der ÖNORM EN3170 entnommenen Proben stammen. Eine Erklärung dafür, warum im Gegensatz dazu gerade die Probenziehung für interne Untersuchungszwecke nicht normgerecht stattgefunden haben soll, liefert der Bf freilich nicht. Dies ist umso erstaunlicher, als alle Proben stets durch die Belegschaft der ****NNGmbH**** gezogen worden sind und es in hier relevanten Zeitraum keinen Wechsel innerhalb der überschaubaren Anzahl der Mitarbeiter gegeben hat. Das Zollamt hat sich daher bei der Bescheiderlassung zu Recht auf die vorgefundenen Untersuchungsergebnisse der ****NNGmbH**** gestützt.

Dem Bf als Geschäftsführer der ****NNGmbH**** ist nach der Aktenlage insofern die Verletzung von Überwachungspflichten zur Last zu legen, als er nicht kontrolliert hat, ob mineralölsteuerpflichtige Erzeugnisse widerrechtlich das Steuerlager verlassen. Diese Feststellung gründet sich auf folgende Überlegungen:

Gerade bei der Herstellung eines besonders betrugsanfälligen Erzeugnisses (das UTÖ konnte – wie oben ausführlich dargelegt – als „Dieselersatz“ unter Umgehung der Mineralölsteuerpflicht verwendet werden) sind die diesbezüglichen Anforderungen besonders streng auszulegen.

Angesichts dieser Umstände und unter Bedachtnahme auf die hohe Abgabenbelastung von Mineralölerzeugnissen der verfahrensgegenständlichen Art war es dem Bf zumutbar seiner Überwachungspflicht in besonders hohem Ausmaß zu entsprechen und für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens Vorsorge zu treffen (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132).

Die Herstellung der in Rede stehenden Wirtschaftsgüter war stets ein Grenzgang. Es kam wiederholt zu Erzeugung von mineralölsteuerpflichtigen Produkten. Dies wurde dem Bf. auch seitens des ****SW**** mitgeteilt.

Dem Bf. musste daher auf Grund der konkreten Gegebenheiten rund um die Produktionsprozesse und der Rückmeldungen seines Technikers klar sein, dass sich selbst bei Befolgung der von ihm angeordneten Vermischungen in dem von ihm vorgegebenen Verhältnis

von 80:20 die Herstellung eines mineralölsteuerpflichtigen Erzeugnisses nicht mit Sicherheit ausschließen lässt. Ein auf die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen bedachter Geschäftsführer wäre bei dieser Ausgangslage in angemessener Art und Weise eingeschritten.

Ein derartiges verantwortungsvolles Handeln des Bf. kann das Bundesfinanzgericht im Streitfall nicht erkennen und wird ein solches von ihm auch nicht nachgewiesen.

Der Bf. hat vielmehr mit den beschriebenen von ihm in Auftrag gegebenen Herstellungsvorgängen stets die Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände riskiert und die Entstehung der Mineralölsteuer geradezu herausgefordert. Er hat sich damit abgefunden, dass (dokumentiert durch die o.a. Zertifikate der **NNGmbH**) immer wieder LKW mit mineralölsteuerpflichtigen Waren das Firmenareal verlassen haben. Er hat daraufhin trotz der ihm bekannten Steuerschuldentstehung weder Schritte unternommen, um das Zollamt über diesen abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalt zu informieren und für eine fristgerechte Abgabentrachtung zu sorgen noch wirksame Maßnahmen gesetzt, um die künftige Steuerschuldentstehung auszuschließen.

Die bloße Wiederholung der Anweisung an seine Techniker, kein abgabepflichtiges Mineralöl herzustellen, ist in diesem Zusammenhang keinesfalls ausreichend, um von einer Erfüllung der gebotenen Sorgfaltspflicht sprechen zu können.

Das Zollamt geht in der o.a. Beschwerdevorentscheidung (nach der Aktenlage zu Recht) davon aus, dass nach den finanzstrafrechtlichen Ermittlungserkenntnissen im Streitfall die „Verunreinigung“ von qualitativ hochwertigem Dieseltreibstoff mit Basisöl nur zum Zweck der Steuerumgehung erfolgt sein kann. Daraus erhellt, dass die Anordnungen des Bf an seine Mitarbeiter bloß darauf abzielten, diese Steuerumgehung zum Erfolg zu führen und keinesfalls dem gebotenen Zweck dienten, eine ordnungsgemäße Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen sicherzustellen. Die von ihm immer wieder in Treffen geführten Anordnungen an seine Techniker sind daher auch aus dieser Sicht nicht geeignet, den Bf von seinen Verpflichtungen zu exkulpieren.

Der Bf bestreitet nicht, von den o.a. Untersuchungsergebnissen Kenntnis erlangt zu haben. Er hat auf den auch für Laien leicht erkennbaren und abgabenrechtlich sehr bedeutsamen Umstand, dass es sich auf Grund des dokumentierten Siedeverlaufes um ein steuerpflichtiges Gasöl handelt, nicht angemessen reagiert und nicht etwa die Wegbringung des mineralölsteuerpflichtigen Erzeugnisses UTÖ aus dem Steuerlager unterbunden, womit ihm jedenfalls zumindest grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Er hat auch nicht für die Entrichtung der dadurch entstandenen Mineralölsteuer gesorgt.

Er bringt vielmehr vor, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen dadurch entsprochen zu haben, dass er als Reaktion auf die Abweichungen eine Weiterleitung der betreffenden Proben an das in der Schweiz ansässige Unternehmen *I* veranlasst habe. Laut seinen Angaben

bestätigen die Testergebnisse des letztgenannten Unternehmens, dass dem vorgegebenen Mischverhältnis entsprochen worden sei und dass somit kein steuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden sei.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Es liegen nach der Aktenlage keinerlei Beweismittel dafür vor, dass die Analysegeräte der ****NNGmbH**** unrichtige Ergebnisse geliefert hätten. Es spricht vielmehr alles dafür, dass das in den erwähnten Zertifikaten dokumentierte Destillationsverhalten den Tatsachen entspricht. Der Bf selbst gibt an, dass die von ihm seinen Mitarbeitern zur Verfügung gestellten technischen Geräte dem neuesten Stand der Technik entsprochen hätten.

Weder die vom Bf vorgetragene zwischenmenschlichen Problemen zwischen ihm und seinem Betriebsleiter noch die Überforderung bzw. Erkrankung und spätere Kündigung der technischen Assistentin ****K**** sind daher geeignet, berechnete Zweifel an der Aussagekraft der Untersuchungsergebnisse der ****NNGmbH**** zu wecken, bzw. die Mineralölsteuerpflicht der hergestellten Erzeugnisse in Frage zu stellen.

Die Testergebnisse der ***I*** lassen sich keiner einzigen verfahrensgegenständlichen Lieferung zuordnen. Sie können damit ebenfalls die Richtigkeit der Zertifikate der ****NNGmbH**** nicht widerlegen. Es ist auch daran zu erinnern, dass der Zeuge ****SW**** am 17. Juni 2013 zu Protokoll gegeben hat, dass zwar in der Anfangszeit (also lange vor dem streitgegenständlichen Zeitraum) Muster nach Wien übermittelt wurden, dass sonst aber keine Proben versandt wurden.

Die Finanzstrafbehörde hat anlässlich des Vollzugs der angeordneten Hausdurchsuchung am 9. Oktober 2012 bei der ****NNGmbH**** mehrere Probenflaschen mit UTÖ vorgefunden und diese beschlagnahmt. Die Proben waren jeweils mit Datum, dem Empfänger des Öls und dem Kennzeichen des Transportmittels beschriftet. Die Proben waren allesamt mit Datumsangaben vom 10. Juli bis zum 8. Oktober 2012 versehen. Dies entspricht exakt den Angaben des Zeugen ****SW****, wonach Proben drei Monate aufbewahrt und anschließend entsorgt wurden und untermauert die Glaubwürdigkeit seiner Aussagen. Weitere Proben - insbesondere aus dem Jahr 2010 - wurden durch die Finanzstrafbehörde nicht vorgefunden. Die Proben aus dem Jahr 2012 sind für dieses Verfahren nicht relevant.

Gegen die behauptete laufende Kontrolle durch eine Untersuchung von UTÖ im Rhythmus von zwei Wochen sprechen die Prüfberichte der ***I*** selbst. Danach erging der Auftrag zur Untersuchung der Ölproben jeweils (erst) am 11. März 2013, somit erst nach Erlassung des haftungsbegründenden Abgabenbescheides und deutliche Zeit nach dem gegenständlich relevanten Zeitraum.

Die Argumentation, dass nur die den Prüfberichten der ***I*** zugrundeliegenden Probenziehungen für eine Qualitätskontrolle ordnungskonform gezogen und dokumentiert

worden sein sollen, fällt in sich zusammen, wenn diese keiner einzigen Sendung (keinem Verkauf, keiner Lieferung, keinem Versandschein) zugeordnet werden können.

Mit den vorgelegten Prüfberichten des *UnternehmensM* (vom 14.6.2010, Nr. 1304/10, vom 5.7.2010, Nr. 1482/2010 und vom 11.8.2010, Nr. 1811/10) lässt sich für die hier relevanten Monate September bis November 2010 die Erzeugung mineralölsteuerpflichtiger Produkte nicht ausschließen. Denn sie lassen keine Rückschlüsse auf die gesamte Produktionsmenge über Monate hinweg zu. An dieser Stelle ist noch festzuhalten, dass in der fraglichen Zeit kein einziges Erzeugnis der **NNGmbH** vom Zollamt geprüft wurde.

Dem Bundesfinanzgericht liegen Prüfberichte der A & J mit Sitz in der Schweiz vor, die allesamt die untersuchten Mineralölerzeugnisse als nicht verbrauchsteuerpflichtig ausweisen. Diese undatierten Prüfberichte dürften (auf Grund betreffender Angaben des Analysezeitraums) u.a. auch den hier gegenständlichen Zeitraum September bis November 2010 betreffen.

Den genannten Prüfberichten kommt nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes schon deshalb keinerlei Relevanz für das vorliegende Beschwerdeverfahren zu, weil sie keiner einzigen der in Rede stehenden 370 Lieferungen konkret zuzuordnen sind.

Darüber hinaus sprechen folgende Umstände gegen die Glaubwürdigkeit dieser Prüfberichte:

- Im Zeitraum der Erstellung der angesprochenen Prüfberichte war ***R*** Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung der Firma A & J. Er war gleichzeitig wirtschaftlich Begünstigter der Firma **C**, Singapur, die damals 70 % der Anteile der **NNGmbH** hielt. Grundstückseigentümer der durch **NNGmbH** angemieteten und betrieblich genützten Grundstücke war die Firma ***N***, mit Sitz in Portugal deren Geschäftsführer ebenfalls ***R*** war. Diese unstrittig bestehende Verbundenheit spricht gegen die Glaubwürdigkeit der Prüfberichte.
- ***R*** gab im Zuge seiner Einvernahme durch Organe der Zollverwaltung am 8. November 2017 bekannt, dass die Firma A & J selbst nie Prüfungen solcher Erzeugnisse vorgenommen hat.
- Ob die Firma A & J tatsächlich Prüfungen durchgeführt hat, scheint auch der Bf nicht mit Sicherheit zu wissen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigte er zunächst die eben erwähnten Aussagen des ***R***. Konfrontiert mit den Prüfberichten der A & J revidierte er seine Angaben und behauptete einige Minuten später, dass das genannte Unternehmen doch selbst die Untersuchungen durchgeführt und diese Tätigkeiten nicht ausgelagert habe.
- Herr **SW**, hat im Rahmen einer Zeugeneinvernahme angegeben, dass keine Proben durch externe Labors entnommen oder an diese versendet wurden.
- Es besteht der Verdacht, dass den Prüfberichten keine tatsächlich erbrachten Leistungen zugrunde liegen und dass die sich darauf beziehenden Fakturen ausschließlich dazu dienten, Ausgaben bei der **NNGmbH** zu generieren (verdeckte Gewinnausschüttung).

Den von der ****NNGmbH**** erstellten Prüfberichten ist daher mehr Glauben zu schenken als den Prüfberichten der A & J. Den diesbezüglichen Einwänden des Bf. kann daher nicht gefolgt werden. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Ausführungen im o.a. Erkenntnis des BFG vom 24. April 2015 verwiesen mit denen den Versuchen, die Aussagekraft der genannten Analysen- und Qualitätszertifikate der ****NNGmbH**** zu entkräften, überzeugend eine klare Absage erteilt wurde.

Wie oben ausführlich dargelegt, ist dem Bf vorzuwerfen, auf die ihm zur Kenntnis gelangten und zur Entstehung der Mineralölsteuerschuld führenden Umstände nicht angemessen reagiert zu haben. Er hat im Wissen über diese Umstände weder die widerrechtliche Wegbringung der mineralölsteuerpflichtigen Erzeugnisse aus dem Steuerlager unterbunden, noch das Zollamt von der Verwirklichung des Steuerschuldtatbestandes informiert. Er hat auch für keine fristgerechte Entrichtung der Mineralölsteuer gesorgt. Es ist ihm daher entgegen seinen diesbezüglichen Beteuerungen schuldhaftes Verhalten zur Last zu legen, das zur Missachtung der in § 23 MinStG normierten abgabenrechtlichen Pflichten geführt hat. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des Haftungsbescheides lagen somit vor.

Dafür, dass die festgesetzte Mineralölsteuer auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Bf uneinbringlich geworden sein könnte, bestehen nach der Aktenlage keinerlei Hinweise. Auch der Bf behauptet Derartiges nicht. Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bf war somit kausal für die Uneinbringlichkeit und der angefochtene Bescheid ist auch aus dieser Sicht zu Recht ergangen.

3.6. Zur Ermessensübung

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtignte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin steht als Folge des Insolvenzverfahrens fest. Bei der Ermessensübung ist zudem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden Bedacht zu nehmen. Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der Primärschuldnerin und war somit auch für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit können nach den Besonderheiten eines Sachverhaltes auch das ernsthafte Bemühen um die Erfüllung abgabenrechtlicher Obliegenheiten und die Zumutbarkeit des Erkennens einer Abgabepflicht als Ausfluss der Gerechtigkeit im Sinne des

Gedankens der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Bedeutung sein (Stoll, BAO Kommentar, § 20, S 208f).

Aber auch im Hinblick auf die Zweckmäßigkeit sind allgemeine Überlegungen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Gleichheit angebracht; daneben vielfach auch Erwägungen der Prävention sowie Gedanken der Vereinbarkeit des Übens von Ermessen mit der Verantwortung gegenüber der Allgemeinheit (Stoll, BAO Kommentar, § 20, S 209f).

Weil im vorliegenden Fall sogar mit Wissen des Bf verbrauchsteuerpflichtige Erzeugnisse widerrechtlich vom Steuerlager weggebracht worden sind und ein ernsthaftes Bemühen des Bf um die Erfüllung der ihn treffenden abgabenrechtlichen Obliegenheiten nicht erkennbar ist, kann dem Zollamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es den Bf. im festgelegten Ausmaß als Haftenden für die in Rede stehenden Abgabenansprüche herangezogen hat.

Das Zollamt hat den Bf nicht zur vollen Haftung der aushaftenden Abgabenschuld in Anspruch genommen. Substantiierte Einwände gegen das festgelegte Ausmaß von € 2.500.000,00 trägt der Bf nicht vor. Unter Bedachtnahme auf die lange Verfahrensdauer erscheint nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes diese Lösung durchaus ermessensgerecht.

Gegen eine noch großzügigere Handhabung der Ermessensübung sprechen sowohl general- als auch spezialpräventive Überlegungen, zumal gerade im besonders sensiblen Mineralölsteuerbereich die berechtigten Ansprüche der Behörde an die Erfüllung der gebotenen Sorgfaltspflichten der Wirtschaftsbeteiligten und ihrer Vertreter nicht verwässert werden sollen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

4. 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 30. Juni 2021