



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A, Geschäftsführerin SaS, Adresse1, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater, 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 5/DG, vom 20. Februar 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt, vertreten durch HR Mag. Leopold Lenitz, vom 20. Jänner 2012, Zl. xxxxx/2011-AFA, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011 wurde hinsichtlich des Vermögens der A (Bf) gemäß § 232 BAO zur Sicherung der Einbringung des Abgabenanspruches des Bundes die Sicherstellung für die Abgabenart Mineralölsteuer (MinSt) für die Monate Juni bis Dezember 2011 mit (voraussichtlich) € 2.300.000,00 angeordnet. Es wurde ausgeführt, dass die Sicherstellung dieser Einbringungsansprüche sofort vollzogen werden könne bzw. dass eine Hinterlegung des Betrages in der Höhe von € 2.300.000,00 bei der bezeichneten Finanzstrafbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogenen Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

Das Zollamt hat seine Entscheidung damit begründet, dass die sicherzustellenden Einbringungsansprüche aufgrund des dort nachstehend angeführten Sachverhaltes entstanden seien.

Aufgrund der Ermittlungsergebnisse des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz sowie des Zollfahndungsamtes München bestehe der begründete Verdacht, dass durch eine international agierende Tätergruppe im Zeitraum vom 28. Juni 2011 bis zum 5. Dezember 2011 in zweihundert Fällen eine Menge von insgesamt 6.000.000 Liter un versteuertes Mineralöl (Dieselkraftstoff) in das Steuergebiet der Republik Österreich vorschriftswidrig eingebracht wurden. Der dabei entstandene Steuerschaden betrage € 2.300.000,00 an hinterzogener MinSt. Die Bf habe den Dieselkraftstoff versteuert an die Tankstelle Lagerhausgenossenschaft eGen, in Adresse2, fakturiert und somit ein ordentliches Geschäft vorgetäuscht. Der tatsächlich gelieferte Dieselkraftstoff sei dabei jedoch un versteuert aus einem deutschen Tanklager bezogen worden. Alleine aufgrund der nicht vorliegenden mineralölsteuerrechtlichen Bewilligung wären derartige Geschäftsvorgänge nicht möglich gewesen.

Die vorliegenden Tatvorgänge seien dabei im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit HaS, AIP, ThK, VIB, JoK, FIK, MaS sowie MaD erfolgt. Dabei seien Rechnungen gefälscht, Scheingeschäfte vorgetäuscht worden und sei dadurch der Tatbestand des Abgabebetrag gemäß § 39 Abs. 1 lit. a und lit. b Finanzstrafgesetz (FinStrG) verwirklicht worden.

Aus den bisherigen Erkenntnissen gehe eindeutig hervor, dass von den genannten Tatbeteiligten laufend Transaktionen und Zahlungen von Geldern, die aus dem verfahrensgegenständlichen Abgabebetrag herrühren würden, durchgeführt worden seien. Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) erlassen. Eine Gefährdung oder eine wesentliche Erschwerung der Einbringung der Steuerschuld liege vor, da der dringende Verdacht des Abgabebetrag gemäß § 11, § 39 Abs. 1 lit. und lit. b FinStrG iVm § 41 Abs. 1 MinStG bestehe und dem Zollamt Erkenntnisse vorliegen würden, die Bf würde in naher Zukunft in Liquidation geschickt werden und somit zu befürchten sei, dass Vermögenswerte verschoben werden und damit ein Zugriff auf diese nicht gesichert erscheine.

Dagegen hat die Bf mit Eingabe vom 20. Dezember 2011 berufen.

Im Wesentlichen wurde von ihr vorgebracht, § 232 BAO setze u.a. voraus, dass ein Tatbestand verwirklicht sein muss, an den Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen. Da die Behörde selbst nur von einem Verdacht spreche, habe sie sich mit der geforderten Verwirklichung nicht auseinander gesetzt. Die Behörde habe nicht einmal ausgeführt, dass der Tatbestand verwirklicht wurde. Tatsächlich habe die Bf keinen entsprechenden Tatbestand verwirklicht. Der von der Behörde angeführte Tatbestand des Abgabebetrag könne als Straftatbestand den Bescheid-Sicherstellungsauftrag nicht legalisieren, weil an ihn eine

Abgabepflicht nicht geknüpft sei.

Ein Sicherstellungsauftrag sei gemäß § 232 Abs. 1 BAO an den Abgabepflichtigen zu erlassen. Die Behörde habe den Bescheid-Sicherstellungsauftrag jedoch an die Bf gerichtet. Tatsächlich sei die Bf aber nicht Abgabepflichtige. Der Bescheid hätte an die Zulieferer (Firma B, Firma C GmbH ect.) der Bf ergehen müssen. Sie habe die Rechnungen ihrer Zulieferer bezahlt. Die in Rede stehenden Abgaben seien in diesen Rechnungen enthalten. Die Bf sei nicht mehr abgabepflichtig. Abgabenschuldner seien ihre Zulieferer, weshalb sie nicht Adressat des angefochtenen Bescheides sein könne. Eine weitere Voraussetzung des Tatbestandes des § 232 BAO sei es, dass ein Sicherstellungsauftrag erlassen wird, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Da sie nicht Abgabepflichtige sei, könne auch das gesetzliche Ziel der Verhinderung einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung bei ihr nicht erreicht sein.

Der angefochtene Bescheid-Sicherstellungsauftrag sei damit rechtswidrig und aufzuheben.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt hat mit der nun bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2012 die Berufung vom 20. Dezember 2011 gegen den Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011 als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt hat seine Entscheidung nach Wiedergabe der Berufungsgründe und nach dem Hinweis auf § 232 Abs. 1 und Abs. 2 BAO im Wesentlichen damit begründet, dass ein Sicherstellungsbescheid gemäß der Judikatur des VwGH kein abschließender Sachbescheid ist, weil es in der Natur einer solchen Maßnahme liegt, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Das Zollamt hat für die voraussichtliche Höhe des Abgabenanspruches die bis zum 5. Dezember 2011 mindestens nachweislich erfolgten zweihundert Lieferungen mit Tanklastzügen herangezogen. Diese hätten sich aus den Ermittlungsergebnissen der deutschen und österreichischen Zollbehörden (Fax-Überwachung) bis zum 5. Dezember 2011 ergeben. Pro Lieferung sei von einer durchschnittlichen Menge von 30.000 Litern Mineralöl ausgegangen worden. Der Durchschnitt begründe sich aus den bis zum 5. Dezember 2011 via Fax-Überwachung „abgefangenen“ Lieferscheinen und CMR-Frachtbriefen, sowie auch aufgrund von Aussagen slowenischer LKW-Fahrer im Zuge von Einvernahmen durch die deutschen Zollbehörden vor dem 5. Dezember 2011. Als Berechnungsgrundlage für die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld sei gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. d Mineralölsteuergesetz (MinStG) ein Mindeststeuersatz von € 397,00 für 1.000 Liter Gasöl

festgelegt. Alleine die eingebrachte Menge von insgesamt 6.000.000 Liter Mineralöl ergäbe somit eine Mineralölsteuerschuld von € 2.382.000,00.

Obwohl zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsbescheides noch davon auszugehen gewesen sei, dass es sich um Dieseldienststoff der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 handle, da nichts gegenteiliges auf den Papieren angeführt gewesen sei und der Dienststoff auch als Dieseldienststoff an den Tankstellen abgegeben worden sei, sei bei der Berechnung der voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld der erhöhte Steuersatz von € 425,-- mit eingedacht worden. Grund dafür sei die Tatsache gewesen, dass derselbe Dienststoff unmittelbar zuvor in Deutschland als steuerbefreiter „rust cleaner“ deklariert worden sei. Der erhöhte Steuersatz betrage gemäß § 3 Abs. 1 Z. 9 iVm § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. d MinStG € 425,00 je 1.000 Liter. Dabei würde dann eine Gesamtsteuerschuld von zumindest € 2.550.000,00 vorliegen. Somit sei die Summe von € 2.300.000,00 sogar noch unter dem untersten Ende der Möglichkeit angesetzt worden.

Die Berufungswerberin (Bw) habe richtigerweise ausgeführt, dass ein begründeter Verdacht des Abgabebetuges nach § 39 FinStrG keinen Tatbestand darstelle, an den die Abgabevorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Wie auch im Sicherstellungsbescheid angeführt, sei das Zollamt von einer Steuerschuldentstehung nach § 41 MinStG (Bezug zu gewerblichen Zwecken) ausgegangen. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 41 Abs. 1 MinStG dadurch, dass der Bezieher das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Das verfahrensgegenständliche Mineralöl sei nachweislich von einem Tanklager in Deutschland in das Steuergebiet der Republik Österreich verbracht worden. Die Bw sei als Bezieherin anzusehen, da diese als Lieferant der letztabnehmenden Tankstellen aufgeschieden sei und auch die Rechnungen dafür gelegt habe. Auch wenn auf den Einkaufsrechnungen die Bw als Zulieferer die in der Berufung angeführten Firmen B, C GmbH oder weiters auch die D GmbH aufscheinen, so sei schon aufgrund der umfangreichen Ermittlungen vor dem 5. Dezember 2011 bekannt gewesen, dass die tatsächlichen Bestellvorgänge und auch der Geldfluss von der Bw an die ebenfalls in abgabenrechtlicher Hinsicht belangten ThK und AIP gegangen seien.

Aufgrund der Ermittlungsergebnisse bis zum 5. Dezember 2011 sei bekannt gewesen, dass die Entscheidungsträger gemäß § 2 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz, zum einen Frau SaS in ihrer Funktion als Geschäftsführerin, zum anderen HaS als alleiniger Gesellschafter und Handlungsbevollmächtigter der Bw im Wissen der tatsächlichen Herkunft des Mineralöls (Tanklager in Deutschland) Rechnungen und Belege der zuvor genannten Zulieferfirmen als offizielle Belege der Buchhaltung zugeführt hätten um auf diese Weise reelle

Geschäftsvorgänge vorzutauschen.

Auch wenn sich im abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahren feststellen sollte, dass die Steuerschuld nach § 21 MinStG mit der erstmaligen Verwendung von Kraftstoff als Treibstoff entstanden ist, so wäre die Bw gemäß § 22 MinStG als Steuerschuldnerin heranzuziehen. Ein Tatbestand, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen, liege somit jedenfalls vor und sei die Bw als eine potentiell Haftende der geschuldeten Abgabe anzusehen.

Hinsichtlich der Gründe für eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit hat das Zollamt ausgeführt, dass die zur Verschreibung kommenden Abgabenbeträge die Leistungsfähigkeit der Bw bei weitem übersteigen würden. Es bestehe Grund zur Annahme, dass der Bf ein Insolvenzverfahren drohe. Dies gründe sich auf getätigt Aussagen des Gesellschafters HaS, der mitgeteilt habe, dass das Unternehmen im Falle einer Verschreibung zahlungsunfähig wäre, bzw. würden aufgrund der durchgeführten Telefonüberwachungen vor dem 5. Dezember 2011 Telefonprotokolle vorliegen, in denen HaS mitgeteilt habe, die Bf als „seine Firma A“ demnächst in Konkurs schicken zu wollen.

Da eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe somit zweifelsfrei gegeben wäre, sei die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß den Bestimmungen des § 232 BAO geboten gewesen.

Es liege im Ermessen der Behörde einen Sicherstellungsbescheid gemäß § 232 BAO zu erlassen. Die Ermessensentscheidung habe sich dabei innerhalb der Grenzen, die das Gesetz vorgebe, zu halten und sei innerhalb dieser Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umständen zu üben.

Es seien weiters die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umständen abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergebe sich nach Auffassung des VwGH, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - könne von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abgesehen werden.

Unter dem Ermessenskriterium „Billigkeit“ verstehe die ständige Rechtsprechung des VwGH die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei, unter „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Bei der Beurteilung des Ermessens bezüglich der Erlassung des Sicherstellungsbescheides

könne das Zollamt zunächst keine Billigkeitsgründe erkennen. Nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hätte der Sicherstellungsbescheid daher gemäß § 232 BAO auch aus den Gründen der Zweckmäßigkeit erlassen werden müssen.

Das Zollamt hat abschließend ausgeführt, dass der Begründungspflicht hinsichtlich des Sachverhaltes iSd § 93 Abs. 3 lit. a BAO durch die Abgabenbehörde im Erstbescheid entsprochen worden sei. Der Sachverhalt sei den Entscheidungsträgern auch hinlänglich aus der Ersteinvernahme am 5. Dezember 2011, sowie aus den ausgefolgten Begründungen zu den Hausdurchsuchungen und zur Festnahme vom 5. Dezember 2011 bekannt.

Außerdem könne ein allenfalls im erstinstanzlichen Bescheid aufgetretener Begründungsmangel im Rechtsmittelverfahren, wie hier speziell im Wege der Berufungsvorentscheidung, saniert werden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen sei.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 20. Februar 2012, in der beantragt wird, der Berufung (richtig: Beschwerde) Folge zu geben und den Sicherstellungsbescheid aufzuheben.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2012 wurde der Wechsel in der Vertretung angezeigt, um vordringliche Erledigung ersucht und ergänzend vorgebracht.

Mit Eingabe vom 19. Juni 2012 wurde neuerliche um vordringliche Erledigung ersucht.

In ihrem abschließenden Vorbringen vom 19. Juli 2012 hat die Bf ihr gesamtes Sach-, Beweis- und Rechtsvorbringen definitiv, unwiderruflich und vorbehaltlos zurückgezogen. Davon hat sie lediglich den Antrag aus der Berufungsschrift auf eine stattgebende Enderledigung ausgenommen.

Sofern Teile ihres bisherigen Vorbringens relevant sein sollten, werden sie in diesem Schriftsatz wiederholt, damit es zur alleinigen Entscheidungsgrundlage wird.

Die inhaltliche Schlüsselfrage dieses Falles lasse sich nach ihrem Verständnis auf eine sehr einfache Rechtsfrage reduzieren. Es gehe um die Auslegung des § 232 Abs. 3 BAO, konkret darum, ob die Anhängigkeit eines (behördlichen oder gerichtlichen) Finanz Strafverfahrens wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens für eine Sicherstellung ausreichend ist (Ansicht des Zollamtes) oder ob darüber hinaus noch die Kriterien des Abs. 1 erfüllt sein müssen (seine Ansicht).

Daraus folgt in praktischer Hinsicht, dass im ersten Fall der Sicherstellungsauftrag (nur) bei HaS rechtens wäre, hingegen bei der Bf nicht, weil sie als Verband (§ 1 Abs. 2, § 28a FinStrG) bis dato noch nicht Gegenstand strafrechtlicher Ermittlungen gewesen sei. Im anderen Fall wäre beiden Berufungen Folge zu geben, weil jedenfalls das Kriterium der (Besorgnis der)

Vermögensverschiebung nicht erfüllt sei. Die gegenteilige Behauptung sei im angefochtenen Bescheid reine Spekulation ohne schlüssigen Beweis. Darauf werde sie noch näher zurückzukommen.

Die Bf hat nachstehende Umstände außer Streit gestellt:

- HaS steht im (allerdings unbegründeten) Verdacht, an der Hinterziehung von MinSt in Form des Abgabebetruces (§ 39 FinStrG) vorsätzlich mitgewirkt zu haben.
- Deshalb ist gegen mehrere Personen, so auch gegen HaS, bei der Staatsanwaltschaft Salzburg zur GZ. yyyyy ein Finanzstrafverfahren anhängig.
- Davon betroffen ist auch seine Tochter SaS als Geschäftsführerin der Bf, die als solche in den vorläufigen Ermittlungsergebnissen nicht aufscheine. Dazu sei auf den Zwischenbericht des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 12. März 2012 verwiesen. Dort sei auf Seite 4 unten überdies die Rede davon, dass das Strafverfahren gegen SaS einzustellen sei, weil es sich bei ihr bloß um ein "willenloses Werkzeug" ihres Vaters HaS handle.
- Signifikant sei auch der Einleitungsteil dieses Zwischenberichts. Dort finde sich im Katalog der fälschlicherweise als "Angeklagten" bezeichneten Personen (richtigerweise handle es sich dabei um "Beschuldigte", weil dieser Fall von einer Anklage noch weit entfernt sei) kein Hinweis auf die Bf. Damit ist selbst nach Ansicht des Zollamtes das Kriterium der Anhängigkeit eines Strafverfahrens (§ 232 Abs. 3 BAD) bei ihr nicht erfüllt.
- HaS sei "nur" Gesellschafter und "faktischer Geschäftsführer" der Bf und als solcher im Firmenbuch nicht eingetragen, also kein Organ.
- Das Zollamt habe am 11. April 2012 eine als MinSt-Bescheid beabsichtigte Erledigung erlassen. Nicht nur, dass sie in kaum mehr zu überbietender Weise fehlerhaft abgefasst sei, führe diese Erledigung wegen eines evidenten Zustellmangels ins Leere. Dieser Umstand sei der Behörde im Sammelantrag vom 14. Juni 2012 angezeigt worden.

Aus der maßgebenden Bestimmung des § 232 BAO würden sich für einen Sicherstellungsauftrag Anspruchsvoraussetzungen ergeben, die kumulativ erfüllt sein müssen, namentlich die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens wegen eines Vorsatzdeliktes (Abs. 3), das Entstehen des Abgabenanspruches gegenüber dem Betroffenen (Abs. 1) und zumindest drohende Maßnahmen zur Vermögensverschiebung (Abs. 1). Alle drei Kriterien müssten gemeinsam vorliegen. Sei auch nur eine von ihnen nicht erfüllt, so sei die Maßnahme insgesamt unzulässig.

Die Ansicht des Zollamtes, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages genüge die bloße Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen eines Vorsatzdelikts, sei mit den verba legalia nicht in Einklang zu bringen und somit unhaltbar.

Zur Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens sei hinsichtlich HaS festzuhalten, dass diese bei

ihm erfüllt ist. Gegen ihn werde wegen des Verdachts der vorsätzlichen Abgabenverkürzung ermittelt. Diese Voraussetzung sei bei der Bf hingegen nicht erfüllt. Die Bf scheine nicht einmal im Katalog der Angeklagten (richtig: Beschuldigten) des Zwischenberichtes des Zollamtes vom 12. März 2012 auf. Damit sei dieses Kriterium hinsichtlich der Bf weder bei der Bescheiderlassung am 5. Dezember 2011 erfüllt gewesen, noch sei dies aktuell der Fall. Zum Entstehen des Abgabenanspruches gegenüber der Bf sei festzuhalten, dass gegen sie bis dato kein Leistungsgebot (Steuerbescheid) vorliege. Daher sei der Abgabenanspruch ihr gegenüber noch nicht entstanden. Ergänzend sei unter Verzicht auf Details und Beweismittel noch erwähnt, dass der Abgabenanspruch weder ihr gegenüber noch gegenüber ihrem Umfeld entstehen könne. Dafür kämen nur die inländischen Lieferanten in Betracht, die jedoch aus durchsichtigen Gründen (Vermögenslosigkeit) mit dem völlig missglückten Argument eines Scheingeschäftes aus dem Spiel genommen worden seien, um solcherart den Weg auf HaS und sein Umfeld frei zu machen. Ein Beispiel für alle soll verdeutlichen, wie wenig Substanz diese völlig unbewiesene Behauptung habe. Würde es sich tatsächlich um ein Scheingeschäft (§ 23 Abs. 1 BAO) handeln und wären die inländischen Lieferanten (Drahtzieher samt Vehikeln) bloß vorgeschoben, so müsste der Bf mit dem deutschen Lieferanten (JoK) in Geschäftsbeziehung gestanden sein. Da diese Sache auch in Deutschland strafrechtlich verfolgt wird, müsste HaS nach allen Regeln der Logik dort Beschuldigter sein. Er werde aber nur als Zeuge gegen JoK und seine inländischen Helfer geführt. Damit können die inländischen Vormänner nicht so unbeteiligt sein, wie es das Zollamt aus durchsichtigen Gründen darzustellen versuche. Mangels einer Einbeziehung der Bf in das Strafverfahren sei im Hinblick auf die Bf auch dieses - bereits zweite - Kriterium nicht erfüllt.

Zum Entstehen des Abgabenanspruches gegenüber HaS sei bemerkt, dass es zwar eine an ihn ad personam gerichtete, als MinSt-Bescheid beabsichtigte Erledigung gebe. Doch führe sie infolge eines Zustellmangels als "Nicht-Bescheid" ins Leere, sie entfalte keine wie auch immer gearteten Rechtswirkungen. Das Zollamt werde nicht umhin kommen, einen neuen (genau genommen: erstmaligen) Steuerbescheid zu erlassen. Die Behörde habe auf diesen Einwand hin bislang nur mit dem Vorhalt vom 2. Juli 2012 reagiert. Selbst wenn man dieser Erledigung Bescheidqualität zubilligen könnte (was bereits auszuschließen sei), wäre für das Zollamt damit angesichts der schier unglaublichen Fehlerhaftigkeit rein gar nichts gewonnen. Dabei gehe es nicht nur um kleinere Unrichtigkeiten in Teil- oder Randbereichen, sondern darum, dass der steuerrelevante Sachverhalt höchstens zu 20 bis 30% aufbereitet sei (anstatt der gebotenen 100%), zumal die gesamte Vorgeschichte bis zum Verkauf durch ein uns gänzlich unbekanntes polnisches Vehikel an besagten JoK zu 100% im Dunkeln liege, die Behörde daher aus Eigenem nicht beurteilen könne, woher die Ware stammt (z.B. Russland, Nigeria, Saudi Arabien), das für die Körperschaftsteuer überlebensnotwendige Trennungsprinzip völlig

außer Kraft gesetzt worden sei, die Vorschreibung an HaS als "Inhaber" des Betriebes der Bf erfolgt sei, die für Zwecke des völlig überzogenen § 39 FinStrG benötigten Scheingeschäfte durchwegs eine reine Spekulation ohne schlüssigen Beweis seien. Angesichts dieser (und weiterer) Fehler wäre schon jetzt davon auszugehen, dass am Ende des Tages bei HaS und seinem Umfeld nichts hängen bleiben werde.

Zur Vermögensverschiebung sei angemerkt, das Zollamt habe bis dato nicht einmal behauptet, HaS und die Bf hätten Maßnahmen (wenn ja, welche?) gesetzt, um ihr Vermögen vor dem Fiskus in Sicherheit zu bringen. Damit sei dieses Kriterium weder bei der Bf noch bei HaS erfüllt. Damit sei nicht (zumindest nicht in erster Linie) die Beweislast gemeint, die voll (zu 100%) beim Zollamt liege. Es gehe vielmehr um den Sachverhalt als solchen, der nicht einmal den leisesten Hinweis darauf biete. Zur Verdeutlichung sei bemerkt, dass dieses Kriterium nach der einhelligen Praxis in Österreich nur dann erfüllt sei, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann (oder muss), dass der Zahlungseingang nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint. Solche Umstände würden nach der Judikatur vor allem

- bei einem drohendem Insolvenzverfahren,
 - bei Exekutionsführung von dritter Seite,
 - bei Auswanderungsabsicht und
 - bei Vermögensverschiebungen ins Ausland oder an Verwandte
- vorliegen.

Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen genüge nicht. Darum setze die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung entsprechende Tatsachenfeststellungen voraus. Dafür würden – wie auch sonst - vage Annahmen oder bloße Vermutungen keinesfalls genügen. Mehr als nur das habe die Behörde aber nicht zu bieten. HaS sei bodenständig und mit dem Salzkammergut auf das Engste verwurzelt. Ein Katalog ohne Anspruch auf Vollständigkeit soll verdeutlichen, dass und warum bei HaS Vermögensverschiebungen (wenn ja, wohin?) objektiv ausgeschlossen seien:

- HaS steht im sechzigsten Lebensjahr und sei finanzstrafrechtlich unbescholten;
- Bislang seien sämtliche rechtskräftig abgeschlossenen Steuerprüfungen in seinem Umfeld und bei ihm unspektakulär verlaufen;
- Er habe niemals mit Briefkastenfirmen, Domizilgesellschaften etc. in Steueroasen zu tun gehabt.
- Er sei mit dem Salzkammergut auf das Engste verwurzelt und hatte und habe alleine schon deshalb nie vor (wenn ja, wohin?) zu fliehen;
- Die Bf habe den Verkauf des Dieselmotorkraftstoffes ordnungsgemäß in ihr Rechenwerk aufgenommen und die Umsatzsteuer korrekt an das für sie zuständige Finanzamt Gmunden

Vöcklabruck abgeführt.

Ergänzend sei bemerkt, dass HaS die Möglichkeit habe, sich mit einem anderen Vehikel (E GmbH) an einem gewinnträchtigen Projekt im Bereich erneuerbarer Energien zu beteiligen. Grundvoraussetzung dafür sei das Aufbringen eines Vermögenseinsatzes von mehr als einer Million Euro. Das wäre für ihn kein Problem, wenn die sicherungsweise gepfändeten (im Ergebnis also beschlagnahmten) Mittel freigegeben würden (insgesamt mittlerweile knapp 0,8 Millionen Euro). Dann könnte der Differenzbetrag problemlos über einen Bankkredit aufgestellt werden.

Der langen Rede kurzer Sinn sei es: Wenn jemand wie HaS sich im sechzigsten Lebensjahr noch an zukunftssträchtigen Projekten beteilige (zumindest dieses anstrebe), dann sei auszuschließen, dass er sein Vermögen vor dem Fiskus in Sicherheit bringen wolle. Dies werde durch ein Detail wie den Umstand, dass HaS dafür gesorgt habe, dass die Bf die Umsatzsteuer aus dem Weiterverkauf des streitverfangenen Mineralöls pünktlich und vollständig an das Finanzamt abführt (abgeführt habe). Alleine schon (aber nicht nur) deshalb wirke der gegen HaS erhobene Strafvorwurf bei der MinSt alles andere als stimmig und schlüssig.

Hinsichtlich der Bf gelte das zum HaS Gesagte sinngemäß.

Die Bf hat dem Vorbringen den Zwischenbericht sowie Anlassbericht des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 12. März 2012, einen sie betreffenden Auszug vom 19. März 2012 aus dem Firmenbuch und Ladung des Landgerichtes München II vom 24. Mai 2012 an HaS zur Einvernahme als Zeuge, angeschlossen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die wesentlichen für die Entscheidung über die Beschwerde maßgeblichen Bestimmungen sind:

§ 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c ZollR-DG:

Außer in den Fällen des Abs. 1 hat der Unabhängige Finanzsenat in Zollsachen als Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Er ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid (in Zollverfahren die Berufungsvorentscheidung) nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 232 BAO:

(1) Die Abgabenbehörde kann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß

nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

(2) Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

(3) Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden."

§ 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.

Zu § 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c ZollR-DG ist im Allgemeinen anzumerken:

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

Zu § 232 BAO ist im Allgemein anzumerken:

Nach der Judikatur des VwGH ist ein angefochtener Sicherstellungsauftrag seitens der Rechtsmittelbehörde allein darauf zu überprüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (u.a. VwGH 9.12.1974, 746/73; 11.5.1983, 82/13/0262).

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Bescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", welche dazu dient, selbst vor Feststellung der genauen Höhe der Abgabenschuld

Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabenschuld gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Dies enthebt die Behörde jedoch nicht der Pflicht, den Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen, auf welche sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabensanspruches dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stützt, Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070).

Zur Gefährdung und wesentlichen Erschwerung der Einbringung ist im Allgemeinen zu bemerken, dass die objektive Gegebenheit der Gefährdung oder Erschwerung für eine Sicherstellungsmaßnahme ausreicht. Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen (z.B. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170).

Ein auf die Gefährdung gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen ist nicht erforderlich, das Motiv des Abgabepflichtigen ist unbeachtlich (z.B. VwGH 26.4.2000, 97/14/0003).

Zu § 166 und § 167 BAO ist im Allgemeinen zu bemerken:

Aufgrund ungleicher Verfahrensarten – z.B. Abgabenverfahren und Strafverfahren – kann es durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 29.4.2010, 2007/15/0277).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

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

In Strafverfahren hingegen ist die volle Überzeugung der Strafbehörde gefordert.

Damit können sich steuerlich Zweifel durchaus zu Lasten des Einzelnen auswirken, zumal der VwGH die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde nicht auf inhaltliche Richtigkeit, sondern nur auf Schlüssigkeit prüft. In einem Strafverfahren hingegen können sich Zweifel ausnahmslos nur zu Gunsten des Beschuldigten auswirken, niemals zu seinen Lasten.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 23.2.1994, 92/15/0159).

Zu den Erwägungsgründen des Unabhängigen Finanzsenates:

HaS, alleiniger Gesellschafter und faktischer Geschäftsführer der Bf, wurde am 5. Dezember 2011 Gelegenheit gegeben, sich zu den Beweisen, auf welche das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt in der Folge seinen Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2001 gestützt hat, zu äußern.

SaS wurde in ihrer Funktion als Geschäftsführerin der Bf ebenfalls am 5. Dezember 2011 Gelegenheit gegeben, sich zu den Beweisen, auf welche das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt in der Folge seinen Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2001 gestützt hat, zu äußern.

Es ist vor Erlassung eines Sicherstellungsauftrages aber nicht notwendig, sämtliche Beweise zu erheben und diese dem Abgabepflichtigen (potenziell Haftungspflichtigen) vorzuhalten (VwGH 24.10.1990, 86/13/0198).

Nach § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu

nehmen. Auch im vorliegenden Berufungsverfahren - welches sich allerdings auf die Überprüfung der Frage zu beschränken hat, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht - besteht kein Neuerungsverbot. Neu hervorgekommene Tatsachen (nova reperta) können daher in der Entscheidung verwertet werden.

Ein Sicherstellungsbescheid ist im Rechtsmittelverfahren allein darauf zu prüfen, ob die im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH 9.12.1974, 746/73).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellen Sachverhaltsfeststellungen in einer Berufungsvorentscheidung einen Vorhalt dar, der der Partei Gelegenheit zu einem Gegenvorbringen bietet, dessen Nichterstattung ihr zur Last fällt (z.B. VwGH 16.11.2004, 2000/17/0010).

Weil der Sachverhalt mehrere Mitgliedstaaten der Europäischen Union berührt, sind zunächst Feststellungen zur Zuständigkeit des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt erforderlich, vor allem wenn nach ständiger Rechtsprechung des VwGH das Recht auf Entscheidung durch die zuständige Behörde ein unverzichtbares Recht ist. Durch die Unterlassung der Geltendmachung der Unzuständigkeit einer Behörde kann eine Zuständigkeit nicht begründet werden. Die Unzuständigkeit ist in jeder Lage des Verfahrens, auch wenn sie von Parteien nicht geltend gemacht wird, wahrzunehmen (z.B. VwGH 31.1.2007, 2005/08/0176).

Am 23. August 2011 wurde vom Zollfahndungsamt München SG 600 Verbrauchsteuern dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz mitgeteilt, dass dort Ermittlungen wegen des Verdachts der bandenmäßigen Steuerhinterziehung, begangen durch eine „zweckwidrige Verwendung von Olej Rust Cleaner“ geführt werden.

Die deutschen Ermittlungsbehörden konnten am 17. August 2011 auf dem Gelände des Blockheizkraftwerkes F im deutschen G drei polnische Tanklastzüge und einen slowenischen Tanklastzug feststellen. Zwei polnische Tanklastzüge hatten ihre Ladung „Olej Rust Cleaner“ von der polnischen Firma H bereits in den Erdtank des JoK gepumpt. Der slowenische LKW wurde gerade vom Erdtank heraus befüllt. Es lag auch ein CMR-Frachtbrief mit Dieselkennzeichnung für den Transport nach Österreich vor. Die slowenischen LKW-Fahrer haben eingeräumt, seit Juli 2011 Dieseltransporte von G zu Tankstellen in Österreich durchgeführt zu haben. Aufgrund der Auswertung eines im Führerhaus eines der LKW gefundenen Kalenders sei von fünfundfünfzig Lieferungen in der Zeit von 28. Juni 2011 bis 17. August 2011 auszugehen.

Aufgrund dieses Sachverhaltes wurden die Ermittlungen in Österreich aufgenommen.

Öle (Schmieröle) mit der Bezeichnung „Olej Rust Cleaner“ sind in die Warennummer 2710 1999 des Österreichischen Gebrauchszolltarifes einzureihen. Sie sind ex Tarif nicht mit Verbrauchsteuern (MinSt) belastet. Sie werden deswegen ohne Belastung mit MinSt in die Europäische Union eingeführt und innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union frei von MinSt bezogen und/oder geliefert.

Die Öle haben sich nach der Sachlage im freien Verkehr befunden. Es bestehen nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel daran, dass die Öle zollredlich in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebracht worden sind, also als Öle verzollt worden sind. Sie haben sich danach im freien Verkehr befunden. Auch wenn sie zollunredlich eingebracht worden wären, hätte dieser Umstand im Hinblick auf deren Status, Ware des freien Verkehrs zu sein, keinen Einfluss, weshalb es unerheblich ist, ob bzw. dass das davorliegende Schicksal der Öle geklärt ist oder nicht.

Eine Verbrauchsteuer entsteht allerdings dann, wenn Mineralöle (auch Schmieröle) erstmals im Steuergebiet als Kraft- oder Heizstoff abgegeben oder verwendet werden.

Nach der Sachlage wurden Öle (Schmieröle) mit der Bezeichnung „Olej Rust Cleaner“ der Warennummer 2710 1999 erstmalig im Verwendungsgebiet (in Österreich) als Dieseldieselkraftstoff (Dieseldieselkraftstoffe tarifieren die Warennummer 2710, Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949) abgegeben bzw. verwendet.

Diese Sachlage und die Mitteilung des Zollfahndungsamtes München vom 23. August 2011 an das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz begründen dessen Zuständigkeit.

HaS ist alleiniger Gesellschafter und faktischer Geschäftsführer der Bf und im Hinblick auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht rechtskräftig wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens verurteilt. Für Abgabenbehörden ergibt sich gegen ihn aus dem oben geschilderten Sachverhalt kein Abgabenanspruch, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen.

Gegen HaS könnte aber auch nicht mit Haftungen gemäß § 9 und § 11 BAO vorgegangen werden. HaS ist jedoch ein „potenzieller“ Haftungspflichtiger im Sinne von § 232 Abs. 3 BAO. Danach gelten die Abs. 1 und 2 des § 232 BAO sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Gegen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens verdächtige Personen kann danach schon ab Anhängigkeit eines Strafverfahrens und dies bereits vor der Entstehung eines sie betreffenden (akzessorischen) Abgabenanspruches als potenzielle Haftungspflichtige mit Sicherstellungsauftrag vorgegangen werden. Potenziell haftungspflichtig im Sinne von

§ 11 BAO sind diese Personen deswegen, weil sie noch nicht wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt wurden und deswegen auch noch nicht mit Haftungsbescheid, der gegenüber wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilten Tätern erst den Abgabensanspruch begründet, gegen sie vorgegangen werden könnte.

Das verbum legale „sinngemäß“ in § 232 Abs. 3 BAO hat zum Inhalt, dass gegenüber potenziellen noch nicht in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen im Sinne von § 11 BAO eine Sicherstellung nach den allgemeinen Vorgaben des Abs. 1 und 2 des § 232 BAO möglich ist.

Dass gegen HaS ein Strafverfahren wegen des Verdachtes, ein vorsätzliches Finanzvergehen begangen zu haben, behängt, steht außer Streit. Das Tatbestandsmerkmal „vorsätzliches Finanzvergehen“ ist gemäß den Vorgaben des § 232 Abs. 3 BAO sachlich nicht näher zu prüfen, damit ist auch nicht auf den Einwand im abschließenden Vorbringen vom 19. Juli 2012, der Bf stehe im unbegründeten Verdacht, an der Hinterziehung von MinSt in Form des Abgabensbetruges (§ 39 FinStrG) vorsätzlich mitgewirkt zu haben, näher einzugehen.

Die von der Bf als inhaltliche Schlüsselfrage dieses Falles bezeichnete Rechtsfrage lässt sich damit dahingehend beantworten, dass die Anhängigkeit eines (behördlichen oder gerichtlichen) Finanz Strafverfahrens wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens für eine Sicherstellung bei einem potenziell Haftungspflichtigen Bedingung ist, für sich allein aber nicht ausreicht. Auch hinsichtlich potenziellen Haftungspflichtigen müssen darüber hinaus noch die Kriterien des Abs. 1 und Abs. 2 des § 232 BAO erfüllt sein.

Die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, wurde im Hinblick auf die geltenden Inhaltserfordernisse im Sicherstellungsauftrag dargelegt und in der den Sicherstellungsauftrag bestätigenden Berufungsvorentscheidung ausreichend verbreitert. Die Begründung lässt jedenfalls erkennen, welcher am 5. Dezember 2011 konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Dem angefochtenen Bescheid lassen sich nachvollziehbar die Anzahl an Transporten und auch entsprechende Tatsachen entnehmen, aus denen das Zollamt auf die Höhe der sicherzustellenden Abgabe geschlossen hat, zumal die genaue Höhe der Abgabenschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch nicht feststehen muss, weil es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte über die Höhe der Abgabenschuld vorliegen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130).

Gemäß § 232 Abs. 1 können Abgabenbehörden, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem

Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Weil Haftungen akzessorisch sind, war sohin zunächst zu prüfen, ob die Bf bis zum 5. Dezember 2011 einen Tatbestand verwirklicht hat, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, eine Abgabepflicht für die der Bf potenziell haftend einzustehen hätte.

Der geschilderte Sachverhalt als Sache des Verfahrens wurde vom Zollamt zunächst rechtlich falsch beurteilt, indem er der Bestimmung des § 41 MinStG subsummiert wurde.

Richtigerweise gebietet der bereits am 5. Dezember 2011 bekannte Sachverhalt (die gleiche Sache; der Hinweis auf eine zweckwidrige Verwendung von „Olej Rust Cleaner“ war Inhalt der Anzeige des Zollfahndungsamtes München) eine Subsumtion unter die Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG. Danach entsteht die Steuerschuld u.a. dadurch, dass ein Kraftstoff, für den noch keine Steuerpflicht entstanden ist, erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird.

Gemäß § 21. Abs. 4 Z 4 MinStG entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt der Abgabe. Steuerschuldner ist gemäß § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG in den Fällen des § 21 Abs. 1 Z 5, wenn der Kraftstoff im Rahmen eines Betriebes abgegeben wird, dessen Geschäftsleitung sich im Steuergebiet befindet, der Inhaber dieses Betriebes; ist dies nicht der Fall, der Verwender.

Eine Verbrauchsteuerschuld ist im Gegenstande dadurch entstanden, dass Schmieröl in Österreich erstmals als Dieselmotorkraftstoff zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wurde. Im gegenständlichen Fall war es die Bf mit Geschäftsleitung im Steuergebiet, die im Rahmen ihres Betriebes Schmieröl in Österreich erstmals als Dieselmotorkraftstoff zur Verwendung als Treibstoff an Tankstellen abgegeben hat. Zu den Tankstellen wurde der Kontakt von HaS hergestellt. An die Tankstellen wurden von der Bf Rechnungen für bereits versteuerten Diesel erstellt.

Aufgrund der bis zum 5. Dezember 2011 feststehenden Ermittlungsergebnisse durfte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt am 5. Dezember 2011 davon ausgehen, dass HaS das Geschäftsmodell, die tatsächliche Herkunft des Mineralöls bekannt waren. Dies wird später noch verbreitet werden. Die Bf hat nach dem aus Linz bekannten Modell und nach dem Wissenstand des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt im Gegenstand Belege der Lieferfirmen (Firma B, Firma C GmbH und Firma D Handels GmbH) als Scheinfirmen der eigenen Buchhaltung zugeführt, um so einen realen Geschäftsvorgang vorzutäuschen. Das Zollamt hat dies im Bescheid-Sicherstellungsauftrag auch festgehalten, als es ausführte, dass

„Rechnungen gefälscht und Scheingeschäfte vorgetäuscht“ wurden.

Damit war es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 20 BAO) die Bf, die einen Kraftstoff, für den noch keine Steuerpflicht entstanden ist, erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben hat. Die Bf/HaS haben die Transporte vorausfinanziert. HaS hatte zu den Verantwortlichen der Lieferfirmen/Scheinfirmen Kontakt. Die Bf ist die primäre Abgabenschuldnerin und nicht wie in der Berufungsvorentscheidung behauptet, eine potenziell haftende Abgabenschuldnerin.

Ein Argument, die Tanklieferungen wären ohne jegliches Wissen bzw. ohne durch die Bf, die in der Folge die Rechnungen an die Tankstellen erstellt hat, beauftragt zu sein bzw. ohne Mitwirkung des faktischen Geschäftsführers der Bf (des HaS), der die Geschäftsbeziehungen mit den Verantwortlichen der Tankstellen der Lagerhäuser J und K hergestellt hat, an diese Tankstellen verbracht worden, ist gegen jede Lebenserfahrung.

Daraus folgt in praktischer Hinsicht, dass der Sicherstellungsauftrag einerseits bei HaS - die weiteren Anforderungen vorausgesetzt - rechtens erfolgte. Es ist nicht erforderlich, dass es bei der abgabepflichtigen Bf bereits zu strafrechtlichen Ermittlungen gekommen sein muss. Gegenüber der abgabepflichtigen Bf durfte aus dem Titel einer abgabenrechtlichen Primärschuldnerschaft mit Sicherstellungsbescheid vorgegangen werden. Die Bestimmung des § 232 Abs. 1 BAO setzt keine Leistungsgebot (Steuerbescheid) an den Abgabepflichtigen, damit im Gegenstand an die Bf voraus. Der Abgabenanspruch ist der Bf gegenüber - wie oben dargestellt – bereits durch die Verwirklichung des Tatbestandes des § 21 MinStG durch sie entstanden, weil im gegenständlichen Fall die Bf im Rahmen ihres Betriebes Schmieröl in Österreich erstmals als Dieselmotorkraftstoff zur Verwendung als Treibstoff an Tankstellen abgegeben hat.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Es müssen jedoch gewichtige Gründe für die Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld vorliegen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130).

Der Unabhängige Finanzsenat hatte demnach noch zu prüfen, ob das Zollamt mit dem Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011 rechtens an die Bf einen Sicherstellungsauftrag erlassen hat, ob also gewichtige Gründe für eine Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe vorlagen um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Die Bf ist im Recht, dass sich aus der maßgebenden Bestimmung des § 232 BAO für einen Sicherstellungsauftrag Anspruchsvoraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, ergeben.

Alle müssen gemeinsam vorliegen. Ist auch nur eine von ihnen nicht erfüllt, so ist die Maßnahme insgesamt unzulässig.

Die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens wegen eines Vorsatzdeliktes gegenüber HaS ist unbestritten.

Das Entstehen eines Abgabenspruches gegenüber HaS als potenziellem akzessorisch Haftungspflichtigem wird von § 232 Abs. 1 BAO nicht vorausgesetzt. Vorausgesetzt wird das Entstehen eines Abgabenspruches gegenüber einem Abgabepflichtigen, im Gegenstande gegenüber der Bf, für die HaS als potenziell Haftungspflichtiger herangezogen werden könnte.

Die Bf bringt zum Kriterium der Besorgnis der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe vor, dass dieses Kriterium nicht erfüllt sei, dass eine Vermögensverschiebung nicht vorliege. Die gegenteilige Behauptung wäre im angefochtenen Bescheid reine Spekulation und ohne schlüssigen Beweis. Es hätte das Zollamt nicht einmal behauptet, HaS oder die Bf hätten Maßnahmen (wenn ja, welche) gesetzt, um ihr Vermögen vor dem Fiskus in Sicherheit zu bringen, weshalb dieses Kriterium weder bei der Bf noch bei HaS erfüllt sei.

An dieser Stelle sei daran erinnert, dass HaS als alleiniger Gesellschafter und faktischer Geschäftsführer der Bf in der Lage war (und ist), deren Geschick maßgebend zu beeinflussen. Dass von einem Abgabenschuldner (von einem potenziell Haftungspflichtigen) tatsächlich Gefährdungshandlungen gesetzt werden oder wurden, ist für eine Sicherstellungsmaßnahme nicht erforderlich sind (VwGH 26.4.2000, 97/14/0003), weil die objektive Gegebenheit für die Gefährdung oder Erschwerung für eine Sicherstellungsmaßnahme ausreicht. Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen genügt allerdings nicht.

Nach der Judikatur liegen Umstände, die eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung begründen, „beispielsweise“ vor (siehe dazu BAO Kommentar Ritz⁴, Rz 5 zu § 232)

- bei einem drohendem Insolvenzverfahren,
- bei Exekutionsführung von dritter Seite,
- bei Auswanderungsabsicht,
- bei Vermögensverschleppung,
- bei Vermögensverschiebungen ins Ausland oder an Verwandte,
- bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung.

Den zuletzt genannten Umstand hat die Bf in ihrem abschließenden Vorbringen vom 19. Juli 2012 – warum auch immer – nicht erwähnt. Darauf stützt sich aber u.a. der Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011.

Die Bf hat in verständiger Bewertung ihrer Ausführungen vorgebracht, dass es vielmehr um den am 5. Dezember 2011 bekannten Sachverhalt als solchen gehe, der nicht einmal den leisesten Hinweis auf eine Besorgnis der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe biete. Zur Verdeutlichung hat die Bf bemerkt, dass dieses Kriterium nach der einhelligen Praxis in Österreich nur dann erfüllt sei, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne (oder müsse), dass der Zahlungseingang nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint. Darum setze die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung entsprechende Tatsachenfeststellungen voraus. Dafür würden - wie auch sonst - vage Annahmen oder bloße Vermutungen keinesfalls genügen. Mehr als nur das habe die Behörde aber nicht zu bieten.

Dem ist entgegen zu halten, dass durch einen Teil der im Gegenstand beteiligten Personen das Geschäftsmodell auch Sache der beim Zollamt Linz anhängig gewesenen Verfahren war und dass dies dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt bekannt war. Der Sachverhalt war der Bf aus der Einvernahme der SaS am 5. Dezember 2011 bekannt.

Das Zollamt konnte sich am 5. Dezember 2011 zur Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung auf Tatsachenfeststellungen berufen, die keine vagen Annahmen oder bloße Vermutungen sind.

Das Zollamt hat zu den Gründen, die eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung darstellen würden, zu Recht angeführt, dass die zur Vorschreibung kommenden Abgabebeträge die Leistungsfähigkeit der Bf und des HaS bei weitem übersteigen würden. Die bis zum 5. Dezember 2011 erhaltenen Zusatzzahlungen (darauf wird später noch einzugehen sein) aus den vermutlich illegalen Mineralölimporten könnten in die Leistungsfähigkeit des HaS wohl nicht mehr miteingerechnet werden. Sie würden sich aber aus den vorgefundenen Aufzeichnungen und aus den Aussagen von Mittätern ergeben. Es sei daher von einer Vermögensverschleppung auszugehen, da trotz sofortig eingeleiteter Ermittlungen über den Verbleib des aus der vermutlich illegalen Mineralöleinbringung erwirtschafteten Gewinnes durch HaS nichts habe festgestellt werden können.

Diesen Schluss lässt gesichert der Inhalt der Einvernahme des HaS vom 5. Dezember 2011, insbesondere seine Ausführungen zu seinen Vermögens- und Einkommensverhältnissen und zu den Vermögensverhältnissen der Bf zu, vor allem wenn der Inhalt von Telefonüberwachungen mit bedacht wird.

Am 5. Dezember 2011 wurde auch ThK als Beschuldigter vernommen. Er hat im Wesentlichen ausgeführt, dass „Rustcleaner“ in Polen gekauft, von polnischen Frächtern nach G verbracht, dort durch JoK entladen, zu Diesel umgewandelt und von slowenischen Frächtern als

Dieselmotorkraftstoff nach Österreich verbracht wurde. HaS habe über ausreichend Kapital verfügt und die Geschäfte vorausfinanziert. Die dazugehörigen Frachtpapiere (Scheinfrachtbriefe) habe AIP erstellt bzw. die Erstellung beauftragt.

Der Beschuldigte hat sich detailliert zum Geschäftsverlauf ausgelassen und angegeben, an HaS Provisionen pro LKW-Zug in bar übergeben zu haben. Scheinrechnungen seien zum Großteil von AIP geschrieben worden. Nach dem Geschäftsmodell seien Umsatzsteuer und MinSt hinterzogen worden.

HaS scheint - entgegen seinem Vorbringen in der abschließenden Stellungnahme, er stehe im (allerdings unbegründeten) Verdacht, an der Hinterziehung von MinSt vorsätzlich mitgewirkt und dadurch ein Finanzvergehen begangen zu haben – in die Malversationen doch enger verstrickt zu sein, was noch näher dargelegt wird.

In objektiver Betrachtungsweise sind die Gründe, um von einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe ausgehen zu dürfen, gewichtige. Für das Zollamt stand bereits bevor die gerichtlich angeordnete Telefonüberwachung durchgeführt wurde fest, dass es sich bei den überwachten Personen (Anschlüssen), darunter auch HaS (bzw. sein Telefonanschluss), um eine eng verknüpfte Tätergruppe handelt.

Zur Verbreiterung der bisherigen Ausführungen wird beispielsweise und auszugsweise auf den Inhalt von Protokollen zur Telefonüberwachung und zu Inhalten von SMS verwiesen:

a) Telefonüberwachungsprotokoll vom 22. Oktober 2011 über ein Telefongespräch zwischen JoK und AIP:

Bei dem Gespräch ging es u.a. darum, dass „Kohle“ auf die Seite geschafft werden soll, weil hinsichtlich des die Transporte finanzierenden HaS zu befürchten sei, er werde seine Firmen in die Insolvenz schicken.

b) Telefonüberwachungsprotokoll vom 25. Oktober 2011 über ein Telefongespräch zwischen HaS und ThK:

Im Telefongespräch äußert sich HaS u.a. dahingehend, dass er – sollte er in die Pfanne gehauen werden – alle die dabei gewesen sind, mitnimmt. Im Gespräch wird die Änderung von Zahlungen an Mitbeteiligte und die Änderung von Aufgabengebieten der Mitbeteiligten diskutiert und verhandelt. HaS gibt ThK Ratschläge und Anweisungen, wie erwirtschaftetes Geld am besten angelegt werden kann - in ein Haus, das an die Frau oder die Kinder übergeben wurde - um es auch nach einer eventuellen Verhaftung und Gefängnisstrafe noch zur Verfügung zu haben.

HaS hat dabei auch betont, alles schon zu kennen und durchgemacht zu haben.

c) Telefonüberwachungsprotokoll vom 29. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen ThK und VIB:

ThK teil darin VIB u.a. mit, dass die Sache aufgefliegen ist. Bei der Staatsanwaltschaft seien alle namentlich erfasst. Er soll zu HaS fahren, um ihn zu warnen, dass dessen Telefon überwacht wird, er getraue sich nicht mehr, HaS anzurufen. Die Staatsanwaltschaft wisse, dass sie in Polen kaufen, über G umschlagen und dass Slowenen fahren. Die Sache gehe gegen HaS, die Staatsanwaltschaft wisse genau, wie viel HaS pro Zug verdient hat. Es brenne lichterloh.

d) SMS vom 7. Juli 2011 des HaS an ThK:

„Iss leicht scho wieda nix mit`n Sprit. Die Polen nix geliefert oder was klemmt schon wieder weil du dich nicht meldest.“

e) SMS vom 7. Juli 2011 des HaS an ThK:

„Das hab ich mir gedacht. Nicht melden Kopf in den Sand und den deppaten Hans in den Stock fahren lassen. Aber „Wir sitzen in einem Boot“ ja aber in welchem sitzt ihr und in welchem sitzt ich.“

f) SMS vom 15. Juli 2011 des HaS an ThK:

„Natürlich vermisse ich dich. Besonders weil ich meine Kohlen nicht bekomme. Stenzwerg (Anmerkung: MaS) behauptet, du hast ihm gesagt er soll mir nix zahlen. Das mag ich aber gar nicht.“

g) SMS vom 29. Juli 2011 des HaS an ThK:

„Vergiss bitte nicht das Kuvert mit zehn zu bestücken und mir am Vormittag zu schicken“.

h) SMS vom 24. August 2011 von HaS an ThK:

„Danke. Bin im Büro. Habe Deine Mail gelesen. Wer hat ... Soll Sa die Re selbst schreiben?“

i) SMS vom 24. August 2011 – Antwort von ThK an HaS:

„OK geht auch, aber ich bekomme reparierten Laptop heute nach Sankt Gilgen von Florian geliefert. Soll sie die Rechnung selber schreiben, ab morgen schicke ich sie ganz normal wieder!“

HaS hat im Gegensatz zu seinen Ausführungen anlässlich der Einvernahme am 5. Dezember 2011 demnach sehr wohl gewusst, dass der „Sprit“ aus Polen kommt. Scheinrechnungen hat es auch gegeben. Er hat gemäß den oben auszugsweise wiedergegebenen Inhalten von SMS (weggelassen wurden nur Brimborien) auch Provisionen bezogen.

Es wurden auch sogenannte „Auszahlungsanweisungen“ im e-maill-account des AIP und im I-Phone des ThK festgestellt.

Zur Übung von Ermessen und zu der damit im Zusammenhang stehenden Begründung im Bescheid-Sicherstellungsauftrag und in der Berufungsvorentscheidung durch das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt ist nichts hinzuzufügen.

Damit fallen die Ausführungen der Bf, HaS sei bodenständig und mit dem Salzkammergut auf das Engste verwurzelt, dass bei diesem Vermögensverschiebungen objektiv ausgeschlossen seien, weil er im sechzigsten Lebensjahr stehe und finanzstrafrechtlich unbescholten sei, weil bislang sämtliche rechtskräftig abgeschlossenen Steuerprüfungen in seinem Umfeld und bei ihm unspektakulär verlaufen sein, weil er niemals mit Briefkastenfirmen, Domizilgesellschaften etc. in Steueroasen zu tun gehabt habe, mit dem Salzkammergut auf das Engste verwurzelt sei und alleine schon deshalb nie fliehen wolle, nicht schlagend ins Gewicht.

Wie bereits dargestellt, hat die Bf den Verkauf des Dieselmotorkraftstoffes deswegen ordnungsgemäß in ihr Rechenwerk aufgenommen und die Umsatzsteuer korrekt an das für sie zuständige Finanzamt Gmunden Vöcklabruck abgeführt, um so einen realen Geschäftsvorgang vorzutäuschen. Der Tatbeitrag des HaS sollte sich nach dem Geschäftsmodell wohl nur auf das Verwendungsgebiet beschränken und scheint sich auch auf das Verwendungsgebiet beschränkt zu haben, weshalb gegen HaS in Deutschland steuerstrafrechtlich offensichtlich nicht ermittelt wird.

Es war daher der Beschwerde der Erfolg zu versagen und wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 25. Juli 2012