



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Dr. Wilhelm Pistotnig und Mag. Josef Gutl über die Beschwerde der Bf GmbH, 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. 230000/xxxxx/aaa/2011-AFA, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO am 21. Jänner 2013 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid-Sicherstellungsauftrag (Sicherstellungsbescheid) vom 5. Dezember 2011 wurde hinsichtlich des Vermögens der 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. Darin wurde ausgeführt, dass die Sicherstellung dieser Einbringungsansprüche sofort vollzogen werden kann bzw. eine Hinterlegung des Betrages in der Höhe von € 2.300.000,00 bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden. Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt hat seine Entscheidung damit begründet, dass die sicherzustellenden Einbringungsansprüche aufgrund des dort nachstehend angeführten

Sachverhaltes entstanden sind.

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 (l) 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 A 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 und dadurch der Tatbestand des Abgabenbetruges gemäß § 39 Abs. 1 lit. a und lit. b Finanzstrafgesetz (FinStrG) verwirklicht worden.

Aus den gewonnen Erkenntnissen gehe eindeutig hervor, dass von den genannten Tatbeteiligten laufend Transaktionen und Zahlungen von Geldern, die aus dem verfahrensgegenständlichen Abgabenbetrug herrühren, durchgeführt wurden.

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 Abgabenbetruges gemäß § 11, § 39 Abs. 1 lit. a und lit. b FinStrG iVm § 41 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz (MinStG) bestehe und dem Zollamt Erkenntnisse vorlägen, 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.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt hat die Berufung vom 20. Dezember 2011 gegen den Sicherstellungsbescheid vom 5. Dezember 2011 mit der nunmehr bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2012, Zl. 230000/xxxxx/aaa/2011-AFA 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 kein abschließender Sachbescheid sei, weil es in der Natur einer solchen Maßnahme liege, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern dass es genüge, 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 haben sich aus den Ermittlungsergebnissen der deutschen und österreichischen Zollbehörden (Fax-Überwachung) bis zum 5. Dezember 2011 ergeben. Pro Lieferung ist von einer durchschnittlichen Menge von 30.000 l 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 MinStG ein Mindeststeuersatz von € 397,00 für 1.000 l Gasöl festgelegt. Alleine die eingebrachte Menge von insgesamt 6.000.000 l Mineralöl ergebe somit eine Mineralölsteuerschuld von € 2.382.000,00.

Obwohl zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsbescheides noch davon auszugehen war, dass es sich um Dieseldieselkraftstoff der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 handelte, da nichts Gegenteiliges auf den Papieren angeführt war und der Kraftstoff auch als Dieseldieselkraftstoff an den Tankstellen abgegeben wurde, sei bei der Berechnung der voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld der erhöhte Steuersatz von € 425,00 mit eingedacht worden. Grund dafür sei die Tatsache, dass derselbe Kraftstoff unmittelbar zuvor in Deutschland als steuerbefreiter „Rust Cleaner“ deklariert wurde. Der erhöhte Steuersatz betrage gemäß § 3 Abs. 1 Z 9 iVm § 3 Abs. 1 Z 4 lit. d MinStG € 425,00 je 1.000 l. 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 Abgabenbetruges nach § 39 FinStrG keinen Tatbestand darstellt, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen.

Wie auch im Sicherstellungsbescheid angeführt, sei das Zollamt von einer Steuerschuldentstehung nach § 41 MinStG (Bezug zu gewerblichen Zwecken) ausgegangen. Die Steuerschuld entstehe 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 sie die Lieferantin der letztabnehmenden Tankstellen war und auch die Rechnungen dafür gelegt habe. Auch wenn auf den Einkaufsrechnungen der Bw als Zulieferer die in der Berufung angeführten Firmen C Kft oder 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 Personen 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 haben, um auf diese Weise reelle Geschäftsvorgänge vorzutäuschen.

Auch wenn im abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahren festgestellt werden sollte, dass die Steuerschuld nach § 21 MinStG mit der erstmaligen Verwendung von Kraftstoff als Treibstoff entstanden ist, 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 Vorschreibung 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 getätigte Aussagen des Gesellschafters HaS, der mitgeteilt habe, dass das Unternehmen im Falle einer Vorschreibung 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 E“ demnächst in Konkurs schicken zu wollen.

Da eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe somit zweifelsfrei gegeben sei, 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 Ermessen sei innerhalb dieser Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umständen zu üben. Es seien weiters die berechtigten Interessen der 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, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen der 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“ sei die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen.

Bei der Beurteilung des Ermessens bezüglich der Erlassung des Sicherstellungsbescheides konnte 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.

Der Begründungspflicht hinsichtlich des Sachverhaltes iSd § 93 Abs. 3 lit. a BAO sei durch die Abgabenbehörde im Erstbescheid entsprochen worden. 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 gewesen.

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

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 20. Februar 2012, in der im Wesentlichen beantragt wurde, 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 Ergänzendes vorgebracht.

Mit Eingabe vom 19. Juni 2012 wurde neuerlich 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 den Antrag aus der Berufungsschrift auf eine stattgebende Enderledigung ausgenommen und vor allem die inhaltliche Schlüsselfrage dieses Falles auf die Auslegung des § 232 Abs. 3 BAO reduziert. Konkret ging es der Bf darum, ob die Anhängigkeit eines (behördlichen oder gerichtlichen) Finanzstrafverfahrens 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 (Ansicht der Bf).

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde mit Berufungsentscheidung vom 25. Juli 2012, GZ. ZRV/yyyy-Z3K/12, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Bf hat dagegen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (VfGH) erhoben.

Mit Eingabe vom 29. August 2012 hat die Bf beim unabhängigen Finanzsenat die Klagosstellung der Berufungsentscheidung vom 25. Juli 2012 angeregt.

Der unabhängige Finanzsenat hat seine Berufungsentscheidung vom 25. Juli 2012 mit Bescheid vom 19. September 2012, GZ. ZRG/vvvv--Z3K/12, gemäß § 300 BAO aufgehoben.

Der VfGH hat das bei ihm zur GZ. B/11120/12 behängende Beschwerdeverfahren mit Beschluss vom 10. Oktober 2012 eingestellt.

Durch die Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 25. Juli 2012 ist das Verfahren in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2012 hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt über die Ermittlungsergebnisse des Zollfahndungsamtes München im Wege der Amtshilfe mit Polen berichtet und dem Bericht auch Beweisergebnisse angeschlossen.

Zum Schreiben der Bf an das Bundesministerium für Justiz vom 20. September 2012 hat sich das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt in seiner Stellungnahme vom 22. Oktober 2012 geäußert.

Zur Stellungnahme vom 22. Oktober 2012 und zum Bericht des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 16. Oktober 2012 wurde der Bf das Parteiengehör gegeben.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2012 erstattete die Bf ein zusammenfassendes Rechtsvorbringen, dem sie die in einem Beilagenband näher bezeichneten Beilagen angeschlossen hat. Die Bf hat die Lösung einiger Rechtsfragen in den Mittelpunkt des

Schriftsatzes gestellt, ihr gesamtes bisheriges Sach-, Beweis- und Rechtsvorbringen definitiv, unwiderruflich und vorbehaltlos zurückgenommen und an dessen Stelle das erstattete Rechtsvorbringen gestellt. Von der Zurücknahme ausgenommen hat die Bf die Anträge aus den Berufungsschriften; dieselben hielt die Bf nach wie vor aufrecht.

Folgende Vorbringen im Schreiben vom 10. Oktober 2012 waren für die Entscheidung über die Beschwerde wesentlich:

- Die Bf bezweifelt, dass der Verweis in § 2 Abs. 6 MinStG auf die Kombinierte Nomenklatur (KN) - auf totes Recht - normative Wirkung entfalten kann.
- Die Bf bezweifelt, dass der Sachverhalt ausreichend geklärt war, wenn sich das Leistungsgebot an die Bf anfangs auf § 41 MinStG – auch bei Ergehen des Sicherstellungsauftrages – gestützt habe und aktuell auf § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG gestützt wird.
- Für die Bf führt die Auslegung des Wortes „abgeben“ in § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG dazu, dass der Tatbestand nicht bei ihr, sondern bereits auf einer Vorstufe entstanden ist, weil die Ware in Wirklichkeit dem AIP zuzurechnen sei. Es sei die Steuerschuld bei diesem entstanden, weil er die Verfügungsmacht verschafft habe, soweit er über das Mineralöl von Inland aus disponierte. Verbrauchsteuern hätten als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung die Abgabe zum Verbrauch und nicht den vorgelagerten Handel.
- Weil die Steuerschuld bereits auf einer Vorstufe entstanden sei, sei der Grundfall der Sicherstellung auf die Bf nicht anwendbar. HaS scheide als primärer Steuerschuldner ebenfalls aus. Beide, die Bf und HaS seien in Ermangelung einer rechtskräftigen finanzstrafrechtlichen Verurteilung wegen eines Vorsatzdeliktes auch keine Haftungsschuldner gemäß § 11 BAO. Weder die Bf noch HaS wären am 5. Dezember 2011 Eigen- oder Haftungsschuldner der MinSt gewesen.
- Die Bestimmung des § 232 Abs. 3 BAO sei klar und frei von Zweifeln. Abs. 1 leg. cit. sei danach sinngemäß anzuwenden. Ist der Tatbestand des Abs. 1 – wie im Gegenstand – nicht erfüllt, so sei es jener des Abs. 3 auch nicht. Die Bf habe weder den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5, noch jenen des § 232 Abs. 1 und/oder des § 232 Abs. 3 BAO erfüllt.
- Die Bestimmung des Art. 6 EMRK gelte wegen des strafrechtlichen Charakters des Inhaltes des § 232 Abs. 3 BAO auch in dieser Abgabensache.
- Beim Ergehen des Sicherstellungsauftrages am 5. Dezember 2011 sei – auch wenn davon auszugehen ist, dass die Anforderungen an die Ermittlungstätigkeit bei Sicherstellungsaufträgen als Sofortmaßnahme reduziert sind - der maßgebende Sachverhalt, vor allem der Herkunftsweg der Ware und die Schlüsselrolle des AIP, nicht ausreichend geklärt gewesen. Die Begründung des Sicherstellungsbescheides sei nichtssagend und die Behauptung, das verfahrensgegenständliche Mineralöl sei unversteuert, eine Spekulation der Behörde.

- Die Bf bezweifelt die Zuständigkeit des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt.
- Hinsichtlich der verba legalia des § 232 Abs. 3 BAO sei eine verfassungskonforme Auslegung geboten.
- Die Herkunft und der Weg des Mineralöls bis zum Verkauf lägen im Dunkeln. Bei der Ware habe es sich um Dieselkraftstoff der Marke EN 590 gehandelt, das gezielt nachbehandelt worden sei.
- Unter dem Titel weiterer Rechtsanwendungsfehler führt die Bf aus, die Herkunft der Ware bis zur Fa. F sei bedeutsamer, als dies auf den ersten Blick erscheine, weil sie aus einem Drittland stamme, in einer Raffinerie nachbehandelt (manipuliert) wurde. Es sei wichtig zu wissen, wann, wo und wie die Verzollung durchgeführt wurde, weil die Ware den Ausgang augenscheinlich im Bereich der organisierten Kriminalität habe. Die Ware sei von der Fa. F zu einem Preis verkauft worden, der (ausländische) MinSt enthalten habe.
- Das Zollamt habe den Gedanken des Binnenmarktes noch immer nicht richtig verstanden, wenn es sich beim Binnenmarkt um einen einheitlichen Raum ohne Binnengrenzen handelt, sodass im gesamten EU-Raum dieselbe Ware, derselbe Vorgang nur einmal besteuert werden dürfe. Im Gegenstand würden die Besteuerungsrechte dreier verschiedener Staaten (Polen, Deutschland, Österreich) miteinander konkurrieren, weshalb eine zuverlässige Lösung dieses Falles ohne Abstimmung mit Deutschland und Polen kaum vorstellbar sei.
- Bei der Verwertung des Stoffes sei mit zu berücksichtigen, dass die vorgewarnten „Häuptlinge“ genug Zeit gehabt hätten, belastendes Material rechtzeitig zu entsorgen. Es sei zwar auch HaS vorgewarnt worden, doch habe er diese Hinweise negiert, weil er sich nichts zu Schulden habe kommen lassen und - leider zu Unrecht - auf die fachliche und charakterliche Eignung der handelnden Personen vertraut habe.

Die Bf setzt sich im „Zusammenfassenden Rechtsvorbringen“ vom 10. Oktober 2012 unter dem Titel ausgewählter Einzelaspekte zum Sachverhalt mit maßgeblichen Personen und Gesellschaften auseinander, namentlich

- mit der Fa. F als einer in G/Polen ansässigen Gesellschaft, deren Rolle über weite Teile im Dunkeln liege;
- mit ThK als dem Chef der Tätergruppe und Hauptverantwortlichem;
- mit AIP, der für die praktische und finanzielle Abwicklung des gesamten Projektes zuständig war;
- mit der C Kft und der D GmbH, die Vehikel im Einflussbereich der beiden „Häuptlinge“ waren;
- mit der C Kft und der D GmbH als Scheinfirmen aus der Sicht des Zollamtes;
- mit der Bf, die Getäuschte und Opfer sei, anstatt Mittäterin;
- mit HaS als Gesellschafter (Eigentümer), aber nicht Geschäftsführer der Bf, der mit den



dubiosen und unbewiesenen Geschäften des ThK und des ALP, die Menschen wie Schachfiguren benutzt hätten, nichts zu tun habe.

Das Vorbringen im Schriftsatz vom 22. November 2012 stellt die gedankliche Verlängerung der Eingabe vom 10. Oktober 2012 dar. Die Bf hat weitere Unterlagen vorgelegt und eine - zunächst in Aussicht gestellte - Teilnahme an einem Erörterungsgespräch und an einer mündlichen Verhandlung abgelehnt, weil nach ihrem Dafürhalten die Rechtslage klar für sie spreche, die Sach- und Beweislage mit den Beweisergebnissen aus Polen keinen Platz für Zweifel offen lasse und weil die Bf die handelnden Organe des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt mehrfach mit dem Strafgesetzbuch in Verbindung gebracht habe.

Wegen einer Reihe von Rechtsgründen und im Hinblick auf die gebotene Auslegung des § 232 Abs. 3 BAO sei eine eindeutige rasche Erledigung geboten. Der unabhängige Finanzsenat deute die sinngemäße Anwendung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes augenscheinlich in eine Nichtanwendung um.

Im Schriftsatz vom 22. November 2012 hat die Bf folgende für die Entscheidung über die Beschwerde wesentliche Gründe vorgetragen, namentlich

- werde der unabhängige Finanzsenat nicht umhin kommen, zu überlegen, ob es legal und rechtsstaatlich ist, dass einen Primärschuldner erst nach entstandenem Abgabensanspruch in Anspruch genommen werden darf, ein potenziell Haftungspflichtiger aber schon vor dem Entstehen eines Haftungsanspruches für eine möglicherweise nie entstehende Haftungsschuld;
- sei die Bestimmung des § 232 Abs. 3 BAO ungeachtet der Verankerung in der BAO eine strafrechtliche Norm im Sinne des Art. 6 EMRK; dies mit der Konsequenz, dass die Unschuldsvermutung und eine Prognose mit zu berücksichtigen seien;
- habe der Hinweis in den Materialien, dass bei einem Irrtum der Behörden das gesperrte Vermögen wieder auszuhändigen sei, auch einen amtshaftungsrechtlichen Aspekt. Rechtswidriger und schuldhafter könne ein behördliches Verhalten, das auf einer unvertretbaren Rechtsansicht (Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes) beruhe, nicht sein. Ein Rechtssatz, der im Gesetz nicht angedeutet ist, sondern nur in den Materialien, könne nicht durch Auslegung Geltung erlangen;
- habe der EuGH in seinem Urteil vom 5. September 2012, GZ. C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, ausgeführt, dass derjenige, der UID-Nummern seiner Geschäftspartner abfragt, für den angegebenen Zeitraum im geschützten Bereich sei;
- sei die Bestimmung des § 39 FinStrG unanwendbar. HaS scheide als faktischer Geschäftsführer der Bf als unmittelbarer Täter bzw. als Beitragstäter aus. Es sei das Besteuerungsrecht Österreichs fraglich. Der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG sei bereits auf einer Vorstufe verwirklicht worden. HaS und die Bf seien erste Opfer der Malversationen.

Weil HaS und die Bf getäuscht worden seien, könne ihr Faktenwissen nicht so gewesen sein kann, wie es dargestellt werde, es könne ihnen Vorsatz nicht angelastet werden;

- gebe es Ermittlungsdefizite, weil der Fall ein internationaler Steuerfall sei, bei dem sich nicht spezifische zoll- und verbrauchsteuerlichen Fragen stellen;
- seien die Beweisergebnisse aus Polen zur Zufriedenheit der Bf ausgefallen, weil nun klar wäre, dass sie mit der Beschaffung nichts zu tun gehabt habe. Die Fa. F handle mit Rostschutzmitteln, nicht hingegen mit Kraftstoffen. Als Kombination aus Diesel-(Kraftstoff) müsste Olej Rust Cleaner teurer sein als Diesel. Die an JoK gelieferte Ware habe mit Dieseldieselkraftstoff rein gar nichts zu tun. Der Einstandspreis hätte, wollte man ihr bzw. HaS Hinterziehungsabsicht unterstellen, zwischen € 0,60 bis € 0,70 je Liter betragen und hätte damit deutlich unter dem Verkaufspreis von € 0,80 je Liter von der Fa. F liegen müssen;
- ergebe sich aus der Aussage des Zeugen KrN, dass drei bis vier Personen aus der Fa. L (ein Einzelunternehmen) nach G/Polen zu Vertragsverhandlungen gekommen seien. Der Zeuge kenne zwar AIP und ThK, die Bf und HaS aber nicht. AIP habe vordergründig für JoK Schmieröllieferungen bestellt und sei als Hauptfigur Herr über die Ware gewesen;
- ergebe sich aus der Aussage des Zeugen PiZ, dass objektiv auszuschließen sei, dass AIP als Käufer der Ware nicht gewusst habe, dass er alles andere nur keinen Dieseldieselkraftstoff bestellt hat;
- sei Schuldner der MinSt gemäß § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG, wer Ware erstmals im Inland als Treibstoff abgegeben hat. Damit diese Voraussetzung bei der Bf erfüllt ist, hätte sie die Ware von JoK beziehen müssen, was nachweislich nicht der Fall war. Ihre Steuerpflicht scheide aus. Es gebe für sie keinen ausländischen Exporteur, sondern nur inländischen Lieferanten, die über ein Büro in Großmain, die D GmbH in Liezen und über die österreichische Niederlassung der C Kft in Wien verfügt haben. Da sämtliche Orte in Österreich liegen, sei der Tatbestand bereits auf einer Vorstufe und nicht bei ihr (bei der Bf) verwirklicht worden;
- komme man zu dem Ergebnis, dass der Tatbestand bereits auf einer Vorstufe erfüllt wurde, auch, wenn man bedenkt, dass JoK nur Fassade war, weil AIP als Herr über die Ware diese (von Großmain aus) bei der Fa. F bestellt hat, sie zum Betrieb des JoK verbringen und diese dort umladen hat lassen, um sie danach mit Hilfe slowenischer Frächter zu den Kunden der Bf zu verbringen und dort abzuliefern.

Von der Bf wird abschließend vorgetragen, dass die einfachste und richtige Lösung eine aus Rechtsgründen stattgebende wäre.

Alternativ biete sich eine Kassation gemäß § 289 Abs. 1 erster Satz BAO an, weil der Sachverhalt über weite Teile noch im Dunkeln liege, dass aber für die Zwecke dieses Verfahrens mit der nötigen Eindeutigkeit feststehe, dass der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5

MinStG auf eine Vorstufe erfüllt wurde.

Eine Abweisung sei aus objektiven Gründen ausgeschlossen.

Der Bf wurde mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 29. November 2012 Gelegenheit gegeben, in die dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten, auf die sich die Entscheidung stützen werde, Einsicht zu nehmen und sich gegebenenfalls zu äußern.

Dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt wurde mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 29. November 2012 das Parteiengehör zur Eingabe der Bf samt Beilagen vom 26. November 2012 gegeben.

Im Schriftsatz vom 10. Dezember 2012 hat die Bf folgende für die Entscheidung über die Beschwerde wesentlichen Gründe vorgetragen, namentlich

- dass ihre Insolvenz mit jedem Tag näher rücke und auf die H-Gruppe ausstrahle;
- dass der Nahrungsstand des Herrn HaS und seiner Familie akut gefährdet sei;
- dass die „Razzia vom 5. Dezember 2011“ und mehrmonatige Untersuchungshaft bei der Gattin des HaS Spuren hinterlassen habe. Sie habe einen Lungeninfarkt erlitten; ein Kuraufenthalt scheitere am fehlenden Geld;
- dass, je länger die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates auf sich warten lasse, umso größer der Schaden und umso wahrscheinlicher die Insolvenz der Bf werde;
- dass sich die Bf, sollte die Entscheidung nicht zu ihrer Zufriedenheit ausfallen, an den VfGH wenden werde;
- dass die bloße Anhängigkeit eines Strafverfahrens nicht genügen könne, weil die Sicht der Materialien die verbal legalia des § 232 Abs. 3 BAO gegen sich habe;
- dass die Sicherstellung als Sofortmaßnahme eine spätere Steuerleistung voraussetze, die es zu sichern gilt, bevor es zu spät ist. Bei HaS käme nur die Haftung gemäß § 11 BAO in Frage, die jedoch einen rechtskräftigen Schuldspruch wegen vorsätzlicher Abgabenverkürzung voraussetze. Die Anhängigkeit eines Strafverfahrens könne damit Anknüpfungspunkt für den Zugriff auf ihr Vermögen nur dann sein, wenn schon jetzt mit der notwendigen Eindeutigkeit feststeht, dass diese Strafverfahren das Tor zur Haftung nach § 11 BAO weit aufstößt;
- dass der unabhängige Finanzsenat folglich eine zuverlässige Prognose über den Ausgang des (Finanz-)Strafverfahrens anstellen und den Sachverhalt nach den strengen Beweisregeln des Strafprozessrechts aufbereiten und feststellen wird müssen;
- dass sich das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag auf die Überprüfung der Frage zu beschränken habe, ob die bei Ergehen des Bescheides erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren. Danach eingetretene Umstände seien bei der Berufungsentscheidung nicht mehr zu berücksichtigen. Doch können Ergebnisse des Besteuerungsverfahrens Indiz für eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung der Behörde sein;

- dass es dabei nicht um die Kontrolle der Begründung des angefochtenen Bescheides gehe, sondern darum zu wissen, welche Sachlage damals gegen war und wie die Entscheidung auf dieser Basis aussehen hätte müssen;
- dass es fraglich sei, ob in Zollsachen auf den Sicherstellungsbescheid oder auf die Berufungsvorentscheidung als Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat abzustellen ist (die Bf hat diesbezüglich auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.9.2012, GZ. 2010/16/0206);
- dass bei HaS die Sache aus den dargelegten Gründen zu seinen Gunsten entschieden sei, dass aber die primär auf die Bf abgestimmten Gedanken auch ihm zugutekämen. Weil das Zollamt die Sicherstellung auf § 41 MinStG gestützt habe, sei auszuschließen, dass es schon damals den für den nun aktuellen Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z. 5 MinStG erforderlichen Sachverhalt hinreichend gekannt habe;
- dass die Bf die Ware nur dann erstmals im Inland abgegeben haben kann, wenn sie diese importiert hat. Die Lieferanten seien jedoch vier Steuerinländer gewesen, die ihr Unwesen vom Steuergebiet aus (Großmain, Liezen, Wien) betrieben hätten. Damit sei die Mineralölsteuerschuld bereits auf dieser Ebene – ihrer Vorstufe – entstanden, womit sie steuerlich völlig in der Luft hängen würden;
- dass der „gebetsmühlenartig“ herbeigeredete Vorsatz, der zudem frei von Sinn wäre, völlig unbewiesen sei. HaS als Machthaber der Bf soll sehenden Auges eine völlig ungeeignete Ware zu überhöhten Preisen bezogen haben, um solcherart einen Verlust in Millionenhöhe zu erwirtschaften, der sich dann nur in seiner Brieftasche auswirkt, und nur um bei einem Steuerschwindel Anderer dabei sein zu dürfen. Dies habe hohen Unterhaltungswert – aber rein gar nichts mit der Lebenswirklichkeit zu tun. Ohne Vorsatz gebe es keine Verurteilung wegen vorsätzlicher Abgabenverkürzung.

Am 13. Dezember 2012 hat die Bf durch den sie vertretenden Steuerberater Dr. Michael Kotschnigg Akteneinsicht genommen.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt hat zu den Vorbringen der Bf in den Eingaben vom 10. Oktober 2012 und vom 22. November 2012 mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 Stellung genommen und dieser Stellungnahme diverse Beilagen angeschlossen (Telefonüberwachungsprotokolle, Handlungsvollmacht des ThK für die Bf, E-mails, SMS, Auszahlungsanweisungen, die Niederschrift mit AIP vom 16. Februar 2012, Unterschriftproben, eine DVD mit Telefongesprächsaufzeichnungen und weitere Unterlagen).

Dazu wurde der Bf mit Schreiben vom 17. Dezember 2012 das Parteiengehör gegeben.

Im Schriftsatz vom 19. Dezember 2012 mit angeschlossenen Beilagen hat die Bf folgende für die Entscheidung über die Beschwerde wesentlichen Gründe vorgetragen:

- Die Zisterne sei Synonym für einen Tankzug und habe idealtypisch ein Volumen von 30.000 Litern. Das Volumen sei nicht immer erreicht worden. Der Rohertrag sei zwischen 10 und 11 Cent je Liter gelegen. Er errechne sich aus dem Verkaufspreis von der Fa. F und dem Einstandspreis für die Bf. Er liege pro Tankzug bei € 3.000 und nicht bei den gesprächsweise erwähnten € 40.000.
- Sie und HaS können nicht verhindern, dass die beiden Hauptakteure Schwarzzahlungen an sie behaupten. Fakt sei jedoch, dass es keinen einzigen Beweis dafür gebe. Außerdem würden sich anhand von Beispielen Schwarzzahlungen rechnerisch nicht ausgehen, zumal der gesamte Rohertrag unter € 2,5 Mio. liege und die STA Salzburg bei ThK € 1,8 Mio. und bei AIP € 1,3 Mio. lukriert habe. Dies sei zudem durch eine beigelegte Überschlagsrechnung belegt, aus der sich ergebe, dass von dem bei diesen Geschäften von den Hauptakteuren verdienten Geld aufgrund ihrer Unkosten und des exorbitanten Lebensstils nichts mehr für sie bzw. HaS übrig geblieben sei.
- Ihre und die Teilnahme des HaS an den Geschäften erkläre sich daraus, dass sie einem anderen Vehikel des ThK Beträge im Ausmaß von € 0,275 Mio. für unterbliebene Öllieferungen bezahlt haben. Daher sei die Rückzahlung zwischen der C Kft und ihr vereinbart worden. Es waren geschäftliche Gründe, sich beim Absatz der Ware einzubringen. Böse Absichten haben keine Rolle gespielt, weil HaS Zeit seines Lebens unbescholten war, es deutschen Ermittlungen zufolge von den führenden Köpfen beabsichtigt war, sie und HaS zu eliminieren und zu ersetzen, bei einem reinen Zwischenhändler Schwarzgeschäfte so gut wie ausgeschlossen seien, weil sich solche bei den Kunden fortsetzen müssen. Sie und HaS hätten nicht nur in der Form von Margen sondern auch durch die Realisierung der Forderungen gegen die J GmbH in Form von Gutschriften verdient.
- Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass sie fallweise auf dem Verteiler der Überschüsse aufscheinen. Dies sei eine irreführende Bezeichnung, die sich aufklären lasse. Die Erfüllung der übernommenen Lieferverpflichtung durch die C Kft habe dazu geführt, dass die Ware zwar von der Fa. F eingekauft (und bezahlt) werden musste, ihr aber keine Verkaufserlös gegenüber stehe, weil die Rechnungen an sie durch Gutschriften in gleicher Höhe wieder neutralisiert worden sind, weshalb ein Teil des Überschusses habe zur Bezahlung an die Fa. F auf die Seite gelegt werden müssen.
- Die freundliche Warnung von HaS, die Sache auffliegen zu lassen, habe mit den Geschäften nichts zu tun, sondern mit den Machenschaften bei der J GmbH. Sie und HaS seien allererste Opfer, weil sie ungeeignete und un versteuerte Ware erhalten haben, obwohl sich der Einstandspreis auf jenem Niveau bewegt habe, bei dem sie bei der Konkurrenz bereits

versteuerten Diesel erworben haben.

- Das Modell habe sich aus sich aus nicht gerechnet und sei von Anfang an auf steuerlichen Betrug ausgelegt gewesen. Dies lasse sich an Beispielen verdeutlichen:

-- Der Preis zu dem die Fa. F verkauft hat (€ 0,83) erreiche allein unter Mitberücksichtigung der Steuern (40% MinSt und 20% USt) unter Vernachlässigung aller andern Unkosten jenes Niveau, zu dem Ware in Österreich an heimischen Tankstellen abgegeben worden ist. Kein Kaufmann bei klarem Verstand wolle mit so einer Ware zu tun haben, die bei ihm zu Verlusten in namhafter Höhe führt.

-- Obwohl der Rohertrag pro Tankzug nur bei € 3.000 liege, habe alleine ThK zwischen € 6.000 und € 8.000 erhalten. Das gehe sich rechnerisch nur aus, wenn man die vereinnahmte USt als Teil der Beute ansehe.

-- Der Profit bei den Geschäften setze sich aus der in Rechnung gestellten vereinnahmten USt (€ 1,4 Mio.) sowie der erwirtschafteten Spanne von ca. 11 Cent pro Liter aus. Dieser Rohertrag sei noch um Unkosten aller Art (Transport, Anteil der Mitläufer) und um die bei den Hauptakteuren sichergestellten Beträge zu reduzieren, sodass Netto für Schwarzzahlungen an die Bf und an HaS rein rechnerisch nichts übrig bleibe.

-- Auf Wunsch von AIP seien die Zahlungen an die C Kft nicht auf deren Bankkonto, sondern auf jenes des ThK bei der K, in Wirklichkeit auf jenes des AIP erfolgt:

-- Alleine das bei den Hauptakteuren sichergestellte Geld übersteige ihren Nutzen bzw. den Nutzen des HaS um ein Vielfaches.

In so einer Situation sei es lebensfremd anzunehmen, sie und HaS seien in die kriminellen Machenschaften mit all ihren Details, Hintergründen und Zusammenhängen eingeweiht worden, sodass der nötige Vorsatz fehle.

- Damit sei ihre und die Opferrolle des HaS ein weiteres Mal evident. Sie seien ein weiteres Mal sehenden Auges getäuscht worden und haben statt versteuerten Diesel eine ungeeignete und unversteuerte Ware erhalten. Niemand könne ernsthaft annehmen, sie hätten in Kenntnis des wahren Sachverhaltes mitgemacht und Risiken billigend in Kauf genommen, die den steuerpflichtigen Ertrag um mehr als das Zwanzigfache übersteigen. Daraus folge,

-- dass aus heutiger Sicht (und damit auch aus jener am 5. Dezember 2011) Vorsatz auszuschließen sei,

-- dass ein Schuldspruch wegen vorsätzlicher Abgabenverkürzung höchst unwahrscheinlich sei,

-- dass ohne Schuldspruch an eine Haftung nach § 11 BAO nicht zu denken sei,

-- dass sich deswegen die Sicherstellung des Vermögens des HaS mangels anderer Steuer- oder Haftungstatbestände selbst dann als unberechtigt erweise, wenn man § 232 Abs. 3 BAO im Sinne der Materialien lese und die Anhängigkeit eines Strafverfahrens wegen eines

vorsätzlichen Finanzvergehens genügen lasse. Da ein strafrechtlicher Bezug kein steuerauslösendes Kriterium sei, stehe die Anhängigkeit des Strafverfahrens unter der Prämisse, dass es zum angestrebten Schuldspruch führt.

- Der gesamte Rohertrag der Vormänner setze sich aus deren Margen (Verkaufspreis an die Bf abzüglich Einstandspreis von der Fa. F) sowie der Umsatzsteuer (USt) zusammen. Hingegen bleibe die ebenfalls verkürzte MinSt hier unberücksichtigt, weil sie für die Vormänner von vornherein keine Rolle gespielt habe und damit nie zahlungswirksam geworden sei.

Mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2013 äußerte sich die Bf zur Stellungnahme des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 13. Dezember 2012. Die Bf hat folgende für die Entscheidung über die Beschwerde wesentlichen Gründe vorgetragen, insbesondere dass

- die Stellungnahme des Zollamtes am Thema vorbeigehe;
- die vom Zollamt vertretene Rechtsansicht aus der Sicht des Art. 6 EMRK rechtswidrig sei;
- die Sicherstellung ihres Vermögens gesetzlos erfolgt sei, weil sie durch den Sicherstellungsbescheid nicht als Verband angesprochen wurde;
- die Ansicht, AIP sei im Gegensatz zum Bf ein bloßer Mitläufer, eine unzutreffende Bewertung sei und gegen das Objektivitätsgebot des § 3 Strafprozessordnung verstoße;
- die Behauptung, HaS habe einen ordentlichen Geschäftsgang vorgetäuscht, frei von Sinn sei, denn sonst hätte HaS ja sehenden Auges einen Verlust gezielt herbeiführend eine ungeeignete Ware auf Großhandelsebene überteuert gekauft:
- die Ausführungen zur C Kft Unterhaltungswert, mit der Realität aber nichts zu tun hätten;
- die Ausführungen zur UID-Nummer am Thema vorbeiführen würden, weil die Abfragen vom Buchhalter durchgeführt worden seien und dass die D GmbH selbst im Februar 2012 noch als steuerlich sauber und unbedenklich geführt wurde;
- sich ein näheres Eingehen auf das übrige Vorbringen erübrige,
- weil das Zollamt nicht bereit sei, die Sache objektiv darzustellen,
- weil Beweise und Tatsachen des Bindemittels der Lebenserfahrung und des menschlichen Gedankengutes bedürfen;
- weil sie und HaS die allerersten Opfer seien und nicht wie vom Zollamt behauptet, HaS einer der beiden Köpfe der Tätergruppe;
- weil das Zollamt bei der Leistungsfähigkeit der Beweismittel grundlegend falsch liege. Eine Urkunde könne nur bestätigen was seinerzeit beabsichtigt war, nicht hingegen, ob das Gewollte auch in die Tat umgesetzt wurde. Ein Telefonüberwachungsprotokoll könne nur bestätigen, was HaS mit wem wann besprochen habe, nicht aber, in welchem Verhältnis die Gesprächspartner zueinander gestanden sind. Dass HaS mit ThK telefonierte habe, sage angesichts des Umstandes, dass er eliminiert werden sollte, wenig aus.

Mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2013 bringt die Bf vor, bei § 232 Abs. 3 BAO würden die verba legalia und die Materialien in unauflösbarem Widerspruch zueinander stehen.

Nach dem Gesetzestext seien die Absätze 1 und 2 sinngemäß anzuwenden, während nach den Materialien die Anhängigkeit eines Strafverfahrens für einen Sicherstellungsauftrag genüge. Darauf, dass den Materialien in Fällen wie diesem keine normative Bedeutung beizumessen sei, habe sie - bislang ohne sichtbaren Erfolg - mehrfach hingewiesen.

Das werde aktuell von Fellner unter Hinweis auf einschlägige Judikatur zur zollrechtlichen Bestimmung des § 108 ZollR-DG gesehen (Fellner, SWK 2013, S 95 – die Bf hat den Artikel dem Vorbringen in Kopie angeschlossen).

Bezogen auf den verfahrensgegenständlichen Fall sei § 232 BAO insgesamt aus Rechtsgründen unanwendbar, weil hier die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO nicht erfüllt seien.

Dass die Materialien in eine andere Richtung weisen, sei aufgrund der fehlenden Normativität ohne jedwede Bedeutung.

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

#### Zum Sachverhalt im Allgemeinen:

Bei der Entscheidung über die Beschwerde ist der unabhängige Finanzsenat von jenem, dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt am 5. Dezember 2011 bekannt gewesenen Sachverhalt, der sich um nova reperta verbreitert hat, ausgegangen und musste unter anderem folgende Beweismittel würdigen:

- Telefonüberwachungsprotokolle [Telefongespräche und SMS betreffend u.a. das Handling von Zisternen, Zahlungsanweisungen, das Erstellen von Rechnungen und von Frachtpapieren, Rechnungsentwürfe, Auszahlungsanweisungen, Überschüsse, die Zuordnung von Aufgaben und Tätigkeiten, das Transportmanagement, den Weg der Ware, den Weg des Geldes, das Erstellen von Rechnungen, das Erstellen von CMR-Frachtbriefen und von Lieferscheinen, die Bestellung der Ware, Überweisungen, Überschussberechnungen mit dazugehörigen Auszahlungsanweisungen, die Verteilung von "Kohle" in Kuverts, Anweisungen an Bankinstitute, Auswertung der Verbindungshäufigkeit (Telefon und SMS), Mineralölkontrollen in Österreich];
- den Anlassbericht vom 21. September 2011;
- Ermittlungsunterlagen des Zollfahndungsamtes München (insbesondere Überwachungstätigkeit, Telefonüberwachung, Vereinbarungen, Mietverträge, CMR-Frachtbriefe, Lieferscheine, Aufstellung für Vlado);
- Warenuntersuchungen durch das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der



Bundesfinanzverwaltung München;

- den Zwischen- und Anlassbericht vom 23. November 2011;
- den Anlassbericht vom 1. Dezember 2011;
- die Anordnung der Durchsuchung;
- die Anordnung der Festnahme;
- Ergebnisse (nova reperta) aus der Amtshilfe mit Polen [u.a. die Erlaubnis an die Fa. F zum Betrieb eines Steuerlagers (Herstellungsbetrieb), die Sicherstellung der Versteuerung, die Beschreibung des Technologieprozesses mit technischen Anforderungen an das Mineralöl Olej Rust Cleaner und Laboranalysen des Mineralöls Olej Rust Cleaner, die Fakturen von der Fa. F an die Fa. L, die CMR-Frachtbriefe, den Handelsvertrag];
- die Untersuchungsbefunde der Technischen Untersuchungsanstalt (TUA) des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die gezogenen Muster hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Ware;
- die Stellungnahmen des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt über Ersuchen durch den unabhängigen Finanzsenat und
- andere bzw.
- das gesamte entscheidungsrelevante Vorbringen der Bf.

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

Zum Sachverhalt, der dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt am 5. Dezember 2011 bekannt war:

Am 18. August 2011 hat das Zollfahndungsamt München einen umfangreichen Ermittlungsbericht betreffend den Verdacht der Steuerhinterziehung in Verbindung mit dem Verstoß gegen das Energiesteuergesetz durch slowenische Staatsangehörige aufgenommen. Der Ermittlungsbericht war dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vor dem 5. Dezember 2011 bekannt.

Aus einem gegen einen deutschen Staatsangehörigen geführten Verfahren war dem Zollfahndungsamt München bekannt, dass die Fa. L, Adresse3, aus Polen große Mengen an sogenanntem Olej Rust Cleaner bezieht. Dabei handelt es sich um eine steuerbefreite Ware, die auch als Dieselmotorkraftstoff verwendet werden kann und im erwähnten Verfahren auch als solcher verwendet worden war.

Deshalb haben Beamte des Zollfahndungsamtes München dort am 17. August 2011 eine Prüfung durchgeführt. Es wurden auf dem Gelände der Fa. L anlässlich dieser Prüfung drei

polnische Tanklastzüge und ein slowenischer Tanklastzug festgestellt. Zwei polnische Tanklastzüge hatten ihre Ladung „Olej Rust Cleaner“ von der polnischen Fa. F in G/Polen bereits in den Erdtank des JoK gepumpt. Der LKW der slowenische Fa. M wurde gerade vom Erdtank heraus befüllt.

Diese Prozedur wurde gemäß den Angaben von JoK seit Juli 2011 zwischen drei und fünf Mal wöchentlich durchgeführt.

Bei der Entnahme des Treibstoffes aus dem Tank in den slowenischen LKW war der Treibstoff sowohl auf dem LKW als auch auf dem CMR-Frachtbrief sodann als Diesel erfasst.

Am Frachtbrief war als Empfänger die österreichische A in Adresse4, erfasst.

Die slowenischen LKW-Fahrer haben eingeräumt, seit Juli 2011 Dieseltransporte von N zu Tankstellen in Österreich durchgeführt zu haben. Aufgrund der Auswertung eines im Führerhaus eines der LKW gefundenen Kalenders konnte von fünfundfünfzig Lieferungen in der Zeit von 28. Juni 2011 bis 17. August 2011 ausgegangen werden.

Beamte der Kontrolleinheit des Hauptzollamtes Rosenheim haben Proben aus dem Tanklager und aus den am Hof befindlichen LKW´s genommen.

Die Untersuchung von vier gezogenen Proben durch das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung am 24. Oktober 2011 in München hat ergeben, dass sich in den polnischen und slowenischen LKW`s als "Olej Rust Cleaner" bezeichneter/bezeichnetes Rostentferner/Schalungsöl der Tarifnummer 2710 1999 befunden hat.

Am 11. Jänner 2012 wurde auch die aus dem Erdtank gezogene fünfte Probe untersucht; die Untersuchung derselben hat das gleiche Ergebnis erbracht.

JoK hat zwei Mietverträge und eine Handlungsvollmacht vorgelegt.

Einen Mietvertrag hat er mit AIP, den anderen mit einem gewissen ErÖ geschlossen.

Vermietet wurden Wohnräume. Laut den Angaben des JoK hat dieser jedoch sein Tanklager an AIP vermietet.

Bei der Handelsvollmacht handelt es sich um eine Vereinbarung zwischen JoK und AIP.

Danach wurde ab 15. Juni 2011 das Tanklager einzig und allein vom in Österreich ansässigen AIP geführt.

JoK hat angegeben, dass sämtliche An- und Ablieferungen von AIP organisiert werden. Er selbst wurde nur jeweils angerufen und darüber verständigt, dass LKW`s kommen werden.

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

Aufgrund dieser Mitteilung hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt eigene Ermittlungen aufgenommen.

Das Zollfahndungsamt München und das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt haben gemäß Art. 24 des Übereinkommens aufgrund des Artikels K. 3 des Vertrages über die Europäischen Union über die gegenseitige Amtshilfe und Zusammenarbeit der Zollverwaltungen vom 18. Dezember 1997, nachstehend „Neapel II“, eine gemeinsame Ermittlungsgruppe für die Dauer vom 1. September 2011 bis zum 31. Dezember 2012 gebildet. Dadurch wurden u.a. gemeinsame Ermittlungen und ein Austausch von Ermittlungsergebnissen vereinbart.

Aufgrund des Ergebnisses dieser eigenen und gemeinsamen Ermittlungen durfte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt am 5. Dezember 2011 davon ausgehen, 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 l unversteuertes Mineralöl (Olej Rust Cleaner) in das Steuergebiet der Republik Österreich vorschriftswidrig eingebracht und in Österreich an Tankstellen abgegeben wurde. Der dabei entstandene Steuerschaden hat nach dem damaligen Wissenstand des Zollamtes € 2.300.000,00 an hinterzogener MinSt betragen. Im Wesentlichen waren dem Zollamt aus der Telefonüberwachung das Handling von Zisternen, Zahlungsanweisungen, die Anfertigung von Rechnungsentwürfen, Auszahlungsanweisungen, Überschüsse, die Zuordnung von Aufgaben und Tätigkeiten, das Transportmanagement, der Weg der Ware, der Weg des Geldes, das Erstellen von Rechnungen, das Erstellen von CMR-Frachtbriefen und von Lieferscheinen, der Modus der Bestellung der Ware, Art und Inhalt von Überweisungen, Überschussberechnungen mit dazugehörigen Auszahlungsanweisungen, die Verteilung von "Kohle" in Kuverts, Anweisungen an Bankinstitute und die Auswertung der Verbindungshäufigkeit (Telefonate, Faxe und SMS zwischen den Beteiligten) bekannt. Aus Berichten des Zollfahndungsamtes München waren dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt die dortige Überwachungstätigkeit, die dortige Telefonüberwachung, dortige Vereinbarungen, Mietverträge, CMR-Frachtbriefe, Lieferscheine, eine Aufstellung für Vlado, Warenuntersuchungen durch das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung München und noch Weiteres bekannt.

Dem Zollamt war damit insbesondere auch bekannt, dass die Bf Dieselkraftstoff an die Tankstelle der Lagerhausgenossenschaft in Adresse5, als verbrauchsversteuert fakturiert hat, dass es sich dabei aber um eine unversteuert aus dem Tanklager in N bezogene Ware gehandelt hat.

Dem Zollamt waren der Waren- und der Geldfluss geläufig, es habe sich ihm die Aufgaben der tatbeteiligten Personen aus seiner eigenen und der gemeinsamen Ermittlungstätigkeit mit

dem Zollfahndungsamt München und der Überwachung des Telefonverkehrs in Deutschland und Österreich nachvollziehbar erschlossen.

Ausgehend vom Inhalt der in Österreich und in Deutschland überwachten Telefonate (Telefon, Fax, SMS) durfte das Zollamt davon ausgehen, dass bei diesen Tatvorgängen die an den Taten Beteiligten bewusst und gewollt zusammen gewirkt haben, dass dabei Rechnungen und CMR-Frachtbriefe gefälscht wurden um reelle Geschäfte vortäuschen zu können. Von den genannten Tatbeteiligten wurden laufend tatbezogene Transaktionen und Zahlungen von Geldern durchgeführt.

Zum Sachverhalt, auf den sich der unabhängige Finanzsenat über den dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt hinausgehend bekannten Sachverhalt unter Berücksichtigung der nova reperta zusätzlich stützen durfte:

Bei der Fa. F, ansässig in G/Polen, handelt es sich um einen zollbehördlich in Polen bewilligtes Verbrauchsteuerlager als Herstellungsbetrieb. Die Bewilligung wurde dem Unternehmen am 31. Mai 2010 erteilt.

Von der Fa. F wurde im gegenständlichen Tatzeitraum ausschließlich das Produkt "Olej Rust Cleaner" mit der Warennummer 2710 1999 hergestellt.

Das Mineralöl "Olej Rust Cleaner" ist gemäß den Angaben des zuständigen Sachbearbeiters beim Zollamt Katowice ein Produkt bestehend aus 80% Diesel und 20% Basis- und Bioöl. Das Mineralöl "Olej Rust Cleaner" wurde nach einem genehmigten Technologieprozess und nach einer genehmigten Verfahrenstechnik durch Blenden (Mischen) hergestellt. Das Produkt wurde von Dritter Seite chemisch daraufhin untersucht, ob bzw. dass es den durch den genehmigten Technologieprozess und durch die genehmigte Verfahrenstechnik vorgegebenen Qualitätsanforderungen entspricht.

Die Ausgangsprodukte wurden durch die Fa. F im Steueraussetzungsverfahren, damit unversteuert, bezogen. Der Dieselmotorkraftstoff wurde innergemeinschaftlich aus Lettland, Litauen, Tschechien, der Slowakei und Deutschland bezogen bzw. aus Bosnien importiert. Die Basis- und Bioöle wurden in Polen zugekauft.

Das von der Fa. F hergestellte Produkt "Olej Rust Cleaner" ist nicht Gegenstand der Systemrichtlinie. Es ist jedoch aufgrund eines nationalen Gesetzes in Polen steuerpflichtig. Es kommt diesbezüglich in Polen ein Steuersatz von ca. € 300 je 1000 l zur Anwendung.

Von der Fa. F wurde an das Tanklager der Fa. L im Tatzeitraum auf Basis eines Handelsvertrages, abgeschlossen zwischen der Fa. F und der Fa. L, ausschließlich "Olej Rust Cleaner" verkauft. Die Fa. F musste beim zuständigen Zollamt für die Lieferungen an die Fa. L eine Sicherheit für die nationale Abgabe leisten und es erfolgte ein versteuerter Versand. Für jede Lieferung wurden ein Vereinfachtes Begleitdokument und ein CMR-Frachtbrief erstellt.

Die Fa. L hat den Erhalt der Ware jeweils am Vereinfachten Begleitdokument oder am CMR-Frachtbrief bestätigt. Mit dem Verlassen des polnischen Staatsgebietes und durch die Einbringung in das deutsche Staatsgebiet bzw. durch die Übernahme des Olej Rust Cleaners durch die Fa. L wurde dieser wieder steuerfrei. Durch Vorlage dieser Ausfuhrnachweise beim Zollamt Katowice wurde der Fa. F die nationale MinSt kassentechnisch erstattet.

Den deutschen Zollbehörden wurden anlässlich von Ermittlungen im Rahmen von Neapel II bei der gewährten Amtshilfe in Polen Kopien der Rechnungen der Fa. F an die Fa. L, Kopien der polnischen Verbrauchsteuerdokumente und der zugehörigen Frachtpapiere und Kopien der Lieferverträge ausgehändigt. Die deutschen Zollbehörden haben im Rahmen von Neapel II auch die für den Ein- und Verkauf und die Vertragsverhandlungen verantwortliche Personen der Fa. F sowie den Frächter des gegenständlichen Olej Rust Cleaners als Zeugen befragt und im Rahmen von Neapel II auch dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt die Niederschriften, die zuletzt erwähnten Unterlagen sowie den Handelsvertrag zur Verfügung gestellt.

Die in Österreich im Rahmen einer Aktionswoche bei der A in Adresse5, gezogenen Proben haben folgendes Ergebnis erbracht:

- Die Technische Untersuchungsanstalt beim Bundesministerium für Finanzen (TUA) hat vorgeschlagen, den Inhalt der Zapfsäule 1, Zapfsäule 3, Zapfsäule 5, Zapfsäule 7 und Zapfsäule 9 in die Warennummer 2710 1999 einzureihen.
- Inhalt der Zapfsäule 6, der Zapfsäule 8 und der Zapfsäule 10 war gemäß den Befunden der TUA Biodiesel.
- Hinsichtlich der von der Bf gelieferten und aus dem Tankwagen mit dem Kennzeichen AB (SLO) gezogenen Probe hat die TUA vorgeschlagen, das Erzeugnis in die Warennummer 2710 1999 einzureihen.

#### Tarifarische Rahmenbedingungen:

Mineralöle (Rostentferner/Schalungsöl) 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 können ohne Belastung mit MinSt in die Europäische Union eingeführt und innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union frei von MinSt bezogen und/oder geliefert werden.

Sie unterliegen nicht der Systemrichtlinie.

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

Nach der Sachlage wurden solche Mineralöle (Rostentferner/Schalungsöl) mit der Bezeichnung „Olej Rust Cleaner“ der Warennummer 2710 1999 erstmals im Verwendungsgebiet (in

Österreich) als Dieselkraftstoff (Dieselkraftstoffe tarifieren in die Warennummer 2710, Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949) abgegeben.

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

§§ 26 bis 29 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG):

Diese Bestimmungen haben die Leitung von Zollämtern, die sachliche Zuständigkeit von Zollämtern, die örtliche Zuständigkeit von Zollämtern und die Zuständigkeit von Zollämtern als Finanzstraßbehörden zum Inhalt.

§ 10 AVOG:

Die Bestimmung des § 10 AVOG hat die Übertragung von Aufgaben zum Inhalt.

Gemäß § 10 Abs. 3 AVOG kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung für Zollämter die Zuständigkeiten

1. zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen,
2. zur Erhebung der Verbrauchsteuer sowie
3. zur ...,

ganz oder teilweise von den örtliche zuständigen Zollämtern auf andere Zollämter übertragen, wenn dies im Interesse der Kosteneinsparung, des Einsatzes technischer Hilfsmittel oder der raschen Durchführung des Verfahrens zweckdienlich ist. Alle übrigen Zuständigkeiten, die den örtlich zuständigen Zollämtern zukommen, werden hierdurch nicht berührt.

§ 12 AVOG-DV 2010:

Der Bundesminister hat von seinem Recht Gebrauch gemacht und in § 12 AVOG-DV 2010 Sonderzuständigkeiten von Zollämtern verordnet.

Gemäß § 12 Abs. 6 AVOG-DV 2010 wird die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen, sowie die Erhebung der Verbrauchsteuern und des Altlastenbeitrages auf jenes Zollamt übertragen, in dessen Bereich im Zusammenhang mit diesen Abgabensprüchen oder den Waren, auf welche diese Abgaben entfallen, gegen den Abgabenschuldner oder auch gegen eine dritte Person nach § 82 Abs. 3 oder § 83 Abs. 3 des Finanzstrafgesetzes, FinStrG, ein Finanzstrafverfahren eingeleitet oder von dem nach § 54 Abs. 1 oder § 82 Abs. 2 FinStrG ein Finanzvergehen angezeigt wird. Dies gilt nicht für Ausfuhrerstattungen nach dem Ausfuhrerstattungsgesetz.

§ 58 Abs. 1 Buchstabe a Finanzstrafgesetz (FinStrG):

Zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens ist als Finanzstrafbehörde I. Instanz zuständig für Finanzvergehen, die bei oder im Zusammenhang mit der Ein-, Aus- oder Durchfuhr von Waren

begangen werden, und für Finanzvergehen, durch welche sonst Abgaben- oder Monopolvorschriften, deren Handhabung der Zollverwaltung oder ihren Organen obliegt, verletzt werden, jenes Zollamt, in dessen Bereich diese Finanzvergehen begangen oder entdeckt worden 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.

Zu § 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c ZollR-DG ist im Allgemeinen anzumerken, dass es die Aufgabe jeder Berufungsbehörde ist, 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 Berufungsbehörde 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).

#### § 232 Abs. 1 und Abs. 2 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) ...

Zu § 232 BAO ist im Allgemeinen anzumerken, dass ein angefochtener Sicherstellungsauftrag nach der Judikatur des VwGH seitens der Rechtsmittelbehörde allein darauf zu überprüfen ist, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (z.B. 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 er seine Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabenanspruches 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).

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

#### § 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 § 166 und § 167 BAO ist im Allgemeinen zu bemerken, dass es aufgrund ungleicher Verfahrensarten – z.B. Abgabenverfahren und Strafverfahren – durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen kann (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 BAO<sup>4</sup>, 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).

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.

Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates zum Vorbringen der Bf in der Eingabe vom 10. Oktober 2012:

Wenn die Bf bezweifelt, dass der Verweis in § 2 Abs. 6 MinStG auf eine historische Fassung der KN normative Wirkung entfalten kann, so ist sie auf Art. 2 Abs. 4 der RL 92/81/EWG (Strukturrichtlinie) – national umgesetzt durch § 2 Abs. 6 MinStG - zu verweisen. Danach ist für den Mineralölsteuerbereich auf eine historische Fassung der KN, auf die KN-Fassung im Zeitpunkt der Annahme der ÄnderungsRL zur RL 92/81/EWG abzustellen (sog. Versteinerung; vgl. dazu die Ausführungen im Kommentar zu den Verbrauchsteuern auf Mineralöl vom Mag. Helmut Schamp, Teil D Kommentierung, S 4).

Gemäß Art. 30 der RL 2003/96/EG (Energiebesteuerungsrichtlinie) wurde die RL 92/81/EWG mit 31. Dezember 2003 aufgehoben. In Art. 2 Abs. 5 der Energiebesteuerungsrichtlinie wird die Versteinerung des Hinweises auf die in § 2 Abs. 6 MinStG zitierte KN-Fassung angeordnet. Die Fassung der KN im Sinne des MInStG ist danach jene nach Art. 1 der VO(EWG) Nr. 2658/87, Abl. Nr. L 256 vom 7.9.1987 S. 1, in der Fassung des Anhanges der VO(EG) Nr. 2031/2001, Abl. Nr. L 279 vom 23.10.2001 S. 1, und die zu ihrer Durchführung erlassenen Rechtsvorschriften.

In § 232 Abs. 1 BAO ist als eine der Voraussetzungen festgeschrieben, dass ein Tatbestand verwirklicht sein muss, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen.

Objektiv betrachtet war im Zeitpunkt der Erstellung des Sicherstellungsauftrages der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG verwirklicht. Der geschilderte Sachverhalt als Sache des Sicherstellungsverfahrens wurde vom Zollamt zunächst rechtlich falsch beurteilt, indem er der Bestimmung des § 41 MinStG subsummiert wurde. Richtigerweise gebietet aber der bereits am 5. Dezember 2011 bekannte Sachverhalt eine Subsumtion unter die Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG.

Die Bf legt den Begriff „abgeben“ in § 21 Abs. 1 Z 5 dahingehend aus, dass der Tatbestand nicht bei ihr, sondern bereits auf einer Vorstufe entstanden sei, weil die Ware in Wirklichkeit dem AIP zuzurechnen wäre. Es sei die Steuerschuld bei diesem entstanden, weil er ihr die Verfügungsmacht verschafft und über das Mineralöl vom Inland aus disponiert habe. Verbrauchsteuern hätten als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung die Abgabe zum Verbrauch und nicht den vorgelagerten Handel.

Verbrauchsteuern haben als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung tatsächlich die Abgabe zum Verbrauch und nicht den vorgelagerten Handel. Ansonsten ist dem Vorbringen der Bf entgegenzuhalten, dass gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 MinStG „Mineralöl“ u.a. Waren der Positionen 2705 bis 2712 sind.

Damit sind Diesel und Rostentferner/Schalungsöl – beide sind in die Position 2710 einzureihen - Mineralöle im Sinne des MinStG.

Kraftstoffe im Sinne des MinStG sind gemäß § 2 Abs. 2 MinStG alle im § 2 Abs. 1 nicht angeführten Waren.

Gemäß § 2 Abs. 8 MinStG finden die Mineralöl betreffenden Bestimmungen des MinStG nur auf die unter den Z 1 bis 6 des Abs. 8 angeführten Waren Anwendung.

Diesel ist dort in der Z 2 mit den Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 angeführt.

Nicht angeführt sind jedoch Rostentferner/Schmieröle mit der Unterposition 2710 1999.

Auf diese anderen Mineralöle (z.B. auf Rostentferner/Schalungsöl der Unterposition 2710 1999) sind die Bestimmungen des MinStG über Kraftstoffe anzuwenden.

Wird ein solches - grundsätzlich verbrauchsteuerfreies - Mineralöl jedoch als Kraftstoff abgegeben oder verwendet, werden dadurch Tatbestände für die Entstehung einer Verbrauchsteuerschuld für Kraftstoffe als sogenannte Auffangtatbestände schlagend.

Im Gegenstand wurde das Mineralöl "Olej Rust Cleaner" (Rostentferner/Schalungsöl der Unterposition 2710 1999) an Tankstellen in Österreich als Dieselmotorkraftstoff abgegeben.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG entsteht die Steuerschuld, soweit im MinStG nicht anderes bestimmt ist, u.a. dadurch, dass ein Kraftstoff (argumentum: § 2 Abs. 8) im Steuergebiet „erstmalig zur Verwendung als Treibstoff abgegeben“ wird.

Zum terminus technicus „abgeben“ findet sich im Kommentar zu den Verbrauchsteuern auf Mineralöl vom Mag. Helmut Schamp, Teil D Kommentierung, S 2, als Anmerkung zu § 1 der Hinweis darauf, dass für Kraftstoffe nicht die Herstellung im Steuergebiet (Anwendungsgebiet im Sinne von § 3 ZollR-DG) oder ihre Einbringung in das Steuergebiet maßgeblich sind, „da

die Besteuerung erst mit der Abgabe im Steuergebiet zur Verwendung als Treibstoff anknüpft (siehe § 21 Abs. 1 Z 5 und 6)".

Zu § 25 Abs. 1 Z 5 findet sich im Kommentar zu den Verbrauchsteuern auf Mineralöl vom Mag. Helmut Schamp, Teil D Kommentierung, S 68, außerdem noch die Anmerkung, „dass die Steuerschuld für Kraftstoffe mit deren Abgabe entsteht, wenn bereits vor oder bei der Abgabe eine einschlägige Zweckwidmung erfolgt ist. Wurde eine solche Zweckwidmung noch nicht vorgenommen oder ist eine Abgabe noch nicht erfolgt, entsteht die Steuerschuld mit der Verwendung nach § 21 Abs. 1 Z 6 MinStG".

Im Gegenstand erfolgte die Zweckwidmung in N, indem die Ware „Olej Rust Cleaner“ dort auf den LKW's und den Transportpapieren als Diesel bezeichnet wurde, damit erfolgte die Zweckwidmung vor der Abgabe der Ware, sodass eine Steuerschuld nicht mit deren Verwendung entstehen konnte.

Die Steuerschuld entsteht in den Fällen des Abs. 1 Z 5 im Zeitpunkt der Abgabe.

Steuerschuldner ist gemäß § 22 Abs. 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.

Es war die Bf, die das Mineralöl „Olej Rust Cleaner“ (Rostentferner/Schalungsöl der Unterposition 2710 1999) erstmals im Steuergebiet als Kraftstoff abgegeben hat.

Dies kann auch ganz allgemein darauf gestützt werden, dass man als Verbrauchsteuern Steuern auf die Nutzung oder den Verbrauch bestimmter Waren im Inland bezeichnet. Erst die unmittelbare tatsächliche Abgabe ist entscheidend. Im Verbrauchsteuerbereich ist der Weg der Ware maßgebend, weniger der verkaufs- bzw. der fakturentechnische Weg.

Erst durch die körperliche Lieferung des gegenständlichen Mineralöls und die Befüllung der Tankstellenanlagen wurde die Ware tatsächlich als Kraftstoff zur Verwendung als Treibstoff abgegeben.

Ein weiteres Indiz, dass erst die tatsächliche Befüllung der Tankanlagen zur Entstehung der MinSt führt, ist auch in der Bestimmung des § 9 Abs. 8 MinStG zu erblicken. Danach darf gekennzeichnetes Mineralöl – bei sonstigem Entstehen der Steuerschuld – nicht in einen Behälter eingefüllt werden, der mit einem Motor in Verbindung steht.

Es stellt die Lieferung des gegenständlichen Mineralöls durch die Bf an die Tankstelle und die Befüllung der Tankstellenanlagen in Anlehnung an die Ausführungen im Kommentar zu den

Verbrauchssteuern auf Mineralöl vom Mag. Helmut Schamp die erste Abgabe von Kraftstoff als Treibstoff dar.

Eine erste Zweckwidmung als Diesel hat die Ware in N erhalten, als sie auf dem LKW und in den CMR-Frachtbriefen als Diesel bezeichnet wurde, um in der Folge zu Tankstellen in Österreich verbracht zu werden.

Ein Entstehen der Steuerschuld für Waren, die für den Verbrauch im Anwendungsgebiet bestimmt sind, durch Zweckwidmung bereits im Ausland kann dem Wesen von Verbrauchssteuern folgend nicht gewollt sein.

Ebenso wenig kann verbrauchssteuerrechtlich gewollt sein, dass in Österreich im Zwischenhandel durch Unternehmen verhandelte Ware bei diesen besteuert wird, eine Ware die in der Folge vielleicht zu Tankstellen im Ausland gelangt oder durch Österreich nur durchgeführt wird.

Als Abgabe kann somit sinnvollerweise und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in Anlehnung an die Ausführungen im Kommentar zu den Verbrauchssteuern auf Mineralöl vom Mag. Helmut Schamp nur die körperliche und tatsächliche Abgabe von Kraftstoff im Steuergebiet zur Verwendung als Treibstoff (unmittelbar vor der tatsächlichen Verwendung als Treibstoff) angesehen werden.

Wer einen Kraftstoff zur Verwendung als Treibstoff abgibt, eröffnet gemäß § 19 Abs. 3 MinStG einen Kraftstoffbetrieb.

Wurde ein Kraftstoffbetrieb nicht ordnungsgemäß angezeigt, so gilt gemäß § 23 Abs. 2 MinStG Abs. 6 leg. cit.

Danach hat der Steuerschuldner binnen einer Woche nach dem Entstehen der Steuerschuld diese schriftlich anzumelden, zu berechnen und zu entrichten.

Die Bf hätte innerhalb einer Woche nach Belieferung der Tankstelle die MinSt beim Zollamt Linz/Wels anmelden, diese berechnen und auf das Konto des Zollamtes einzahlen müssen.

Die empfangenden Tankstellen hatten hinsichtlich des Bezuges der verfahrensgegenständlichen Ware Geschäftsbeziehungen ausschließlich mit der Bf.

Die Bf, die als Inhaberin eines Kraftstoffbetriebes anzusehen ist, hat als Inhaberin eines Kraftstoffbetriebes einen Kraftstoff erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben. Sie wurde dadurch Eigenschuldnerin der Verbrauchsteuer und wird als solche im Rahmen der Sicherstellung gemäß § 232 Abs. 1 BAO herangezogen.

Weil die Steuerschuld eben nicht auf einer Vorstufe entstanden ist, kommt im Hinblick auf die Bf der Grundfall der Sicherstellung zur Anwendung und haftet die Bf nicht - wie in der bekämpften Berufungsvorentscheidung irrtümlich angeführt - für die Steuerschuld. Die Bf ist als Primärschuldnerin der Verbrauchsteuer und nicht als „potenzielle Haftende“ anzusehen.

Ein Mittäter muss nicht alle Modalitäten einer Tat, an der er sich beteiligt hat, bis ins Detail kennen. Es genügt dazu, dass er diese mit seinen wesentlichen Merkmalen erkannt hat.

Dass der Bf bzw. HaS als alleinigem Gesellschafter und faktischen Geschäftsführer der Bf bewusst war, dass die Bf nicht bereits verbrauchsversteuerten Kraftstoff als Treibstoff abgeben hat, ergibt sich u.a. aus Telefonüberwachungsprotokollen und Überschussberechnungen.

Aus Telefonüberwachungsprotokollen ergibt sich, dass HaS gewusst hat, dass das Mineralöl aus Polen geliefert wird. HaS hat Anteile am Überschuss bekommen. Die Größenordnung der Anteile am sogenannten Überschuss ist Maßstab für eine wesentliche Beteiligung des HaS an den Malversationen. HaS hat hohe Überschussanteile (in Kuverts, später direkt von Anteilen des ThK) bekommen und muss daher Steuerunredlichkeit zumindest erkannt und von einer solchen gewusst haben; es muss sein Faktenwissen wohl doch so gewesen sein, wie es vom Zollamt dargestellt wurde. HaS muss zumindest bewusst gewesen sein, dass beim gelieferten Mineralöl im Hinblick auf Verbrauchsteuern nicht alles steuerredlich abgelaufen sein kann.

Die Rechtsmittelbehörde hat einen Sicherstellungsauftrag allein darauf zu überprüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht. Dabei gilt es zu bedenken, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Bescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, 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.

Beim Ergehen des Sicherstellungsauftrages am 5. Dezember 2011 waren dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt der maßgebende Sachverhalt, vor allem der Herkunftsweg

der Ware und die Schlüsselrollen des ThK und des AIP (vgl. dazu den Zwischen- und Anlassbericht vom 23. November 2011, S 5) bekannt und im Hinblick auf eine Sicherstellungsmaßnahme auch ausreichend geklärt. Der Einwand, dass die Begründung des Sicherstellungsbescheides nichtssagend und die Annahme, das Mineralöl sei unversteuert gewesen, eine Spekulation der Behörde wäre, ist bereits im Hinblick auf den, dem Zollamt bei der Erstellung des Sicherstellungsauftrages bekannt gewesenen Sachverhalt nicht nachvollziehbar, erst gar nicht, wenn man auch noch die nova reperta bedenkt.

Weil die Bf die Zuständigkeit des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt bezweifelt, ist ihr der Inhalt der oben wiedergegebenen Bestimmungen der §§ 26 bis 29 AVOG, § 10 AVOG und § 12 AVOG-DV 2010 und des § 58 Abs. 1 Buchstabe a FinStrG in Erinnerung zu rufen.

Die Bestimmung des § 58 Abs. 1 Buchstabe a FinStrG hat zum Inhalt, dass finanzstrafrechtlich im Wesentlichen jenes Zollamt als Finanzstrafbehörde I. Instanz zuständig wird, in dessen Bereich Finanzvergehen begangen oder entdeckt worden sind.

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

Das Zollamt als Finanzstrafbehörde wurde dadurch gemäß § 58 Abs. 1 Buchstabe a FinStrG zuständig, weil diese Mitteilung einer Entdeckung gleichzusetzen ist.

Aufgrund dieser Mitteilung hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz eigene Ermittlungen und gemeinsame Ermittlungen mit dem Zollfahndungsamt München durchgeführt.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz hat in der Folge wegen Gerichtszuständigkeit SaS als Geschäftsführerin der Bf und dritte Person mit Anlassbericht vom 21. September 2011 wegen des begründeten Verdachtes der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in Verbindung mit dem Verstoß gegen das MinStG angezeigt.

Die §§ 26 bis 29 AVOG haben u.a. die sachliche und örtliche Zuständigkeiten von Zollämtern zum Inhalt.

Die Bestimmung des § 10 AVOG hat die Übertragung von Aufgaben zum Inhalt. Gemäß Abs. 3 leg. cit. kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung für Zollämter die Zuständigkeiten ganz oder teilweise von den örtlich zuständigen Zollämtern auf andere Zollämter übertragen.

Die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen, sowie die Erhebung der Verbrauchsteuern und des Altlastenbeitrages wurde gemäß § 12 Abs. 6 AVOG-DV 2010 auf jenes Zollamt übertragen, in dessen Bereich im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen oder den Waren, auf welche diese Abgaben entfallen, gegen den Abgabenschuldner oder auch gegen eine dritte Person nach § 82 Abs. 3 oder nach § 83 Abs. 3 FinStrG ein Finanzstrafverfahren eingeleitet oder von dem nach § 54 Abs. 1 oder § 82 Abs. 2 FinStrG ein Finanzvergehen angezeigt wird.

Durch die Anzeige der Finanzvergehen bei Gericht am 21. September 2011 wurde das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt auch örtlich als Abgabenbehörde zuständig.

Entgegen dem Vorbringen der Bf liegt der Weg des Mineralöls bis zum Verkauf durch die Fa. F nicht im Dunkeln. Das Mineralöl hat die Fa. F - ein zollbehördlich in Polen bewilligtes Verbrauchsteuerlager als Herstellungsbetrieb - erzeugt. Hergestellt wurde im gegenständlichen Tatzeitraum ausschließlich das Produkt "Olej Rust Cleaner" mit der Warennummer 2710 1999. Die dafür notwendigen Ausgangsprodukte wurden im Steueraussetzungsverfahren, damit unversteuert (ohne MinSt), bezogen. Der Dieselkraftstoff wurde innergemeinschaftlich aus Lettland, Litauen, Tschechien, der Slowakei und Deutschland bezogen bzw. aus Bosnien importiert. Die Basis- und Bioöle wurden in Polen zugekauft.

Von der Fa. F wurde an das Tanklager der Fa. L im Tatzeitraum auf Basis eines Handelsvertrages, abgeschlossen zwischen der Fa. F und der Fa. L, ausschließlich "Olej Rust Cleaner" verkauft. Die Fa. L hat den Erhalt der steuerfrei (ohne MinSt) bezogenen Ware jeweils am Vereinfachten Begleitdokument oder am CMR-Frachtbrief bestätigt.

Die von der Fa. F aus den Ausgangsprodukten unter Zollaufsicht erzeugte Ware wurde damit nicht in einer Raffinerie nachbehandelt (manipuliert). Die Ausgangsprodukte (ausgenommen die Basis- und Bioöle aus Polen) wurden im Steueraussetzungsverfahren, damit unter Zollaufsicht, unversteuert (ohne MinSt) bezogen. Die Ware hat ihren Ausgangspunkt damit auch nicht, wie von der Bf vermutet, im Bereich der organisierten Kriminalität.

Die Ware wurde von der Fa. F zu einem Preis verkauft, der buchtechnisch eine nationale polnische MinSt enthalten hat. Die Ausfuhr solcher Waren aus Polen wurde jedoch, wie bereits oben beschrieben, buchtechnisch von dieser Steuer entlastet.

Zum Einwand, das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt habe den Gedanken des Binnenmarktes noch immer nicht richtig verstanden, ist zu bemerken, dass im Gegenstand hinsichtlich des Besteuerungsrechts miteinander, wenn überhaupt, nur Deutschland und Österreich konkurrieren.



Da im Mineralölsteuerbereich eine ausreichende Angleichung der Steuersätze innerhalb der Europäischen Union bisher nicht möglich war, zwingen die Belastungsunterschiede bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren derzeit noch zu Eingriffen in den sonst freien Warenverkehr im europäischen Binnenmarkt. Die Versteuerung erfolgt dabei nach dem Bestimmungslandprinzip. Die Ware wird erst in dem Land versteuert, in dem sie auch verbraucht werden soll. Da an den Binnengrenzen keine Kontrollen durchgeführt werden, wurde für den Warenverkehr mit verbrauchsteuerpflichtigen Gütern ein neues Überwachungssystem geschaffen. Wesentlichster Bestandteil der Überwachung ist ein europaweites Steuerlagerverbundsystem.

Zwischen den Steuerlagern dürfen die Waren unversteuert befördert werden. Das gilt sowohl im Steuergebiet als auch zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Dieses Verfahren wird Steueraussetzungsverfahren genannt und erlaubt es, Waren unversteuert europaweit von Lager zu Lager zu transportieren. Dabei sind vorgeschriebene Begleitpapiere (z.B. e-VD) zu verwenden.

Im innergemeinschaftlichen Warenverkehr ist zum Empfang von unversteuerten verbrauchsteuerpflichtigen Gütern neben den Steuerlagerinhabern auch ein zugelassener registrierter Empfänger befugt. Dies betrifft in erster Linie kleinere Firmen, deren geringe Bezugsmengen die aufwändige Einrichtung von Steuerlagern nicht rechtfertigen würden. In diesem Fall entsteht die Verbrauchsteuer mit der Aufnahme in den Betrieb in der Person des registrierten Empfängers.

Neben den Warenlieferungen unter Steueraussetzung können auch bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat versteuerte oder nicht verbrauchsteuerbare Güter Gegenstand eines innergemeinschaftlichen Handels sein. Für diese Waren des freien Verkehrs gilt ebenfalls das Bestimmungslandprinzip. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird in diesen Fällen jedoch im Mitgliedstaat, aus dem diese Waren stammen, die Verbrauchsteuer erstattet, vorausgesetzt, es wurden dabei die beim Überschreiten einer Grenze dafür vorgesehen verfahrensrechtlichen Regime eingehalten.

Die Bf hat vorgebracht, dass bei der Verwertung des Stoffes auch mit berücksichtigt werden müsste, dass die vorgewarnten „Häuptlinge“ genug Zeit gehabt hätten, belastendes Material rechtzeitig zu entsorgen. Es sei zwar auch HaS vorgewarnt worden, doch habe er diese Hinweise negiert, weil er sich nichts zu Schulden habe kommen lassen und - leider zu Unrecht - auf die fachliche und charakterliche Eignung der handelnden Personen vertraut habe.

Zu diesem Vorbringen darf auf die Rz 8 des Urteiles des EuGH vom 27.10.1987, Rs 109/86, und auf die Rz 80 des Urteiles des EuGH vom 11. Juli 2002, Rs C-210/00, verwiesen werden.

Der EuGH hat damit wiederholt ausgeführt, dass ein allfälliges betrügerisches Verhalten eines Dritten im Rahmen der Vertragsbeziehungen zu den normalen Geschäftsrisiken gehört. Es ist Sache des Betroffenen – dem es im Übrigen freisteht, seine Geschäftspartner nach seinem Interesse zu wählen – geeignete Vorkehrungen zu treffen.

Die Bf setzt sich im „Zusammenfassenden Rechtsvorbringen“ vom 10. Oktober 2012 unter dem Titel ausgewählter Einzelaspekte zum Sachverhalt noch mit maßgeblichen Personen und Gesellschaften auseinander.

Die Rolle der Fa. F liegt entgegen dem Vorbringen der Bf nicht im Dunkeln.

Die Aufgabengebiete (die Schlüsselrollen - vgl. dazu den Zwischen- und Anlassbericht vom 223. November 2011, S 5) des ThK und des AIP haben sich dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt am 5. Dezember 2011 auf Basis der erhobenen Beweise ausreichend erschlossen.

Die C Kft und die D GmbH waren tatsächlich Vehikel im Einflussbereich der wesentlich an den Malversationen um das Mineralöl beteiligten Personen und waren (deren UID-Nummern) erforderlich, um reelle Geschäfte vortäuschen zu können.

ThK hat am 5. März 2012 ausgesagt, von der C Kft wurden nur die UID-Nummer und der Name verwendet.

HaS als Gesellschafter (Eigentümer), aber nicht Geschäftsführer der Bf hatte auf Basis der dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt bereits am 5. Dezember 2011 bekannten Ermittlungsergebnisse (im Speziellen Telefonüberwachung) augenscheinlich doch erheblich mit den dubiosen Geschäften des ThK und des AIP zu tun.

#### Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates zum Vorbringen der Bf in der Eingabe vom 22. November 2012:

Weil die Bf die Abgabepflichtige ist, haben die „potenziell haftungspflichtige Personen“ betreffenden Vorbringen zur Bestimmung des § 232 Abs. 3 BAO für das gegenständliche Verfahren keine Auswirkung, weshalb auch nicht auf die damit im Zusammenhang stehenden Einwendungen einzugehen ist. Die Bf ist als Abgabepflichtige im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG anzusehen.

Zum Besteuerungsrecht Österreichs wurde bereits Stellung genommen.

Der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG wurde nicht auf einer Vorstufe verwirklicht.

Zum Vorbringen, HaS und die Bf seien erste Opfer der Malversationen, HaS und die Bf seien getäuscht worden, darf neuerlich auf die Rz 8 des Urteiles des EuGH vom 27.10.1987,

Rs 109/86, und auf die Rz 80 des Urteiles des EuGH vom 11. Juli 2002, Rs C-210/00, verwiesen werden.

Weiter unten wird anhand von Inhalten von überwachten Telefongesprächen (Telefon, Fax, SMS) dargelegt, dass das Faktenwissen wohl doch so gewesen ist, wie dies vom Zollamt dargestellt wurde.

Der unabhängige Finanzsenat kann nicht erkennen, dass es Ermittlungsdefizite deswegen gibt, weil es sich im gegenständlichen Fall um einen internationalen Steuerfall handeln soll, bei dem sich nicht spezifische zoll- und verbrauchssteuerlichen Fragen stellen.

Im Gegenstand wurde ein zollredlich in Polen erzeugtes, nicht mit MinSt belastetes bzw. von der nationalen polnischen MinSt entlastetes Mineralöl erstmals in Österreich als bereits mit MinSt belasteter Diesel zum Verbrauch als Treibstoff abgegeben.

Auf die unerhoben gebliebene MinSt zielt der Sicherstellungsbescheid.

Den Beweisergebnissen aus Polen ist zu entnehmen, dass danach die Bf und HaS mit der Beschaffung des "Olej Rust Cleaners" nichts zu tun gehabt haben.

Dies beweist jedoch nicht, dass sie deswegen auch nichts damit zu tun hatten, dass ein nicht mit MinSt belastetes Mineralöl erstmals in Österreich als bereits mit MinSt belasteter Diesel zum Verbrauch als Treibstoff abgegeben wurde.

Die Fa. F hat im Tatzeitraum tatsächlich mit Rostschutzmitteln, nicht hingegen mit Kraftstoffen gehandelt. Die an die Fa. L gelieferte Ware hat mit Diesel insofern zu tun, als Diesel ein Ausgangsprodukt für den "Olej Rust Cleaner" ist.

Im Hinblick auf die Fakturen, die dem Zollfahndungsamt München anlässlich der Amtshilfe in Polen übergeben wurden, darf in Erinnerung gerufen, dass der Fa. F die nationale polnische MinSt buchtechnisch erstattet wurde.

In der Rechnung der Bf an das O vom 13. Oktober 2011 ist beispielsweise ein Preis von 103,00/100 l ausgewiesen.

Im Telefongespräch vom 23. November 2011 zwischen ThK und MaS geht es u.a. darum, ob als Preis mit HaS € 1,05 oder € 1,06 pro Liter Mineralöl ausgemacht waren.

Inhalt eines E-mail-Verkehrs vom 15. November 2011 zwischen WoM (ThK) und HaS war der aktuelle Preis OMR mit 1,0785. Beide vereinbarten, dass 1,03 zu billig ist, dass sie mit dem Preis hinauffahren müssen und dass ab morgen 1,065 ok ist.

Anhand der vom Zollfahndungsamt München zur Verfügung gestellten Rechnungen wird nun versucht, die Gewinnsituation ganz allgemein darzustellen.

- Mit Faktura VAT bbb/UE/2011 vom 1. Juli 2011 wurden 29.647,00 l (24.840 kg) Olej Rust Cleaner zum Gesamtpreis von € 23.871,76 (Literpreis € 0,805) geliefert.

Bei einem Literpreis von € 1,00 für Diesel ergibt sich ein Überschuss von gerundet € 5.775.

- Mit Faktura VAT ccc/UE/2011 vom 16. September 2011 wurden 26.313,00 l (22.120 kg) Olej Rust Cleaner zum Gesamtpreis von € 20.599,66 (Literpreis € 0,782) geliefert.

Bei einem Literpreis von € 1,00 für Diesel ergibt sich ein Überschuss von gerundet € 5.713.

- Mit Faktura VAT ddd/UE/2011 vom 24. September 2011 wurden 29.776,00 l (25.100 kg) Olej Rust Cleaner zum Gesamtpreis von € 25.080,62 (Literpreis € 0.842) geliefert.

Bei einem Literpreis von € 1,00 für Diesel ergibt sich ein Überschuss von gerundet € 4.695.

- Mit Faktura VAT eee/UE/2011 vom 2. Dezember 2011 wurden 31.110,00 l (26.060 kg) Olej Rust Cleaner zum Gesamtpreis von € 26.877,80 (Literpreis € 0,864) geliefert.

Bei einem Literpreis von € 1,00 für Diesel ergibt sich ein Überschuss von gerundet € 4.232.

Im Gewinn, der hier lediglich beispielhaft ermittelt wurde, ist die USt noch nicht mit berücksichtigt, sondern dienen diese Beispiele dazu, um Größenordnungen im Hinblick auf den Ertrag vor USt je Tankzug darzustellen.

In Summe hat der Gewinn vor USt gerundet zwischen 14 und 22 Cent pro Liter Mineralöl betragen.

Anzumerken ist, dass der österreichische Durchschnittspreis an Tankstellen für Diesel im Juni 2011 € 1,324, im Juli 2011 € 1,335, im August 2011 € 1,329 und im September 2011 € 1,343 brutto betragen hat.

Betrachtet man die Ausführungen des AIP vom 16. Februar 2012, wonach es pro Zug ca. € 12.000 Gewinn gegeben hat, ist klar, dass in diesen Beträgen die hinterzogene USt noch nicht mit berücksichtigt sein kann.

Dass auch USt hinterzogen wurde, ergibt sich aus dem Bericht des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 31. Juli 2012 über eine Außenprüfung.

Legt man auf den angenommenen Literpreis (Gestehungskosten und Ertrag vor USt) von ca. € 1 je Liter Mineralöl noch die USt, so erbringt dies einen weiteren Ertrag von € 0,20 je Liter Mineralöl.

In Summe hat der Ertrag damit gerundet zwischen 34 und 42 Cent pro Liter Mineralöl betragen, eine Größenordnung, die mit den Ausführungen des AIP (ca. 30.000 l mal ca. € 0,38 ergibt € 11.400 Gewinn je Tanklastzug) zur Deckung gebracht werden kann. Dass pro Lieferung von einer durchschnittlichen Menge von 30.000 l Mineralöl ausgegangen werden

darf, ist in den durch Fax-Überwachung „abgefangenen“ Lieferscheinen und CMR-Frachtbriefen, sowie in den Aussagen der slowenischer LKW-Fahrer im Zuge von Einvernahmen durch die deutschen Zollbehörden vor dem 5. Dezember 2011 begründet.

Im Hinblick auf die Hinterziehung von MinSt ist zu bemerken, dass als Berechnungsgrundlage für die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld Liter-Steuersätze festgelegt sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. d MinStG war ein Mindeststeuersatz von € 397,00 für 1.000 l Gasöl festgelegt.

Alleine die eingebrachte Menge von insgesamt 6.000.000 l Mineralöl ergibt danach eine Mineralölsteuerschuld von € 2.382.000,00.

Beim erhöhten Steuersatz gemäß § 3 Abs. 1 Z 9 iVm § 3 Abs. 1 Z 4 lit. d MinStG mit € 425,00 je 1.000 l Gasöl ergibt sich eine Mineralölsteuerschuld von € 2.550.000,00.

Im Zwischen- und Anlassbericht vom 23. November 2011 wird ausgeführt, dass die Aufgabe von HaS die Rechnungslegung an die abnehmende Tankstelle war. Als Gegenleistung habe er für acht Transporte € 13.000 erhalten und sich dabei der Bf bedient, um mit dieser nach außen als ordentlicher Verkäufer von Mineralöl auftreten zu können.

An jedes Steuerlager, an bestimmte berechtigte Empfänger ist mit der Bewilligung eine Verbrauchsteuernummer (VID) zu vergeben. Sie dient den Teilnehmern am Verfahren als Legitimation für den Versand von verbrauchsteuerfreier Ware unter Steueraussetzung. Nach Verbrauchsteuernummern wurde nicht abgefragt.

Der Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 5. September 2012, GZ. C-273/11, dass derjenige, der UID-Nummern seiner Geschäftspartner abfragt, für den angegebenen Zeitraum im geschützten Bereich sei, hingegen betrifft die Mehrwertsteuer und damit nicht den Gegenstand des Sicherstellungsverfahrens.

Aus der Aussage des Zeugen KrN ergibt sich, dass drei bis vier Personen aus der Fa. L (ein Einzelunternehmen) nach G/Polen zu Vertragsverhandlungen gekommen sind. Der Zeuge kennt zwar AIP und ThK, die Bf und HaS kennt er aber nicht.

Aus der Aussage des Zeugen PiZ ergibt sich, dass objektiv auszuschließen ist, dass AIP als Käufer der Ware nicht gewusst hat, dass er (nicht versteuerten) "Olej Rust Cleaner" bestellt hat.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, ist Schuldner der MinSt gemäß § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG, wer Ware erstmals im Inland als Treibstoff abgegeben hat. Diese Voraussetzung ist - wie oben dargestellt - bei der Bf erfüllt. Weil die Lieferung des gegenständlichen Mineralöls durch die Bf an die Tankstelle und die Befüllung der Tankstellenanlagen die erste Abgabe von Kraftstoff als

Treibstoff darstellt, ist es damit unbeachtlich, dass die Bf die Ware nicht von JoK bezogen hat und es für sie keinen ausländischen Exporteur, sondern nur inländische Lieferanten gegeben hat, die über ein Büro in Großmain, die D GmbH in Liezen und über die österreichische Niederlassung der C Kft in Wien verfügt haben.

Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates zum Vorbringen der Bf in der Eingabe vom 10. Dezember 2012:

Wie bereits zu den Erwägungsgründen des unabhängigen Finanzsenates zur Eingabe von 22. November 2012 ausgeführt wurde, haben die „potenziell haftungspflichtige Personen“ betreffenden Vorbringen zur Bestimmung des § 232 Abs. 3 BAO für das gegenständliche Verfahren keine Auswirkung, weshalb auch nicht auf die damit im Zusammenhang stehenden Einwendungen einzugehen ist.

Die Bf ist als Abgabepflichtige im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG anzusehen.

Die eingewendete Erkrankung der Gattin des HaS, die gemäß dem Ambulanzbefund vom 23. November 2012 im Übrigen auf zwanzigjährige Beschwerden zurückgeführt wird, ist später hervorgekommen und nicht Teil des Prüfungsmaßstabes.

Es ist das Recht von Beschwerdeführern, sollten Entscheidungen nicht zu ihrer Zufriedenheit ausfallen, sich an den VfGH und/oder VwGH zu wenden.

Die Sicherstellung als Sofortmaßnahme setzt - wie von der Bf ausgeführt - eine spätere Steuerleistung voraus, die es zu sichern gilt, bevor es zu spät ist.

Die Bf ist Abgabenschuldnerin der zu sichernden MinSt.

Das Berufungsverfahren bzw. Beschwerdeverfahren betreffend den Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage beschränkt, ob bzw. dass beim Ergehen des Sicherstellungsauftrages die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren. Danach eingetretene Umstände wurden in der Berufungsentscheidung nicht mehr berücksichtigt.

In der Entscheidung über die Beschwerde ist es nicht um die Kontrolle der Begründung des angefochtenen Bescheides gegangen, sondern es war vom unabhängigen Finanzsenat zu erforschen, welche Sachlage damals gegen war und wie die Entscheidung auf dieser Basis auszusehen hat.

Auch in Zollsachen ist auf den Sicherstellungsbescheid und nicht auf die Berufungsvorentscheidung als Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat abzustellen.

Es ist auch in Zollverfahren auf die Überprüfung der Frage abzustellen, ob bzw. dass bei Ergehen eines Sicherstellungsauftrages die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren.

Mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.9.2012, GZ. 2010/16/0206, ist für die Bf nichts gewonnen.

Im Gegenstand hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt den ihm bekannten Sachverhalt unter einem unrichtigen Tatbestand, nämlich unter § 41 MinStG anstelle richtigerweise unter § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG subsummiert.

Im erwähnten Erkenntnis hat die belangte Behörde ihre Entscheidung auf einen anderen Sachverhaltskomplex gestützt, auf einen Sachverhalt, der nicht Gegenstand der Bescheide (Erstbescheid und Berufungsvorentscheidung) gewesen war.

Zum Begriff „abgeben“ wurde bereits ausführlich Stellung genommen und auch dazu, dass die Mineralölsteuerschuld nicht bereits auf einer Vorstufe, sondern für die Bf entstanden ist. Aus den Ausführungen zum terminus technicus „abgeben“ wird klar, dass es nicht auf den Import und auch nicht darauf, dass die Lieferanten vier Steuerinländer waren, die ihre Tätigkeit vom Steuergebiet aus (Großmain, Liezen, Wien) betrieben haben, ankommt.

Ein Mittäter (hier HaS) muss nicht alle Modalitäten einer Tat, an der er sich beteiligt hat, bis ins Detail kennen. Es genügt dazu, dass er diese mit seinen wesentlichen Merkmalen erkannt hat.

Das Faktenwissen des HaS und sein Bewusstsein um Unredlichkeit wird vom Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt nicht gebetsmühlenartig herbeigeredet sondern ergibt sich dieses u.a. aus Telefonüberwachungsprotokollen und Überschussberechnungen. Daraus ergibt sich, dass HaS gewusst hat, dass das Mineralöl aus Polen geliefert wurde. HaS hat Anteile am Überschuss bekommen. Die Größenordnung der Anteile am sogenannten Überschuss ist Maßstab für eine wesentliche Beteiligung des HaS an den Malversationen. HaS hat hohe Überschussanteile bekommen und muss daher Steuerunredlichkeiten erkannt und von solchen gewusst haben. Es muss sein Faktenwissen so gewesen sein kann, wie es vom Zollamt dargestellt wurde. HaS muss jedenfalls bewusst gewesen sein, dass beim gelieferten Mineralöl im Hinblick auf Verbrauchsteuern nicht alles steuerredlich abgelaufen sein konnte.

Die Auszahlung der Überschussanteile war oft Gegenstand von Telefongesprächen und wird von den übrigen Tatbeteiligten nicht bestritten.

Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates zum Vorbringen der Bf in der Eingabe vom 19. Dezember 2012:

Die Zisterne ist tatsächlich ein Synonym für einen Tankzug mit einem idealtypischen Volumen von 30.000 Litern.

Das tatsächlich beförderte Volumen stand jeweils unter Zollaufsicht und lässt sich den Rechnungen und Lieferscheinen der Fa. F fallbezogen auf den Liter genau entnehmen.

Der Ertrag vor USt hat nicht zwischen 10 und 11 Cent je Liter, sondern deutlich mehr betragen. Nach dem oben dargestellten Beispiel hat er zwischen 14 und 22 Cent pro Liter Mineralöl betragen. Er ist die Differenz zwischen dem Verkaufspreis der Fa. F und dem Einstandspreis für die Bf.

Der Differenzbetrag liegt bei diesem Beispiel - ausgehend von vier Tankzügen - bei rund € 5.100 je Tankzug.

Dass pro Lieferung von einer durchschnittlichen Menge von 30.000 l Mineralöl ausgegangen werden darf, ist in den durch Fax-Überwachung „abgefangenen“ Lieferscheinen und CMR-Frachtbriefen, sowie in den Aussagen der slowenischer LKW-Fahrer im Zuge von Einvernahmen durch die deutschen Zollbehörden vor dem 5. Dezember 2011 begründet.

Zu den „gesprächsweise erwähnten € 40.000“ ist anzumerken, dass diese als Gewinn je Tankzug undenkbar sind, da sie ja bereits die Gestehungskosten eines Tankzuges bei weitem übersteigen.

Die Anteile aus dem Gewinn sind die von der Bf und von HaS als sog. Schwarzzahlungen bezeichneten Überschüsse.

AIP hat am 16. Februar 2012 ausgesagt, dass pro Zug ca. € 12.000 erwirtschaftet wurden. HaS hat demnach in der Zeit von Juli 2011 bis 14. Oktober 2011 € 1.600 je Zug und 1,5 Cent pro Liter erhalten. Ab 15. Oktober 2011 bis Dezember 2011 waren es € 2.500 je Zug und 1,5 Cent je Liter. Diese Angaben könne er machen, weil er die Kuverts im Auftrag von ThK hergerichtet hat.

HaS hat seine Kuverts einmal wöchentlich, zumeist von ThK erhalten. Wenn HaS in der Auszahlungsanweisung von ThK nicht angeführt war, hat er seine Provision aus dem Anteil des ThK erhalten.

Diese Ausführungen decken sich annähernd mit den Inhalten der sichergestellten Auszahlungsanweisungen.



ThK hat am 9. Februar 2012 ausgesagt, er habe sich ausgerechnet, dass an HaS im Zeitraum von November 2010 bis Anfang Dezember 2011 ca. € 2,5 Mio. an Schwarzgeld in Form von Provisionszahlungen (aus dem Vorgängermodell von P, ab Juli 2011 von R) ausbezahlt wurden.

VIB und ThK haben sich am 29. November 2011 am Telefon darüber unterhalten, dass sie überwacht werden, dass die (Anmerkung: Überwacher) ganz genau wissen, wie viel HaS pro Zug verdient.

Bei insgesamt zweihundertfünfzig Zisternen (vgl. dazu Tabelle ex Amtshilfe Polen) muss der Ertrag vor USt bei durchschnittlich € 5.100 je Tankzug in Summe € 1.275 Mio. und der Ertrag an USt bei durchschnittlich € 6.000 je Tankzug in Summe € 1,5 Mio. betragen haben. Damit liegt der gesamte Überschuss bei rund € 2,775 Mio.

Dass die STA Salzburg bei ThK € 1,8 Mio. und bei AIP € 1,3 Mio. lukriert hat, kann seine Ursache auch darin haben, dass Teile davon noch aus dem Vorgängermodell stammen.

Den exorbitant hohen Lebensstil hat gemäß den Aussagen des AIP am 16. Februar 2012 ThK aus seinem Anteil gesponsert.

Dass für HaS danach nichts mehr übrig gewesen sei, dagegen sprechen die Aussagen der mitbeteiligten Personen, die eine Auszahlung der Provisionen gemäß den laufend erstellten Auszahlungsanweisungen nicht bestreiten. HaS selbst hat sich in einer SMS vom 15. Juli 2011 an ThK darüber aufgeregt, dass er gemäß dessen Anweisung seine „Kohle“ nicht mehr bekommen soll und dass er das gar nicht mag.

Die Auszahlungsanweisungen haben ständig Anlass zu Streit in der Tätergruppe gegeben.

HaS scheint in Tabellen zur Überschussaufteilung auf, wenn nicht, so hat er gemäß der Aussage von AIP am 16. Februar 2012 seinen Anteil aus jenem des ThK erhalten.

Die Teilnahme an den Geschäften hat nicht allein wegen der Verluste aus einem anderen Vehikel des ThK stattgefunden. Es waren nicht nur geschäftliche Gründe, sich beim Absatz der Ware einzubringen. Beträge im Ausmaß von € 0,275 Mio. für die unterbliebenen Öllieferungen wurden nebenher aufgrund der Vereinbarung zwischen der Bf und der C Kft zurückbezahlt.

ThK hat dazu am 5. März 2012 ausgesagt, dass die Schulden bis zum 14. Oktober 2011 in der Form beglichen wurden, dass Lieferungen an die Tankstelle ergingen, jedoch von der C Kft der Bf nicht in Rechnung gestellt wurden.

Der Schuldenabbau zwischen der Bf und der C Kft war Grund und Anlass für ein Sondertreffen der Tatbeteiligten.

AIP hat am 16. Februar 2011 ausgesagt, bei einem Treffen habe ThK die Kürzung der Provisionen auf Pauschalbeträge damit begründet, dass bei HaS Schulden in der Höhe von € 275.000 abgebaut werden mussten. Es wurden zehn Züge Diesel an HaS nicht verrechnet. In der Zeit, in der die Schulden zurück bezahlt wurden, wurde jeder, außer HaS, von ThK zurück gestuft. HaS hat in der Zeit von Juni bis 14. Oktober 2011 durchlaufend pro Zug € 1.600 + 1,5 Cent je Liter, ab 15. Oktober bis Dezember 2011 durchlaufend pro Zug € 2.500 + 1,5 Cent pro Liter bekommen.

JoK und AIP haben sich in einem Telefongespräch vom 22. Oktober 2011 darüber unterhalten, dass jeder auf ein Fixum herunter gestuft wurde.

Hinsichtlich des Vorbringens, führende Köpfe hätten beabsichtigt, die Bf und HaS zu eliminieren und zu ersetzen, ist auf das einem Machtwort gleich kommende E-mail vom 9. November 2011 von HaS an AIP zu verweisen. Danach wünscht HaS keinen Kontakt mit Rudi, das macht er ausschließlich selbst.

Die Bf ist im Recht, dass bei einem reinen Zwischenhändler Schwarzgeschäfte so gut wie ausgeschlossen sind, weil sich solche bei den Kunden fortsetzen müssten. Deswegen war es auch erforderlich, dass Geschäfte mit bereits entrichteter Verbrauchsteuer als ordentliche Geschäftsvorgänge vorgetäuscht wurden.

Es nicht zutreffend, dass die Bf und HaS nur in der Form von Margen und der Realisierung der Forderungen gegen die J GmbH in Form von Gutschriften verdient haben.

ThK hat am 29. Dezember 2011 ausgesagt, dass jeder in der Tätergruppe - auch HaS - seit dem Beginn des Geschäftes im Juni 2011 wusste, dass gewerbsmäßig Abgaben hinterzogen werden.

Der Umstand, dass der Name HaS (lediglich) fallweise auf dem Verteiler der Überschüsse aufscheint, ist sohin keine irreführende Bezeichnung, sondern darin begründet, dass in den Fällen, in denen der Name HaS in den Tabellen zur Überschussaufteilung nicht aufscheint, er seinen Anteil aus jenem des ThK erhalten hat.

Am 25. Oktober 2011 haben sich HaS und ThK am Telefon unterhalten. ThK berichtete u.a., der Umstand, dass Gori aufgehalten wurde und dass € 1.100,00 Strafe zu zahlen waren, sei für ihn ein Test gewesen zu prüfen, ob ihm jemand - sie waren zu viert im Büro - dieses Geld vorstrecken würde, was nicht geschehen sei.

In der weiteren Folge ging das Gespräch darum, wie viele Leute ThK im Büro hat und dass diese Mitarbeiter lediglich beim Nehmen die Größten wären. Deswegen wolle ThK „das“ – wozu ihm HaS im Gespräch geraten hat – jetzt machen. Am Donnerstag werde er ihnen

sagen, dass HaS seine ganzen Sachen zurückziehen und sie, weil sie alle dabei waren, auffliegen lassen wird.

Diese Warnung des HaS hat im Kontext des Telefongespräches betrachtet ohne Zweifel nur mit den verfahrensgegenständlichen Geschäften und nichts mit den von HaS und der Bf als Machenschaften bei der J GmbH bezeichneten Geschäften zu tun.

Dazu, dass die Bf und HaS die allerersten Opfer waren, ist den bisherigen diesbezüglichen Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates nichts hinzuzufügen.

Ein Modell, das von Anfang an auf steuerlichen Betrug ausgelegt ist, kann sich nie aus sich rechnen. Der Ertrag bei einem Tankzug ist bei rund € 12.000 gelegen. Er setzt sich – wie bereits oben dargelegt – aus der Differenz des Verkaufspreises zum Literpreis zu dem die Ware „als Diesel“ vor USt abgegeben wurde und aus der hinterzogenen USt zusammen.

Es ist keine lebensfremde Annahme des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt, HaS sei in die kriminellen Machenschaften mit all ihren Details, Hintergründen und Zusammenhängen eingeweiht gewesen, sondern das Ergebnis der Bewertung der dem Zollamt bekannt gewesenen Beweismittel, das Ergebnis der Auswertung des zusammen mit dem Zollfahndungsamt München erhobenen Sachverhaltes.

Der Sachverhalt hat sich dem Zollamt aus den Ermittlungsergebnissen in Deutschland und in Österreich erschlossen, im speziellen aus der umfangreichen Telefonüberwachung.

Das Zollamt konnte sich auf beispielsweise folgende Beweismittel stützen:

- Telefonüberwachungsprotokolle [Telefongespräche, E-mails und SMS betreffend u.a. das Handling von Zisternen, Zahlungsanweisungen, das Erstellen von Rechnungen und von Frachtpapieren, Rechnungsentwürfe, Auszahlungsanweisungen, Überschüsse, die Zuordnung von Aufgaben und Tätigkeiten, das Transportmanagement, den Weg der Ware, den Weg des Geldes, das Erstellen von Rechnungen, das Erstellen von CMR-Frachtbriefen und von Lieferscheinen, die Bestellung der Ware, Überweisungen, Überschussberechnungen mit dazugehörigen Auszahlungsanweisungen, die Verteilung von "Kohle" in Kuverts, Anweisungen an Bankinstitute, Auswertung der Verbindungshäufigkeit (Telefon und SMS), Mineralölkontrollen in Österreich];
- Anlassbericht vom 21. September 2011, Zwischen- und Anlassbericht vom 23. November 2011, Anlassbericht vom 1. Dezember 2011;
- Ermittlungsunterlagen des Zollfahndungsamtes München (insbesondere Überwachungstätigkeit, Telefonüberwachung, Vereinbarungen, Mietverträge, CMR-Frachtbriefe, Lieferscheine, Aufstellung für Vlado);
- Warenuntersuchungen durch das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der

Bundesfinanzverwaltung München;

- Anordnung der Durchsuchung und Anordnung der Festnahme.

Wie bereits zu den Erwägungsgründen des unabhängigen Finanzsenates zur Eingabe vom 22. November 2012 ausgeführt wurde, haben die „potenziell haftungspflichtige Personen“ betreffenden Vorbringen zur Bestimmung des § 232 Abs. 3 BAO für das gegenständliche Verfahren keine Auswirkung, weshalb auch nicht auf die damit im Zusammenhang stehenden Einwendungen einzugehen ist.

Die Bf ist als Abgabepflichtige im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG anzusehen.

Zur Opferrolle des HaS und der Bf hat der unabhängig Finanzsenat ebenfalls bereits Stellung genommen; ebenfalls zum Faktenwissen des HaS.

Der gesamte Ertrag der Vormänner setzt sich aus den Margen (Verkaufspreis an die Bf abzüglich Einstandspreis von der Fa. F) sowie der USt zusammen.

Das Vorbringen, dass die hier ebenfalls verkürzte MinSt unberücksichtigt zu bleiben hat, weil sie für die Vormänner von vornherein keine Rolle gespielt haben soll, ist nicht zutreffend.

ThK hat am 5. Dezember 2011 u.a. angegeben, dass MinSt und USt hinterzogen wurden.

AIP hat am 18. Jänner 2012 u.a. angegeben, dass in Österreich MinSt hinterzogen wurde, dies habe ihm ThK eröffnet.

#### Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates zum Vorbringen der Bf in der Eingabe vom 11. Jänner 2013:

Die Stellungnahme des Zollamtes vom 13. Dezember 2012 ist die Äußerung auf das Vorbringen der Bf in ihren Eingaben vom 10. Oktober 2012 und vom 22. Oktober 2012, nicht mehr und nicht weniger.

Mit dem Vorbringen, dass bzw. ob die vom Zollamt vertretene Rechtsansicht aus der Sicht des Art. 6 EMRK rechtswidrig sei, hat sich der unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach beschäftigt und ist den Entgegnungen nichts hinzu zu fügen.

Die Sicherstellung des Vermögens der Bf erfolgte zu Recht. Das Vermögen der Bf wurde gemäß § 232 Abs. 1 BAO bei ihr als Abgabepflichtige sichergestellt und nicht gemäß Abs. 3 leg. cit., der die Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen potenziell Haftungspflichtige voraussetzt und die sinnngemäße Anwendung des Abs. 1 und Abs. 2 leg. cit. hinsichtlich potenziell haftungspflichtiger Personen postuliert.

Nur im zuletzt erwähnten Fall wäre der Einwand, die Bf sei durch den Sicherstellungsbescheid nicht als Verband angesprochen worden, zu prüfen gewesen.

Die Ansicht, AIP sei im Gegensatz zu HaS ein bloßer Mitläufer gewesen, ist eine Beweiswürdigung durch das Zollamt, die der unabhängige Finanzsenat jedoch so nicht teilen kann. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates war AIP die rechte Hand von ThK.

In einem Abgabenverfahren – das Sicherstellungsverfahren ist ein Abgabenverfahren und dient hier der Sicherstellung der Abgabe MinSt – sind die Beweisregeln der BAO maßgebend, sodass dabei das Objektivitätsgebot des § 3 Strafprozessordnung nicht verletzt werden konnte.

Es ist keine Behauptung des Zollamtes, sondern ergibt sich dies bereits aus dem am 5. Dezember 2011 bekannten Sachverhalt, dass ein ordentlicher Geschäftsgang unter wesentlicher Beteiligung des HaS vorgetäuscht wurde. Es mag zwar frei von Sinn sein, sehenden Auges einen Verlust gezielt in Kauf zu nehmen und eine ungeeignete Ware einzukaufen. Dass dies trotzdem geschieht, zeigen dem unabhängigen Finanzsenat bekannte und bereits medial in Erscheinung getretene gleichgelagerte Betrugsszenarien, bei denen Olej Rust Cleaner die geradezu ideale Ware war.

Die Lebenserfahrung zeigt, dass es zu Betrugsszenarien in der Form einer Steuerersparnis und zur Inkaufnahme von Risiken kommt, weil sich die Tatbeteiligten einen Gewinn – wie im gegenständliche Fall – in der Hoffnung erwarten, der Betrug werde unentdeckt bleiben.

Steuerunredliches Verhalten ist ebenso Teil der Lebenserfahrung wie steuerredliches.

Den Bemerkungen zu den Ausführungen des Zollamtes zur C Kft, sie sollen Unterhaltungswert und mit der Realität nichts zu tun haben, ist entgegenzuhalten, dass die D GmbH und die C Kft Vehikel waren. Im Rahmen der Überwachung der Telefonate, SMS und E-Mails konnten nachweislich keinerlei Kontakte zwischen der Bf bzw. HaS einerseits mit Verantwortlichen der C Kft andererseits festgestellt werden.

Dass die Abfragen von UID-Nummern vom Buchhalter durchgeführt wurden, ändert nichts daran, dass die D GmbH und die C Kft Vehikel waren, deren Namen und UID-Nummern erforderlich waren, um reelle Geschäfte vortäuschen zu können.

Es ist hier daran zu erinnern, dass ThK am 5. März 2012 ausgesagt hat, dass von der C Kft nur die UID-Nummer und der Name verwendet wurden.

Zum Vorbringen, das Zollamt würde die Sache nicht objektiv darstellen, ist zu bemerken, dass es die Aufgabe jeder Berufungsbehörde ist, 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. Der unabhängige Finanzsenat als Berufungsbehörde der zweiten Rechtsstufe ist nicht

nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, seine Entscheidung gegenüber der Entscheidung des Zollamtes originär auf der Grundlage des für ein Sicherstellungsverfahren ausreichend erhobenen Sachverhaltes in freier Würdigung der Beweise neu zu gestalten.

Die Beweise und Tatsachen werden und wurden im Gegenstande vom unabhängigen Finanzsenat – wie dies der VwGH in ständiger Rechtsprechung einfordert - auch dahingehend frei gewürdigt, ob bzw. dass sie mit der Lebenserfahrung und dem menschlichen Gedankengut im Einklang stehen.

Zum Vorbringen, die Bf und HaS seien die allerersten Opfer gewesen, wurde bereits mehrfach Stellung genommen. Dass HaS einer der wesentlichen Tatbeteiligten gewesen sein muss, zeigt die Lebenserfahrung, wenn man sich den Schlüssel der Aufteilung des Überschusses und die Höhe des Anteiles des HaS am Überschuss neuerlich vergegenwärtigt.

Zur Leistungsfähigkeit der Beweismittel, die vom unabhängigen Finanzsenat auch in den Sicherstellungsverfahren gegen die Mittäter zu beurteilen waren, ist zunächst ganz allgemein zu sagen, dass diese Sicherstellungsbescheide, soweit sie vor dem unabhängigen Finanzsenat bekämpft wurden, Bestand hatten und dass die Entscheidungen in Rechtskraft erwachsen sind. Das Zollamt kann also bei der Leistungsfähigkeit der Beweismittel wohl nicht so grundlegend falsch gelegen sein, wie es die Bf vermeint.

Die Bf ist grundsätzlich im Recht, dass eine Urkunde – gemeint im Gegenstande offensichtlich die Handlungsvollmacht des ThK - für sich allein betrachtet nur bestätigen kann, was seinerzeit beabsichtigt war, nicht hingegen, ob das Gewollte auch in die Tat umgesetzt wurde.

Die Abgabenbehörden haben aber, 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, ob also das Gewollte einer Urkunde auch in die Tat umgesetzt wurde oder nicht. Es genügt im Rahmen der der Behörde 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.

Beurteilt man die Handlungsvollmacht aus der Sicht aller erhobenen Beweismittel, so zeigen bereits die Inhalte der Telefonüberwachungsprotokolle, SMS und E-Mails, dass es zumindest weniger wahrscheinlich ist, dass die Handlungsvollmacht nicht mit Leben ausgefüllt wurde.

Ebenso verhält es sich mit dem Einwand, ein Telefonüberwachungsprotokoll könne nur bestätigen, was HaS mit wem wann besprochen habe, nicht aber, in welchem Verhältnis die Gesprächspartner zueinander gestanden sind.

Bereits dann, wenn man sich nur die Inhalte der weiter unten angeführten Telefongespräche, SMS und E-Mails zwischen HaS und ThK vergegenwärtigt, ohne die Inhalte weiterer Telefongespräche, SMS und E-Mails bemühen zu müssen, wird auch das Verhältnis der beiden zueinander klar, wenn

- HaS an ThK Weisungen und Ratschläge (z.B. Layout von Rechnungen, Verhalten gegenüber den Mittätern, Anlegen von Geld um es später auch nach einer allfälligen Haftstrafe noch zur Verfügung zu haben) erteilen konnte,
- ThK von HaS Aufträge (Umschreiben von Rechnungen) erhalten und angenommen hat,
- sich ThK bei einem Steuerberater problemlos unter falschem Namen (Müller) vorstellen konnte.

Schließlich darf nicht übersehen werden, in welcher Rolle HaS durch die Mittäter beschrieben wurde.

Dem Einwand, ein Telefonat zwischen HaS und ThK sage angesichts des Umstandes, dass er eliminiert werden sollte, wenig über das Verhältnis zueinander aus, sind die Ausführungen weiter unten zum Vorbringen, führende Köpfe hätten beabsichtigt, die Bf und HaS zu eliminieren und zu ersetzen, entgegen zu halten; insbesondere ist auf das diesbezüglich einem Machtwort gleich kommende E-mail vom 9. November 2011 von HaS an AIP zu verweisen.

#### Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates zum Vorbringen der Bf in der Eingabe vom 16. Jänner 2013:

Dem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass die Sicherstellung des Vermögens der Bf zu Recht erfolgte. Das Vermögen der Bf wurde gemäß § 232 Abs. 1 BAO bei ihr als Abgabepflichtige sichergestellt und nicht gemäß Abs. 3 leg. cit., der die Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen potenziell Haftungspflichtige voraussetzt und die sinnngemäße Anwendung des Abs. 1 und Abs. 2 leg. cit. hinsichtlich potenziell haftungspflichtiger Personen postuliert.

#### Weitere Ausführungen und Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates zum Sicherstellungsbescheid:

Die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, wurde im Hinblick auf die geltenden Inhaltserfordernisse im Sicherstellungsauftrag der Bf gegenüber

dargelegt und in der den Sicherstellungsauftrag bestätigenden Berufungsvorentscheidung ausreichend verbreitert.

Die Begründung lässt jedenfalls erkennen, welcher am 5. Dezember 2011 konkrete Sachverhalt der Entscheidung vom Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren.

Dem Sicherstellungsbescheid lassen sich nachvollziehbar die Anzahl der Transporte und die entsprechenden 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 musste, weil es genügte, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden war und gewichtige Anhaltspunkte über die Höhe der Abgabenschuld vorlagen (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.

Es war sohin vom unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, ob die Bf einen Tatbestand verwirklicht hat, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Der geschilderte Sachverhalt als Sache des Verfahrens wurde vom Zollamt zunächst rechtlich falsch beurteilt, indem er unter die Bestimmung des § 41 MinStG subsummiert wurde. Richtigerweise gebietet der bereits am 5. Dezember 2011 bekannte Sachverhalt 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.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Bf in den vom Sicherstellungsbescheid umfassten Fällen Kraftstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben.

Die Steuerschuld ist für sie gemäß § 21 Abs. 4 Z 4 MinStG im Zeitpunkt der Abgabe entstanden.

Sie war gemäß § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG iVm § 21 Abs. 1 Z 5 Steuerschuldnerin.

Im gegenständlichen Fall war es die Bf mit Geschäftsleitung im Steuergebiet, die im Rahmen ihres Betriebes Rostentferner/Schalungsöl 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 versteuertes Mineralöl Diesel erstellt.

Aufgrund der am 5. Dezember 2011 festgestellten Ermittlungsergebnisse durfte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt am 5. Dezember 2011 zu Recht davon ausgehen, dass HaS das Geschäftsmodell und die tatsächliche Herkunft des Mineralöls bekannt waren. Dem Zollamt war auch das in Linz behängende Geschäftsmodell bekannt.

Die Bf hat nach dem Wissenstand des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt im Gegenstand Belege der Lieferfirmen (C Kft und D GmbH) der eigenen Buchhaltung zugeführt, um so einen realen Geschäftsvorgang vorzutäuschen.

Das Zollamt hat dies im Sicherstellungsbescheid auch festgehalten, als es ausführte, dass Rechnungen gefälscht und Geschäfte vorgetäuscht wurden.

Die Bf ist Abgabenschuldnerin und nicht, wie in der Berufungsvorentscheidung behauptet, eine potenziell haftende Abgabenschuldnerin.

Die Bf bzw. HaS haben die Transporte vorausfinanziert. HaS hatte zu den Verantwortlichen der Lieferfirmen umfangreichen Kontakt. Das Zollamt hat die Verbindungshäufigkeit (Telefon und SMS) der Beteiligten untereinander sogar ausgewertet.

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, der die Geschäftsbeziehungen mit den Verantwortlichen der Tankstellen hergestellt hat, an diese Tankstellen verbracht worden, widerspricht jeder Lebenserfahrung.

Daraus folgt, dass der Sicherstellungsauftrag bei der Bf - 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 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 Abs. 1 Z. 5 MinStG durch sie entstanden.

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 Sicherstellungsbescheid vom 5. Dezember 2011 auch diesbezüglich rechtens an die Bf einen Sicherstellungsauftrag erlassen hat, ob demnach 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, wenn sie ausführt, dass sich aus der maßgebenden Bestimmung des § 232 BAO für einen Sicherstellungsauftrag Anspruchsvoraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, ergeben. Alle Voraussetzungen müssen gemeinsam vorliegen. Ist auch nur eine von ihnen nicht erfüllt, so ist die Maßnahme insgesamt unzulässig.

Vorausgesetzt wird das Entstehen eines Abgabeanpruches gegenüber einem Abgabepflichtigen.

Im Gegenstande ist ein Abgabeanpruch gegenüber der Bf entstanden.

Die Bf bringt zum Kriterium der Besorgnis der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe vor, dass dieses Kriterium nicht erfüllt sei. Es liege eine Vermögensverschiebung nicht vor. Die gegenteilige Behauptung sei im angefochtenen Bescheid reine Spekulation und ohne schlüssigen Beweis. Es habe das Zollamt nicht einmal behauptet, HaS oder die Bf hätten Maßnahmen 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, deren Geschicke maßgebend zu beeinflussen. Dass von einem Abgabenschuldner tatsächlich Gefährdungshandlungen gesetzt werden oder wurden, ist für eine Sicherstellungsmaßnahme nicht erforderlich (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 des VwGH liegen Umstände, die eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung begründen, „beispielsweise“ vor (siehe dazu BAO Kommentar Ritz<sup>4</sup>, Rz 5 zu § 232)

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

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 die Bf den zuletzt genannten Gefährdungsgrund - „bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung“ - in ihrem abschließenden Vorbringen vom 19. Juli 2012 - warum auch immer - nicht erwähnt hat.

Darauf stützt sich im Hinblick auf HaS aber u.a. der Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011.

Gegen HaS als alleinigem Gesellschafter und faktischem Geschäftsführer der Bf, der in der Lage war, deren Geschicke maßgebend zu beeinflussen, war am 5. Dezember 2011 ein Finanzstrafverfahren anhängig. Gegen HaS als alleinigen Gesellschafter und faktischen Geschäftsführer der Bf bestand am 5. Dezember 2011 der dringende Verdacht, eine Abgabenhinterziehung als Beitragstäter begangen zu haben.

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 die Anschlüsse der Bf und des HaS, um eine eng verknüpfte Tätergruppe handelt.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt 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 waren.

In einem Telefongespräch vom 20. Oktober 2011 haben sich JoK und AIP u.a. darüber, dass HaS seine Firmen in Konkurs schicken werde, unterhalten.

Hinsichtlich eines Teiles der im Gegenstand beteiligten Personen war das Geschäftsmodell auch Sache des beim Zollamt Linz anhängigen Verfahrens und es war dies dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt bekannt.

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. HaS waren die Zusatzzahlungen aus den Mineralölimporten bekannt.

Zur Übung von Ermessen und zu der damit im Zusammenhang stehenden Begründung im Sicherstellungsbescheid und in der Berufungsvorentscheidung durch das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt ist nichts hinzuzufügen, weshalb auf diese verwiesen werden kann.

Dass auch die Voraussetzungen des § 232 Abs. 2 BAO erfüllt waren, ist nicht strittig gewesen.

#### Zur Verbreiterung der bisherigen Ausführungen:

Zur Verbreiterung der bisherigen Ausführungen werden beispielsweise und auszugsweise die Inhalte von Protokollen zur Telefonüberwachung, die Inhalte von Protokollen der überwachten SMS und die Inhalte von E-mails, E-mail-accounts und I-Phones wiedergegeben.

Dazu ist anzumerken, dass ThK die von ihm verwendeten fingierten Namen „Sepp Forcher“, „K2“, „Laslo Bodnar“, „Karl Thomas“, „Wolfgang Müller“, „General“ und „Oberfuchs“ zuzuordnen sind.

#### Zur Telefonüberwachung:

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:

Beim Gespräch ging es u.a. um Probleme bei der Vorgangsweise von Lieferungen. ThK war deswegen beim Wirtschaftstreuhänder und hat sich dort als Herr Müller vorgestellt. Es geht im Gespräch auch um die Höhe der Entlohnung der Beteiligten.

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

Im Telefongespräch äußerte sich HaS u.a. dahingehend, dass ThK den anderen Tatbeteiligten sagen soll, er werde seine ganzen Sachen zurückziehen und sollte er in die Pfanne gehauen werden – dass er 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.

d) Telefonüberwachungsprotokoll vom 25. Oktober 2011 über ein Telefongespräch zwischen HaS und VIB:

Bei dem Gespräch über „die anderen“ hat HaS u.a. bemerkt, dass diese genau wissen, wo am Freitag das Geld zu holen ist.

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

HaS und ThK haben sich im Zusammenhang mit einer nicht aufrechten UID-Nummer u.a. darüber unterhalten, dass Rechnungen sofort auf die D GmbH umzuschreiben sind.

f) Telefonüberwachungsprotokoll vom 23. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen HaS und ThK betreffend Rechnungsvorschläge vom 16. November 2011 und vom 18. November 2011:

Beim Telefongespräch ging es u.a. um die Einflussnahme von HaS auf das Layout einer Rechnung, die „fesch“ geworden ist.

Zu den Rechnungsvorschlägen hat HaS Tipps gegeben, wie beispielsweise einen Firmenaufschrift einen „seriösen Touch“ bekommt und dass eine Rechnung mit viel Farbe „immer auffällig und eigentlich unprofessionell“ ist.

g) Telefonüberwachungsprotokoll vom 23. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen AIP und (vermutlich) MaS:

Es ging u.a. darum, dass AIP den Differenzbetrag vorher abheben muss, „weil der S an Haufen Geld kriegt, der kriegt 24.000 plus 14.000“.

(Anmerkung: S = HaS)

h) Telefonüberwachungsprotokoll vom 23. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen AIP und FIK:

Inhalt des Telefongesprächs war u.a. dass FIK seine Wege erledigen soll und dass AIP sich in

der Folge mit VIB treffen wird, dem er das Geld für HaS geben wird, damit ThK nicht hinfahren braucht.

i) Telefonüberwachungsprotokoll vom 23. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen AIP und VIB:

Inhalt des Telefongesprächs war u.a. die Verabredung eines Treffens, bei dem VIB VIB eine Mappe für HaS mit Rechnungen, den neuen von der T und die „Kohle“ für HaS, die er ihm geben soll bzw. die eigene „Kohle“ bekommen wird.

j) Telefonüberwachungsprotokoll vom 26. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen ThK und MaS:

Im Wesentlichen ging es um die Aufteilung von Kuverts.

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

ThK teilte darin VIB u.a. mit, dass die Sache aufgefliegen ist. Bei der Staatsanwaltschaft sind 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 weiß, dass sie in Polen kaufen, über N umschlagen und dass Slowenen fahren. Die Sache geht gegen HaS, die Staatsanwaltschaft weiß genau, wie viel HaS pro Zug verdient hat. Es brennt lichterloh.

#### Zur E-mail- und SMS-Überwachung:

a) 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.“

b) 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.“

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

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

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

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

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

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

f) 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!“

g) E-mail vom 2. Oktober 2011 von ThK an AIP:

„Weiterer Besprechungspunkt ist die Auszahlung, da wir hinten und vorne nicht auskommen, müssen wir den Saldo bei V in Raten abbauen. Sonst schaffen wir es nicht. Wir haben morgen einen Überschuss von ca. 25.000 Euro, H 24.000 Euro usw. W Auto 10.000 Euro – das zahle ich eh von mir.“

h) SMS vom 2. November 2011 von AIP an ThK :

„Guten Morgen, Ober?????!! Ein gemütlicher Arbeitstag beginnt, der Blade bekommt wieder einmal seine 12.800 € hoffentlich das letzte Mal!!! Der General.“

(Anmerkung: Der Blade = HaS)

i) SMS vom 8. November 2011 von AIP an ThK:

„73.000 Kontoblatt dazu 5x24.550 für morgen =  $122.750 + 73.000 = 195.750$  €. ca. 245.000 –  $195.750 = 49.250$  Überschuss und wir sind quitt – 13.000 H =  $36.250$  € +“.

j) E-mail vom 9. November 2011 von HaS an AIP:

„Hallo, bitte Rudi nicht anschreiben (Mai, Fax, SMS usw.) und auch nicht namentlich nennen. Wir selbst werden alles Relevante weiterleiten. Rudi auch in keiner Weise kontaktieren. WIR werden mit ihm alles besprechen.

Ich möchte von eurer Seite keinerlei Kontakt mit Rudi und es gibt auch keine direkte Aufforderung an ihn, mehr zu verkaufen. Das mach ausschließlich ich selbst.

Bitte um Kenntnisnahme.“

#### Zu den Auszahlungsanweisungen:

a) E-mail und Auszahlungsanweisung vom 1. September 2011:

*Morgen werden 135.967,93 Euro angewiesen.*

*1. Überweisung Polen für 4 Cisternen – 97.000 Euro (48.500 2x einzahlen)*

*2. Überschuss von Euro ergibt sich wie folgt:*

*(135.900 - 97.000 = 38.900) dieser Überschuss gehört wie folgt aufgeteilt.*

*Die Auszahlungstabelle siehst du im Anhang in der Word Datei wie du welchen Betrag wem ausbezahlen musst.*

Die Word Datei ist eine Tabelle und enthält als Überschrift den Text „Auszahlung am 2. September 2011“ und hat drei Spalten.

Die Spalte 1 trägt die Spaltenüberschrift „Name“, die Spalte 2 trägt die Spaltenüberschrift „Betrag“, die Spalte 3 trägt die Spaltenüberschrift „Art der Auszahlung“.

In der Spalte 1 ist im ersten Feld „H (10 Züge werden bezahlt) 3 bleiben offen“, in Spalte 2 im ersten Feld „16.000 Euro“, in Spalte 3 im ersten Feld „Entweder Flo morgen oder ich am Montag, erfahre ich noch von Hans per SMS“ eingetragen.

b) E-mail und Auszahlungsanweisung vom 27. September 2011:

*Heute werden 134.172,43 Euro angewiesen.*

*1. Überweisung Polen für 4 Cisternen – 98.500 Euro (3 x einzahlen 35.000 Euro, 35.000 Euro, 28.500 Euro), aufpassen da gehört natürlich das ganze Guthaben von den 2 Zügen Samstag Anlieferung und von 4 Zügen Montag Anlieferung abgezogen, das kommt natürlich zum Überschuss dazu)*

*2. Überschuss von Euro ergibt sich wie folgt:*

*(134.000 - 98.500 = 35.500) dieser Überschuss gehört wie folgt aufgeteilt.*

*Die Auszahlungstabelle siehst du im Anhang in der Word Datei wie du welchen Betrag wem ausbezahlen musst.*

Die Word Datei ist eine Tabelle mit einem Inhalt wie jene zur Auszahlungsanweisung vom 1. September 2011.

In der Spalte 1 ist im vierten Feld „HaS“, in Spalte 2 ist im vierten Feld „19.200 Euro“, in Spalte 3 ist im vierten Feld „Alex bitte in bar an Oberfuchs“ eingetragen.

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 bis zum 5. Dezember 2011 steuerstrafrechtlich offensichtlich nicht ermittelt wurde.

Wie bereits dargestellt, hat die Bf den Verkauf des Dieselkraftstoffes (Olej Rust Cleaner) ordnungsgemäß in ihr Rechenwerk aufgenommen und die USt korrekt an das für sie zuständige Finanzamt Gmunden Vöcklabruck abgeführt, um so einen realen Geschäftsvorgang vorzutäuschen.



HaS scheint - entgegen seinem Vorbringen, 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.

HaS hat gemäß der Telefonüberwachung vor dem 5. Dezember 2011 gewusst, dass der „Sprit“ aus Polen kommt; er muss gewusst haben, dass Geschäfte mit bereits entrichteter Verbrauchsteuer vorgetäuscht werden. Er hat Provisionen bezogen. Es wurden diesbezüglich sogenannte „Auszahlungsanweisungen“ im E-mail-account des AIP und im I-Phone des ThK festgestellt.

Von den an der Ausführung mitbeteiligten Personen wird die Auszahlung der Provisionen gemäß den laufend erstellten Auszahlungsanweisungen nicht bestritten.

HaS selbst hat sich in einer SMS an ThK darüber aufgeregt, dass er gemäß dessen Anweisung seine „Kohle“ nicht mehr bekommen soll und dass er das gar nicht mag.

Jemand, der sich dahingehend äußert, dass er – sollte er in die Pfanne gehauen werden – alle die dabei gewesen sind, mitnimmt, muss schon ein umfangreiches Faktenwissen und das Wissen um Unredlichkeit gehabt haben.

JoK hatte ursprünglich auch Lieferscheine der Bf in N, die er zur Bf gefaxt hat. Das Hauptzollamt Landshut hat in einem Aktenvermerk vom 26. Oktober 2011 festgehalten, dass die Fahrer vorausgefüllte Lieferscheine der Bf benutzen. Es wurden auch Blanko-Lieferscheine gefunden.

In einem Telefongespräch zwischen HaS und ThK vom 4. November 2011 fragte HaS, ob JoK keine XLieferscheine mehr hätte, weil er einen „urdeutschen“ Lieferschein geschickt hat.

AIP war die rechte Hand von ThK und hatte nicht dessen fachliches und geschäftliches Wissen. HaS hatte - ausgehend von der grafischen Auswertung der Telefongespräche und SMS-Kontakte - fast ausschließlich Kontakte zu ThK, vor allem bezüglich der Lieferungen.

AIP war auch Handlungsbevollmächtigter der Y GmbH, dessen Gesellschafter und Geschäftsführer HaS war.

ThK war seit 1. August 2011 bei der Y GmbH angestellt und hatte ab 8. März 2010 Handlungsvollmacht der Bf. Inhalt der Handlungsvollmacht war die Vertretungsbefugnis zum Betrieb des Unternehmens der Bf und erstreckte sich ausschließlich auf Akquisitionsgeschäfte und Rechtshandlungen, die der Betrieb der Bf gewöhnlich mit sich bringt. Er war berechtigt für die Bf sämtliche Akquisitionen zu tätigen, insbesondere Lieferverträge mit Kunden abzuschließen.

ThK war im Verfahren betreffend das Vorgängermodell geständig, Mineralöl unversteuert nach Österreich verbracht und ordentliche Geschäftsvorgänge vorgetäuscht zu haben.

Bedenklich ist auch das im Rahmen der Telefonüberwachung hervorgekommene Umschreiben von Rechnungen der C Kft auf die D GmbH.

Zeitweise wurde die Ware von der D GmbH bezogen, bezahlt wurde jedoch noch auf das Konto der C Kft. Dabei gilt es insbesondere zu bedenken, dass die diesbezüglichen an die C Kft gezahlten Beträge nicht zurückgefordert wurden.

Die durch Abhörprotokolle belegten Bedenken des HaS galten weniger der Aufklärung der Probleme im Zusammenhang mit der ungültigen UID-Nummer, sondern war er im Besonderen bemüht, die Buchhaltung der Bf nach außen in Ordnung zu halten.

Nicht übersehen werden darf auch der im Geschäftsleben unübliche E-mail-Verkehr zwischen HaS und ThK im Zusammenhang mit der Gestaltung des Rechnungsbildes der Rechnungen der D GmbH.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. Jänner 2013