

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

R

in der Beschwerdesache des A, Adresse1, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 5/DG, gegen den Bescheid (Sicherstellungsauftrag) des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 5. Dezember 2011, Zahl: 230000/aa/11-AFA-79, betreffend die Anordnung der Sicherstellung für die Abgabenart Mineralölsteuer für die Monate Juni bis Dezember 2011 mit (voraussichtlich) Euro 2.300.000 gemäß § 232 BAO zur Sicherung der Einbringung des Abgabeananspruches des Bundes zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

#### **Verfahrensverlauf**

Mit Sicherstellungsbescheid vom 5. Dezember 2011, Zl. 230000/aa/2011-FA, hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt hinsichtlich des Vermögens des Beschwerdeführers gemäß § 232 BAO zur Sicherung der Einbringung des Abgabeananspruches des Bundes die Sicherstellung für die Abgabenart Mineralölsteuer für die Monate Juni bis Dezember 2011 mit (voraussichtlich) Euro 2.300.000,00 angeordnet. Das Zollamt hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, im Zeitraum beginnend mit 28. Juni 2011 bis einschließlich 5. Dezember 2011 sei eine Menge von insgesamt sechs Millionen Liter unverteuertes Mineralöl (Dieselkraftstoff) in das

Steuergebiet der Republik Österreich vorschriftswidrig eingebracht worden. Es bestehe der Verdacht, eine international agierende Tätergruppe mit dem Beschwerdeführer und weiteren Beteiligten habe im bewussten und gewollten Zusammenwirken zur Durchführung der deliktischen Tätigkeit Rechnungen gefälscht und Scheinrechnungen vorgetäuscht.

Dagegen hat der Beschwerdeführer die nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende Berufung vom 20. Dezember 2011 eingebracht. Er ficht den Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011 seinem gesamten Inhalt nach als rechtswidrig an und beantragt dessen Aufhebung.

Im Wesentlichen wird vorgebracht, dass § 232 BAO voraussetzt, dass ein Tatbestand verwirklicht wird, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer aber keinen solchen Tatbestand verwirklicht. Das Zollamt selbst spreche nur von einem Verdacht. Es habe sich mit der geforderten Verwirklichung auch nicht auseinander gesetzt.

Der Sicherstellungsauftrag sei gemäß § 232 Abs. 1 BAO an den Abgabepflichtigen zu richten. Die Behörde erster Instanz richte ihren Bescheid jedoch an den nicht abgabepflichtige Beschwerdeführer. Der Sicherstellungsauftrag hätte vielmehr an die Zulieferfirmen der B GmbH gerichtet werden müssen. Die B GmbH ihrerseits habe die Rechnungen der Zulieferer und damit auch die in Rede stehenden Abgaben bezahlt. Abgabenschuldner seien die Zulieferer der B GmbH.

Weitere Voraussetzung des Tatbildes des § 232 BAO sei, dass ein Sicherstellungsauftrag erlassen wird, um einer Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung zu begegnen. Da der Beschwerdeführer nicht Abgabepflichtiger sei, könne auch das gesetzliche Ziel der Verhinderung einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Beschwerdeführer nicht erreicht werden.

Das Zollamt hat die Berufung mit seiner Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2012, Zl. 230000/bb/169/2011-AFA als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wandte sich die Beschwerde vom 20. Februar 2012, in der im Wesentlichen beantragt wurde, der Beschwerde Folge zu geben und den Sicherstellungsbescheid aufzuheben.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2012 hat der Beschwerdeführer ein abschließendes Vorbringen erstattet.

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

Der Beschwerdeführer hat dagegen Beschwerde an den VfGH erhoben.

Der unabhängige Finanzsenat hat den Beschwerdeführer mit Bescheid vom 19. September 2012 klaglos gestellt, der VfGH das Beschwerdeverfahren mit Beschluss vom 10. Oktober 2012 eingestellt.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2012 hat der unabhängige Finanzsenat den Beschwerdeführer über die Ermittlungsergebnisse des Zollfahndungsamtes München im Wege der Amtshilfe mit Polen in Kenntnis gesetzt.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2012 erstattete der Beschwerdeführer ein zusammenfassendes Rechtsvorbringen.

Das Vorbringen im Schriftsatz vom 22. November 2012 ist die gedankliche Verlängerung der Eingabe vom 10. Oktober 2012.

Im vier weiteren Schriftsätzen hat der Beschwerdeführer weitere aus seiner Sicht für die Entscheidung über die Beschwerde wesentliche Gründe vorgetragen.

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde vom 20. Februar 2012 mit Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2013, Zl. ZRV/dd-Z3K/12, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der VfGH hat die Behandlung der vor ihm dagegen erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 13. März 2013 abgelehnt und die Beschwerde dem VwGH zur Entscheidung abgetreten.

Diesen vom Beschwerdeführer auch vor dem VwGH angefochtenen Bescheid hat der VwGH mit Erkenntnis vom 28. Februar 2014, Zl. 2013/16/0052-10, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Mit Eingabe vom 17. März 2014 hat der Beschwerdeführer ein weiteres Rechtsvorbringen erstattet.

Mit Eingabe vom 26. März 2014 hat der Beschwerdeführer das Vorbringen I, mit Eingabe vom 31. März 2014 das Vorbringen II und mit Eingabe vom 8. April 2014 ein Eventualvorbringen erstattet.

Im Vorbringen I

- nimmt der Beschwerdeführer im Wesentlichen sein gesamtes bisheriges Vorbringen zurück, nicht aber den aufrechten Antrag auf Erledigung durch den Einzelrichter ohne mündliche Verhandlung;
- erklärt der Beschwerdeführer im wesentlichen ihr Sach-, Beweis- und Rechtsvorbringen in diesem und einem folgenden Schriftsatz und nur diese als maßgebend; was darin nicht enthalten ist, dürfe zulässigerweise unberücksichtigt bleiben;
- werden vom Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht größtenteils bekannte Beilagen neu vorgelegt, neu von ./a1 bis ./a10 bezeichnet und im Beilagenband geschlossen dargestellt.

Im Vorbringen II

- steckt der Beschwerdeführer im Wesentlichen den Rahmen des Vorbringens dahingehend ab,
- dass die B GmbH weder den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG erfüllt,
- noch über einen Kraftstoffbetrieb verfügt habe und

- werden vom Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht größtenteils bekannte weitere Beilagen neu vorgelegt, neu von ./a11 bis ./a19 bezeichnet und im Beilagenband geschlossen dargestellt.

Im Eventualvorbringen

- macht der Beschwerdeführer einen Rückblick auf die aufgehobene Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, die gravierende prozessuale Defizite aufweise,
- benennt der Beschwerdeführer die beteiligten Personen und Gesellschaften, die in diesem Fall eine Rolle gespielt haben und macht ergänzende, vor allem sachverhaltsbezogene Anmerkungen zu ihnen in der Chronologie des Warenweges und des Fakturenweges,
- beschäftigt sich der Beschwerdeführer mit dem Inhalt des § 232 BAO, zumal die Sache bereits im Vorfeld zu seinen Gunsten entschieden sei, aus dem einzigen Grund, weil die beiden Sicherstellungsaufträge vom 5. Jänner 2011 samt Berufungsvorentscheidungen auch aus diesem Grund gesetzlos ergangen seien und
- werden vom Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht größtenteils bekannte weitere Beilagen neu vorgelegt, neu von ./a20 bis ./a29 bezeichnet und im Beilagenband geschlossen dargestellt.

Abschließend zieht der Beschwerdeführer aus seinem Vorbringen ein Fazit.

Im Vorbringen vom 14. April 2014 erklären der Beschwerdeführer und die B GmbH, Erstgenannter an Eides statt, sie hätten keinen wie immer gearteten Einfluss auf das Vorbringen des Olej Rust Cleaner nach Österreich gehabt.

Dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt wurde zu allen vier Vorbringen das Parteiengehör gegeben.

Es hat zu den ersten drei Vorbringen mit Schriftsatz vom 10. April 2014 und zum vierten Vorbringen mit Schriftsatz vom 14. April 2014 Stellung genommen.

## **Sachverhalt**

*Folgende Personen bzw. Gesellschaften waren in unterschiedlichen Rollen beteiligt:*

C:

Die Ware Olej Rust Cleaner hat bei der C, einem Steuerlager und Herstellungsbetrieb in Polen, ihren Ausgang genommen. Das Erzeugnis ist ein unter Zollaufsicht hergestelltes Mineralöl. Es wird im Bergbau als Flotationsmittel oder auch als Emulsionsmittel eingesetzt. Es findet unter der Bezeichnung Schmieröl/Schalungsöl auch in der Baubranche Anwendung. Die C hat das Erzeugnis auf der Basis (ab dessen Wirksamkeit) des zwischen ihr und dem BHKW D (Blockheizkraftwerk D) abgeschlossenen Handelsvertrages verkauft. Die C hat die Transportkosten bezahlt. Das Erzeugnis wurde (zu Unrecht) unter Steueraussetzung von Polen nach Deutschland verbracht.

Die C aus Adresse2 in Polen hat im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich das Mineralöl Olej Rust Cleaner, ein Produkt aus 80% Diesel und 20% Basis- und Bioöl unter Zollaufsicht hergestellt.

Transportleistungen KrS:

Dieser Frächter hat den Olej Rust Cleaner im Auftrag der C von Polen nach E verbracht. Die Frachtkosten hat die C getragen.

BHKW D und JoK.

JoK hat seinen Betrieb, seinen Namen bzw. den seines Betriebes und sein Bankkonto zur Verfügung gestellt. Auch AIP hatte auf sein Konto Zugriff. Die B GmbH hat u.a. auf dieses Konto Rechnungen der an sie verkaufenden Unternehmen bezahlt. Warentechnisch hat in E eine reine Zwischenlagerung stattgefunden. JoK selbst hat keine operativen Entscheidungen getroffen. Bei ihm hat der Fakturenweg betreffend den Olej Rust Cleaner geendet.

ThK:

Er war ein Kopf der Malversationen. Er hat in der Gruppierung um ihn die maßgeblichen Entscheidungen getroffen, die im Einzelfall notwendigen Anweisungen gegeben, welche die Beteiligten befolgten. Er hat seine Tätigkeit im Wesentlichen darauf beschränkt, aus dem Hintergrund entsprechende Anweisungen an AIP und weitere Beteiligte zu erteilen. Er hat im Hintergrund die Fäden gezogen und selbst dem AIP, seiner rechten Hand, Anweisungen erteilt.

ThK hatte Handlungsvollmacht der B GmbH.

AIP hat in seinem Auftrag die Verteilung der Provisionen vor allem in Kuverts veranlasst. Einer seiner Spitznamen war "K2". Er war die Verbindungsstelle zwischen der B GmbH bzw. dem Beschwerdeführer mit der Gruppierung der Beteiligten um ihn selbst.

AIP:

AIP war die rechte Hand von ThK. Er war die Kontaktstelle zu JoK und für den Wareneinkauf und die finanzielle Abwicklung zuständig. Seine Aufgabe bestand vor allem darin, nach Eingang des Geldes bei den Banken neue Ware zu kaufen, bestehende Rechnungen zu bezahlen und den übrig gebliebenen Differenzbetrag bei den einzelnen Banken bar abzuholen, an ThK zu übergeben und danach über dessen Auftrag die Verteilung der Provisionen vor allem in Kuverts zu veranlassen.

VIB, FIK, MaS und MaD:

Sie haben die von ThK und AIP erteilten Anweisungen ausgeführt.

VIB hat im Wesentlichen die Transporte von E zu den Tankstellen im Bundesgebiet organisiert und die Fahrer der F angewiesen. Er hat die F vermittelt.

MaS war zunächst im Wesentlichen für die Errichtung von e-Mail-Adressen, Fax-Geräten, das Installieren von Handys und Laptops zuständig. Danach hat er u.a. Rechnungen und Lieferscheine der G HandelsgmbH an die B GmbH geschrieben.

FIK und MaD waren im Wesentlichen Boten.

F und die Kraftfahrer der F:

Diesen slowenischen Frächter hat VIB über Ersuchen von ThK vermittelt. Dieser Frächter hat den Olej Rust Cleaner am Betriebsgelände des JoK aufgenommen und mit Kraftfahrern auf direktem Weg zu den Tankstellen der Lagerhausgenossenschaft H (LHG H) verbracht. Bei der Beladung in E wurden an die Kraftfahrer der F die für Dieseltransporte erforderliche Fracht- und Begleitpapiere übergeben. Sie erhielten von VIB konkrete Anweisungen zum Transport und teilweise ausgefüllte und mit einem Eigentumsvorbehalt zugunsten der B GmbH versehene Lieferscheine der B GmbH, teilweise auch Blanko-Lieferscheine der B GmbH sowie eine schriftliche Anweisung, was nach Anlieferung zu tun ist.

Bei den Tankstellen im Bundesgebiet haben die Kraftfahrer das Erzeugnis in dortige mit Dieselzapfsäulen versehene Treibstofftanks abgeschlaucht und in die teilweise vorausgefüllten Lieferscheine der B GmbH die abgeschlauchte Litermenge mittels des Bordzählwerkes eingedruckt.

Die so vervollständigten und sodann von ihnen unterfertigten Lieferscheine und die CMR-Frachtbriefe haben sie dann u.a. an den Beschwerdeführer unter der Faxnummer der B GmbH gefaxt.

I Kft. und die G HandelsgmbH:

Beide sind im Firmenbuch eingetragene Unternehmen und standen im Tatzeitraum im Einflussbereich des ThK und des AIP. Sie wurden als Vehikel, als Puffer zwischen JoK und der B GmbH benötigt. Dadurch wurden Inlandgeschäfte vorgetäuscht.

Bei ihnen hat der Fakturenweg - es gab keinen Eingangsrechnungen - im Hinblick auf "Diesel" begonnen.

B GmbH:

Sie ist eine im Firmenbuch eingetragene Familien-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Adresse3. Sie hat den Mineralölhandel in einem Büro samt Schreibtisch mit Fax, Telefon und Aktenschränken im Einfamilienhaus abgewickelt.

Sie verfügt über keinerlei eigene oder angemietete Erdtanks, war sohin operativ nicht in der Lage, Ware in Empfang zu nehmen, zu lagern und sodann wieder körperlich abzugeben.

Sie hat über die Ware als Zwischenhändler disponiert, das Eigentum daran über Fax, Anruf oder e-Mail erworben und es auf gleiche Weise an Kunden übertragen.

Sie hat das Erzeugnis von der I Kft. und später von der G HandelsgmbH zugekauft und an die LHG H weiter verkauft.

SaS:

Ist und war die rechtliche Geschäftsführerin der B GmbH.

Beschwerdeführer:

Er als Alleingesellschafter der B GmbH, war die treibende Kraft, der faktische Geschäftsführer der B GmbH. Er hat tatsächlich die Geschicke der B GmbH gelenkt. Er war der eigentliche Chef im Unternehmen. Das Anwerben von Kunden und der Abschluss von Liefer- und Kaufverträgen war seine Aufgabe.

Er hat Provisionen erhalten. In überwachten e-Mails und SMS bzw. Telefongesprächen wurde ihn betreffend z.B. der Spitzname "Oberfuchs" verwendet. Er hatte Kontakt vor allem zu ThK.

LHG H und DiH:

Bei ihr hat der Warenweg und auch der Fakturenweg geendet. Das Mineralöl wurde zu deren Tankstellen direkt vom Anwesen des JoK geliefert. Sie hat die Ware größtenteils an ihren Tankstelle an Endkunden abgegeben. Sie hat Diesel über RaF beim Beschwerdeführer und damit bei der B GmbH gekauft und Olej Rust Cleaner verkauft und geliefert erhalten. DiH war im Tatzeitraum Geschäftsführer der LHG H.

*Weitere Details zum Sachverhalt:*

Kurz umschrieben wurde ein Erzeugnis mit der Bezeichnung "Olej Rust Cleaner" mit Tankwägen eines polnischen Frächters im Auftrag der in Polen ansässigen C von ihrer Erzeugungsstätte nach E in Bayern zum BHKW D verbracht und dort in einen Erdtank entladen, danach unverändert wieder aus dem Erdtank entnommen und unverändert in Tankwägen eines slowenischen Frächters gepumpt. Die Kraftfahrer des Frächters erhielten in E die für einen Dieseltransport erforderlichen Fracht- und Begleitpapiere. In den Fracht- und Begleitpapieren und am Beförderungsmittel wurde das getankte Erzeugnis Olej Rust Cleaner als "Dieselkraftstoff" ausgewiesen, in den Lieferscheinen im Zuge des Abschlachtens bei den Tankstellen im Steuergebiet als "Dizelsko Gorivo" (Dieselkraftstoff, Dieseltreibstoff).

Die Kraftfahrer des slowenischen Frächters haben dieses von der B GmbH an die Abnehmer als Diesel (Gasöl) verkaufte Erzeugnis Olej Rust Cleaner in der Zeit zwischen 28. Juni 2011 und 5. Dezember 2011 an Tankstellen im Bundesgebiet geliefert und es dort in mit Zapfsäulen versehene Treibstofftanks abgeschlaucht.

Das Erzeugnis Olej Rust Cleaner wurde in Polen im Tatzeitraum aufgrund eines nationalen Gesetzes besteuert. An das Tanklager des BHKW D wurde das Erzeugnis auf Grundlage eines schriftlichen Handelsvertrages verkauft. Einige Beteiligte waren deswegen zu Vertragsverhandlungen in Polen.

Die C musste beim Zollamt für die Lieferungen eine Sicherheit für die nationale Abgabe leisten. Für jede das polnische Verbrauchssteuergebiet verlassende Lieferung wurden deshalb sowohl ein Vereinfachtes Begleitdokument (BVD) als auch ein CMR-Frachtbrief erstellt. JoK hat den Erhalt der Ware darauf bestätigt. Erst durch Vorlage dieser national wirkenden Ausfuhrnachweise beim zuständigen polnischen Zollamt war sichergestellt, dass die Ware das Steuergebiet Polens verlassen hat, sodass der C die nationale Verbrauchsteuer kassentechnisch erstattet werden konnte.

Mit Tankwägen des Frächters Transportleistungen KrS wurde die bestellte Ware vom Herstellungsbetrieb nach E zum Anwesen des JoK auf Kosten und im Auftrag der C verbracht und dort in einen von JoK an u.a. AIP vermieteten Erdtank zur Zwischenlagerung entladen.

RaF hat das Geschäft über Diesel(Gasöl)lieferungen zwischen DiH und dem Beschwerdeführer angebahnt.

DiH hat den Bedarf an Diesel (Gasöl) über ihn beim Beschwerdeführer und damit bei der B GmbH bestellt. Der Transport und die Lieferung von E zu den Tankstellen im Bundesgebiet war Sache der B GmbH. Nach der Bestellung beim Beschwerdeführer und damit bei der B GmbH und nach Weitergabe der Bestellung an ThK wurde Olej Rust Cleaner wieder unverändert aus dem Erdtank entnommen und unverändert in Tankwägen des slowenischen Frächters F abgepumpt und neue Ware bestellt.

Allen Beteiligten soll seit Juni 2011 bekannt gewesen sein, dass eine Versteuerung des "Diesels" nicht stattfindet und dass Abgaben hinterzogen werden.

Die B GmbH hat durch Rechnungen belegte Diesellieferungen von der I Kft. und der G HandelsgmbH zugekauft und sodann weiter verkauft. Ein durch Eingangsrechnungen belegter Zukauf der Ware vom BHKW D durch die Lieferfirmen hat nicht stattgefunden. Inhalt der Rechnungen der B GmbH an die J GmbH bzw. an die LHG H sind Diesel(Gasöl)lieferungen. Auf den Rechnungen der B GmbH sind ebenfalls Eigentumsvorbehalte zu ihren Gunsten vermerkt.

Die B GmbH hat die vom LHG H für erfolgte Diesellieferungen erhaltenen Rechnungsbeträge nicht auf Konten der I Kft. bzw. der G HandelsgmbH, sondern auf das Konto des JoK und auf weitere Konten, auf die AIP Zugriff hatte, angewiesen. Die B GmbH und der Beschwerdeführer haben die bestellte Ware und die Fracht von E zu den Tankstellen vorfinanziert.

Für den Geschäftsablauf, die Behebungen, Bezahlungen und Bankenwege war AIP zuständig und hatte Helfer. Er hat für die Bezahlung der Rechnungen der C, für die Bezahlung der Transportkosten des Frächters F und für die Bezahlung der sonst anerlaufenen Kosten gesorgt. Steuern wurden nicht abgeführt.

Die Preisfestsetzung für Diesel (Gasöl) war grundsätzlich Sache des ThK.

Eine Lieferung Olej Rust Cleaner hat zwischen Euro 24.000 und Euro 25.000 gekostet.

Der Gewinn im Betrag von ca. Euro 8.000 aus dem Geschäftsmodell, im Wesentlichen nicht entrichtete Mineralölsteuer abzüglich der anerlaufenen Kosten, wurde in Form von unterschiedlich hohen Provisionen an alle am Geschäftsmodell mitwirkenden Personen aufgeteilt.

Die B GmbH und der Beschwerdeführer haben nicht nur eine untergeordnete Rolle gespielt.

Gegen den Beschwerdeführer war am 5. November 2011 unbestritten ein Finanzstrafverfahren wegen eines Vorsatzdeliktes anhängig.

## **Die konkreten Umstände und die Beweiswürdigung**



Der diesem Erkenntnis zugrunde gelegte Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht auf die nachfolgend angeführten Beweise bzw. konkreten Umstände gestützt.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Im aufhebenden Erkenntnis des VwGH vom 28. Februar 2014, ZI. 2013/16/0053, wird vom VwGH wörtlich ausgeführt: "Da es sich im Beschwerdefall um einen Sicherstellungsauftrag handelt, genügt für die Feststellung eines solchen Sachverhaltes die auf konkrete Umstände gestützte Vermutung, ohne dass von der Behörde bereits der Nachweis erbracht werden muss."

Es genügt für die Feststellung eines solchen Sachverhaltes damit eine auf konkrete Umstände gestützte Vermutung, ohne dass von der Behörde (von der belangte Behörde und jetzt vom Bundesfinanzgericht) bereits der Nachweis erbracht werden muss.

In E wurde Olej Rust Cleaner mit der Entnahme aus dem Erdtank des JoK lediglich papiermäßig und durch Kennzeichnung der Beförderungsmittel zu Diesel (Gasöl).

Das Mineralöl selbst hat sich auf seinem Weg von der C zu den Tankstellen im Bundesgebiet tarifarisch nicht geändert. Dies belegen Untersuchungsergebnisse des Bildungs- und Wissenschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung in München und Untersuchungsergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt in Wien.

Die in Bayern aus dem Erdtank des JoK, bzw. aus Beförderungsmitteln des slowenischen Frächters F entnommene Ware war "anderes Schweröl im Sinne der Unterposition 2710 1999 der KN".

Die in Österreich bei der Tankstelle in Adresse4 aus Zapfsäulen entnommene Ware war "Schweröl (Schmieröl) der Unterposition 2710 1999 00 des Österreichischen Gebrauchszolltarifes"; ebenso die in Österreich bei der Tankstelle in Adresse4 aus dem liefernden Beförderungsmittel des slowenischen Frächters F entnommene Ware.

Die Fakten im Hinblick auf die C, die Beschaffenheit des Olej Rust Cleaner, der Umstand, dass das Erzeugnis aufgrund eines nationalen Gesetzes in Polen steuerpflichtig war und dass es auf der Basis eines Handelsvertrages an das BHKW D verkauft wurde, ergeben sich aus dem Antwortschreiben der polnischen Zollverwaltung vom 4. Oktober 2012 auf das vom Zollfahndungsamt München am 3. Februar 2012 gestellte Amtshilfeersuchen. Die C musste beim zuständigen polnischen Zollamt für die Lieferungen eine Sicherheit für die nationale Abgabe leisten und es kam erst durch die Vorlage von national wirkenden Ausfuhrnachweisen beim Zollamt Katowice zur kassentechnischen Erstattung der nationalen Steuer an die C.

Dem Antwortschreiben angeschlossen waren

- eine Liste über 250 Lieferungen von Olej Rust Cleaner an das BHKW D;
- die der C zollbehördlich erteilte Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers;
- die aktuelle Beschreibung des Technologieprozesses;
- Beispiele für Fakturen der C an das BHKW D;

- das Protokoll über die Vernehmung des Vorstandsvorsitzenden der C PiZ als Zeuge;
- das Protokoll über die Vernehmung des Händlers der C KrN als Zeuge;
- das Protokoll über die Vernehmung des Frächters KrS als Zeuge und
- eine Kopie des zwischen der C und dem BHKW D abgeschlossenen Handelsvertrages.

AIP hat am 16. Februar 2012 ausgesagt, dass er von ThK wisse, dass sich ThK und der Beschwerdeführer zweimal mit den zuständigen Personen der C getroffen haben.

KrN hat ausgesagt, dass er persönlich die Vertragsverhandlungen geführt hat und dass zu diesen einige Personen des BHKW D zur C kamen. Den Transport hat die C organisiert. Er kennt den Namen AIP, weil dieser die Bestellungen zur C geschickt hat.

PiZ beschreibt seine Aufgabe im Unternehmen dahingehend, dass sich sein Rolle darauf beschränkt, Verträge zu unterschreiben. Die Vertragsverhandlungen hat KrN geführt. Die C hat den Transport bezahlt und im Tatzeitraum keinen Kraftstoff produziert.

Die Transporte von der C nach E wurden von den Transportleistungen KrS durchgeführt. Die Fahrer des Unternehmens erhielten von der C auch Fracht- und Zollpapiere und haben mit Tankwägen die übernommene Ware nach E in Bayern verbracht und dort durch Gravitationsentladung in einen Erdtank entladen.

AIP war die Kontaktstelle zu JoK und für den Wareneinkauf und die finanzielle Abwicklung zuständig. Er hat nach eigenen Angaben vom 18. Jänner 2012 zwei Stempel "BHKW" und einen Stempel "G" anfertigen lassen und an JoK ausgehändigt. Seine Aufgabe bestand darin, nach Eingang des Geldes bei den Banken neue Ware zu kaufen und bestehende Rechnungen zu bezahlen. Den übrig gebliebenen Differenzbetrag hat er bei den einzelnen Banken bar abgeholt, an ThK übergeben und danach über dessen Anweisung den Differenzbetrag verteilt.

Dies ergibt sich auch aus aktenkundigen Auszahlungsanweisungen des ThK an AIP, aus eingestandenem Botengängen mit Kuverts und aus überwachten Telefongesprächen bzw. SMS.

Die Handlungsvollmacht des ThK war ihm schriftlich am 8. März 2010 von der B GmbH erteilt worden. SaS hat am 23. Februar 2012 bestätigt, dass ThK Handlungsvollmacht hatte.

Inhalt der Handlungsvollmacht war die Vertretungsbefugnis zum Betrieb des Unternehmens der B GmbH und erstreckte sich ausschließlich auf Akquisitionsgeschäfte und Rechtshandlungen die der Betrieb des Unternehmens der B GmbH gewöhnlich mit sich bringt. ThK wurde berechtigt, für die B GmbH sämtliche Akquisitionen zu tätigen. Insbesondere wurde er befugt, Lieferverträge mit Kunden abzuschließen.

Aus den Einlassungen des JoK im Urteil des Landgerichtes München II vom 2. Juli 2013 ergibt sich, dass ThK seine Tätigkeit darauf beschränkt hat, aus dem Hintergrund entsprechende Anweisungen zu erteilen.

ThK hielt den Kontakt zur B GmbH und zum Beschwerdeführer. Insbesondere Letzteres ergibt sich nachhaltig aus den aktenkundigen Telefonverbindungsnachweisen. Für SaS

war ThK der alleinige Ansprechpartner in Bezug auf die I Kft. und die G HandelsgmbH. Dies ist zunächst schon wegen der Handlungsvollmacht naheliegend und wird durch die Aussage des ThK am 5. März 2012, wonach er für den Beschwerdeführer und für SaS der einzig akzeptierte Ansprechpartner war, bestätigt.

JoK hat, um einen Überblick zu behalten, darauf bestanden, bei Ent- und Beladungen dabei zu sein. Er hat, dies ergibt sich aus seinen Einlassungen im Urteil des Landgerichtes München II, den Erhalt der Lieferungen aus Polen für die B GmbH bestätigt. Die von ihm mindestens 250 erhaltenen Lieferungen hat aus der Sicht der Gründe im Urteil die B GmbH direkt an eine namentlich genannte Tankstelle in Österreich geliefert.

Dass JoK an AIP und eine weitere Person seinen Erdtank vermietet hat, ergibt sich aus den Mietverträgen. Er hat an AIP sogar seine Steuernummer vermietet und sein Konto, auf das die B GmbH u.a. in der Folge die von der Gruppierung erstellten Scheinrechnungen bezahlte, zur Verfügung gestellt.

MaS hat dazu befragt am 21. Dezember 2011 ausgesagt, dass ihm bewusst war, dass Rechnungen über Dieselgeschäfte ausgestellt wurden, die so nicht stattgefunden haben. Über Verlangen vom Beschwerdeführer wurde zu jeder Rechnung auch ein gleichlautender Lieferschein erstellt. Beide wurden von der e-Mail-Adresse der G HandelsgmbH an die e-Mail-Adressen der B GmbH, der SaS und des Beschwerdeführers versandt. Die Mengen wurden von jedem Zustellfahrer AIP bekannt gegeben. Hintergrund dafür sei die Möglichkeit sofortiger Eilüberweisungen von der B GmbH an die G HandelsgmbH gewesen.

Dass er von AIP auch die Termine und Anweisungen zur Beladung der Tankwagen der F erhalten hat, darauf lassen einerseits die Verbindungsnachweise von AIP zu VIB und JoK und andererseits die Botengänge zwischen dem Büro in Adresse5 und E schließen.

MaS hat am 21. Dezember 2011 ausgesagt, VIB sei Vermittler und Dolmetscher für die slowenischen Fahrer und für die Koordinierung der Wareneingänge und Warenausgänge zuständig gewesen.

Die Anbahnung des Diesel(Gasöl)geschäftes und den Bestellvorgang haben RaF und DiH - Letztgenannter auch die Zahlungsmodalitäten - anlässlich ihrer Einvernahmen bestätigt. Im e-Mail vom 9. November 2011 des Beschwerdeführers an AIP wünscht dieser keinen Kontakt durch andere mit RaF, das macht er ausschließlich selbst.

Dass die Kraftfahrer der F die teilweise vorausgefüllten Lieferscheine der B GmbH verwenden und bei Lieferung an der Tankstelle die abgeschlauchte Litermenge an Diesel (Gasöl) mittels des Bordzählwerkes eindringen sollten bzw. dass sie nach Ablieferung den Lieferschein der B GmbH und den CMR-Frachtbrief des BHKW D an den Beschwerdeführer unter der Faxnummer der B GmbH faxen mussten, hat das Hauptzollamt Landshut anlässlich der LKW-Kontrolle am 25. Oktober 2011 erhoben. Vom Hauptzollamt Landshut wurde eine Anweisung für die Abwicklung der Diesellieferungen und ein Vermerk, dass jeweils nach Ablieferung der unterschriebene Lieferschein (der B GmbH) unverzüglich an den Beschwerdeführer zu faxen ist,

sichergestellt. Es wurden auch ein teilweise ausgefüllter Lieferschein der B GmbH über die Lieferung von Diesel (Gasöl), ein Stapel Blanko-Lieferscheine der B GmbH und eine eidstattliche Erklärung der I Kft. darüber, dass sämtliche in Österreich anfallenden Steuern ordnungs- und zeitgemäß abgeführt werden, sichergestellt.

Die schriftliche Anweisung zur Entladung hat VIB nach eigenen Angaben am 5. Dezember 2011 den jeweiligen Fahrern übergeben.

RaF hat am 12. April 2013 ausgesagt, dass die Zustellung des Diesels durch slowenische Tanklastzüge an die Tankstelle Suben durch ThK organisiert wurde.

DiH hat am 5. Dezember 2011 als Zeuge befragt ausgesagt, dass die Frächter ausschließlich durch die B GmbH mit den Lieferungen von Diesel (Gasöl) beauftragt wurden.

Aus dem Urteil des Landgerichtes München II geht hervor, dass die B GmbH geliefert hat. Es wurden Lieferscheine der B GmbH mit Eigentumsvorbehalt verwendet.

Die B GmbH bzw. der Beschwerdeführer haben die Ware und den Transport vorfinanziert. Der Beschwerdeführer hat zu den Transporten befragt am 5. und 6. Dezember 2011 ausgesagt, dass er bzw. die B GmbH mit dem Transport überhaupt nichts zu tun hatten. Die Fracht sei von ThK organisiert worden. Er bzw. die B GmbH hätten nur als Zwischenhändler fungiert und pro Transport ca. Euro 400 erlöst.

Dass sich in E Blanko-Lieferscheine der B GmbH befunden haben, war dem Beschwerdeführer bewusst. Im überwachten Telefongespräch vom 4. November 2011 hat der Beschwerdeführer bei ThK nachgefragt, ob dort keine "K-Lieferscheine" mehr liegen würden, weil er einen "urdeutschen" gekriegt hat.

Die bei der Beladung in E für den Transport von Diesel erforderlichen Begleit- und Frachtpapiere wurden von AIP bzw. im Auftrag durch weitere Beteiligte erstellt. VIB hat auf Nachfrage, wer für die Organisation der Dokumente (Rechnungen, Frachtbriefe) zuständig war, ausgesagt, er gehe davon aus, dass diese unter der Leitung von AIP erstellt wurden, weil er laufend die Menge der gelieferten Liter benötigt hat.

Die Aufgabe von FIK und MaD bestand nach deren eigenen Angaben ausschließlich in Botengängen. Sie haben die ihnen von AIP persönlich übergebenen Kuverts auch zu JoK nach E gebracht und Kuverts des JoK an AIP.

Auch diese Botengänge sind ein Beleg dafür, dass die für den Transport von Diesel (Gasöl) erforderlichen Begleit- und Frachtpapiere von AIP bzw. im Auftrag durch weitere Beteiligte erstellt wurden.

Was die Erstellung der Scheinrechnungen betrifft, belasten sich diesbezüglich AIP und ThK anlässlich von Einvernahmen gegenseitig, ohne jedoch die Existenz von Scheinrechnungen in Abrede zu stellen. AIP belastet z.B. am 18. Jänner 2012 ThK, ThK hingegen AIP z.B. am 5. Dezember 2011.

Die Aktenlage zeigt jedoch, dass die Scheinrechnungen zum Großteil von AIP unter Mithilfe von MaS und weiterer Beteiligter im Büro in Adresse5 sowie mobil im Auftrag arbeitsteilig erstellt wurden.

Zu den Rechnungen ist im Bericht des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck festgehalten, dass sie sich im Aufbau und in der Gliederung sehr ähnlich sind. Auf den PC's von SaS und vom Beschwerdeführer konnten Rechnungsformulare der I Kft. und der G HandelsgmbH sichergestellt werden.

Der Beschwerdeführer war in die Gestaltung von Rechnungsvordrucken der G HandelsgmbH eingebunden. Dies ergibt das überwachte Telefongespräch vom 23. November 2011.

SaS hat am 5. Dezember 2011 und am 23. Februar 2012 ausgesagt, ihr Vater, der Beschwerdeführer, war der eigentliche Chef im Unternehmen. Sie selbst hatte mit Bestellungen nichts zu tun. Ihre Aufgabe hat sich auf die Vorbereitung der Buchhaltung und die Ausführung der vom Vater aufgetragenen Tätigkeiten beschränkt. Auch das Anwerben von Kunden, der Abschluss von Liefer- und Kaufverträgen war Aufgabe ihres Vaters.

Dies steht mit der Aussage des AIP am 18. Jänner 2012, der Beschwerdeführer habe ihn, als er jemanden für einen Mineralölhandel und für die Abwicklung von Bankangelegenheiten suchte, angesprochen, im Einklang. Die betroffene Firma sei die B GmbH gewesen, deren Geschäftsführerin, allerdings nur auf dem Papier, die Tochter des Beschwerdeführers.

DiH hat am 5. Dezember 2011 als Zeuge befragt ausgesagt, dass sich der Beschwerdeführer ihm gegenüber als Geschäftsführer der B GmbH vorgestellt hat.

Der Beschwerdeführer war nach Aussage des ThK u.a. am 29. Dezember 2011 und in der vierten Haftprüfungsverhandlung Haupttäter, Kopf und Organisator dieses "Geschäftsmodells".

Auch nach Aussage des AIP u.a. am 18. Jänner 2012 war der Beschwerdeführer der Kopf und Organisator des Geschäftsmodells, ThK hingegen der zweite Mann.

Für JoK und VIB war - ausgehend von der Niederschrift vom 8. Februar 2012 bzw. vom 5. Dezember 2011 - ThK der Organisator und der Beschwerdeführer der Geldgeber.

Für AIP war der Beschwerdeführer der Kopf, ThK hingegen der zweite Mann (Niederschrift vom 18. Jänner 2012).

Der Beschwerdeführer selbst brachte dazu am 5. Dezember 2011 vor, von ThK und AIP hineingelegt worden zu sein. Sein Unternehmen habe Sicherheitsleistungen und Bankgarantien vorfinanziert. Er habe mit dem Geschäftsmodell nichts zu tun.

Bedenkt man jedoch die an die Beteiligten ausbezahlten Provisionen und die in überwachten e-Mails und SMS bzw. Telefongesprächen gebrauchten Spitznamen wie "Oberfuchs" für den Beschwerdeführer oder "K2" für ThK, so wird klar, dass sowohl der Beschwerdeführer als auch ThK sehr wohl eine führende Rolle gespielt haben.

Zum Faktenwissen bzw. zum Wissen des Beschwerdeführers um Unredlichkeiten und zur Rolle sowohl des Beschwerdeführers und damit auch der B GmbH wird auf die Entgegnung auf die Ausführungen zum Sachverhalt im zweiten Vorbringen, vor allem auf die dort angeführten Inhalte von Protokollen zur Telefonüberwachung, auf die dort angeführten Inhalte von Protokollen zu überwachten SMS und auf die dort angeführten Inhalte von überwachten e-Mails, e-Mail-accounts und I-Phones verwiesen.

Dass die Beteiligten, darunter auch der Beschwerdeführer, seit Juni 2011 wussten, dass eine Versteuerung des "Diesels" nicht stattfindet, dass Basisöl importiert und Diesel (Gasöl) verkauft wird und dass Abgaben hinterzogen werden, hat ThK anlässlich der ersten Haftverhandlung am 19. bzw. 20. Dezember 2012 ausgesagt. Jeder habe gewusst, wie das Geschäft abläuft, wo die Ware her kommt und dass eine Versteuerung der Ware durch die Lieferfirmen nicht erfolgte. Es sei allen klar gewesen, dass Olej Rust Cleaner als Diesel (Gasöl) verkauft wird.

Dazu, dass alle wussten, dass eine Versteuerung des Diesels nicht stattgefunden hat, ist an den Bericht des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck zu verweisen.

AIP war sich anlässlich seiner Aussage am 18. Jänner 2012 sicher, dass zumindest der Chef der Fahrer von der ganzen Sache wusste.

Am 16. Februar 2012 hat er ausgesagt, der Beschwerdeführer habe zunächst Provisionen in Höhe von Euro 1.600 je Zug, später Euro 2.500 pro Zug erhalten. Der Beschwerdeführer habe natürlich genau gewusst, dass der Diesel ursprünglich von Polen kommt.

Dies zeigt auch das überwachte SMS vom 7. Juli 2011 des Beschwerdeführers an ThK mit dem Inhalt: "Iss leicht scho wieda nix mit`n Sprit. Die Polen nix geliefert oder was klemmt schon wieder weil du dich nicht meldest."

Der Beschwerdeführer hat zur Versteuerung des Mineralöls durch die Lieferfirmen befragt am 5. November 2011 ausgesagt, ThK habe ihm versichert, dass die Mineralölsteuer bereits durch die Lieferfirmen entrichtet wurde, dass sämtliche Steuern bezahlt wurden.

Der Verkauf des Diesels war nach eigenen Angaben am 5. November 2011 Sache des Beschwerdeführers. Den Verkauf letztendlich durchgeführt hat die B GmbH. Sie war die Verkäuferin der von der I Kft. und der G HandelsgmbH - basierend auf Scheinrechnungen - zugekauften "Diesellieferungen".

Eingangsrechnungen bei der I Kft. und der G HandelsgmbH konnten nicht festgestellt werden. Dass liegt auch nahe, wenn die Namen beider nur für die Rechnungslegung an die B GmbH benötigt und verwendet wurden. Die I Kft. wurde bereits gegründet von AIP übernommen und von diesem geführt. Dass die G HandelsgmbH auf Anraten des Beschwerdeführers von AIP gegründet wurde, hat ThK am 20. Dezember 2011 ausgesagt. Aus seiner Aussage vom 29. Dezember 2011 geht hervor, dass beide Firmen nur für die Rechnungslegung an die B GmbH benötigt und verwendet wurden. Beide hat ThK als Scheinfirmen ohne irgendeine bestehende Firmenbuchhaltung beschrieben.

Dies erklärt auch, dass ein Zukauf der Ware vom BHKW D wohl nicht stattgefunden hat. Außerdem hat AIP dazu am 16. Februar 2012 auf gezielte Nachfrage, warum

keine Anweisungen auf das Konto der I Kft. durchgeführt wurden, ausgesagt, dass der Name der Firmen nur für Rechnungen an die B GmbH verwendet wurde. Es gibt keine Buchhaltung seiner Firmen I Kft. und G HandelsgmbH.

Inhalt der Rechnungen der B GmbH - z.B. jener vom 29. Juni 2011 an die JgmbH oder jener vom 14. Juli 2011 an die LHG H - bzw. Inhalt weiterer Rechnungen, die in den Akten bei den Fallschilderungen einliegen, war der Verkauf von Diesel (Gasöl). Auch auf den Rechnungen hat sich die B GmbH ihr Eigentum vorbehalten.

Der Oil Marketing Report (O.M.R.) ist eine Plattform, auf der man sich jeden Tag den Dieselpreis im Detail ansehen kann. Der Zugang ist nicht für jedermann möglich, sondern nur mit einem Benutzernamen und einem Kennwort. Der Beschwerdeführer hatte einen Internet-Activ-Abonnementvertrag und diesen ab 12. April 2011 um zwei Zusatzkennungen für SaS und für ThK erweitert.

Die Preisfestsetzung auf Basis des O.M.R. war seinen Angaben am 29. Dezember 2011 zufolge, grundsätzlich Sache des ThK. Der von ihm jeweils ermittelte Preis dürfte mit dem Beschwerdeführer abgesprochen worden sein, wenn man den Inhalt der e-Mail vom 15. November 2011 bedenkt. Es ging dabei um den aktuellen Preis O.M.R. mit 1,0785. Beide sind sich einig, dass 1,03 zu billig ist, dass sie mit dem Preis hinauffahren müssen und dass ab morgen 1,065 ok ist.

Den finanziellen Geschäftsablauf und Bestellvorgang hat ThK niederschriftlich am 5. Dezember 2011 skizziert. AIP hat diesen am 18. Jänner 2012 niederschriftlich bestätigt und detaillierter Stellung bezogen.

Beide haben übereinstimmend ausgeführt, dass Steuern wie Mineralölsteuer bzw. Umsatzsteuer hinterzogen wurden.

Für die Auszahlung der Provisionen befinden sich in den Akten zahlreiche Belege, beispielsweise die Auszahlungsanweisung vom 2. September 2011, wonach der Beschwerdeführer für zehn Züge Euro 16.000 erhielt.

Dies deckt sich mit der Aussage des AIP vom 16. Februar 2012, wonach der Beschwerdeführer zunächst Provisionen in Höhe von Euro 1.600 je Zug erhalten hat. Im Grunde der Auszahlungsanweisung vom 27. September 2011 erhielt der Beschwerdeführer in bar Euro 19.200, im Grunde jener vom 9. November 2011 erhielt "Oberfuchs" Euro 19.400.

ThK hat am 9. Februar 2012 niederschriftlich ausgesagt, der Beschwerdeführer habe Provisionen in Millionenhöhe erhalten.

AIP hat am 16. Februar 2012 ausgesagt, dass er um die Höhe der Bezahlung der einzelnen Mitglieder der Gruppe wusste und über Anweisung von ThK die Kuverts mit den jeweiligen Bargeldebeträgen zur Verteilung durch Botengänge hergerichtet hat.

Dass der Gewinn aus diesem Geschäftsmodell als Differenzbetrag pro Tankzug zwischen dem für Olej Rust Cleaner an die C bezahlten Kaufpreis und jenem dafür als Diesel (Gasöl) an die Tankstellen verrechnetem Verkaufspreis einen von AIP genannten Betrag von rund Euro 8.000 je Tankzug ausgemacht haben kann, lässt sich bereits grob anhand

der von der polnischen Zollverwaltung im Wege der Amtshilfe übersendeten Rechnungen der C über den Verkauf von Olej Rust Cleaner und der in den Fallbeispielen enthaltenen Rechnungen der B GmbH an die JgmbH bzw. an die LHG H über den Verkauf von Diesel (Gasöl) belegen.

## **Rechtslage**

### *Unionsrechtslage:*

Mineralöle mit der Bezeichnung Olej Rust Cleaner sind in die Unterposition 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen.

Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG (SystemRL):

(1) Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend "verbrauchsteuerpflichtige Waren" genannt) erhoben werden:

- a) Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie 2003/96/EG;
- b) ...

Art. 2 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL):

Als Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie gelten die Erzeugnisse der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715.

Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL (auszugsweise):

Die in Abs. 1 genannten Erzeugnisse sind steuerbare Erzeugnisse. Neben den in Abs. 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen sind alle zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel bestimmten oder als solche zum Verkauf angebotenen bzw. verwendeten Erzeugnisse zu dem für einen gleichwertigen Kraftstoff erhobenen Steuersatz zu besteuern.

Art. 2 Abs. 4 lit. b erster Anstrich EnergieStRL:

Diese Richtlinie gilt nicht für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden.

Art. 20 EnergieStRL:

Die Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der Richtlinie 92/12/EWG gelten ausschließlich für die nachstehend angeführten Energieerzeugnisse:

- a) ...

EnergieStRL - Anhang I Tabelle A - Mindestbesteuerung für Kraftstoffe

In dieser Tabelle sind jene Kraftstoffe angeführt, für die EU-weit harmonisiert Mindeststeuersätze zu erheben sind.

Art. 47 Abs. 2 der SystemRL:

Bezugnahmen auf die aufgehobenen Richtlinie gelten als Bezugnahmen auf die vorliegende Richtlinie.

### *Nationale Rechtslage zur Mineralölsteuer:*



§ 1 Abs. 1 MinStG:

Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, unterliegen einer Verbrauchsteuer (Mineralölsteuer).

§ 2 Abs. 1 Z 1 MinStG:

Mineralöle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind die Waren

1) der Positionen 2705 bis 2712 und 2715 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Erdgas der Unterposition 2711 2100 der Kombinierten Nomenklatur.

§ 2 Abs. 2 MinStG:

Kraftstoffe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle in Abs. 1 nicht angeführten Waren, die als Treibstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Treibstoffen dienen mit Ausnahme ...

§ 2 Abs. 8 MinStG:

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

Mineralöl im Sinne des ersten Satzes sind die Waren:

1) ...

§ 21 Abs. 1 Z 5 MinStG:

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass ein Kraftstoff oder ein Heizstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen abgegeben wird; durch die Verwendung nach dieser Abgabe und in jenen Fällen, in denen der Kraftstoff oder Heizstoff in einem Steuerlager zur Herstellung von Mineralöl einem solchen beigemischt wird, entsteht keine Steuerschuld.

§ 22 Abs. 1 Z 4 MinStG:

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

§ 3 Abs. 1 lit. 9 MinStG:

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

*Nationale Rechtslage im Sicherstellungsverfahren:*

§ 232 BAO:

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

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

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

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

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

*Für die Entscheidung über die Beschwerde maßgebende Bestimmungen der BAO:*

§ 21 Abs. 1 BAO:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 279 Abs. 1 BAO:

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

Dazu ist im Allgemeinen anzumerken, dass es die Aufgabe jedes Verwaltungsgerichtes 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). Das Verwaltungsgericht ist demnach nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, seine Entscheidung (gegenüber der Vorentscheidung) originär neu zu gestalten (z.B. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143).

§ 270 BAO:

Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu

nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände.

Auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren, welches sich 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 können daher in der Entscheidung verwertet werden.

## **Erwägungen**

### ***Die Vorbringen:***

#### ***I) Vorbemerkung:***

Alle Vorbringen wurden durch den Beschwerdeführer und die B GmbH uno actu eingebracht.

#### ***II) Ausführungen im Schriftsatz vom 26. März 2014 zur Unionsrechtslage und Rechtslage in Deutschland:***

Vom Beschwerdeführer wird vorgebracht, die B GmbH scheide aus Rechtsgründen, konkret wegen Umsetzungsdefiziten als Schuldnerin der Mineralölsteuer aus, im Wesentlichen deswegen, weil

- Olej Rust Cleaner als Energieerzeugnis (Art. 2 Abs. 1 lit. b EnergieStRL) unter die SystemRL (Art. 1 Abs. 1 lit. a) falle;
- Olej Rust Cleaner - weil in Polen hergestellt - eine verbrauchsteuerpflichtige Ware sei (Art. 1 Abs. 1 erster Satz SystemRL);
- sich die Ware bereits in Deutschland im steuerrechtlich freien Verkehr befunden habe;
- sich die Steuerschuld für die Verbringung verbrauchsteuerpflichtiger Waren von Mitgliedstaat A (hier: Deutschland) nach Mitgliedstaat B (hier: Österreich) auf europäischer Ebene nach Art. 33 Abs. 1 und 3 der SystemRL bestimme;
- der Transfer dieser Richtlinienbestimmung in das nationale Recht unzureichend erfolgt sei, wenn Art. 33 Abs. 1 der SystemRL auf verbrauchsteuerpflichtige Waren abstelle, § 41 Abs. 1 MinStG hingegen nur für bestimmte Mineralöle, aus den Gründen des § 2 Abs. 8 MinStG demnach nicht für Heiz- und Kraftstoffe gelte;
- § 41 Abs. 1 MinStG solcherart ausscheide und sich mangels Alternativen die Steuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG von selbst ergebe;
- diese Norm zu ihren Gunsten wirke: Entweder ergebe sich aus ihr, dass die B GmbH doch nicht die Steuerschuldnerin sei. Oder die Bestimmung sei richtlinienkonform auszulegen bzw. habe wegen des Anwendungsvorranges von Unionsrecht unangewendet zu bleiben;
- legislative Umsetzungsdefizite nicht zu Lasten des Einzelnen gehen dürfen. Die B GmbH erfülle keines der Kriterien des Art. 33 Abs. 1 und Abs. 3 der SystemRL und

scheide solcherart bereits auf europäischer Ebene als Steuerschuldnerin aus, komme dafür daher auch nach nationalem Recht nicht in Betracht.

### *III) Ausführungen im Schriftsatz vom 31. März 2014 zur Unionsrechtslage:*

Vom Beschwerdeführer wird neuerlich vorgebracht, die B GmbH scheide aus Rechtsgründen, konkret wegen Umsetzungsdefiziten als Schuldnerin der Mineralölsteuer aus, im Wesentlichen deswegen,

- weil es nicht den geringsten Hinweis gebe, der in Deutschland bereits im steuerfreien Verkehr befindliche Olej Rust Cleaner sei unter Steueraussetzung nach Österreich verbracht worden;
- Art. 33 Abs. 1 und Abs. 3 der SystemRL maßgeblich sei, sich an Mitgliedstaaten richte und in Österreich fehlerhaft umgesetzt worden sei.

### *IV) Ausführungen im Schriftsatz vom 26. März 2014 zur innerstaatlichen Rechtslage und Steuerschuldnerschaft der B GmbH:*

Vom Beschwerdeführer wird vorgebracht, dass

- sich aus der Unanwendbarkeit des § 41 Abs. 1 MinStG mangels sonstiger passender Steuertatbestände de facto von selbst die Maßgeblichkeit des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG ergebe;
- dass in einem ersten Schritt diese Norm dann nach allgemeinen Kriterien auszulegen und zu handhaben sei. Führt die Auslegung zu dem Ergebnis, die B GmbH sei nicht Steuerschuldnerin (z.B. weil sie nicht abgegeben bzw. nicht erstmals abgegeben habe, keinen Kraftstoffbetrieb unterhalte), würde die Sache bereits aus nationaler Sicht ihr richtiges Ende finden, sodass es eines Rückgriffes auf Unionsrecht nicht mehr bedürfe;
- Unionsrecht erst ins Spiel käme, wenn die Beurteilung zur Steuerpflicht der B GmbH führt. Dann jedoch sei § 21 Abs. 1 lit. 5 MinStG entweder richtlinienkonform auszulegen und solcherart dem Art. 33 der SystemRL anzupassen;
- in dem Fall - wovon auszugehen sei - eine richtlinienkonforme Auslegung des § 21 Abs. 1 lit. 5 MinStG scheitert, die Norm unangewendet zu bleiben habe, weil die B GmbH national so zu stellen sei, wie nach Art. 33 der SystemRL, wonach sie als Steuerschuldnerin ausscheide.

### *V) Ausführungen im Schriftsatz vom 31. März 2014 zur innerstaatlichen Rechtslage und zur Steuerschuldnerschaft der B GmbH:*

Vom Beschwerdeführer wird aus Rechtsgründen vorgebracht, dass

- als Folge einer fehlerhaften Umsetzung von Art. 33 der SystemRL der Inhalt des § 41 Abs. 1 MinStG richtlinienkonform auszulegen sei;
- sonst § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG nach unionsrechtlichen Anforderungen zu interpretieren sei;
- die B GmbH von Art. 33 SystemRL nicht erfasst werde, sie also bereits aus unionsrechtlicher Sicht als Steuerschuldnerin ausscheide und daher dafür auch aus nationalrechtlicher Sicht nicht in Betracht komme;
- die B GmbH keinen Kraftstoffbetrieb unterhalten habe;

- bei der B GmbH einzelne Tatbestandsmerkmale des § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG als maßgebliche nationale Rechtsvorschrift - die alle kumulativ erfüllt sein müssen - nicht erfüllt seien:
- Olej Rust Cleaner des KN-Codes 2710 sei kein "Kraftstoff", die B GmbH habe dieses Tatbestandselement des § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG damit schon aus diesem Grund nicht erfüllt;
- Das Tatbestandselement "Steuergebiet" sei erfüllt;
- Nicht erfüllt sei das Tatbestandselement "erstmals". Es unterliege nicht jede Abgabe von Kraftstoff zur Verwendung als Treibstoff der Mineralölsteuer, sondern nur die erste in Österreich. Die erstmalige Abgabe in Österreich setze voraus, dass die Ware entweder hier hergestellt oder aus dem Ausland bezogen wurde. Hingegen entstehe die Mineralölsteuerschuld beim Bezug von einem inländischen, von einem vom Inland aus agierenden Vormann bereits dort. Der Warenweg habe direkt vom Anwesen des JoK zu den Kunden der B GmbH geführt. Bei der B GmbH sei keine einzige Eingangsrechnung des JoK sichergestellt worden, sodass die B GmbH ein weiteres mal als Steuerschuldnerin ausscheide;
- Das Tatbestandselement "zur Verwendung als Treibstoff" sei nicht erfüllt, weil die B GmbH im Sinne des § 21 Abs. 6 MinStG Mineralöl oder Kraftstoff als Treibstoff werde selbst verwendet noch selbst einen solchen in den Tank eines Kraftfahrzeuges eingefüllt habe;
- Das Tatbestandselement "abgeben" sei nicht erfüllt. Abgeben sei ein Begriff der Umgangssprache und in einem rechtlich-formalen Sinn als körperliche Weitergabe, Weitergabe etc. zu verstehen. Das Tatbestandselement setze Besitz, Gewahrsame, Obhut, unmittelbare Sachherrschaft am Gegenstand voraus. Die B GmbH sei in den Warenweg nicht eingebunden gewesen, habe solcherart die Ware weder in Empfang genommen noch jemals in Besitz gehabt.

*VI) Ausführungen im Schriftsatz vom 31. März 2014 zum maßgebenden Sachverhalt:*

Der Beschwerdeführer äußert sich in diesem Vorbringen - ausgehend von einleitenden Bemerkungen - auch noch zu dem aus seiner Sicht maßgeblichen Sachverhalt.

Seinen einleitenden Bemerkungen zufolge

- sei allgemein der rechtserhebliche Sachverhalt zu erheben, sei zu erheben, was war, sei Sachaufklärung stets Rekonstruktion eines fremden historischen Geschehens und es müsse unbewiesenes unberücksichtigt bleiben bzw. dass hier zwei divergierende Steuertatbestände eine Rolle spielen.
- stehe außer Frage, dass aufgelegter als hier eine Steuerschwindel nicht mehr sein könne, dass hinter ihrem Rücken ohne die B GmbH und den Beschwerdeführer eine Party in einem Hotel im Großraum Salzburg stattgefunden habe. JoK sei bei dieser Party klar geworden, dass durch den Umschlag von Olej Rust Cleaner Steuern hinterzogen werden. Die B GmbH habe zu JoK aber keinerlei Beziehungen gehabt, weil ansonsten bei ihr Eingangsrechnungen desselben hätten vorgefunden werden müssen, ihre Rolle mangels bewiesener Tatumstände damit in sich zusammenbreche.

Als Eckpunkte des Sachverhaltes sieht der Beschwerdeführer

- 1) eine polnisch-deutsche Vorgeschichte;
- 2) eine deutsch-österreichische Hauptgeschichte mit
  - einem Warenweg von E direkt zu den Tankstellen in Österreich und
  - einem vom Warenweg abweichenden Fakturenweg.

Das direkt zu den Tankstellen gelieferte Mineralöl sei anfangs von der I Kft. und später von der G HandelsgmbH, zwei im Firmenbuch eingetragene und solcherart rechtlich existente Gesellschaften, gekauft worden. Deren Einbindung in den Fakturenweg habe dolose Gründe und konnte solcherart eine Inlandslieferung dargestellt werden. Für die beiden Hauptakteure ThK und AIP sei es oberstes Gebot gewesen, die B GmbH und ihn zu täuschen, da sie ansonsten ausgestiegen wären. Einen Nachweis des Verkaufes der Ware von JoK an die I Kft. und an die G HandelsgmbH gebe es nicht. Zwischen JoK und der B GmbH habe es keine Geschäftsbeziehungen gegeben. Ein Verkauf durch JoK an die B GmbH sei ausgeschlossen, weil bei ihr keine derartigen Rechnungen sichergestellt wurden. Die Ware hätten die I Kft. und die G HandelsgmbH an die B GmbH weiter verkauft;

- 3) die Rolle der B GmbH. Diese sei die eines reinen Zwischenhändlers gewesen, der Ware vom Schreibtisch aus kauft und verkauft, ohne mit der Ware jeweils selbst in Berührung gekommen zu sein. Die B GmbH verfüge über keine Anlagen um Ware in Empfang zu nehmen und zu lagern. Die B GmbH und die Familie S hätten im gesamten Geschehen nur eine untergeordnete Rolle gespielt.

Die maßgeblichen Eckpunkte dafür würden für sie und für sich sprechen:

- Zu JoK habe weder ein Kontakt noch eine Geschäftsbeziehung bestanden.
- Das Gleiche gelte auch für die C.
- Die "Party" im Juni habe hinter ihrem Rücken stattgefunden, sodass alle anderen Beteiligten seit damals gewusst hätten, worum es dabei geht, während die B GmbH und der Beschwerdeführer im falschen Glauben darüber belassen worden seien, die Mineralölsteuergelastung entspreche dem Gesetz.
- Ihre primäre wichtige und nützliche Aufgabe für die Hauptakteure habe darin bestanden, Abnehmer für die Ware zu finden und Kontakte dorthin zu pflegen. Für die Hauptakteure habe zudem aber auch die Gefahr ihres Ausstieges bestanden.
- Die B GmbH habe die von der LHG H erhaltenen Gelder nach Abzug ihrer Marge ihren Vormännern weitergeleitet und solcherart auch die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bezahlt, woraus zwingend abzuleiten sei, dass sie in die Malversationen zu keinem Zeitpunkt eingeweiht gewesen sei, bei sonstigem Risiko des Verlustes des Vorsteuerabzuges.
- Bei einem direkten Bezug von JoK wäre bei der B GmbH ein sogenannter innergemeinschaftlicher Erwerb mit einem Vorsteuerabzug in gleicher Höhe gegenüber gestanden.

Bereits diese wenigen Fakten würden erkennen lassen, dass die Behauptung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt, der Beschwerdeführer und die B

GmbH hätten maßgeblichen Einfluss auf die Verbringung der Ware nach Österreich gehabt und diese zudem kontrolliert, völlig aus der Luft gegriffen sei, ansonsten hätten sie aus eigenem gewusst, wann Ware angeliefert wird. Stattdessen hätten die slowenischen Kraftfahrer nicht eigens instruiert werden müssen.

Rechtsrichtigkeit habe auf Seiten des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt keine Hauptrolle gespielt, weshalb es hoch an der Zeit sei, dieses evidente Unrecht aus der Welt zu schaffen.

*VII) Ausführungen im Eventualvorbringen vom 8. April 2014 unter dem Rubrum Rückblick:*

Einleitend bemerkt der Beschwerdeführer, in der Berufungsentscheidung hätten gravierende prozessuale Defizite dazu geführt, dass der unabhängige Finanzsenat Eckpunkte des zu beurteilenden Geschehens wegen nicht ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit erst gar nicht zum Thema gemacht habe.

Die Folgen würden daher auf der Hand liegen, weil der Begriff der "Abgabe" im Sinne von § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG als körperliche Übergabe, als Besitzübertragung zu verstehen sei und die B GmbH objektiv gar nicht in der Lage gewesen wäre, Mineralöl in Empfang (und damit in Besitz) zu nehmen, zu lagern, und körperlich wieder abzugeben.

Danach beschreibt der Beschwerdeführer auf mehreren Seiten den Zusammenhang zwischen Beweis und Gesetz, indem er sich zunächst zum Wesen und zur Aufgabe eines Verfahrens äußert, danach dazu, dass auch in einem Sicherstellungsverfahren der Sachverhalt über Beweismittel als Träger von Informationen zu gewinnen sei um danach dazu - bezogen auf den Fall - ein erstes Fazit in der Form zu ziehen, der bisherige Umgang mit der Tat- und Rechtsfrage entspreche nicht dem Gesetz.

Der Bescheid des unabhängigen Finanzsenates sei - vom VwGH bestätigt - frei von Sachverhalt. Zentrale Aspekte seien nicht Gegenstand der Ermittlungstätigkeit gewesen und sei mit Beweisen einseitig umgegangen worden. Entlastungsbeweise wären als unerheblich abgetan worden. Es habe die Bewertung der Beweise nach ihrer Aussagekraft gefehlt, wenn dem Zollamt beispielsweise der Waren- und Fakturenweg und der Geldfluss bekannt gewesen sei und dennoch behauptet wurde, die B GmbH habe erstmals abgegeben, obwohl sie dazu mangels Infrastruktur gar nicht in der Lage sei.

Während das Zollamt auf den Warenbezug und den Bezieher, auf § 41 Abs. 1 MinStG, abgestellt habe, habe der unabhängige Finanzsenat die Maßgeblichkeit des § 21 Abs. 1 Z 5 leg. cit. und damit jene der erstmaligen Abgabe der Ware samt Person des Abgebenden betont.

Beide Rollen hätten sich in der Person der LHG H vereinigt, die sei aber frühzeitig aus dem Spiel genommen worden, Defizite, die nun zu Lasten des Bundefinanzgerichtes gingen.

Die Berufungsentscheidung habe beispielsweise die Auskunft im Eventualvorbringen näher genannte Fragen verweigert.

Rechtens hätte der unabhängige Finanzsenat den Weg der Kassation bestreiten müssen, weil die Erledigungen des Zollamtes mit sekundären, dh auf unrichtiger rechtlicher Beurteilung beruhenden Feststellungsmängeln behaftet seien.

Ungeachtet der Defizite habe der unabhängige Finanzsenat die Rechtsfrage, dies in Anbetracht ihrer Eingaben vom 26. März 2014 und vom 31. März 2014, grundlegend falsch gelöst, aufgrund derer die Sache mit einem Minimum an Aufwand hätte schon längst zu ihren Gunsten entschieden werden können.

Der nächste Teil des Eventualvorbringens erörtert den Weg vom Beweis zum Sachverhalt, befasst sich mit dem Einfluss des Beweises auf den Sachverhalt und dem Einfluss des Gesetzes auf die Sachaufklärung und Beweisführung, weil der mit Beweisen zu gewinnende Sachverhalt die Gesamtheit der Tatumstände, die benötigt werden, um die ins Auge gefasste Rechtsvorschrift anwenden zu können, bilde, was auch im Gegenstand gegolten hätte. Sachverhalt sei Ergebnis einer nach Möglichkeit aussagekräftigen weil geschlossenen Beweiskette, im Idealfall das Abbild der seinerzeitigen Vorgänge in der realen Welt, Zusammenhänge, die auch hier gegolten hätten. Diese Zusammenhänge habe der unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf näher genannte entlastende Beweise außer Kraft gesetzt.

Auch dass die Beweismasse gering und einseitig gewesen sei, habe der VwGH anschaulich vor Augen geführt.

Der rechtserhebliche Sachverhalt wäre aufzubereiten gewesen, damit bereits frühzeitig feststeht, welche Bestimmung anzuwenden ist. Das hätte auch hier gegolten. In einigen Fällen sei das Gesetz fehlangewendet oder überhaupt kein Bezug zwischen Sachverhalt und Gesetz hergestellt worden, wie die Rechtsansicht, Olej Rust Cleaner des KN-Codes 2710 falle nicht unter die SystemRL, was auf die Sachaufklärung samt Beweisführung ausstrahle, weil es sich beim Olej Rust Cleaner um eine verbrauchsteuerpflichtige Ware handle. Deshalb wäre es entscheidend auf die deutsche Vorgeschichte, auf konkrete vom Beschwerdeführer danach aufgelistete Fragen angekommen.

Dem Bescheid sei dazu Substanzielles nicht zu entnehmen. Die Kritik treffe das Zollamt, welches noch von einer Steuerpflicht nach § 41 Abs. 1 MinStG, der Überführung einer Ware aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates, ausgegangen sei.

Maßgeblich sei der Weg der Ware, die B GmbH hingegen habe nur vom Schreibtisch aus disponiert, sodass auf sie das Tatbestandsmerkmal "Abgabe" nicht zutreffen könne, weil die B GmbH weder körperlich geliefert, noch tatsächlich abgegeben habe, wozu sie objektiv gar nicht in der Lage gewesen wäre.

Der unabhängige Finanzsenat habe zu ihren Lasten unsachlich differenziert, die I Kft., von der nur UID-Nummer und Name verwendet wurden, weil auch sie gegenüber der LHG H nur ihren Namen und ihre UID-Nummer verwendet habe.



Ein weiterer Teil des Eventualvorbringens hat auf der Basis ausgewählter prozessualer Einzelaspekte Anleitungen zur Beweisaufnahme und zur Beweiswürdigung mit jeweils Hinweisen auf den Ist-Zustand und Soll-Zustand zum Inhalt.

Schließlich wird noch vorgebracht, dass über ihren Einfluss auf die kriminellen Machenschaften der beiden Hauptakteure spekuliert worden sei, dies angesichts der Party im November 2011. Es sei nicht mit der nötigen Eindeutigkeit festgestellt worden, wer im gesamten Gefüge welche Rolle gespielt habe und wer Steuerschuldner sei.

Es sei / seien zusammengefasst

- zentrale für sie (Beschwerdeführer und B GmbH) sprechende Aspekte erst gar nicht zum Gegenstand ordnungsgemäßer Ermittlungen gemacht worden,
- Entlastungsmaterial frühzeitig mehr oder minder negiert worden und
- habe die abschließende Bewertung des gesamten Verfahrensstoffes am Thema vorbeigeführt; genau zu jenen Tatumständen, auf die es entscheidend angekommen wäre, sei dem Bescheid nichts zu entnehmen.

Es könne aber für das weitere Verfahren Entwarnung gegeben werden, auch wenn Sachverhalt und Beweisführung weiterhin das Um und Auf bleiben werden, weil sich die Anforderungen an sie bei strukturiertem Vorgehen auf eine Minimum reduzieren ließen.

Dass eine geschlossene Sachverhaltsdarstellung fehle, habe der VwGH aufgegriffen.

Auseinandersetzungen mit inneren Widersprüchen der behobenen Entscheidung und mit Scheinbegründungen schließen das Eventualvorbringen zum Rubrum Rückblick ab.

Dem Zollamt sei der Warenweg bereits am 5. Dezember 2011 aus der Mitteilung des Zollfahndungsamtes München vom 23. August 2011 bekannt gewesen. Die B GmbH sei in den Warenweg nicht eingebunden gewesen. Der Warenweg sei mehrfach als maßgeblich betont worden. Die B GmbH habe die Ware weder körperlich in Empfang genommen, noch körperlich weiter gegeben.

Trotzdem sei in der behobenen Erledigung die Rede davon, die B GmbH habe abgegeben.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sei der steuerfreie Olej Rust Cleaner in Polen steuerpflichtig gewesen und in Deutschland und in Österreich besteuert worden. So habe man sich Harmonisierung auf europäischer Ebene vorzustellen. Richtig sei vielmehr, dass die Ware der SystemRL unterliege und deshalb (eine Steuer) nur nach den dort vorgesehen Kriterien den dort vorgesehenen Personen vorgeschrieben werden dürfe.

Zuletzt meint der Beschwerdeführer, im aufhebenden Erkenntnis des VwGH vom 28. Februar 2014 habe der VwGH gravierende Defizite im Tatsachenbereich konstatiert, weswegen ihm eine nachprüfende Kontrolle nicht möglich sei, weil die Schilderung der tatsächlichen Abwicklung, des Weges der Ware, der konkrete Tätigkeit der B GmbH gefehlt hätten.

Dem Bescheid könne nicht entnommen werden, von welchem Geschehen der unabhängige Finanzsenat ausgegangen sei, konkret davon,

- wann, wo, wie durch wen die Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sei,
- an wen JoK den Olej Rust Cleaner verkauft (fakturiert) und von wem die B GmbH die Ware bezogen habe,
- wer in diesem Gefüge welche Rolle gespielt habe.

*VIII) Ausführungen im Eventualvorbringen vom 8. April 2014 unter dem Rubrum beteiligte Personen und Gesellschaften:*

Es handelt sich hier nach den Ausführungen des Beschwerdeführers um insbesondere sachverhaltsbezogene Anmerkungen in der Chronologie des Waren- und Fakturenweges, die er als zweckmäßig und sinnvoll erachtet. Seine Ausführungen werden hier mit dem Versuch, deren Inhalt abzubilden, gerafft wiedergegeben.

1) C:

Bereits aus der Mitteilung des Zollfahndungsamtes München vom 23. August 2011 ergebe sich, dass die Ware Olej Rust Cleaner bei der C ihren Ausgang genommen hat.

Die Ware sei ein gestreckter bzw. gepanschter Diesel.

Weil die Ware unter den KN-Code 2710 einzureihen sei, sei sie ein Energieerzeugnis und verbrauchsteuerpflichtig.

Zur C habe keine wie auch immer geartete Geschäftsbeziehung bestanden.

Die Ware sei mittels polnischer Frächter unter Steueraussetzung nach E verbracht worden, weshalb sich die mehrfach aufgestellte Behauptung, dieser Olej Rust Cleaner unterliege nicht der SystemRL, ein weiteres Mal als unzutreffend erweise.

2) JoK:

Das Landgericht München II habe in seinem Strafurteil vom 2. Juli 2013 JoK verurteilt und seine Rolle herausgearbeitet. Demnach habe JoK seinen Betrieb, seinen Namen bzw. den seines Betriebes und sein Bankkonto zur Verfügung gestellt, damit ThK und AIP u.a. dem österreichischen Fiskus Schaden hatten zufügen können.

Warentechnisch sei seine Aufgabe eine reine Zwischenlagerung gewesen.

JoK selbst habe keine operativen Entscheidungen getroffen, sondern nur ermöglicht, dass ThK und AIP frei schalten und walten konnten.

3) F:

Dieser slowenische Frächter habe den Olej Rust Cleaner am Betriebsgelände des JoK aufgenommen und direkt zur LHG H verbracht und dort abgeliefert.

Die B GmbH habe zu keiner Zeit Geschäftsbeziehungen zu diesem Betrieb unterhalten.

Die B GmbH kenne die F erst aus dem Fall.

Die B GmbH habe über die Ware als Zwischenhändler disponiert, das Eigentum daran über Fax, Anruf oder e-Mail erworben und es auf gleiche Weise an Kunden übertragen.

4) ThK:

Er sei in jeder Hinsicht Kopf der Malversationen gewesen. Dies komme im Strafurteil des LG München II klar zum Ausdruck. Der Beschwerdeführer stützt sich diesbezüglich auf vier Passagen im erwähnten Urteil, wonach

- in der Gruppierung die maßgeblichen Entscheidungen ThK getroffen habe;
- er die im Einzelfall notwendigen Anweisungen gegeben habe, welche die Beteiligten befolgten;
- AIP und ThK mehrfach versichert hätten, dass alle Steuern gezahlt würden;
- ihm (JoK) auf einer Party im Juni 2011 ThK erzählt habe, das gesamte Vorgehen diene dazu, Steuern zu hinterziehen und AIP erhalte 80% des aus diesen Taten resultierenden Profits;
- ihm (AIP) zu einem späteren Zeitpunkt ThK die Durchführung von Dieseltransporten vorgeschlagen habe;
- er (AIP) über ThK den JoK kennengelernt habe,
- ThK seine Tätigkeit darauf beschränkt habe, aus dem Hintergrund entsprechende Anweisungen an AIP zu erteilen.

ThK - so der Beschwerdeführer weiter - habe im Hintergrund die Fäden gezogen, bestimmt wo es lang geht und selbst dem AIP, seiner rechten Hand, Anweisungen erteilt. Damit erweise sich die Behauptung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt, sie hätten entscheidenden Einfluss auf die Verbringung der Ware nach Österreich gehabt, als eine evident akten-, tatsachen- und wahrheitswidrige Spekulation ohne schlüssigen Beweis.

#### 5) I Kft.:

Die inländische Niederlassung der ungarischen GmbH sei im Firmenbuch eingetragen und solcherart rechtlich existent im Einflussbereich des ThK gestanden.

Als Vehikel sei sie Puffer zwischen JoK und der B GmbH gewesen, weil bei direktem Kontakt bzw. einem Zukauf von ihm das Geschäft deswegen, weil zutage getreten wäre, dass eine Verbrauchsteuer noch nicht entrichtet wurde und so wegen eines zu hohen Einstandspreises - dies verstehe sich für jeden bei klarem Verstand von selbst - geplatzt wäre.

Schon deswegen seien Scheingeschäfte, weil die I Kft. einen bestimmten Zweck zu erfüllen hatte, auszuschließen.

Die I Kft. sei das inländische Vehikel gewesen, um Inlandslieferungen darstellend Steuerschwindel maximieren zu können, weil der B GmbH dadurch Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer gelegt werden mussten. Bei einem Direktbezug von JoK wären steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen vorgelegen, sodass sich solcherart die Umsatzsteuer bei der B GmbH nur in den Umsatzsteuervoranmeldungen abgespielt hätte.

Genau aus diesen Gründen habe die Party vom Juni 2011 ohne sie stattgefunden. Auch sie seien getäuscht, betrogen, ja geradezu mißbraucht worden und solcherart selbst Opfer und nicht Täter.

Außerdem habe der Fiskus der I Kft. anstandslos eine UID-Nummer erteilt, womit deren rechtlich grundlegend verfehlte Bewertung als Scheinfirma ein weiteres Mal vom Tisch sei. Die mehrfach eingeholten UID-Auskünfte hätten das Vehikel als steuerlich "sauber" ausgewiesen.

6) AIP:

Für ihn gelte das eben zu ThK Gesagte sinngemäß und mit der Maßgabe, dass dieser - als "Nummer 1" - die Fäden vornehmlich vom Hintergrund aus gezogen habe, während AIP - die "Nummer 2" - nach außen hin in Erscheinung getreten und solcherart derjenige gewesen sei, der die operative Seite bewerkstelligt habe.

7) G Handels GmbH:

Für sie gelte das zur I Kft. Gesagte sinngemäß.

8) B GmbH:

Sie als im Firmenbuch eingetragene Familien-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Adresse3 habe den Mineralölhandel als Zwischenhändler in einem Büro samt Schreibtisch mit Fax, Telefon und Aktenschränken im Einfamilienhaus abgewickelt. Ihre Rolle sei die eines reinen Zwischenhändlers gewesen, der über keinerlei eigene oder angemietete Erdtanks verfügte, sohin operativ nicht in der Lage gewesen wäre, Ware in Empfang zu nehmen, zu lagern und sodann wieder körperlich abzugeben.

9) SaS:

War und ist die rechtliche Geschäftsführerin der B GmbH .

10) Beschwerdeführer:

Er als Alleingesellschafter sei die treibende Kraft gewesen, deswegen aber noch lange nicht rechtlicher oder faktischer Geschäftsführer der B GmbH. Ersteres ergebe sich aus dem Firmenbuch, Letzteres sei ebenso unbewiesen wie unbeweisbar.

Die Annahme faktischer Geschäftsführung sei Ergebnis einer rechtlichen Bewertung von Tatsachen.

Ausgehend von einem aussagekräftigen Strafurteil des Bayrischen OLG vom 5. Februar 1997 könne von faktischer Geschäftsführung ausgegangen werden, wenn mindesten sechs von dort acht namentlich genannten Kriterien erfüllt seien.

Es gehe bei dieser Frage konkret darum, wer nun tatsächlich die Geschicke der B GmbH gelenkt habe.

Unproblematisch seien solche Fälle, bei denen der faktische Geschäftsführer alleine agiert habe, während der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer nur auf dem Papier bestanden habe, ohne sich in das Geschäft einzumischen. Weniger eindeutig seien solche Fälle, bei denen die Agenden zwischen dem rechtlichen und faktischen Geschäftsführer aufgeteilt wurden.

Bezogen auf den Fall fehle das für eine solche rechtliche Bewertung notwendige Tatsachensubstrat. Daran werde sich auch in Hinkunft nichts ändern, weil von den acht klassischen Merkmalen bei einer reinen Familien-GmbH die ersten drei Kriterien fehlen, das drittletzte Kriterium (Gehaltshöhe) praktisch ausscheide und das letzte (Buchführung und Steuerwesen) auf die rechtliche Geschäftsführerin entfallen sei, sodass lediglich zwei Merkmale verbleiben.

Dies habe, wenn der Beschwerdeführer als faktischer Geschäftsführer ausscheide, zur Konsequenz, dass das von dieser ihm unterstellten Rolle abgeleitete Gefährdungsmoment im Sinne von § 232 Abs. 1 BAO nicht mehr aufrecht zu erhalten sei.

Dies gelte auch umgekehrt, weshalb der Beschwerdeführer - weil doch kein faktischer Geschäftsführer - außerhalb seiner Rolle als Alleingesellschafter mit der B GmbH nicht in Verbindung gebracht werden dürfe.

#### 11) LHG H:

Bei ihr hat der Warenweg geendet. Das Mineralöl wurde zu ihr direkt vom Anwesen des JoK geliefert. Sie habe die Ware größtenteils an ihrer Tankstelle in Adresse4 an Endkunden abgegeben. Trotzdem habe sie im bisherigen Steuerverfahren keine Rolle gespielt, dies weil sie das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt frühzeitig aus freien Stücken aus dem Spiel genommen habe. Einseitiger könne eine Behörde nicht agieren.

Damals hätten die auf Seiten des Zollamtes handelnden Organe den ihnen erst im Vormonat zugetragenen Sachverhalt in Details und Hintergründen noch nicht gekannt und sie als unmittelbaren Täter trotzdem aus dem Spiel genommen, was mit Sachlichkeit nicht zu erklären sei. Stattdessen sei die B GmbH als eine Außenstehende zum Bezieher (§ 41 Abs. 1 MinStG) und solcherart zum Steuerschuldner bzw. unmittelbaren Täter erklärt worden.

Die Berufungsvorentscheidung lasse keine zweite Meinung zu, wenn es dort heißt, "Der Umstand, dass der Beschwerdeführer das Mineralöl nicht selbst in Empfang nahm, ändert nichts daran, dass die Verfügungsmacht und Kontrolle über den eingebrachten Kraftstoff auch dem Beschwerdeführer oblag," eine Fiktion, eine reine Scheinbegründung.

Den Organen der LHG H sei ohne gesetzliche Grundlage als gesetzlose Dauerlösung ein Persilschein in Form guten Glaubens ausgestellt worden.

Eine Querverprobung hätte erbracht, dass § 41 Abs. 1 MinStG generell auch der LHG H gegenüber anwendbar sei. Wegen der gesetzlichen Dauerlösung könne jedoch die Steuerschuld nicht auf diese Norm gestützt werden, obwohl die Genossenschaft Bezieher und alleiniger Besitzer gewesen sei.

Dass sie auch den Tatbestand des § 21 Abs. 1 MinStG verwirklicht haben kann, wäre wohl zu bejahen. Die Ware sei vom Betriebsgelände des JoK direkt zu ihr geliefert und dort abgeliefert worden. Sie sei die erste in Österreich, die den Olej Rust Cleaner in Empfang genommen, in Besitz gehabt und an der eigenen Tankstelle (zumindest größtenteils) körperlich abgegeben habe.

#### *IX) Ausführungen der im Eventualvorbringen vom 8. April 2014 unter dem Rubrum Bemerkungen zu § 232 BAO:*

##### 1) Vorbemerkungen:

Das Vorbringen wurde durch den Beschwerdeführer und durch die B GmbH uno actu eingebracht.

##### 2) Rechtslage:

Der Beschwerdeführer gibt zunächst Überschrift und Wortlaut der für den Gegenstand geltenden Fassung des § 232 Abs. 1 und Abs. 3 BAO wieder.

Abs. 2 leg. cit. könne außer Betracht bleiben, weil er keine Rolle spiele.

Danach gibt der Beschwerdeführer die Aussage in den parlamentarischen Materialien zum durch die Novelle 2009 eingefügten Abs. 3 wieder.

Diese Neuregelung werde von dem der Finanzverwaltung zurechenbaren Schrifttum in der Lesart der Materialien gesehen, wonach der Sicherstellungsauftrag eine Art Vorgriff auf die dem Grunde nach bereits entstandene, aber noch nicht fällige Steuerleistung sei.

Die Rechtslage erlaube mit Blick auf diesen Fall bereits einige Feststellungen zum Zweck, zur Tatbestandsverwirklichung und zum Gefährdungsmoment.

Sicherstellungsaufträge sind Grundlage für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherstellungsverfahren. Sie sollen dem Fiskus wegen drohender Gefährdung bereits frühzeitig ein wirksames Pfandrecht verschaffen, wenn zu befürchten ist, dass der erst (zuweilen viel) später fällig werdende Steueranspruch sonst nicht mehr oder nur mehr erschwert realisiert werden kann.

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Ist bereits zweifelhaft, ob diese Grundvoraussetzung überhaupt erfüllt ist, so hänge der Sicherstellungsauftrag völlig in der Luft. Das habe der unabhängige Finanzsenat bisher völlig anders gesehen, was nur mit einem Rechtsirrtum zu erklären sei.

Der Abgabensanspruch knüpfe an die Tatbestandsverwirklichung an. Dies erfordere menschliches Zutun, weil eine Steuerschuld einer Person oder Gesellschaft gegenüber entstehe. Dies habe der VwGH aufgezeigt. Wäre der unabhängige Finanzsenat im Recht, hätte sich der VwGH mit dem lapidaren Satz begnügen können, ja müssen, der Anspruch auf Mineralölsteuer sei dem Grunde nach - wem auch immer gegenüber - entstanden. Stattdessen habe er sich nur damit beschäftigt, Rechtsanwendungsfehler zur behaupteten Steuerschuld der B GmbH aufzuzeigen.

Sicherstellungsaufträge setzen weiters eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben - hier Mineralölsteuer - voraus. Dieses Kriterium sei nur dann erfüllt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann (oder muss), dass der Zahlungseingang nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint.

Solche Umstände liegen nach der Judikatur vor allem bei einem drohenden Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebungen ins Ausland und/oder an Verwandte und bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vor.

Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensverminderung genüge nicht.

Darum setze die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung konkrete Tatsachenfeststellungen voraus, vage Annahmen oder bloße Vermutungen würden nicht genügen.

Das habe mit der objektiven Beweislast zu tun, die beim Zollamt liege.

Bezogen auf den Fall stehe dieser Nachweis noch immer aus. Das habe mehrere Gründe, deren gemeinsamer Nenner darin bestehe, dass auch hier Sachaufklärung in der Aneinanderreihung von Annahmen, Mutmaßungen, Spekulationen ohne schlüssigen Beweis bestehe. Signifikant dafür seien die Annahmen, die auf ein Telefonat dritter Personen, ohne jede Prüfung des Wahrheitsgehaltes, sie würden die B GmbH in Konkurs schicken, die trotz amtlich verordneten Umsatzrückganges auf null noch immer bestehe.

Wenig später sei die Rede davon, dass man jene Gelder, die in Wirklichkeit in die Brieftasche des AIP geflossen seien, bei ihnen nicht gefunden habe, was für eine besondere Schlitzohrigkeit und Dreistigkeit auf ihrer Seite spreche.

In Fällen mit finanzstrafrechtlichem Bezug werde im neuen Abs. 3 noch die Anhängigkeit eines Strafverfahrens wegen Hinterziehung oder einer anderen vorsätzlichen Abgabenverkürzung vorausgesetzt. Demnach müssten in solchen Fällen drei Voraussetzungen erfüllt sein, namentlich

- das Entstehen des Abgaben- oder Haftungsanspruches dem "Betroffenen" gegenüber (§ 232 Abs. 1 BAO),
- das Vorliegen eines Gefährdungsmomentes (§ 232 Abs. 1 BAO),
- die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens wegen vorsätzlicher Verkürzung von Abgaben (§ 232 Abs. 3 BAO).

Die bloße Anhängigkeit dieses Strafverfahrens allein genüge nicht.

### 3) B GmbH:

Bei ihr spiele der neue Absatz 3 keine Rolle, weil sie als Primärschuldnerin anzusehen sei, sodass die beiden Voraussetzungen des Abs. 1 übrig bleiben, von denen jedoch keine erfüllt sei.

Sie komme aus Gründen des Unionsrechtes und des nationalen Rechtes nicht als Steuerschuldnerin in Betracht.

Es bestehe kein Gefährdungsmoment. Das Finanzstrafverfahren gegen ihre Geschäftsführerin sei eingestellt worden. Er als Beschwerdeführer sei aus den bereits dargelegten Gründen weder ihr faktischer Geschäftsführer noch ihr steuerlich Wahrnehmender gewesen, die gegenteilige Ansicht sei Spekulation.

Die behaupteten Gefährdungshandlungen würden sich angesichts der Party selbst aus dem Spiel nehmen. Obwohl sie ausgesperrt gewesen seien, dieses Wissen nicht haben konnten, sollen sie die treibenden Kräfte gewesen sein.

### 4) Beschwerdeführer:

Für den Beschwerdeführer gelte im Ergebnis das Gleiche wie für die B GmbH.

#### a) Bloß potenzieller Haftungsschuldner

Der Beschwerdeführer scheide aufgrund des Aufhebungsbescheides des Zollamtes vom 27. Juli 2012 als Primärschuldner aus. Er sei keine Haftungsschuldner, sondern nur potenziell Haftender.

Bei den Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates

- der Beschwerdeführer scheide als primärer Steuerschuldner aus,
- beide, die B GmbH und der Beschwerdeführer seien keine Haftungsschuldner gemäß § 11 BAO,
- unter § 232 Abs. 3 würden potenziell Haftungspflichtige subsumiert,
- der Beschwerdeführer sei als potenziell Haftender der zu sichernden Mineralölsteuer anzusehen,
- das Entstehen eines Abgabenanspruches gegenüber dem Beschwerdeführer als potenziell Haftungspflichtigem werde von § 232 Abs. 1 nicht vorausgesetzt. Vorausgesetzt

werde das Entstehen eines Abgabeananspruches gegenüber einem Abgabepflichtigen, für den der Beschwerdeführer als potenziell Haftungspflichtiger herangezogen werden könnte,

sei sehr viel in Unordnung geraten.

Der unabhängige Finanzsenat habe zunächst die verba legalia gegen sich, weil Abs. 1 gleich zweimal vom Abgabepflichtigen spreche, zu dem auch der bereits in Anspruch genommene Haftende zähle.

Daraus sei im Umkehrschluss abzuleiten, eine noch nicht zur Haftung herangezogene Person, eben ein bloß potenziell Haftender, sei kein Abgabepflichtiger und damit von Abs. 1 nicht erfasst, zumal der Haftende erst mit seiner bescheidmäßigen Inanspruchnahme zum Gesamtschuldner werde, die Rechtswirksamkeit einer Haftung setze deren bescheidmäßigen Ausspruch gegenüber dem Haftungspflichtigen voraus (VwGH 22.9.1988, 87/08/0262).

Ein Sicherstellungsbescheid sei keine Abgabenbescheid und entfalte nur gegenüber jenem Abgabepflichtigen Rechtswirkungen, an den er gerichtet sei und dem gegenüber bereits die Abgabenschuld gemäß § 4 BAO entstanden sei (VwGH 3.10.1990, 86/13/0103).

Dem Beschwerdeführer gegenüber sei die Mineralölsteuerschuld weder gemäß § 4 Abs. 1, noch gemäß § 7 Abs. 1, § 224 BAO entstanden. Die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens genüge nicht, es müssen die beiden Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sein. Angesichts der Maßgeblichkeit des Abs. 1 habe das Bundesfinanzgericht die eben zitierte Judikatur gegen sich.

Persönliche Haftungen seien ein Sonderfall der Gesamtschuld. Auch einem potenziell Haftungspflichtigen gegenüber entstehe die Abgabenschuld nicht gemäß § 4, sondern zeitversetzt erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung.

Ein Sicherstellungsauftrag, der vor diesem Zeitpunkt, also vor der Inanspruchnahme ergehe, sei materiell rechtswidrig.

b) Keine Gefährdungshandlung

Hier gelte das zur B GmbH Gesagte sinngemäß.

*X) Ausführungen im Eventualvorbringen vom 8. April 2014 unter dem Rubrum*

*Zusammenfassung:*

Unter diesem Rubrum wird vom Beschwerdeführer in insgesamt zwölf Punkten ein Fazit aus den bisherigen Vorbringen gezogen.

*XI) Ausführungen zum Vorbringen vom 14. April 2014:*

In diesem Vorbringen erklären die B GmbH und der Beschwerdeführer, dass aus der Sicht des aufhebenden VwGH-Erkenntnisses nicht einmal feststehe, welche Rolle die B GmbH gespielt habe bzw. wer die F mit den Transporten der Ware vom Betriebsgelände des JoK zur LHG H beauftragt habe. Dem zitierten Bescheid sei nicht zu entnehmen, welche Verbindung zwischen der B GmbH und den slowenischen LKW bestünde.



Der Beschwerdeführer und die B GmbH hätten keinen wie auch immer gearteten Einfluss auf die Verbringung des Olej Rust Cleaner nach Österreich gehabt.

### ***Die Entgegnungen auf die Vorbringen:***

#### ***1) Entgegnung auf die Ausführungen in den Vorbringen zur Unionsrechtslage und zur Rechtslage in Deutschland:***

Die SystemRL legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch verbrauchsteuerpflichtiger Waren, u.a. Energieerzeugnisse gemäß der EnergieStRL, erhoben werden. Als Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie gelten gemäß Art. 1 Abs. 1 lit. b Energieerzeugnisse gemäß der EnergieStRL.

Als Energieerzeugnisse im Sinne der EnergieStRL gelten gemäß Art. 2 lit. b auch die Erzeugnisse der KN-Codes 2710.

Damit sind Waren mit der Unterposition 2710 1999 der KN per Definitionem Energieerzeugnisse der SystemRL.

Nichts anderes ist im Steuerbescheid des Hauptzollamtes Augsburg festgehalten.

Die EnergieStRL gilt jedoch gemäß Art. 2 Abs. 4 lit. b der EnergieStRL nicht für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden.

Waren der Unterposition 2710 1999 der KN werden grundsätzlich nicht als Heiz- oder Kraftstoff verwendet. Erzeugnisse der Unterposition 2710 1999 der KN werden im Bergbau als Flotationsmittel oder auch als Emulsionsmittel eingesetzt. Sie finden unter der Bezeichnung Schmierstoff/Schalungsöl auch in der Baubranche Anwendung.

Die Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der SystemRL gelten gemäß Art. 20 Abs. 1 der EnergieStRL ausschließlich für die dort taxativ aufgeführten Energieerzeugnisse. Waren der Unterposition 2710 1999 der KN sind dort nicht aufgeführt.

Im Anhang I - Tabelle A - der EnergieStRL sind harmonisierte Mindeststeuersätze für bestimmte Kraftstoffe angeführt. Waren der Unterposition 2710 1999 der KN sind dort nicht mit einem Steuersatz erfasst. Für Waren der Unterposition 2710 1999 der KN sind unionsrechtlich also weder harmonisierte Mindeststeuersätze noch harmonisierte Nullsteuersätze festgelegt.

Es ist wichtig und daher zu bedenken, dass das MinStG bei der Umschreibung des Begriffes "Kraftstoffe" ausgehend von der Terminologie des MinStG 1981 dabei von Waren ausgeht, die nicht als Mineralöle angeführt sind und als Treibstoff dienen.

Die EG-Richtlinien hingegen verwenden den Begriff "Kraftstoffe" auch für Mineralöle, die für motorische Zwecke verwendet werden (vgl. dazu die Ausführungen im Kommentar zu den Verbrauchsteuern auf Mineralöl vom Mag. Helmut Schamp, Teil D Kommentierung, S 12).

Im zweiten Erwägungsgrund der SystemRL ist festgehalten, dass, um das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten, die Voraussetzungen für die Erhebung von Verbrauchsteuern auf Waren, die der Richtlinie 92/12/EWG unterliegen (nachstehend "verbrauchsteuerpflichtige Waren" genannt), harmonisiert bleiben müssen.

Schmieröle, die nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, werden zwar von der Definition des Begriffes "Energieerzeugnisse" im Sinne von Art. 2 Abs. 1 lit. b der EnergieStRL erfasst, sind aber gemäß Art. 2 Abs. 4 lit. b erster Gedankenstrich dieser Richtlinie von deren Geltungsbereich ausdrücklich ausgenommen und fallen daher nicht unter die Regelung der harmonisierten Verbrauchsteuer (EuGH 5.7.2007, C-145/06 und C-146/06, Rz 35 und Rz 43).

Genauer gesagt und auf den Gegenstand umgelegt unterliegen Erzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 nach Art. 2 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Abs. 4 lit. b und Art. 20 der EnergieStRL nicht den Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der SystemRL. Damit unterliegen sie weder den Bestimmungen des Kapitels IV der SystemRL, das die "Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung" regelt, noch den Regelungen des Kapitels V der SystemRL, das die "Beförderung und Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr" regelt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass Erzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 zwar von der Definition des Begriffes "Energieerzeugnisse" der EnergieStRL erfasst werden, die EnergieStRL aber ausdrücklich nicht für die Energieerzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 gilt und Energieerzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 ausdrücklich auch nicht Gegenstand der Beförderungsbestimmungen der SystemRL sind. Art. 33 der SystemRL ist Teil der Regelungen des Kapitels V der SystemRL, das die Beförderung und Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr regelt.

Die Überlegungen des Beschwerdeführers im Hinblick auf Art. 33 der SystemRL, dieser sei national unzureichend umgesetzt, im Gegenstande maßgebend und dass die B GmbH deswegen und in der weiteren Folge auch nach nationalem Recht nicht Steuerschuldnerin sein könne, sind damit nicht verfahrensrelevant.

Olej Rust Cleaner als Energieerzeugnis des KN-Codes 2710 1999 per se ist keine verbrauchsteuerpflichtige Ware, wird demnach auch nicht unter Steueraussetzung befördert, ist Ware des steuerfreien Verkehrs und kann damit nicht in den freien Verkehr übergeführt werden. Erzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 werden durch die EnergieStRL - wie oben dargestellt - unionsrechtlich keiner Verbrauchsteuer unterworfen.

Selbst wenn Erzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 Gegenstand der SystemRL wären, wäre dann noch zu beachten, dass Art. 33 Abs. 1 der SystemRL voraussetzt, dass einer Verbrauchsteuer "verbrauchsteuerpflichtige Waren", die in einem Mitgliedstaat bereits "in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind", unterliegen.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers wurden die Energieerzeugnisse in Deutschland bei JoK nicht besteuert, weil sie dort in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden, sondern deshalb, weil sie dort als Kraftstoff an die F zur Beförderung an einen Empfänger außerhalb des Steuergebietes übergeben wurden.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers wurde das Mineralöl von Polen nach Deutschland nicht - wie von ihm dargestellt - unter Steueraussetzung befördert. Es erfolgte lediglich eine Überwachung der dortigen nationalen Steuer, und zwar zu Unrecht mit BVD. Mitgliedstaaten (z.B. Polen oder Italien), die Energieerzeugnisse (Mineralöle), die nicht als Kraftstoff oder Heizstoff verwendet werden, zulässigerweise besteuern, müssen ihre Befugnisse auf diesem Gebiet unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes ausüben (vgl. dazu EuGH 5.7.2007, C-145/06 und C-146/06, Rz 41 und Rz 42).

Im Interesse der Rechtssicherheit ist noch darauf hinzuweisen, dass der leichten Nachprüfbarkeit halber das entscheidende Kriterium für die Einreihung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen ist, wie sie im Wortlaut der betreffenden Positionen festgelegt sind (EuGH 28.4.1999, Rechtssache C-405/97).

## *II) Entgegnung auf den Inhalt der Vorbringen zur innerstaatlichen Rechtslage und zur Steuerschuldnerschaft der B GmbH:*

Zunächst ist auf die Entgegnung auf die Vorbringen zur Unionsrechtslage und zur Rechtslage in Deutschland zu verweisen, wonach Erzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 zwar von der Definition des Begriffes "Energieerzeugnisse" der EnergieStRL erfasst werden, die EnergieStRL aber nicht für die Energieerzeugnisse des KN-Codes 2710 1999 gilt und dass sie als Energieerzeugnisse auch nicht Gegenstand der Beförderungsbestimmungen der SystemRL sind bzw. dass Olej Rust Cleaner als Erzeugnis des KN-Codes 2710 1999 per se - sich ergebend aus der EnergieStRL - keine verbrauchsteuerpflichtige Ware ist.

Wird - vereinfacht ausgedrückt - Diesel auf 350 Grad erhitzt, so verdampfen mindestens 85 Volumsprozent. Wird hingegen ein Mineralöl der Unterposition 2710 1999 der KN auf 350 Grad erhitzt, so verdampfen weniger als 85 Volumsprozent. Im Grenzbereich kann ein Mineralöl der Unterposition 2710 1999 der KN somit ohne größere Probleme als Dieselerersatz Verwendung finden.

Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, unterliegen gemäß § 1 Abs. MinStG der Mineralölsteuer.

Mineralöle im Sinne des MinStG sind gemäß § 2 Abs. 1 MinStG auch Waren der Positionen 2710 der KN. Damit sind auch Waren der Unterposition 2710 1999 der KN vom Mineralölbegriff umfasst.

Olej Rust Cleaner ist damit aus der Sicht des MinStG ein Mineralöl und keine Kraftstoff.

Gemäß § 2 Abs. 8 MinStG finden, soweit im MinStG nicht anderes bestimmt ist, die "Mineralöle betreffenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes" nur auf die unter Z 1 bis 6 angeführten Waren und diesen nach Abs. 9 gleichgestellten Waren Anwendung. Die Mineralöle betreffenden Bestimmungen sind also nur auf "Mineralöle im engeren Sinn" anzuwenden.

Diesel (Gasöl) ist in § 2 Abs. 8 Z 2 mit den Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 erfasst, ist demnach ein Mineralöl im engeren Sinn.

Mineralöle der Unterposition 2710 1999 der KN hingegen werden in § 2 Abs. 8 Z 1 bis Z 6 nicht angeführt, sind damit nicht Mineralöle im engeren Sinn, sondern "anderes Mineralöl".

Auf anders Mineralöl sind gemäß § 2 Abs. 8 vorletzter Satz MinStG die Bestimmungen des MinStG für Kraft- und Heizstoffe anzuwenden, weshalb das Vorbringen, die B GmbH habe den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG schon deswegen, weil dieser nur Kraftstoffe betreffe, nicht erfüllt, scheitern muss.

Die Bestimmung des § 41 MinStG ist eine Mineralölbestimmung und hat deswegen auf Olej Rust Cleaner, eine anders Mineralöl, unangewendet zu bleiben, zumal sich aus § 2 Abs. 8 MinStG zwingend ergibt, dass die Mineralöl betreffenden Bestimmungen, soweit im MinStG nicht anderes bestimmt ist, nur auf die unter den Z 1 bis 6 angeführten Waren und diesen nach Abs. 9 gleichgestellten Waren Anwendung finden.

Auf Olej Rust Cleaner als anderes Mineralöl sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Kraftstoffe und Heizstoffe anzuwenden. § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG ist eine Kraftstoffbestimmung.

Olej Rust Cleaner ist in die Unterposition 2710 1999 der KN einzureihen und - wie bereits dargelegt - auf Unionsebene nicht steuerpflichtig. Olej Rust Cleaner ist aber auch im Bundesgebiet nicht verbrauchsteuerpflichtig, zumal Österreich auf Waren der Unterposition 2710 1999 keine nationale Abgabe erhebt.

Die Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG ist daher im Gegenstand sinngemäß wie folgt zu lesen:

"Gemäß § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG entsteht die Steuerschuld dadurch, dass u.a. ein anderes Mineralöl (ein Erzeugnis der Unterposition 2710 1999 der KN) im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird".

Ob bzw. dass die B GmbH ein Kraftstoffbetrieb im Sinne des § 19 MinStG war, darf ungelöst bleiben, weil § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG nicht voraussetzt, dass ein anderes Mineralöl im Steuergebiet erstmals durch einen Kraftstoffbetrieb zur Verwendung als Treibstoff abgegeben werden muss.

Hinsichtlich des Olej Rust Cleaner - in der Terminologie des MinStG ein Mineralöl - haben die Untersuchungen des Bildungs- und Wissenschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung in München und die Untersuchungen der Technischen Untersuchungsanstalt in Wien aufgezeigt, dass sich die Ware auf ihrem Weg von der in

Polen ansässigen C zu den Tankstellen im Steuergebiet tarifarisch nicht geändert hat. Damit wurde im Steuergebiet ein anderes Mineralöl abgegeben.

Die Tatbestandsmerkmale des § 21 Abs. 1 Z 5, namentlich Kraftstoff, Steuergebiet, abgeben, erstmals, zur Verwendung als Treibstoff, müssen kumulativ erfüllt sein. Sie sind erfüllt.

Es ist auch noch festzuhalten, dass diese Bestimmung mit keinem subjektiven Tatbestandsmerkmal ausgestattet ist.

Das Tatbestandsmerkmal "Kraftstoff" ist erfüllt.

Dieses Tatbestandsmerkmal ist insoweit erfüllt, als - wie bereits dargestellt - auf anderes Mineralöl die Kraftstoffbestimmungen des MinStG anzuwenden sind.

Das Tatbestandsmerkmal "Steuergebiet" ist erfüllt.

Anderes Mineralöl wurde an Tankstellen im Bundesgebiet abgegeben. Steuergebiet im Sinne des MinStG ist - von Ausnahmen abgesehen - das Bundesgebiet.

Das Tatbestandsmerkmal "abgeben" ist erfüllt.

Nach § 23 EnergieStG reicht dafür in der Bundesrepublik Deutschland die ausdrückliche Zweckwidmung (vgl. Bongratz / Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2. Auflage, Verlag C.H. Beck, S 266 ff).

Verbrauchssteuern sind nach der österreichischen Rechtslage "Realaktssteuern", die Entstehung der Verbrauchssteuern erfolgt aufgrund unterschiedlicher Realakte.

Allgemein entsteht die Steuerschuld entweder aufgrund eines Aktes der Gütererzeugung (Herstellung), eines Aktes der Güterverwendung (Verbrauch), eines Vorganges auf dem Weg des Gutes vom Erzeuger zum Verbraucher (Wegbringung aus einem Steuerlager bzw. Entnahme in den freien Verkehr, Lieferung) oder aufgrund der Einfuhr der belasteten Ware in das Steuerinland (vgl. Bieber, Verbrauchssteuern in Österreich, 1. Auflage, Verlag: LexisNexis Österreich, S 13 ff).

Im Hinblick auf dieses Tatbestandsmerkmal ist nun festzuhalten, dass für anderes Mineralöl eine Mineralölsteuerschuld nicht durch die Herstellung im Steuergebiet oder ihre Einbringung in das Steuergebiet maßgeblich ist, da die Besteuerung in sinngemäßer Anwendung der Kraftstoffbestimmungen des MinStG erst an die Abgabe im Steuergebiet zur Verwendung als Treibstoff anknüpft.

Die Steuerschuld entsteht für anderes Mineralöl mit der Abgabe, wenn "bereits vor oder bei der Abgabe" eine einschlägige Zweckwidmung erfolgt. Wurde eine solche Zweckwidmung noch nicht vorgenommen, dann erst entsteht die Steuerschuld mit der Verwendung (vgl. dazu die Ausführungen im Kommentar zu den Verbrauchssteuern auf Mineralöl vom Mag. Helmut Schamp, Teil D Kommentierung, S 2 und S 68).

Die B GmbH hat anderes Mineralöl an Tankstellen im Steuergebiet abgegeben. Ihr sind - entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers - die Lieferungen der Ware als Realakt zuzurechnen. Dies ergibt sich in einem für ein Sicherstellungsverfahren erforderlichen Ausmaß deswegen, weil

- der B GmbH zurechenbar in ihren Lieferscheinen die Lieferung von Diesel (Gasöl) erfasst, damit bei der Abgabe anderes Mineralöl einschlägigzweckgewidmet wurde;

- das Mineralöl an die Tankstellen mit - die Ware von E direkt zu den Tankstellen begleitenden - Lieferscheinen der B GmbH geliefert wurde;
- es bei der I Kft. und später der G HandelsgmbH keine Eingangsrechnungen gegeben hat, weil diese nur für die Rechnungslegung an die B GmbH benötigt wurden;
- sich aus den Einlassungen des JoK im Urteil des Landgerichtes München II ergibt, dass er den Erhalt der Lieferungen aus Polen für die B GmbH bestätigt hat;
- sich aus den Gründen im Urteil des Landgerichtes München II ergibt, dass Dieselmotorkraftstoffe durch die B GmbH direkt an die Tankstelle L / Österreich geliefert wurden;
- der Beschwerdeführer der faktische Geschäftsführer der B GmbH wusste, dass sich in E Blanko-Lieferscheine der B GmbH befunden haben;
- ThK Handlungsvollmacht der B GmbH hatte und damit zusammen mit weiteren Beteiligten den Ankauf der Ware, den Transport und die Lieferung für die B GmbH organisiert hat. Er wurde in der Handlungsvollmacht "insbesondere befugt, Lieferverträge mit Kunden abzuschließen";
- die B GmbH und der Beschwerdeführer nach der Aktenlage die Ware und den Transport vorfinanziert haben;
- zumindest der Chef der Kraftfahrer der F von den Malversationen gewusst haben soll;
- der Zeuge DiH ausgesagt hat, dass die Frächter ausschließlich durch die B GmbH mit den Lieferungen beauftragt wurden;
- gemäß RaF die Transporte durch ThK organisiert wurden;
- die Kraftfahrer der F die teilweise vorausgefüllten Lieferscheine der B GmbH im Grunde der Erhebungen durch das Zollamt Landshut verwenden sollten;
- die Fahrer der F konkrete Anweisungen zum Transport und die jeweils zugehörigen gefälschten Transportpapiere aus dem Kreis der Beteiligten um ThK erhalten haben,
- für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes maßgebend ist (§ 21 BAO).

Das Tatbestandsmerkmal "erstmal" ist erfüllt.

Im Fall der erstmaligen Abgabe wird derjenige, der im Bundesgebiet anderes Mineralöl zur Verwendung als Treibstoff abgibt, wenn dieser im Steuergebiet ansässig ist, zum Steuerschuldner, andernfalls der Empfänger.

Olej Rust Cleaner wurde im Steuergebiet zur Verwendung als Diesel (Gasöl) abgegeben. Inhalt der Lieferscheine und Rechnungen der B GmbH an die Tankstellen war Diesel (Gasöl). An die Tankstellen tatsächlich geliefert wurde Olej Rust Cleaner und dieser in Behälter mit Dieselpumpensäulen abgeschlaucht. Olej Rust Cleaner wurde auf den Transportpapieren und am LKW bei der Beladung der Tankfahrzeuge der F als Diesel (Gasöl), auf den Lieferscheinen der B GmbH bei der Abgabe als "Dizelsko Gorivo" (Dieselmotorkraftstoff, Dieseltreibstoff) zweckgewidmet.

Dadurch, dass die Lieferungen der B GmbH zurechenbar organisiert wurden, hat die B GmbH erstmals im Steuergebiet anderes Mineralöl als Treibstoff abgegeben.

Die Rechnungen der B GmbH an ihre Abnehmer konnten erst erstellt werden, nachdem ihr die von den Kraftfahrern vervollständigten Lieferscheine zugegangen sind. Auch

die Scheinrechnungen und Scheinlieferscheine (diesen lag außerdem kein Realakt zugrunde) der I Kft. und später der G HandelsgmbH konnten erst nach der Ausfertigung der Lieferscheine der B GmbH mit Zweckwidmung und Angabe des Empfängers erstellt werden. VIB musste AIP regelmäßig die verladenen Liefermengen mitteilen. Die zeigt z.B. nachvollziehbar der Lieferfall Nr. 145.

Das Tatbestandsmerkmal "zur Verwendung als Treibstoff" ist erfüllt.

Der Begriff "Treibstoff" im Sinne des MinStG 1995 umfasst - anders als im MinStG 1981 - die Verwendung zum Antrieb von Kraftfahrzeugen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr und zu anderen motorischen Zwecken, wie z.B. Kettensägen, Landmaschinen, Stationärmotoren udgl.

Die Tanks der Tankstellen, in die Olej Rust Cleaner abgeschlaucht wurde, waren mit Dieselpumpsäulen versehen.

Das Tatbestandselement setzt nicht die "Verwendung von Treibstoff" durch die B GmbH selbst voraus, sondern die "erstmalige Abgabe zur Verwendung als Treibstoff". Der Tatbestand knüpft die Entstehung der Steuerschuld an die Abgabe eines Kraftstoffes (anderen Mineralöls), wenn bereits vor oder bei der Abgabe eine einschlägige Zweckwidmung erfolgt ist.

Eine erste Zweckwidmung erfolgte in E, die Zweckwidmung auf den Lieferscheinen im Bundesgebiet anlässlich des Abschlachtens.

Wurde eine solche Zweckwidmung noch nicht vorgenommen oder ist eine Abgabe eines anderen Mineralöls oder eines Kraftstoffes nicht erfolgt, erst dann entsteht die Steuerschuld nach dem Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 6 MinStG.

Weil die B GmbH anderes Mineralöl im Rahmen ihres Betriebes abgegeben hat, dessen Geschäftsleitung sich im Steuergebiet befindet, ist sie gemäß § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG als Inhaber dieses Betriebes zur Steuerschuldnerin geworden.

### *III) Entgegnung auf die Ausführungen zum Sachverhalt im zweiten Vorbringen:*

Die diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers wurden bei der Entscheidung über die Beschwerde berücksichtigt, es ist jedoch Sache des Bundesfinanzgerichtes, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen.

Da es sich im Beschwerdefall um einen Sicherstellungsauftrag handelt, muss sich der Sachverhalt nicht nur auf Beweise stützen, sondern darf das Bundesfinanzgericht bei der Feststellung eines solchen Sachverhaltes auch auf Vermutungen, die auf konkreten Umständen basieren, zurückgreifen, ohne dass diesbezüglich bereits ein Nachweis - ein Beweis - erbracht werden muss (VwGH 28. Februar 2014, 2013/16/0053).

Auch das Bundesfinanzgericht sieht als Eckpunkte des Sachverhaltes den Verbringungsverfahren der Ware von Polen nach Deutschland und der gleichen Ware von Deutschland in das Steuergebiet mit einem Warenweg von E direkt zu den Tankstellen in Österreich und einem vom Warenweg abweichenden Fakturenweg, der im Hinblick auf den Verkauf von Diesel aber erst bei den aus dolosen Gründen eingebundenen I Kft. und später der G HandelsgmbH beginnt.

Nicht nur die aktenkundige Aufteilung der Provisionen zeigt, wer im historischen Geschehen welche Rolle ausgefüllt hat. Daran vermag der Hinweis, zu JoK habe es keine Geschäftsbeziehungen gegeben, nicht zu rütteln. Ein Verkauf der Ware durch JoK an die B GmbH hat tatsächlich nicht stattgefunden, aber auch nicht ein Verkauf der Ware an die I Kft. und später an die G HandelsgmbH.

Dass es zu JoK keinen persönlichen Kontakt gab, ergibt sich aus dessen Aussage. Es gab zu JoK aber einen der B GmbH zurechenbaren Kontakt über den handlungsbevollmächtigten ThK und die weiteren Beteiligten, die dessen Aufträge befolgten.

Es ist ebenso Tatsache, dass sich in E - dies hat der Beschwerdeführer als faktischer Geschäftsführer der B GmbH gebilligt - Blanko-Lieferscheine der B GmbH befunden haben.

Aus den Einlassungen des JoK im Urteil des Landgerichtes München II geht hervor, dass er den Erhalt der Lieferungen aus Polen für die B GmbH bestätigt hat.

Aus den Gründen im Urteil des Landgerichtes München II ergibt sich, dass Dieselmotorkraftstoffe durch die B GmbH von E aus direkt an die Tankstelle L / Österreich geliefert wurden.

Dass es zur C keine Kontakte gegeben hat, lässt sich zumindest hinsichtlich des Beschwerdeführers und ThK bezweifeln, wenn man bedenkt, dass im Grunde von Zeugenaussagen Beteiligte - nach Aussage des AIP die beiden Genannten - zu Vertragsverhandlungen bei der C waren.

Dass eine Party im Juni hinter ihrem Rücken stattgefunden hat, kann auch damit erklärt werden, dass der Beschwerdeführer und SaS Kontakt nur zu ThK gepflegt und gewünscht haben.

Daraus, dass ihre primäre wichtige und nützliche Aufgabe darin bestanden habe, Abnehmer für die Ware zu finden und Kontakte dorthin zu pflegen und dass die B GmbH die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bezahlt hat, ist nicht zwingend abzuleiten, dass zumindest der Beschwerdeführer in die Malversationen zu keinem Zeitpunkt eingeweiht gewesen sein kann.

Dass die B GmbH und der Beschwerdeführer - entgegen ihren Darstellungen - gewusst haben, wann Ware angeliefert wird, ergibt sich aus etlichen e-Mails, die ein "Karl Thomas" als Disponent der B GmbH an die LHG H, an den Beschwerdeführer und an die B GmbH gesendet hat.

Stellvertretend herausgegriffen wird das e-Mail vom 31. August 2011, in dem Herrn Ma von der LHG H die Belieferung für Donnerstag den 1. September 2011 angekündigt wird, der erste Zug zwischen 10:00 und 11:00 Uhr, der zweite Zug zwischen 16:00 und 17:00 Uhr und der dritte Zug zwischen 22:00 und 23:00 Uhr.

Dass der Beschwerdeführer - entgegen dem Vorbringen - eine nicht nur untergeordnete Rolle gespielt haben kann, ergibt sich schon daraus, dass jemand, der sich dahingehend äußert, dass er – sollte er in die Pfanne gehauen werden – alle die dabei gewesen sind,



mitnimmt, schon ein umfangreiches Faktenwissen und das Wissen um Unredlichkeit gehabt haben muss (siehe dazu weiter unten das Telefonüberwachungsprotokoll vom 25. Oktober 2011 über ein Telefongespräch zwischen dem Beschwerdeführer und ThK).

Ein Faktenwissen um Unredlichkeiten und um die wesentliche Rolle des Beschwerdeführers und damit auch der B GmbH ergeben sich - ohne Anspruch auf Vollständigkeit - auch aus den nachstehend angeführten Inhalten von Protokollen zur Telefonüberwachung (TÜ), aus Inhalten von Protokollen der überwachten SMS und aus Inhalten von e-Mails, e-Mail-accounts und I-Phones.

Die durch Abhörprotokolle belegten Bedenken und das Verhalten des Beschwerdeführers galten im Zusammenhang beispielsweise mit der ungültigen UID-Nummer bzw. mit der Einbindung in die Rechnungsgestaltung betreffend die G HandelsgmbH weniger der Aufklärung der Probleme, sondern galten im Besonderen dem Bemühen, vor allem die Buchhaltung der B GmbH nach außen in Ordnung zu halten.

Zum Faktenwissen und zum Wissen um Unredlichkeiten:

- TÜ vom 25. Oktober 2011 über ein Telefongespräch zwischen dem Beschwerdeführer und ThK:

Im Telefongespräch äußerte sich der Beschwerdeführer u.a. dahingehend, dass ThK den anderen Tatbeteiligten sagen soll, er werde seine ganzen Sachen zurückziehen und dass er, sollte er in die Pfanne gehauen werden, alle die dabei gewesen sind mitnimmt. Im Gespräch wurde auch noch die Änderung von Zahlungen an Mitbeteiligte und die Änderung von Aufgabengebieten der Mitbeteiligten diskutiert und verhandelt.

- TÜ 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 M an Haufn Geld kriegt, der kriegt 24.000 plus 14.000“.

(Anmerkung: M = der Beschwerdeführer)

- TÜ 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 den Beschwerdeführer geben wird, damit ThK nicht hinfahren braucht.

- TÜ 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 zum Beschwerdeführer fahren, um ihn zu warnen, dass dessen Telefon überwacht wird, er getraue sich nicht mehr, den Beschwerdeführer anzurufen. Die Staatsanwaltschaft weiß, dass sie in Polen kaufen, über E umschlagen und dass Slowenen fahren. Die Sache geht gegen den Beschwerdeführer, die Staatsanwaltschaft weiß genau, wie viel der Beschwerdeführer pro Zug verdient hat. Es brennt lichterloh.

- SMS vom 7. Juli 2011 des Beschwerdeführers 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.“

- SMS vom 15. Juli 2011 des Beschwerdeführers an ThK:

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

- SMS vom 29. Juli 2011 des Beschwerdeführers an ThK:

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

- 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 Krystopfer in Raten abbauen. Sonst schaffen wir es nicht. Wir haben morgen einen Überschuss von ca. 25.000 Euro, S 24.000 Euro usw. Dollinger Auto 10.000 Euro – das zahle ich eh von mir.“

- SMS vom 2. November 2011 von ThK an AIP:

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

(Anmerkung: Der Blade = der Beschwerdeführer; Der General = ThK)

- SMS vom 8. November 2011 von AIP an ThK:

„73.000 Kontoblatt dazu 5x24.550 für morgen =  $122.750 + 73.000 = 195.750$  Euro ca.  $245.000 - 195.750 = 49.250$  Überschuss und wir sind quitt –  $13.000 \text{ S} = 36.250 \text{ Euro} +$ .“

- E-Mail vom 9. November 2011 des Beschwerdeführers 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.“

- Beispiel für eine Auszahlungsanweisung:

E-Mail und Auszahlungsanweisung des ThK an AIP 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 als Tabelle 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 „S (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.

Zur Rolle des Beschwerdeführers und der B GmbH:

- Tü vom 25. Oktober 2011 über ein Telefongespräch zwischen dem Beschwerdeführer 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, ohne dass die Verwendung dieses Pseudonyms wie auch die Verwendung anderer Pseudonyme den Beschwerdeführer gestört hätte.

- Tü vom 25. Oktober 2011 über ein Telefongespräch zwischen dem Beschwerdeführer und ThK:

Beide haben sich im Zusammenhang mit einer nicht aufrechten UID-Nummer u.a. darüber unterhalten, dass Rechnungen sofort auf die G HandelsgmbH umzuschreiben sind.

- Tü vom 23. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen dem Beschwerdeführer und ThK:

Beim Telefongespräch ging es u.a. um die Einflussnahme des Beschwerdeführers auf das Layout einer Rechnung, die „fesch“ geworden ist. Zu den Rechnungsvorschlägen hat der Beschwerdeführer Tipps gegeben, wie beispielsweise einen Firmenaufschrift einen „seriösen Touch“ bekommt und dass eine Rechnung mit viel Farbe „immer auffällig und eigentlich unprofessionell“ ist.

- Tü vom 23. November 2011 über ein Telefongespräch zwischen AIP und VIB:

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

- SMS vom 24. August 2011 des Beschwerdeführers an ThK:

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

- SMS vom 24. August 2011 – Antwort von ThK an den Beschwerdeführer:

„Ok geht auch, aber ich bekomme reparierten Laptop heute nach Adresse6 von Florian geliefert. Soll sie die Rechnung selber schreiben, ab morgen schicke ich sie ganz normal wieder!“

#### *IV) Entgegnung auf die Ausführungen im Eventualvorbringen zum Rubrum Rückblick:*

Einleitend ist zu sagen, dass der VwGH die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat. Sie ist damit nicht mehr im Rechtbestand.

Dass es gravierende prozessuale Defizite deswegen gegeben haben soll, weil insbesondere die Ermittlungstätigkeit nicht so stattgefunden habe, wie es der Beschwerdeführer anleitend auf mehreren Seiten zu Beweisen und zum Beweisverfahren beschreibt, ist neuerlich darauf hinzuweisen, dass für die Feststellung eines Sachverhaltes in einem Sicherstellungsverfahren bereits eine auf konkrete Umstände gestützte Vermutung genügt, ohne dass bereits der Nachweis - ein Beweis - erbracht werden muss.

Das Zollamt hat den Warenbezug zunächst auf § 41 Abs. 1 MinStG gestützt, auf eine Mineralölbestimmung, die auf sonstiges Mineralöl nicht anzuwenden ist, sondern ist es die

Kraftstoffbestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG. Dazu wurde bereits ausführlich Stellung genommen.

Im Hinblick auf das Vorbringen, dass deswegen der unabhängige Finanzsenat rechtens den Weg der Kassation hätte bestreiten müssen, weil die Erledigungen des Zollamtes deswegen mit sekundären, dh auf unrichtiger rechtlicher Beurteilung beruhenden Feststellungsmängeln behaftet seien, darf daran erinnert werden, dass nach der im Entscheidungszeitpunkt geltenden Bestimmung das Zollamt als Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe seinen Bescheid bei gleich bleibender Sache im Spruch und in der Begründung nach jeder Richtung hin abändern durfte (§ 85 b Abs. 3 ZollR-DG). Für den unabhängigen Finanzsenat als Berufungsbehörde der zweiten Rechtstufe war dies sinngemäß in § 85c Abs. 8 ZollR-DG iVm § 289 Abs. 2 BAO idgF geregelt.

Außerdem wurde für eine Kassation vorausgesetzt, dass wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden. Dass Ermittlungen und Umstände nicht in kompakter Form in die behobene Entscheidung als zumindest vermuteter Sachverhalt eingearbeitet wurden, bedeutet nicht zwingend, dass sie auch unterlassen wurden. Dies gilt sinngemäß auch im Hinblick auf das Vorbringen, es sei der Bescheid frei von Sachverhalt, es seien zentrale Aspekte nicht Gegenstand der Ermittlungstätigkeit gewesen.

Dass in der Berufungsentscheidung Auskunft zu unter diesem Vorbringen vom Beschwerdeführer aufgelisteten Fragen "verweigert" wurde, ist eine etwas überhöhte Formulierung. Tatsächlich wurde dazu aktenkundiges und erhobenes Substrat an konkreten Umständen und Tatsachen teilweise nicht und/oder in einer nicht kompakten Form niedergelegt, weshalb es ja auch zur verfahrensrechtlichen Behebung durch den VwGH gekommen ist.

Dass der unabhängige Finanzsenat die anstehenden Rechtsfragen - auch in Anbetracht der Eingaben vom 26. März 2014 und vom 31. März 2014 - nicht "grundlegend falsch" gelöst haben kann, konnte bereits dargestellt werden.

Auch zu den Teilen des Eventualvorbringens, in denen sich der Beschwerdeführer mit der erhobenen Beweismasse beschäftigt, den Weg vom Beweis zum Sachverhalt erörtert, sich mit dem Einfluss des Beweises auf den Sachverhalt und dem Einfluss des Gesetzes auf die Sachaufklärung und Beweisführung auseinander setzt, weil der mit Beweisen zu gewinnende Sachverhalt die Gesamtheit der Tatumstände, die benötigt werden, um die ins Auge gefasste Rechtsvorschrift anwenden zu können - was auch im Gegenstand gegolten hätte - bilde, ist daran zu erinnern, dass für die Feststellung eines Sachverhaltes in Sicherstellungsverfahren bereits eine auf konkrete Umstände gestützte Vermutung genügt, ohne dass bereits der Nachweis - ein Beweis - erbracht werden muss.

Dies gilt auch dem Vorbringen, das auf der Basis ausgewählter prozessualer Einzelaspekte vorgetragen wird, dass mit Beweisen einseitig umgegangen worden sei, Entlastungsbeweise als unerheblich abgetan worden seien, die Bewertung der Beweise nach ihrer Aussagekraft gefehlt habe.

Dazu, dass und ob sich beide Rollen in der Person der LHG H vereinigt haben, die aber frühzeitig aus dem Spiel genommen worden sei, Defizite, die nun zu Lasten des Bundesfinanzgerichtes gingen, ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerschuld für anderes Mineralöl mit der Abgabe im Bundesgebiet entsteht, wenn bereits vor oder bei der Abgabe eine einschlägige Zweckwidmung erfolgte. Wurde eine solche Zweckwidmung noch nicht vorgenommen, "dann erst" entsteht die Steuerschuld mit der Verwendung. Die Frage einer Steuerschuld der LHG H wäre demnach erst dann zu prüfen gewesen, wenn keine Zweckwidmung erfolgt wäre. Entsprechende Feststellungen zur Zweckwidmung sind u.a. Inhalt des Ermittlungsberichtes des Hauptzollamtes Landshut vom 25. Oktober 2011.

Dass sich in einem Bescheid Substanzielles im Hinblick auf eine Rechtsansicht, Olej Rust Cleaner des KN-Codes 2710 falle unter die SystemRL, sei eine verbrauchssteuerpflichtige Ware, eine anzuwendende Bestimmung sei deswegen fehlangewendet und hinsichtlich einer nicht anzuwendenden Vorschrift der Sachverhalt nicht erhoben worden und dann ein Bezug zur nicht anzuwendenden Bestimmung nicht hergestellt worden, dass deswegen die deutsche Vorgeschichte nicht entsprechend hinterfragt und aufbereitet worden sei, nicht findet, liegt auf der Hand.

Es kommt tatsächlich auf den Weg der Ware an. Dem Argument, dass ein reiner Handelsbetrieb, der nur vom Schreibtisch aus disponiert, allein deswegen nicht liefern kann, stehen im Gegenstand die tatsächliche Einbindung der B GmbH in den Liefervorgang, ihre eigenen Lieferscheine und die der B GmbH schon über die Handlungsvollmacht des ThK zurechenbaren Lieferungen entgegen.

Wenn man bedenkt, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes maßgebend sind, so kann wohl kaum von einer unsachlichen Differenzierung zu Lasten der B GmbH gesprochen werden, wenn eine wie von ihr selbst als Puffer bezeichnete I Kft. die UID-Nummer und ihren Namen nur aus steuerschädlichen Gründen verwendet.

Dass es sich bei ihrem Einfluss auf die kriminellen Machenschaften der beiden Hauptakteure nicht um Spekulationen gehandelt hat, dies auch angesichts der Party im November 2011, darauf wird an anderer Stelle noch näher eingegangen werden.

Das Mineralöl war im Tatzeitraum in Polen national steuerpflichtig. Die Möglichkeit, anderes Mineralöl national auch dann zu besteuern, wenn es nicht motorischen Zwecken dient, ist unionsrechtlich gestattet. Dazu wurde Näheres bereits ausgeführt. Nicht richtig ist, dass die Ware der SystemRL unterliegt und deshalb eine Steuer nur nach den dort vorgesehen Kriterien den dort vorgesehenen Personen vorgeschrieben werden dürfe.

Im aufhebenden Erkenntnis hat der VwGH nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht gravierende Defizite im Tatsachenbereich konstatiert, sondern konnte er im behobenen Bescheid einen abgeschlossenen im Sinne von kompakt vorgetragenen Sachverhalt nicht erkennen, auf den der unabhängige Finanzsenat seine Begründung gestützt hat. Dem Bescheid konnte nicht entnommen werden, von welchem Geschehen der unabhängige

Finanzsenat ausgegangen ist, was aber nicht gleichzeitig bedeuten mag, dass eine solches Geschehen nicht bereits in einer für einen Sicherstellungsbescheid erforderlichen Art und Weise erhoben war, dass zumindest konkrete Umstände erhoben waren, die einen rechtserheblichen Sachverhalt vermuten lassen.

*V) Entgegnung auf die Ausführungen im Eventualvorbringen zum Rubrum beteiligte Personen und Gesellschaften:*

Dem diesbezüglichen Eventualvorbringen ist - wenn man die erhobenen Umstände, Fakten und Beweise bedenkt - doch einiges entgegen zu halten.

Zur C:

Die Ware Olej Rust Cleaner ist kein gestreckter bzw. gepanschter Diesel, sondern ein unter Zollaufsicht in einem Herstellungsbetrieb hergestelltes Mineralöl. Es wird im Bergbau als Flotationsmittel oder auch als Emulsionsmittel eingesetzt. Es findet unter der Bezeichnung Schmieröl/Schalungsöl auch in der Baubranche Anwendung. Es wird zwar von der EnergieStRL begrifflich als Energieerzeugnis erfasst, unterliegt aber unionsrechtlich keiner Verbrauchsteuer.

Dass zur C keine "wie auch immer geartete Geschäftsbeziehung" bestanden hat, ist unter dem Aspekt, dass ThK Handlungsvollmacht und AIP als rechte Hand hatte, der die Ware bei der C bestellt hat, zu hinterfragen.

Ein weiteres Mal ist darauf hinzuweisen, dass dieser Olej Rust Cleaner nicht der SystemRL unterliegt. Er wurde zwar unter Steueraussetzung von Polen nach Deutschland verbracht, jedoch wurde zu Unrecht die nationale Steuer mit Dokumenten und Mitteln der Steueraussetzung national überwacht.

Zur F:

Diesen slowenischen Frächter hat VIB vermittelt. Der Frächter hat den Olej Rust Cleaner am Betriebsgelände des JoK aufgenommen und direkt zur LHG H, zu ihren Tankstellen verbracht und dort abgeliefert.

Dass die B GmbH zu keiner Zeit Geschäftsbeziehungen zu diesem Betrieb unterhalten habe, ist nur auf den ersten Blick so und zumindest unter dem Aspekt, dass ThK Handlungsvollmacht hatte, nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Die B GmbH hat über die Ware als Zwischenhändler disponiert, das Eigentum daran über Fax, Anruf oder e-Mail erworben und es auf gleiche Weise an Kunden übertragen. Dies hat jedoch ihre mögliche Einbindung in den Lieferweg nicht von vorneherein ausgeschlossen.

Zu ThK:

Er war "ein Kopf" der Malversationen. Im Strafurteil des LG München II kommt zum Ausdruck, dass er im Hintergrund die Fäden gezogen, bestimmt hat wo es lang geht und selbst dem AIP, seiner rechten Hand, Anweisungen erteilt hat. Im Hinblick auf das Strafurteil des LG München II ist jedoch zu bedenken, dass es in Deutschland begangenes Vergehen beurteilt hat.

Dass die Behauptung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt, die B GmbH und den Beschwerdeführer hätten entscheidenden Einfluss auf die Verbringung der Ware nach Österreich gehabt, keine evident akten-, tatsachen- und wahrheitswidrige Spekulation ohne schlüssigen Beweis ist, kann auf das Beweismittel, dass ThK Handlungsvollmacht der B GmbH hatte, gestützt werden. Nach der Aussage des Zeugen DiH wurden die Frächter ausschließlich durch die B GmbH mit den Lieferungen von Diesel (Gasöl) beauftragt. Nach den Angaben des RaF hat ThK den Transport organisiert. Nicht zuletzt mussten Lieferscheine der B GmbH die Ware von E zu den Tankstellen begleiten. Dass der Beschwerdeführer "ein weiterer Kopf" der Malversationen war, diese Vermutung kann u.a. auf die ausbezahlten Provisionen, vor allem der Höhe nach bewertet, und die in überwachten e-Mails und SMS bzw. Telefongesprächen gebrauchten Spitznamen wie "Oberfuchs" für A oder "K2" für ThK gestützt werden.

Ein Blick auf die ermittelten Verbindungsnachweise verstärkt diese Vermutung.

Außerdem war der Beschwerdeführer nach Aussage des ThK u.a. am 29. Dezember 2011 und in der vierten Haftprüfungsverhandlung Haupttäter, Kopf und Organisator dieses Geschäftsmodells.

Auch nach Aussage des AIP u.a. am 18. Jänner 2012 war der Beschwerdeführer der Kopf und Organisator des Geschäftsmodells, ThK hingegen der zweite Mann.

So betrachtet würde auch der Spitzname "K2" des zuletzt Genannten passen.

Zur I Kft.:

Sie ist im Einflussbereich des ThK und des AIP gestanden, es ist jedoch ihr Zweck aus abgabenrechtlicher Sicht wirtschaftlich zu betrachten (§ 21 BAO).

Von Scheinfirmen und Scheingeschäften haben erstmals die Beteiligten ThK und AIP gesprochen.

Aus den Schlussfolgerungen des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck ergibt sich, dass die B GmbH und der Beschwerdeführer wussten, dass die I Kft. und die G HandelsgmbH lediglich zum Zweck der Ausstellung von Scheinrechnungen und der damit zusammenhängenden Umsatzsteuerverkürzung gegründet wurden. Im Zuge von behördlichen Erhebungen konnte keine wirtschaftliche Tätigkeit festgestellt werden.

Geschäftszweig war laut Firmenbuch der Kauf eigener Immobilien.

Ein Zukauf direkt aus Deutschland ist zwingend unter verbrauchsteuerrechtlichem Blickwinkel zu sehen. Für ein anderes Mineralöl hätte es keine Abnehmer gegeben. Ein Bezug von Diesel hätte unter der Kontrolle von Zollämtern stattfinden müssen.

Deswegen ist unter Einbeziehung des Berichtes des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck zu vermuten, dass die I Kft. und die G HandelsgmbH bewusst als Puffer zwischen JoK und der B GmbH benötigt wurden, um Inlandslieferungen darzustellen, dies alles im Wissen der "Köpfe".

Dagegen, dass auch sie (der Beschwerdeführer und die B GmbH) getäuscht, betrogen, ja geradezu mißbraucht und solcherart selbst Opfer und nicht Täter geworden seien, sprechen u.a. die Handlungsvollmacht des ThK, Provisionszahlungen, die bewusste Verwendung der Lieferscheine der B GmbH, die Schlussfolgerungen im Bericht des

Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, Telefonabhörprotokolle, in denen zuordenbare Spitznamen verwendet wurden.

Dass die mehrfach bemühte Party hinter ihrem Rücken stattgefunden hat, kann auch damit erklärt werden, dass der Beschwerdeführer und SaS Kontakt nur zu ThK gepflegt und gewünscht haben.

Dem Vorbringen im Zusammenhang mit der Erteilung von UID-Nummern und UID-Anfragen ist zunächst entgegen zu halten, dass Sache des gegenständlichen Sicherstellungsverfahrens Mineralölsteuer ist. Durch UID-Abfragen wurde die Gültigkeit der UID-Nummer bestätigt, nicht aber dass Daten "sauber" sind. Vor allem auf die Gültigkeit ist es dem Beschwerdeführer und ThK angekommen - "um auf der sicheren Seite zu sein", wenn man den Inhalt der Telefongespräche vom 2. und 4. November 2011 bedenkt.

Zu AIP:

Dagegen, dass AIP die "Nummer 2" war und dass für ihn das Gleiche gelte, wie für ThK, sprechen ein weiteres Mal die ausbezahlten Provisionen, vor allem der Höhe nach bewertet, und die in überwachten e-Mails und SMS bzw. Telefongesprächen gebrauchten Spitznamen wie "Oberfuchs" für den Beschwerdeführer oder "K2" für ThK.

Zur G HandelsgmbH:

Für sie gilt das zur I Kft. Entgegnete sinngemäß.

Zur B GmbH:

Sie hat den Mineralölhandel als Zwischenhändler in einem Büro samt Schreibtisch mit Fax, Telefon und Aktenschränken im Einfamilienhaus abgewickelt. Ihre Rolle war die eines reinen Zwischenhändlers, der über keinerlei eigene oder angemietete Erdtanks verfügt hat, sohin operativ nicht in der Lage war, Mineralöle in Empfang zu nehmen, zu lagern und sodann wieder körperlich abzugeben.

Das zuletzt Angeführte setzt § 22 Abs. 1 Z 5 MinStG nicht voraus.

Zum Beschwerdeführer:

Er war Alleingesellschafter, die treibende Kraft und in faktischer Hinsicht Geschäftsführer der B GmbH.

Im Hinblick auf das erwähnte Strafurteil des Bayrischen OLG vom 5. Februar 1997 ist zu bedenken, dass es schon wegen der anders gearteten Beweisregeln in Abgaben- und Strafverfahren durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes in Abgaben bzw. Strafverfahren kommen kann (z.B. VwGH 29.4.2010, 2007/15/0277), vor allem wenn der Sachverhalt in Sicherstellungsverfahren sogar auf Vermutungen gestützt werden darf.

SaS - die rechtliche Geschäftsführerin - hat am 5. Dezember 2011 und am 23.

Februar 2012 ausgesagt, ihr Vater der Beschwerdeführer war der eigentliche Chef im Unternehmen. Sie selbst hatte mit Bestellungen nichts zu tun. Ihre Aufgabe hat sich auf die "Vorbereitung der Buchhaltung" (und nicht wie im Eventualvorbringen dargestellt "der Buchführung samt Steuerwesen") und die Ausführung der vom Vater aufgetragenen



Tätigkeiten beschränkt. Das Anwerben von Kunden, der Abschluss von Liefer- und Kaufverträgen war Aufgabe ihres Vaters.

Aus der Sicht des Berichtes des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck war die Geschäftsführerin SaS für die "Buchhaltung und den Schriftverkehr" zuständig.

Dies alles steht mit der Aussage des AIP am 18. Jänner 2012, der Beschwerdeführer habe ihn, als er jemanden für einen Mineralölhandel und für die Abwicklung von Bankangelegenheiten suchte, angesprochen, im Einklang. Die betroffene Firma sei die B GmbH gewesen, deren Geschäftsführerin, allerdings "nur auf dem Papier", die Tochter des Beschwerdeführers.

Wenn der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer nur auf dem Papier bestanden hat, so ist diese aus der Sicht des Eventualvorbringens eigentlich ein leicht zu lösender Fall.

Gegenüber DiH hat sich der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der B GmbH vorgestellt.

Dem Sachverhalt im Bericht des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck ist zu entnehmen, dass sich der Verdacht einer ungerechtfertigten Verkürzung von Umsatzsteuerzahllasten gegen die Geschäftsführerin der B GmbH SaS und gegen den faktisch handelnden Beschwerdeführer sowie gegen die B GmbH selbst richtet.

Der Beschwerdeführer scheidet damit als faktischer Geschäftsführer nicht aus, dies mit der Konsequenz, dass auch das Gefährdungsmoment im Sinne von § 232 Abs. 1 BAO aufrecht erhalten bleibt.

11) LHG H:

Warum die LHG H im bisherigen Steuerverfahren keine Rolle gespielt hat, wurde bereits begründet.

Wegen der vor der Abgabe an sie erfolgten Zweckbindung des Olej Rust Cleaner als Diesel kann sie den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 und jenen der Z 6 MinStG nicht mehr verwirklicht haben, auch wenn die Ware vom Betriebsgelände des JoK direkt zu ihr geliefert und dort abgeliefert wurde, um sodann von ihr an der eigenen Tankstelle körperlich abgegeben zu werden, weil nur die "erstmalige" Abgabe steuerschuldbegründend wirkt.

Die Bestimmung des § 41 Abs. 1 MinStG ist schon deswegen nicht "generell" auch auf die LHG H anwendbar, weil diese eine Mineralölbestimmung ist.

*VI) Entgegnung auf die Ausführungen im Eventualvorbringen zum Rubrum Bemerkungen zu § 232 BAO:*

Ein angefochtener Sicherstellungsauftrag ist nach der Judikatur des VwGH im Rechtszug allein darauf zu überprüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (z.B. VwGH 9.12.1974, 746/73; VwGH 11.5.1983, 82/13/0262).

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

Im Gegenstand ergeben sich die für einen Sicherstellungsauftrag maßgebenden Anspruchsvoraussetzungen aus § 232 Absätze 1 bis 3 BAO, die kumulativ erfüllt sein müssen. Alle Voraussetzungen müssen gemeinsam vorliegen, ist auch nur eine von ihnen nicht erfüllt, so ist die Maßnahme insgesamt unzulässig.

Die Anspruchsvoraussetzungen des § 232 Abs. 2 BAO hat der Beschwerdeführer außer Streit gestellt.

In § 232 Abs. 1 BAO ist als Voraussetzung 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 als Kraftstoffbestimmung verwirklicht. Der geschilderte gleiche Sachverhalt als Sache des Sicherstellungsverfahrens wurde vom Zollamt zunächst rechtlich falsch beurteilt, indem es den Sachverhalt der Mineralölbestimmung des § 41 MinStG subsumiert hat. Richtigerweise wäre aber der bereits am 5. Dezember 2011 bekannte Sachverhalt unter die Kraftstoffbestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG zu subsumieren gewesen.

Dass es sich um den geschilderten gleichen Sachverhalt gehandelt hat, ergibt sich aus dem seitens des Zollfahndungsamtes München am 18. August 2011 aufgenommenen umfangreichen Ermittlungsbericht, der dem Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vor dem 5. Dezember 2011 bekannt war. Aus einem gegen einen deutschen Staatsangehörigen geführten Verfahren war dem Zollfahndungsamt München bekannt, dass das BHKW D aus Polen große Mengen an Olej Rust Cleaner, ein anderes Mineralöl, eine steuerbefreite Ware, die auch als Dieselmotorkraftstoff verwendet werden kann, bezieht und dass sie im erwähnten Verfahren auch als solcher verwendet worden war.

Das Vermögen des Beschwerdeführers wurde gemäß § 232 Abs. 1 iVm Abs. 3 BAO bei ihm als potenziell Haftungspflichtigem im Sinne von § 11 BAO sichergestellt. Der Abgabensanspruch (Abs. 1 leg. cit.) ist der B GmbH gegenüber - wie oben ausführlich dargestellt - durch die Verwirklichung des Tatbestandes des § 21 Abs. 1 Z. 5 MinStG durch die B GmbH entstanden.

In sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 kann ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens auch gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen eine Sicherstellungsbescheid erlassen werden, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu begegnen. Nach § 232 Abs. 3 (idF AbgVRefG) ist ein Sicherstellungsauftrag bereits vor der Entstehung des Haftungsanspruches - diese Haftung setzt die rechtskräftige Verurteilung des Täters voraus - ab Anhängigkeit des Strafverfahrens zulässig (Ritz, BAO<sup>4</sup>, Rz 6a zu § 232). Damit hat das Bundesfinanzgericht die vom Beschwerdeführer angeführte Judikatur nicht gegen sich, wenn im Sinne der Neuregelung eine Sicherstellung schon vor der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung (§ 11 iVm § 224 BAO) zulässig ist.

Ein Sicherstellungsbescheid ist keine Abgabenbescheid, weil mit diesem keine Abgaben festgesetzt werden. Er entfaltet bis zur Neuregelung nur gegenüber jenem

Abgabepflichtigen Rechtswirkungen, an den er gerichtet ist und bei dem bereits die Abgabenschuld gemäß § 4 BAO durch die Tatbestandsverwirklichung entstanden ist.

Die Erlassung eines Sicherstellungsbescheides war bis zur Neuregelung grundsätzlich im Zeitraum zwischen Erlassung eines Haftungsbescheides und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit zulässig.

Eine Ausnahme davon ist die Neuregelung. Danach ist eine Sicherstellung bereits ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen eine der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen zulässig. In sinngemäßer Anwendung des § 232 Abs. 1 BAO kann gemäß Abs. 3 leg. cit. ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens auch gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen ein Sicherstellungsbescheid erlassen werden, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu begegnen.

Gegen den Beschwerdeführer war am 5. Dezember 2011 ein Strafverfahren anhängig. Durch die B GmbH war der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG verwirklicht.

In § 232 Abs. 1 BAO ist als weitere Voraussetzung festgeschrieben, dass die Abgabenbehörde an den Abgabepflichtigen (hier gemäß Abs. 3 in sinngemäßer Anwendung an den potenziell Haftungspflichtigen) einen Sicherstellungsauftrag erlassen kann, 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).

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

Dass von einem Abgabenschuldner und oder einem potenziell Haftungspflichtigen tatsächlich Gefährdungshandlungen gesetzt werden oder wurden, ist für eine Sicherstellungsmaßnahme nicht erforderlich, weil die objektive Gegebenheit für die Gefährdung oder Erschwerung für eine Sicherstellungsmaßnahme ausreicht (VwGH 26.4.2000, 97/14/0003).

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt konnte sich am 5. Dezember 2011 im Hinblick auf die Annahme der Gefährdung oder der wesentlichen Erschwerung der Einbringung auf Tatsachenfeststellungen, auf Fakten berufen.

Ein Kriterium der Besorgnis der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Mineralölsteuer ist, dass der Beschwerdeführer als alleiniger Gesellschafter und faktischer Geschäftsführer der B GmbH in der Lage war, deren Geschicke maßgebend zu beeinflussen.

In diesem Zusammenhang ist auch das überwachte Telefongespräch vom 20. Oktober 2011 zu sehen, in dem sich JoK und AIP darüber unterhalten haben, der Beschwerdeführer werde seine Firmen in Konkurs schicken.

Gegen den Beschwerdeführer war am 5. Dezember 2011 unbestritten ein Finanzstraßverfahren anhängig, ein nach der Judikatur herausgearbeiteter Umstand für eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung. Gegen ihn bestand der dringende Verdacht, eine Abgabenhinterziehung als Beitragstäter begangen zu haben.

Beim überwachten Telefongespräch - ebenfalls vom 20. Oktober 2011 - hat der Beschwerdeführer dem ThK Ratschläge und Anweisungen erteilt, 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. Der Beschwerdeführer hat dabei auch betont, alles schon zu kennen und durchgemacht zu haben.

Vermögensverschiebungen an Verwandte sind ein weiterer nach der Judikatur herausgearbeiteter Umstand für eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung.

Es ist wohl nicht zu bestreiten, dass sich in einem überwachten Telefongespräch Personen darüber unterhalten haben, was als Inhalt der Gespräche festgehalten wurde.

Gegen das Vorbringen, man habe jene Gelder, die in Wirklichkeit in die Brieftasche des AIP geflossen seien, bei ihnen nicht gefunden, weil AIP 80% des aus diesen Taten resultierenden Gewinnes erhalten habe, sprechen Fakten, wie z.B die Auszahlungsanweisung vom 1. September 2011 (Auszahlung erfolgte am 2. September). Danach hat - wie in allen Fällen von Provisionszahlungen - AIP die Anweisung von ThK erhalten, einen Überschuss von Euro 38.900 ( $135.900 - 97.000 = 38.900$ ) aufzuteilen. Von diesem Überschuss wurden z.B für den Beschwerdeführer 16.000 Euro ausbezahlt. Aktenkundig sind weitere Auszahlungsanweisungen.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt durfte zu Recht davon ausgehen, die zur Vorschreibung kommenden Abgabebeträge würden die Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers und auch der B GmbH bei weitem übersteigen. Ein hohes Ausmaß an Zusatzzahlungen aus den Mineralölimporten ergibt sich aus der Telefonüberwachung und wurde von den Mittätern im Übrigen nicht bestritten. Das Zollamt durfte durchaus von einer Vermögensverschleppung ausgehen, zumal trotz der sofort eingeleiteten Ermittlungen über den Verbleib der Zusatzzahlungen nichts habe festgestellt werden können.

Dass sich die Gefährdungshandlungen angesichts der mehrfach erwähnten Party selbst aus dem Spiel nehmen, konnte im Hinblick auf das festgestellte Faktenwissen bzw. das Wissen des Beschwerdeführers um Unredlichkeiten widerlegt werden.

Die Tatsachen und Fakten rechtfertigen in Summe die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der verfahrensgegenständlichen Mineralölsteuer.

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.

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.

*VII) Entgegnung auf die Ausführungen im Eventualvorbringen zum Rubrum Zusammenfassung:*

Zu dem in den ersten elf Punkten gezogenen Fazit des Beschwerdeführers ist festzuhalten, dass das in diesen Punkten Festgehaltene Inhalt des verfahrensgegenständlichen Erkenntnisses wurde, indem dazu vom Bundesfinanzgericht jeweils Stellung genommen wurde.

Insgesamt waren die Vorbringen des Beschwerdeführers nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Gemäß § 282 BAO besteht kein uneingeschränktes Antragsrecht auf Entscheidung durch einen Einzelrichter.

*VIII) Entgegnung auf die Ausführungen zum Vorbringen vom 14. April 2014:*

Im aufhebenden Erkenntnis des VwGH ist festgehalten, dass ein Urteil über die Abgabepflicht, insbesondere zur Frage der Person des Steuerschuldners erst gebildet werden kann, wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung und den Weg der in Rede stehenden Ware, insbesondere vom Erdtank in E, Deutschland, zur jeweiligen Tankstelle in Österreich geschildert hat. So ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, welche Verbindung zwischen der B GmbH und den slowenischen LKW bestünde.

Im gegenständlichen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wurde nun auf eine für einen Sicherstellungsauftrag erforderliche Weise der Weg der in Rede stehenden Ware, insbesondere vom Erdtank in E zur jeweiligen Tankstelle in Österreich geschildert.

Zum Vorbringen, es habe weder von der B GmbH noch vom Beschwerdeführer einen wie immer gearteten Einfluss auf die Verbringung des Olej Rust Cleaner nach Österreich gegeben, ist an die Handlungsvollmacht, die die B GmbH ThK erteilt hat, zu erinnern bzw. an die Erwägungsgründe, weswegen der B GmbH die verfahrensgegenständlichen Lieferungen zugerechnet werden können.

Dass die B GmbH oder der Beschwerdeführer die Mineralöltransporte konkret und selbst bei der F beauftragt haben, ist der Aktenlage nicht zu entnehmen. Dass ihr die Lieferungen aber zugerechnet werden, sei gerafft und nicht abschließend noch einmal

dargestellt. VIB hat die F vermittelt und hatte konkret wegen sprachlicher Probleme die Transporte zu organisieren und die Fahrer einzuweisen. AIP hat für die Bezahlung der Kosten der F gesorgt. Die Fahrer der F wurden in E mit Lieferscheinen der B GmbH und mit Frachtpapieren ausgestattet und wurden ihnen von VIB konkrete Anweisungen zum Transport erteilt. Sie sollten Lieferscheine der B GmbH verwenden. Der Chef der Fahrer als Subunternehmer der F war gemäß AIP bei Besprechungen dabei und wusste von der Sache. ThK als Handlungsbevollmächtigter der B GmbH war insbesondere befugt, Lieferverträge mit Kunden abzuschließen. In einem Telefongespräch zwischen VIB und ThK am 18. November 2011 geht es darum, dass in Zukunft der Beschwerdeführer die F bezahlen darf, nicht mehr sie, der verdiene in der Woche einen guten 25'ger. Aus dem Urteil des Landgerichtes München II geht hervor, dass die B GmbH "geliefert" hat. Aus beispielsweise den Lieferscheinen der I Kft. mit der Bezeichnung TE/2011-002 oder TE/2011-051 ergibt sich, dass im Auftrag der B GmbH ausgeliefert wurde. Eine - wenn auch nicht direkte - Verbindung zwischen der B GmbH und der F ist sohin zumindest zu vermuten.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung von Rechtsfragen abhängt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Zur Kraftstoffbestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG, insbesondere zur Rechtsfrage, dass ein Kraftstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Ebenso fehlt zur Bestimmung des § 232 Abs. 3 BAO, wonach ein Sicherstellungsauftrag bereits vor der Entstehung des Haftungsanspruches nach § 11 BAO ab Abhängigkeit eines Strafverfahrens zulässig ist, eine Rechtssprechung des VwGH.